



ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო

უნივერსიტეტი

ეკონომიკის და ბიზნესის ფაკულტეტი

მაკროეკონომიკის კათედრა

გიორგი კვინიკაძე

სამაგისტრო ნაშრომი

საგადასახადო პოლიტიკის მაკროეკონომიკური ასპექტები

სამაგისტრო პროგრამა – ეკონომიკა

ხელმძღვანელი: პროფესორი ნოდარ ხადური

ეკონომიკის დოქტორი

თბილისი 2019

# სარჩევი

|   |     |
|---|-----|
| შესავალი-----   | 3   |
| თავი I. გადასახადის არსი, მისი წარმოშობისა და განვითარების საფუძვლები -----                             | 7   |
| 1.1. გადასახადების თეორიული საფუძვლები და მისი განვითარების ეტაპები-----                                | 7   |
| 1.2. გადასახადების სახეები და ელემენტები-----   | 17  |
| თავი2. გადასახადების როლი , ფუნქციები და საერთაშორისო თანამედროვე<br>მიდგომები ქვეყნის ეკონომიკაში----- | 24  |
| 2.1 გადასახადების როლი და ფუნქციები ქვეყნის ეკონომიკაში-----  | 24  |
| 2.2 საგადასახადო სისტემის თანამედროვე მიდგომები და საერთაშორისო<br>გამოცდილება -----                    | 37  |
| თავი III . საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მაკროეკონომიკური პოლიტიკა--<br>-----                     | 50  |
| 3.1 საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირების ეტაპები , თანამედროვე<br>მიდგომები და გამოწვევები----- | 50  |
| 3.2 საგადასახადო სისტემის როლი ქვეყნის მაკროეკონომიკურ პოლიტიკაში-----                                  | 75  |
| დასკვნა-----  | 97  |
| გამოყენებული ლიტერატურა -----   | 103 |
| ინფორმაცია გლობალური ქსელიდან-----  | 106 |

## შესავალი

**თემის აქტუალურობა :** საგადასახადო სისტემის სრულყოფასთან დაკავშირებული საკითხები ყველა ქვეყნის 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. როგორც ცნობილია, სახელმწიფოს ფორმულირებისა და განვითარების ეკონომიკური საფუძველია ფინანსური რესურსები, რომლებიც ძირითადად გადასახადებითა და მათი სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდით ფორმირდება. ქვეყნის ეკონომიკური სისტემის გამართული და ეფექტური ფუნქციონირება მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული სახელმწიფოს მიერ გატარებულ საგადასახადო პოლიტიკასა და საგადასახადო სისტემის გამართულ მუშაობაზე. გადასახადები სახელმწიფოს მხრიდან ეკონომიკაზე ზემოქმედების ინსტრუმენტია. საგადასახადო სისტემის სრულყოფასთან დაკავშირებული საკითხები ყოველთვის არის და დარჩება ქვეყნის ეკონომიკური პოლიტიკის უმნიშვნელოვანეს საკვანძო საკითხად. გადასახადების ოდენობის, მისი სახეების განსაზღვრა ქვეყნის სოციალურ - ეკონომიკური პირობების, სამართლიანობისა და ეფექტურობის გათვალისწინებით, ყველა დროის ცნობილ მოაზროვნეთა მსჯელობის საგანს წარმოადგენდა.

ნებისმიერი ქვეყნის მიზანია შექნას ისეთი მოქნილი და მიზანდასახული საგადასახადო სისტემა, რომელიც ადვილად შეეწყობა ცვალებად ეკონომიკურ სიტუაციას და დროის კონკრეტულ მომენტში ქვეყნის ეკონომიკური მიზნებისა და ამოცანების ხასიათის გათვალისწინება შეეძლება. ოპტიმალური საგადასახადო სისტემის შექმნა ეკონომიკური მეცნიერების ერთ-ერთი ყველაზე რთული პრობლემაა.

იგი სხვადასხვა პოლიტიკურ წრეებსა თუ ბიზნესის წარმომადგენლებს შორის მუდმივი დავისა და განხილვის საგანია. როგორც წესი, საგადასახადო სისტემას მრავალმიზნობრივი ხასიათი უნდა ჰქონდეს. ერთის მხრივ, მისი მეშვეობით უნდა განხორციელდეს ბიუჯეტის ძირითადი ნაწილის ფორმირება, ხოლო, მეორეს მხრივ, საგადასახადო სისტემა სტიმული უნდა იყოს სამეწარმეო აქტივობისათვის, ინვესტიციების მოზიდვისათვის, წარმოების გაფართოება-განვითარებისა და შესაბამისად, აღნიშნულის კვალობაზე საგადასახადო ბაზის შემდგომი გაზრდისათვის. ზოგადად რომ ვთქვათ, საგადასახადო სისტემა, ეკონომიკის განვითარება – სტიმულირების ხელშემწყობ მექანიზმს უნდა წარმოადგენდეს.

ქვეყანაში მიმდინარე ეკონომიკური პროცესების რეგულირების ერთ-ერთ ყველაზე ეფექტურ ინსტრუმენტს წარმოადგენს გადასახადები და საგადასახადო პოლიტიკა. განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე საგადასახადო სისტემის წინაშე ყოველთვის იდგა კონკრეტული ამოცანები, რასაც უნდა უზრუნველყო სახელმწიფოს შემოსავლების მობილიზება განსაზღვრული საბიუჯეტო ხარჯების დასაფარავად. სწორედ, ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური პრობლემების შესატყვისი საგადასახადო სისტემის ფორმირების პირობებშია შესაძლებელი სწორი მაკროეკონომიკური პოლიტიკის შემუშავება და სწრაფი განვითარების მიღწევა, წარმოების აღმავლობა და არსებული პრობლემების შემსუბუქება.

**ნაშრომის მიზანია :** გადასახადების არსის და წარმოშობის თეორიული განხილვა და შესწავლა , მისი სახეებისა და ელემენტების განხილვა, აგრეთვე გადასახადების როლისა და ფუნქციების განსაზღვრა ქვეყნის ეკონომიკაში. საგადასახადო პოლიტიკის მაკროეკონომიკური ასპექტების გამოვლენა, განსაზღვრა და თავისებურებების გაანალიზება.

საქართველოში საგადასახადო სისტემის თანამედროვე მდგომარეობის და პრობლემების გამოვლენა, საგადასახადო კანონმდებლობის მოქმედება გამართულ ბიზნესსაქმიანობაზე, გადასახადის გადამხდელის დამოკიდებულების შესწავლა ქვეყანაში არსებული საგადასახადო სისტემის მიმართ და მისი სრულყოფისათვის საჭირო წინადადებებისა და რეკომენდაციების შემუშავება.

საგადასახადო სისტემის ეფექტიანი ფუნქციონირებისათვის მიმართულებების განსაზღვრა და საერთაშორისო გამოცდილების გაზიარება ეროვნული თავისებურებების გათვალისწინებით.

საგადასახადო სისტემის თანამედროვე მდგომარეობის ანალიზის, პრობლემების გამოვლენისა და გამოწვევების ფონზე საგადასახადო სისტემის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებების განსაზღვრა.

**Annotation:** Issues related to the improvement of the tax system are the most important economic development policies of all countries. Only in the form of a tax system that is compatible with modern and contemporary socio-economic conditions will the country's economic growth, sustainable economic development, production development and social problems facing the country be possible. It is well known that the economic basis for the formulation and development of the state is financial resources, which are mainly formed through the payment of taxes and their state budget. The proper and effective functioning of the country's economic system depends largely on the state's tax policy and the proper functioning of the tax system. Taxes are a tool for the economy to influence the economy. Issues related to improving the tax system have always been and will remain a key issue in the country's economic policy. Determining the amount of taxes, its types, taking into account the socio-economic conditions, fairness and efficiency of the country, has been the subject of all-time well-known thinkers.

Theoretical discussion and study of the nature and origin of taxes, its types and elements, as well as the role and functions of taxes in the country's economy. Identifying, defining and analyzing the macroeconomic aspects of tax policy. Identifying the current state and problems of the tax system in Georgia, implementing tax legislation on business conduct, examining the taxpayer's attitude to the tax system in the country and developing suggestions and recommendations for its improvement.

Define directions for effective functioning of the tax system and share international experience with national features. Determine the key directions for improving the tax system in light of the current state of the tax system analysis, identifying problems and challenges.

**კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძველია :** საბაზრო ეკონომიკის ფუძემდებლური დებულებები, კლასიკური და თანამედროვე საგადასახადო თეორიები, ქართველ და უცხოელ მეცნიერ-ეკონომისტთა ნაშრომები საგადასახადო პრობლემატიკის საკითხებთან დაკავშირებით, მათი ნააზრევის გაანალიზება გადასახადებს როლის და ფუნქციების ქვეყნის ეკონომიკის განსაზღვრაში. ოფიციალური დოკუმენტები, საქართველოს საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ინსტრუქციები, მეთოდური მითითებები, ბრძანებები, ასევე, სახელმწიფო ორგანოებისა და ბიზნეს სტრუქტურების მასალები აღნიშნულ სფეროში.

სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკა ეფუძნებოდა სწორედ იმ მეცნიერულ კონცეფციებს, რომლებმაც ფართოდ მოიპოვეს, როგორც თეორიული, ისე პრაქტიკული გამოყენება. ამ მხრივ ყურადღება გამახვილებულია კლასიკოსების: ა. სმიტის, დ. რიკარდოს, ჯ. მილის, უ. პეტის, ჟ. სისმონდისა და სხვათა ნაშრომებზე.

კვლევებში წარმოდგენილი და გამოყენებულია საგადასახადო სისტემის სამართლებრივი და ეკონომიკური ფაქტობრივი მასალების ანალიზი, პროგნოზირების, სტატისტიკური მონაცემების მონიტორინგის და სხვა მეთოდები, საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტები, ინსტრუქციები და მეთოდური

მითითებები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მონაცემები. შესწავლილია გადასახადის გადამხდელთა დამოკიდებულება ქვეყანაში არსებული საგადასახადო სისტემის მიმართ.

აგრეთვე, წარმოდგენილ კვლევაში გათვალისწინებულია საერთაშორისო ორგანიზაციების ძირითადი კრიტერიუმები და რეკომენდაციები, ექსპერტთა მოსაზრებები, ქართველ და უცხოელ მეცნიერთა შრომები, საგადასახადო სისტემის ეფექტიანი ფუნქციონირებისა და საგადასახადო პოლიტიკის მიმართულებები.

## **თავი I. გადასახადის არსი, მისი წარმოშობისა და განვითარების საფუძვლები**

### **1.1 გადასახადების თეორიული საფუძვლები და მისი განვითარების ეტაპები**

გადასახადების წარმოშობას უძველესი ისტორია აქვს. ცნება „გადასახადი“ ჯერ კიდევ საუკუნების წინ, ცივილიზაციის საწყის ეტაპზე გაჩნდა. ფილოსოფოსები გადასახადებს განამრტავდნენ, როგორც საზოგადოებისთვის 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.

გადასახადების წარმოშობა და საგადასახადო სისტემის ფორმირების პროცესი სახელმწიფოს ჩამოყალიბებასთან არის დაკავშირებული, ვინაიდან სახელმწიფოს ამოცანების და ფუნქციების (პოლიტიკური, სოციალური, ეკონომიური)

განხორციელება მოითხოვდა გარკვეული სახის რესურსების მობილიზებას, რაც თავისთავად გულისხმობდა შესაბამისი მექანიზმის შემუშავების აუცილებლობას. საოჯახო მეურნეობების მიერ წარმოებული საქონლისაგან განსხვავებით, საზოგადოებრივი მოხმარების სიკეთის წარმოება და მოსახლეობის მომსახურება უნდა განხორციელებინა საზოგადოების იმ ნაწილს, რომელიც შეძლებდა როგორც მთლიანად საზოგადოების, ისე მისი თითოეული წევრის პირადი და საერთო ინტერესების დაცვასა და უზრუნველყოფას. ყოველივე ამან საჭირო გახადა თვისებრივად ახალი ინსტიტუტის - სახელმწიფოს შექმნისა და მისი შენახვისათვის რესურსების მობილიზების აუცილებლობა.

გადასახადებით დაბეგვრის შესაძლებლობა წარმოადგენს სახელმწიფოებრივი სუვერენიტეტისა და დამოუკიდებლობის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან გამოხატულებას, რაც გამოიხატება სახელმწიფოს მიერ გადასახადის ცალმხრივად დაწესების შესაძლებლობაში. ქვეყნის წინაშე არსებული გამოწვევების გადაწყვეტა საზოგადოებიდან ამოღებული რესურსების მობილიზებით უნდა მოხდეს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადი შეიძლება ჩამოვაყალიბოთ, როგორც პირის მიერ საზოგადოებრივი სიკეთის შესაქმნელად გადახდილი საფასური.

მოსეს ხუთტომეული გვამცნობს, რომ ყოველი მეათედი დედამიწაზე ღმერთს ეკუთვნის. ამრიგად, გადასახადის საწყისი განაკვეთი ყველა შემოსავლიდან 10 პროცენტს შეადგენს (ჩიხლაძე, 2013, გვ. 37).

ძველი ინდოეთის მნიშვნელოვან ეკონომიკურ ძეგლს მიეკუთვნება ცნობილი მეცნიერისა და საზოგადო მოღვაწის კაუტილიას ნაწარმოები „არტჰაშასტრა“ (ტრაქტატი სახელმწიფოს პოლიტიკისა და მართვის შესახებ მე-4-3 ს.ს. ძვ. წ-ით). მეცნიერს მიწის ნაკვეთების გლეხობაზე პირად საკუთრებაში გადაცემა შესაძლებლად მიაჩნდა, თუკი ისინი გადასახადებს გადაიხდიდნენ, ხოლო ის, ვინც არ დაამუშავებდა მიწის ნაკვეთს, მასზე უფლებას კარგავდა, მანამდე კი



მიწათმფლობელი მიწის ნაკვეთის დაუმუშავებლობისათვის 12 მონეტა (ჰანა) ჯარიმას იხდიდა.

კაუტილიას აზრით, ფინანსური უწყების ხელმძღვანელი უნდა ყოფილიყო შემოსავალთა მთავარი შემგროვებელიც. იგი დიდ მნიშვნელობას ანიჭებდა სახელმწიფო ხაზინაში დაგროვებას და სახელმწიფოს შემოსავალ-გასავლის აღრიცხვიანობაზე მოითხოვდა მკაცრი კონტროლის დაწესებას.

ძველ ჩინეთში ვხდებით რთულ ბიუროკრატიულ აპარატს, სადაც ფაქტობრივად სამი კაცისაგან შემდგარი კოლეგია განაგებდა სახელმწიფოს უმთავრეს საქმეებს. მათგან ერთ-ერთი მეურვეობდა ქვეყნის სამეურნეო ცხოვრებას. მას ექვამდებარებოდა ვაჭრობა, ფაქტობრივად ყველა საქონელზე აწესებდა ფასებს, ხოლო, მისი ხელქვეითები ამყარებდნენ ბაზარზე წესრიგს. კ. მარქსი აღნიშნავდა, რომ “მართველობის სამ სფეროს შორის მნიშვნელოვანია საფინანსო უწყება, რომელიც ფაქტობრივად საკუთარი ხალხის მარცვის უწყებას წარმოადგენდა” (ჩიხლაძე, 1999, გვ. 13).

მსგავსად მსოფლიოს სხვა ქვეყნებისა, საქართველოში დაბეგვრის 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.

განსაკუთრებით საინტერესოა საქართველოს ისტორია ჩ.წ.აღ-მდე I-VII საუკუნეებში. ქართველები ჩვ.წ.აღ-ს ფაქტობრივად შემოჭრილ რომაელებთან ბრძოლებით შეხვდა. ამ პერიოდისათვის მიწის კერძო საკუთრება არ არსებობდა და მთელი უძრავი ქონება მთელ საქართველოს ეკუთვნოდა, ხოლო ამ ქონების გამგე გვარის უფროსი - მამასახლისი იყო, მხოლოდ სამეფო საგვარეულოს ჰყავდა მონები, რომლებიც სამეფო გვარის მამულზე ცხოვრობდნენ და გადასახადს და ბეგარას ჭირნახულით იხდიდნენ (ტერაშვილი, 2006, გვ. 90).

მოსახლეობას განსაკუთრებულ ტვირთად აწვა არაბთა მიერ შეწერილი ხარკი. ეს იყო ყოველწლიური კომლობრივი გადასახადი. არაბთა მოთხოვნებში ერთობ მძიმე იყო ეკონომიკური ბარიერების შექმნა ადგილობრივი მოსახლეობისათვის, რაც კიდევ უფრო გაუსაძლისს ხდიდა მათ ყოფას: ა) ქართველებს არაბთა სასარგებლოდ უნდა გადაეხადათ ჯიზიათი, პირადი გადასახადი; ბ) ქართველებს არ უნდა შეერთებინათ კომლები გადასახადის შესამცირებლად, არაბებს კი არ უნდა დაეყოთ კომლები გადასახადის გასადიდებლად; გ) ქართველებს ევალებოდათ არაბთა ჯარისა და საერთოდ მუსულმანებისათვის დახმარება.

მონღოლთა ბატონობისას (XIII-XIV), ანალოგიური საგადასახადო ტვირთი ძალზე მძიმედ აწვა მოსახლეობას, როგორც ქალაქად, ისე სოფლად. მათ განსაკუთრებული გადასახადი - ტამლა დააწესეს ყოველ გასაყიდ საქონელზე (3 პროცენტისანი განაკვეთი), მათ შორის სამეფო სახლისათვის შექმნილ საქონელზეც.

IX საუკუნეში არსებობდა განსაკუთრებული გადასახადი „გლახაკთა ნაწილი“, რომელიც ბაგრატ კურაპალატმა დააწესა. იგი გლახაკთა და უპოვართა დახმარებას ითვალისწინებდა. ზოგიერთი მკვლევარის აზრით ღარიბ - უძლურთა შესახებ ზრუნვა სახელმწიფო მოვალეობად იყო ცნობილი. მოგვიანებით, თამარის ეპოქაშიც სამეფო ხელისუფლება განსაკუთრებულ ყურადღებას აძლევდა ღარიბებისათვის თავშესაფრების აგებას, ანუ „სახლებს ღარიბებისათვის“. ასეთი სახლების შენახვა სახელმწიფო კმაყოფაზე იყო (ჯავახიშვილი, 1946, გვ. 63).

გადასახადების ფორმირების ყოველ კონკრეტულ რეგიონში ითვალისწინებდნენ ისეთ ფაქტორებს, როგორცაა: მეურნეობის დარგთა ტრადიციულობა, ბუნებრივი კლიმატური პირობები და სხვა. მთიან ადგილებში, სადაც ღვინო ფაქტობრივად არ იწარმოებოდა, გლეხს სპეციალიზებულ გადასახადს - კულუხს არ ახდევინებდნენ.

გადასახადები იმდენად მრავალრიცხოვანი და მრავალფეროვანი იყო, ფეოდალმაც კი არ იცოდა მათი ზუსტი რაოდენობა, ხასიათი და მასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები (დაბეგვრის ობიექტი, საპროცენტო განაკვეთები,

შელავათები და ა.შ). ქაოსი აღნიშნულ სფეროში გარკვეულწილად დაარეგულირა ვახტანგ მეექვსემ „დასტურლამალით“ (ინსტრუქცია, დებულება, გარიგება, შედგენილი 1707-09 წლებში, წარმოშობა სპარსულ-არაბული). „დასტურლამალით“ იკრძალებოდა ფეოდალის მიერ გადასახადების თვითნებური დაწესება.

ვახტანგ VI-ის სამართლის წიგნი ცალკე გამოყოფს სახელმწიფო გადასახადებს. (მუხლი 162) ასეთებია: კოდისპური, სახელმწიფო ხასიათის ბეგარა; საბალახე; ლაშქარ ნადირობა და სხვა. მასში მითითებულია ღალა, როგორც ძირითადი საფეოდალო გადასახადი (სილაგაძე, 2010, გვ. 65).

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

გადასახადის, როგორც სახელმწიფოს მიერ გაწეული მომსახურების, ანაზღაურების განსხვავებულობა კერძო სექტორში წარმოებული საქონელ-მომსახურების ფასისაგან მდგომარეობს იმაში, რომ კერძო საქონელზე გადახდილი თანხა ემთხვევა შექმნილი საქონლის(მომსახურების) მოცულობას. მისგან განსხვავებით, სახელმწიფოს მიერ შექმნილი საზოგადოებრივი სიკეთის მოხმარება არ არის დამოკიდებული გადახდილი გადასახადის სიდიდეზე. ამის ნათელი დასტურია ის, რომ სახელმწიფოს მიერ შექმნილი უსაფრთხო გარემოთი, საგზაო ინფრასტრუქტურით და ა.შ სიკეთით ერთნაირად სარგებლობს, როგორც გადასახადის პატიოსანი, ისე ურჩი გადამხდელი. რამდენადაც ამას საზოგადოების ყველა წევრი ხედავს და დარწმუნებულია, რომ სახელმწიფოს მიერ შექმნილი სიკეთის ნაწილს მისი ანაზღაურების გარეშე მიიღებს და გადასახადის გადახდას პრაქტიკული მნიშვნელობა არა აქვს მიღებული სიკეთის არც მოცულობისთვის

და არც მოხმარებისთვის. გამოდის რომ, კერძო სექტორში წარმოებულისაგან განსხვავებით, სახელმწიფოს მიერ შექმნილი სიკეთის ანაზღაურებასა და მოხმარებას შორის დარღვეულია ბალანსი. რაკი ეს ბუნებრივი კავშირი და ანაზღაურების მოცულობის კანონზომიერი პრინციპი არაა დაცული გადასახადის გადახდა ნებაყოფლობითი ვერ იქნება და მისი ადმინისტრირება იძულების ღონისძიებებით შეიძლება .

წარმოშობიდან დღემდე გადასახადებმა , როგორც ეკონომიკურმა კატეგორიამ განიცადა მნიშვნელოვანი ტრანსფორმაცია. ისტორიული პერიოდების პარალელურად იცვლებოდა როგორც გადასახადის სახეები, ასევე დასაბეგრი ობიექტი და გადასახადის გადახდას დაქვემდებარებულ ვალდებულ პირთა წრე. უცვლელი იყო მხოლოდ გადასახადის ქონებრივი ხასიათი, რაც გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისას მის საკუთრებაში არსებული რესურსის გადაცემას სახელმწიფოსათვის. <sup>1</sup> **ვოლტერის** აზრით : „გადასახადის გადახდა ნიშნავს მოქალაქის მიერ საკუთარი ქონების ნაწილის გაღებას დანარჩენის შენარჩუნების მიზნით“. აღნიშნულის შეუსრულებლობა იწვევს სახელმწიფოსათვის მატერიალური ზიანის მიყენებას და საერთო სახელმწიფოებრივი ინტერესების რღვევას, რაც საბოლოო ჯამში იწვევს სხვისი უფლებების შეზღუდვას. **მონტესკიე** განიხილავს გადასახადს, როგორც საფასურს, რომელიც მოქალაქეს სახელმწიფო ხაზინაში შეაქვს თავისი პირადი უსაფრთხოებისა და კერძო საკუთრების დაცვის მიზნით. „ცხადია და ყველას მიერ აღიარებული, - **წერს მონტესკიე** - , რომ ყველა მოქალაქე საჭიროებს სახელმწიფოს მხრიდან დაცვას. უამისოდ ისინი ვერ იარსებებენ და არანაკლებ ცხადია ის, რომ ქვეყნის მეთაური ვერ შეძლებს მათ დაცვას,

---

<sup>1</sup> მესხია ი. ნიკოლეიშვილი ო. გადასახადები და დაბეგვრა. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი—, 2002წ

თუ მოქალაქეები ამისთვის სახსრებს არ გაიღებენ”. იგივე მიდგომაა გაზიარებული ადამ სმიტის მიერ შემუშავებულ ეკონომიკურ პრინციპებში, რომლებსაც მოგვიანებით „გადამხდელთა უფლებების დეკლარაცია“ ეწოდა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სახელმწიფოს თითოეული მოქალაქე ვალდებულია მონაწილეობა მიიღოს სახელმწიფო ხარჯების დაფინანსებაში თავისი შემოსავლებისა და შესაძლებლობების შესაბამისად.

<sup>1</sup> ადამ სმიტმა, წინა პლანზე წამოწია დაბეგვრის ოთხი ძირითადი პრინციპი: თანაზომიერება, განსაზღვრულობა, მოხერხებულობა და სიიაფე. შეიძლება თამამად ითქვას, რომ დღეისათვის გავრცელებული საგადასახადო დაბეგვრის პოლიტიკის ფორმირებაში ერთ-ერთ მყარ თეორიულ საფუძველს წარმოადგენს კონცეფციები, რომლებიც მოცემულია მის საყოველთაოდ ცნობილ ნაშრომში - „გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების“ შესახებ. იგი მიუთითებდა, რომ „გადასახადი, რომლის გადახდასაც თითოეული ინდივიდი კისრულობს, ზუსტად უნდა იყოს განსაზღვრული და არა თვითნებურად, და რომ გადასახადის ვადები, გადახდის წესი და გადახდის ოდენობა - უნდა იყოს ნათელი და განსაზღვრული გადამხდელისთვისაც და ყველა სხვა პირისთვისაც, ხოლო თითოეული გადასახადი უნდა ამოიღებოდეს იმ დროს და იმ წესით, რომ გადამხდელისთვის ხელსაყრელი იყოს მისი მთლიანი გადახდა“. მისი აზრით: ”საგადასახადო ტვირთის შემცირებით სახელმწიფო უფრო მეტს მოიგებს, ვიდრე მისი გადიდებით. საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქებისას გადამხდელები უფრო თავისუფლად შეძლებენ გადახდას, ამასთან, ასეთი პრაქტიკა სახელმწიფოს გაათავისუფლებს გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული დამატებითი ხარჯებისგან”. როგორც ვხედავთ, გადასახადების ადმინისტრირების სრულყოფაში ადამ სმიტი განსაკუთრებულ ყურადღებას ანიჭებდა მოწესრიგებული დაბეგვრის მექანიზმის არსებობას. ამასთანავე, ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს საკითხად მას მიაჩნდა

---

<sup>1</sup> სმიტი ა. გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ. თბ.: „სახელმწიფო უნივერსიტეტის გამომცემლობა—, 1938, გვ. 383

საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქება და გადასახადების ამოღებისათვის აუცილებელი ხარჯების შემცირება.

მე-20 საუკუნის პირველ ნახევარში მოღვაწე ერთ-ერთი უდიდესმა ეკონომისტმა, **ჯონ<sup>1</sup> მენარდ კეინსმა (1883-1946 წწ.)** ახალი ეკონომიკური დოქტრინა წამოაყენა, რასაც ფუნდამენტური დასაბუთება მისცა თავის წიგნში „დასაქმების, პროცენტისა და ფულის ზოგადი თეორია“ იგი წერდა: „წიგნი ასე იმიტომაა დასათაურებული, რომ ჩემი არგუმენტები და დასკვნები დავუპირისპირო კლასიკური თეორიის არგუმენტებსა და დასკვნებს, რომელზეც მე ვიზრდებოდი და რომელიც, როგორც ასი წლის წინათ, დღესაც ბატონობს ჩემი თაობის წამყვანი და აკადემიური წრეების პრაქტიკულ და თეორიულ აზროვნებაზე. მე მოვიტან იმის მტკიცებას, რომ კლასიკური თეორიის პოსტულატები მისაღებია არა ზოგადი, არამედ მხოლოდ განსაკუთრებული შემთხვევისათვის, რადგან ეკონომიკური სიტუაცია, რომელსაც იგი განიხილავს, წონასწორობის შესაძლო მდგომარეობის მხოლოდ უკიდურეს შემთხვევად ითვლება. უფრო მეტიც, ამ განსაკუთრებული შემთხვევის დამახასიათებელი ნიშნები არ ემთხვევა იმ ეკონომიკური საზოგადოების ნიშნებს, რომელშიც ჩვენ ვცხოვრობთ, და ამიტომ მისი სწავლება გზიდან გვაცდენს და პრაქტიკულ ცხოვრებაში, თეორიის გამოყენების მცდელობისას, საბედისწერო შეცდომებს იწვევს. მან ჩამოაყალიბა „ეფექტური მოთხოვნის თეორია და მოსაზრება ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირების აუცილებლობის შესახებ. სადაც აღნიშნა, რომ გადასახადებით დაბეგვრის მექანიზმი, ეკონომიკურთან ერთად, არის სოციალური ურთიერთობების რეგულირების მძლავრი ინსტრუმენტი და მისი ერთ - ერთი მთავარი ამოცანაა მაკროეკონომიკური წონასწორობისა და სტაბილურობის უზრუნველყოფა. გარდა ამისა, **კეინსმა** დაასაბუთა, რომ რაც უფრო მაღალია საგადასახადო განაკვეთი, მით უფრო არასტაბილური და მერყევია საგადასახადო ბაზა. მან დაამტკიცა, რომ გადასახადების შემცირება ასტიმულირებს შემოსავლების

---

<sup>1</sup> კეინსი ჯ.მ. დასაქმების, პროცენტისა და ფულის ზოგადი თეორია. ქ. ქუთაისი: „გალაქტიონ ტაბიძის სახელობის სააქციო საზოგადოება, სტამბის საგამომცემლო ცენტრი, 1995, გვ. 9;

ზრდას და, შესაბამისად, მატულობს მოხმარება და საბოლოო ჯამში იზრდებაერთობლივი მოთხოვნა, რაც, თავის მხრივ, ეკონომიკური ზრდის ფაქტორს წარმოადგენს. მისი ერთ-ერთი დიდი აღმოჩენაა გადასახადების „ფსიქოლოგიური კანონი“, რომლის თანახმად, სამეურნეო ერთეულს მიდრეკილება აქვს შემოსავლების ზრდის პარალელურად გაზარდოს მოხმარება, მაგრამ შედარებით ნაკლები მასშტაბით, ვიდრე შემოსავლები იზრდება. ეს, თავის მხრივ, იწვევს დაზოგვის გადიდებას, ხოლო ამ უკანასკნელის შესამცირებლად საჭიროა საშემოსავლო გადასახადის პროგრესიული განაკვეთის დაწესება. ყოველივე ამის შედეგად გაიზრდება სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლები, შესაბამისად, მეტი თანხა წარიმართება ინვესტირებისათვის, შემცირდება უმუშევრობის დონე და სტიმული მიეცემა ეკონომიკის განვითარებას.

გადასახადების თეორიული საფუძვლების განვითარებაში დიდი როლი შეასრულა **ნეოკეინსიანურმა** მიმართულებამ. მისმა წარმომადგენლებმა შეიმუშავეს თავისუფალი მეწარმეობის, კონკურენციის და ფასების ლიბერალიზაციის თეორიული ასპექტები და მივიდნენ იმ დასკვნამდე, რომ საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმი წარმოადგენს წარმოების რეგულატორს, ხოლო საგადასახადო პოლიტიკა ანტიკრიზისული და ანტიინფლაციური რეგულირების მძლავრ სახელმწიფო ბერკეტს.

**მე-20** საუკუნის პირველ ნახევარში მეცნიერი ეკონომისტების მიერ იწყება გადასახადებზე ადრე აღიარებული და გაბატონებული თეორიული საფუძვლების გადახედვა. ამერიკელმა ნობელის პრემიის ლაურეატმა, **1<sup>პოლ სამუელსონმა (1915-2009 წწ.)</sup>** წამოაყენა პირველად და დაასაბუთა კონცეფცია „საბიუჯეტო - საგადასახადო, ფულად - საკრედიტო და ფისკალური პოლიტიკის“ ინტეგრირებულად, ურთიერთდაკავშირებულად ფორმირების აუცილებლობის შესახებ. მისი აზრით, „ფულად-საკრედიტო და ფისკალური პოლიტიკის ოპტიმალურ

---

<sup>1</sup> მექვაბიშვილი ელგუჯა - თანამედროვე მაკროეკონომიკური თეორიები

ურთიერთშეხამებას შეუძლია უზრუნველყოს ეკონომიკის არა მხოლოდ აღმავლობა ან ვარდნით გამოწვეული ნეგატიური მოვლენების შერბილება, არამედ შექმნას პირობები და გარემო ეკონომიკის განუხრელი აღმავლობისა და სტაბილური განვითარებისათვის. აღნიშნული იდეა კიდევ უფრო განავითარა და ახალი თვისებრივი შინაარსი შესძინა ცნობილმა ამერიკელმა ეკონომისტმა **მილტონ ფრიდმენმა (1912-2006 წწ.)**. მან დაასაბუთა ეკონომიკის მართვის რეგულირებაში სახელმწიფოს მინიმალურ დონეზე ჩარევის ეფექტიანობა და **კეინსის** „ეფექტიანი მოთხოვნის“ თეორიას დაუპირისპირა „მიწოდების თეორია“ , ანუ ეკონომიკის წონასწორობის უზრუნველსაყოფად მოთხოვნას დაუპირისპირა მიწოდება. სწორედ აღნიშნული მიდგომა უდევს საფუძვლად მრავალი განვითარებული ქვეყნის საგადასახადო სისტემას. აღსანიშნავია, რომ დღესაც საზოგადოების სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების კვალდაკვალ სულ უფრო აქტუალური ხდება სახელმწიფოს როლი ეკონომიკური პროცესების რეგულირებასა და საბაზრო ეკონომიკისათვის დამახასიათებელი მწვავე სოციალური პრობლემების გადაწყვეტაში.

საგადასახადო პოლიტიკის ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული საკითხები საუკუნეების განმავლობაში რჩება ყურადღების ცენტრში და მწვავე განხილვის საგნად, რაც განპირობებულია სახელმწიფოსა და გადასახადების ურთიერთკავშირით. ამ კავშირის ხასიათი გამოხატულია **აშშ** დამოუკიდებლობის დეკლარაციის ერთ-ერთი ავტორის **ბენჯამინ ფრანკლინის (1706-1790 წწ.)** ცნობილ გამონათქვამში: „ცხოვრებაში ორი რამაა გარდაუვალი: სიკვდილი და გადასახადები“. სწორედ ამიტომაც არის, რომ გადასახადების თემატიკამ **21-ე** საუკუნეშიც არათუ დაკარგა აქტუალობა, არამედ მოქნილი საგადასახადო სისტემა სხვა პრობლემურ საკითხებთან ერთად დღესდღეობითაც რჩება მსოფლიოს პრიორიტეტულ

---

<sup>1</sup> სილაგაძე ა. ეკონომიკური აზრის ისტორიის საკითხები. თბ.: „თბილისის უნივერსიტეტი—, 2001, გვ. 29-40.



მიმართულებად, მით უმეტეს გლობალიზაციისა და მკაცრი მსოფლიო კონკურენციის პირობებში.

## 1.2 გადასახადების სახეები და ელემენტები

თანამედროვე პირობებში გადასახადების კლასიფიკაციას საფუძვლად უდევს სხვადასხვა სოციალურ-ეკონომიკურ- პოლიტიკური ნიშანი. განვიხილოთ გადასახადების გავრცელებული სახეები : ფედერალური ან საერთო-სახელმწიფოებრივი, ადგილობრივი( მათშორის რეგიონული), პირდაპირი და არაპირდაპირი, პროგრესიული, რეგრესიული, პროპორციული, ფიქსირებული.

ამოღების წესის მიხედვით მიღებულია გადასახადების დაყოფა ორ ჯგუფად: პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად. გადასახადების პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად დაყოფა პირველად მოცემული იქნა ინგლისელი ფილოსოფოსის<sup>1</sup> **ჯონ ლოკის (1632-1704 წწ.)** მიერ მე-17 საუკუნის ბოლოს. ამ პერიოდიდან დაიწყო არაპირდაპირი გადასახადების მნიშვნელობის განსაკუთრებით ზრდა, რაც გამოწვეული იყო კაპიტალისტური ურთიერთობების განვითარებით, სახელმწიფო მოთხოვნილებების მნიშვნელოვანი ზრდითა და შესაბამისად, სახელმწიფო შემოსავლების ახალი წყაროების გამოძებნის აუცილებლობით. გადასახადების დაყოფას საფუძვლად დაედო გადასახადების გადაკისრების კრიტერიუმი. არაპირდაპირი გადასახადის ტვირთი აწვება მყიდველს, მომხმარებელს, ხოლო გადასახადის სუბიექტს წარმოადგენს მწარმოებელ-

---

<sup>1</sup> გონერ ურიდია ; დაბეგვრის საფუძვლები გამ: მერიდიანი 2014

(გამყიდველი), ვინაიდან ის იღებს არაპირდაპირ გადასახადს და გადაურიცხავს მას სახელმწიფოს.

**პირდაპირი გადასახადი** თანამედროვე გაგებით ისეთი გადასახდია, რომელსაც გადამხდელი სხვას ვერ გადააკისრებს და უშვალოდ იხდის თვითონ.

**არაპირდაპირი გადასახადი** ისეთი გადასახადია, რომლის დაკისრებაც შეუძლია გადამდელს სხვა პირზე. არაპირდაპირი გადასახდის გადაკისრება მომხმარებელზე ფასების მეშვეობით ხდება.

ამ ორივე გადასახადის დაყოფას წმინდა შემეცნებითი ხასიათი გააჩნა, სინამდვილესში ყველა გადასახადს საბოლოო ჯამში იხდის მყიდველი (მომხმარებელი), რადგანაც ფასისა და შესაბამისად, ფასში ჩადებული მოგების ანაზრაურება ხდება მომხმარებლის მიერ.

**ფედერალური გადასახადები** მთლიანად მიემართება ფედერალურ ბიუჯეტში საერთო-სახელმწიფოებრივი მოთხოვნის დასაფინანსებლად. ასეთ გადასახებს მიეკუთვნება: დღგ, აქციზი, საბაჟო გადასახადი, მოგების გადასახდი, საშემოსავლო გადასახადი და მათი სხვდსხვა მოდიფიკაციები ქვეყნების სხვდასხვა ჯგუფების მიხედვით.

**ადგილობრივი (რეგიონალური) გადასახდები** სხვადასხვა ქვეყნაში სხვადასხვა ფორმით არსებობს და იგი შესაბამისი დონის ბიუჯეტში მიემართება. მაგ: ქონების გადასახადი ან გაყიდვის გადასახადი და სხვა.

**პროგრესიული, რეგრესიული, პროპორციული და ფიქსირებული გადასახდები** პირდაპირი გადასახდების განავეთის მიხედვით კლასიფიცირებული გადასახადებია. ისინი წესდება ე.წ „სოციალური სამართლების“ ან თავისუფალი ეკონომიკური პრინციპების გათვალისწინებით ან გაუთვალისწინებლად.

**პროგრესიული გადასახადის** დროს საგადასახადო განაკვეთები წესდება დიფერენცირებულად შემოსავლების ზრდის მიხედვით , ზრდადი საფეხურეობრივი განაკვეთებით. პროგრესიული განაკვეთები შეიძლება იოს მარტივი და რთული. მრტივია დაბეგვრა, როდესაც განსხვავებულ შემოსავლებს მიესადაგება განსხვავებული განაკვეთები. რთულია დაბეგვრა , როდესაც განსხვავებულ შემოსავლებს შკალის შიგნით მიესადაგება განსხვავებული განაკვეთები. პროგრესიული დაბეგვრის რეჟიმის დროს ფართოდ გამოიყენება დაუბეგრავი მინიმუმი.

**რეგრესიული გადასახადის** დროს საგადასახადო განაკვეთი წესდება დიფერენცირებულად შემოსავლების ზრდის მიხედვით , კლებადი საფეხურეობრივი განაკვეთებით. რეგრესიული განაკვეთის შემორების დროს საგადასახადო ტვირთი მცირდება შემოსავლის ზრდის მიხედვით.

**პროპორციული გადასახადის** დროს საგადასახადო განაკვეთი წესდება პროცენტის სახით შემოსავლის მიმართმიუხედავად შემოსავლის ოდენობისა. მაგ: 100 ან 1000 ევროზე საშემოსავლ გადასახადის პროპორციული განაკვეთი შეადგენს **20 %** , ხოლო გადასახადის ოდენოა იზრდება შემოსავლის ზდის პროპორციულად.

**ფიქსირებული გადასახადის** დროს საგადასახადო განაკვეთი უდრის გადასახადის ოდენობას. ფიქსირებულ გადასახადს მიეკუთვნება მაგ: 100 ევროზე 1 ევრო გადასახადის სახით.

გადასახადის ელემენტებს აგრეთვე მიეკუთვნება დაბეგვრის სუბიექტი, დაბეგვრის ობიექტი, საგადასახადო ბაზა, დაბეგვრის ერთეული, გადასახადის წყარო, გადასახდის მასშტაბი, საგადასახადო განაკვეთი, საგადასახადო პერიოდი, გადასახადის გამოტვლის წესი, გადასახადის გადახდის ვადა და განიხილება აგრეთვე საგადასახადო ტვირთიც.

**დაბეგვრის სუბიექტი** არის გადასახდის გადამხდელი, ანუ იურიდიული ან ფიზიკური პირი ან ასეთი სტატუსის არ მქონე პირი, რომელიც კანონმდებლობით ვალდებულია გადაიხადოს შესაბამისი გადასახადი.

**დაბეგვრის ობიექტი** არის ყველა ის, რასაც ერიცხება გადასახადები და რაც არის დაბეგვრის საფუძველი დაბეგვრის ობიექტია საქონელი, მომსახურეობა, ქონება, მოება, შემოსავალი ან შესაბამისი ოპერაცია, რომელიც კანონმდებლობით ექვემდებარება დაბეგვრას.

**გადასახადის წყარო** არის კონკრეტიზებული დაბეგვრის ობიექტი ანუ ის რესურსი, რომლის ხარჯზეც ხდება გადასახადის გადახდა.

**დაბეგვრის ერთეული** არის დაბეგვრის ობიექტის ზომის ერთეული. მაგ: შემოსავლის ზომის ერთეული-ევრო, მიწის ფართის - ჰექტარი და ა.შ

**დაბეგვრის პერიოდი** არის ყოველი სახის გადასახადისთვის ერთი საგადასახადო ვალდებუების წარმოშობიან შემდეგი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობამდე.

**დაბეგვრის მასშტაბი** არის დაბეგვრის ობიექტის ფიზიკური მახასიატებელი, რომელიც გამოიხატება დაბეგვრის ერთეულით.

**საგადასახადო ბაზა** არის დაბეგვრის ობიექტის ღირებულებითი , ფიზიკური ან სხვაგვარი მახასიატებლები. საგადასახადო ბაზის ერთეულს მიეყენება საგადასახადო განაკვეთი. საგადასახადო ბაზა გამოითვლება , როგორც გადასახადის ერთეულის და ამ ერთეულის რაოდენობათა ნამრავლი.

**საგადასახადო განაკვეთი** არის საგადასახადო დარიცხვის სიდიდე საგადასახადო ბაზის ერთეულზე. არსებობს საგადასახადო განაკვეთის შემდეგი სახეები: მყარი(ფიქსირებული), პროპორციული, პროგრესული , რეგრესული.

**საგადასახადო ტვირთი (წნეხი)** არის ეკონომიკური მაჩვენებელი, რომელიც ეკონომიკის სახვადასხვა დონეზე ( მაკრო , მიკრო) გამოხატავს გადასახდელი

გადასახადებისა და საგდასახადო ბაზის თანაფარდობის სიმძიმეს. მაკროეკონომიკური თვალსაზრისით, საგდასახადო ტვრთი არის ამოღებული( ამოსაღები) გადასახადების თანხის შეფარდება მთლიან შიდა პროდუქტთან. მიკროეკონომიკური ასპექტით საგდასახადო ტვრთი შეიძლება იყოს საწარმოს ან ეკონომიკის დარგის მიერ გადახდილი ( გადასახდელი) გადასახადებს თანხის შეფარდება მათ ერთობლივ შემოსავალთან ან მოგებასთან.

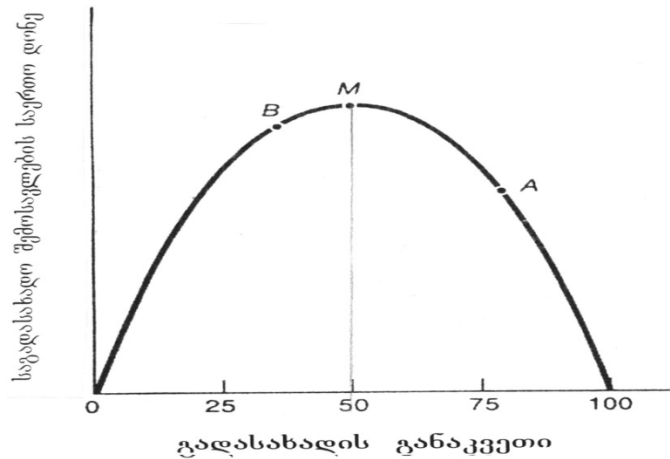
საგდასახადო ტვრთის განხილვისას აუცილებელია გავითვალისწინოთ, ბიზნეს სექტორისათვის გადასახადის განაკვეთის ოპტიმალური მოცულობის, სწორი საგდასახადო პოლიტიკის შემუშავება. ეს პრობლემა საზოგადოების ისტორიული განვითარების კვალობაზე არა მარტო არ მოიხსნა და არ შემსუბუქდა, არამედ, შეიძლება ითქვას, გარკვეულწილად გამოწვავდა კიდეც. ეს დაკავშირებულია სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების ცვლილებებთან , კაპიტალიზმის ტრანსფორმაციასთან, საბაზრო ეკონომიკის სოციალური მიმართულების განმტკიცებასთან, სახელმწიფოს ფუნქციების გართულება გაფართოებასთან, ეკოლოგიური პრობლემების გამწვავებასთან და, შესაბამისად, სახელმწიფო ხარჯების ზრდის ტენდენციასთან. სახელმწიფო ხარჯების ზრდის შედეგების ანალიზმა, დადებითი და უარყოფითი ასპექტების შედარებამ და შეფასებამ განაპირობა მნიშვნელოვანწილად იმ აზრის წინ წამოწევა, რომლის შესაბამისად სამეურნეო სუბიექტების შემოსავლის გაზრდილი გადასახადით დაბეგვრა უკარგავს მათ მეწარმეობრივ სტიმულს. როგორც ვხედავთ, მეწარმეთა გადასახადებით დაბეგვრას გააჩნია საგდასახადო საზღვარი, რომელიც წარმოადგენს დაბეგვრის პირობით წერტილს, რომელიც ოპტიმალურია , როგორც გადამხდელისათვის, ასევე სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის. პირობითი წერტილის გადაწევა ამა თუ იმ მხრეს წარმოშობს ურთიერთსაწინააღმდეგო სიტუაციას, რაც ვლინდება პოლიტიკურ კონფლიქტებში, ხელისუფლებისადმი გადამხდელთა დაუმორჩილებლობაში, გადასახადებისაგან მასობრივად თავის არიდებაში, ქვეყნიდან კაპიტალის გადინებაში, მოსახლეობის მიგრაციაში და სხვა. ამგვარი სირთულეების თავიდან

ასაცილებლად საჭიროა სახელწიფომ საგადასახადო პოლიტიკის გატარებისას დაიჭიროს „ოქროს შუალედი“ და რაციონალურად და გონივრულად მოარგოს ქვეყნის მოცემულ, სოციალურ-ეკონომიკურ მდგომარეობას.

შეგვიძლია ვთქვათ, რომ საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირების პროცესში გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდის შესაძლებლობის განსაზღვრა უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე ზოგადად საგადასახადო განაკვეთის დაწესება, რაც დღის წესრიგში აყენებს ზღვრული საგადასახადო განაკვეთის მოცულობის განსაზღვრის მიზანშეწონილობის საკითხს. საგადასახადო განაკვეთის გავლენა სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების სიდიდეზე განხილული აქვს ცნობილ ამერიკელ ეკონომისტს <sup>1</sup>არტურ ლაფერს, რომლის მიერ შექმნილი მოდელი ლიტერატურაში ლაფერის მრუდის სახელითაა ცნობილი საგადასახადო კონცეფციის მიხედვით: საგადასახადო განაკვეთის გარკვეულ ზღვრამდე (30-35%) ზრდა იწვევს საგადასახადო შემოსავლების ზრდას, ხოლო მის ზემოთ გადიდება, კი, პირიქით, ამუხრუჭებს შემოსავლების გადიდებას და ეკონომიკურ პროგრესს. ამ კონცეფციის მთავარი იდეა მდგომარეობს იმაში, რომ მაღალი საგადასახადო ტვირთი ახშობს სამეწარმეო და საინვესტიციო აქტივობას, რის გამოც ეცემა წარმოების ზრდის ტემპები, ვიწროვდება საგადასახადო ბაზა და კლებულობს საგადასახადო შემოსავლების მოცულობა. მოცემულია ლაფერის სტანდარტული მრუდის გრაფიკი:

---

<sup>1</sup> პაპავა ვლადიმერი ; ანანიაშვილი იური - ლაფერ-კენზიანური სინთეზი და მაკროეკონომიკური წონასწორობა ; ამერიკული გამომცემლობა -NOVA-2014 წელის



გრაფიკის ჰორიზონტალურ ღერძზე მოცემულია საგადასახადო განაკვეთი, ხოლო ვერტიკალურზე - ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლები. აღნიშნული მრუდი გვიჩვენებს, რომ რაღაც დონეზე გადასახადების ზრდა იწვევს ბიუჯეტის შემოსავლების ზრდას, ის აღწევს მაქსიმალურ დონეს (M წერტილში ბიუჯეტის შემოსავლები მაქსიმალურია), ხოლო ამის შემდეგ კი მცირდება. ე.ი გადასახადის განაკვეთის მომატება შეიძლება, სანამ ხელისუფლება მოქმედებს, ასე ვთქვათ, მხოლოდ „ნორმალურ ზონაში“. თუ ფაქტობრივი საგადასახადო განაკვეთი ზღვრულ საგადასახადო განაკვეთზე მეტი იქნება, ე.ი „აკრძალულ ზონაში“ მოხვდება, მაშინ შემცირდება მოსახლეობის დანაზოგი და შეიკვეცება ეკონომიკის ლეგალურ სექტორში ინვესტირების ინტერესი, შესაბამისად, საგადასახადო ბაზაც.

პირველ რიგში უნდა განისაზღვროს, თუ რისი მიღწევაა დაგეგმილი გადასახადების ცვლილებით, შემდეგ კი განისაზღვროს, თუ ლაფერის მრუდის რომელ წერტილზე ვიმყოფებით, და მხოლოდ ამის შემდეგ უნდა მივიღოთ გადაწყვეტილება საგადასახადო პოლიტიკის ცვლილების შესახებ.

## თავი 2. გადასახადების როლი , ფუნქციები და საერთაშორისო თანამედროვე მიდგომები ქვეყნის ეკონომიკაში

### 2.1 გადასახადების როლი და ფუნქციები ქვეყნის ეკონომიკაში

გადასახადებით დაბეგვრა ეკონომიკური სისტემის ფუნქციონირების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გამოხატულებაა, რომელიც განსაკუთრებულ როლს ასრულებს ქვეყანაში არსებული ბიზნესგარემოს შეფასებაში და ასახავს სახელმწიფოსა და მეწარმე სუბიექტებს შორის ურთიერთდამოკიდებულების დონესა და ხარისხს. ბიზნესგარემო წარმოადგენს იმ პირობებისა და ფაქტორების ერთობლიობას, რომლებიც ზემოქმედებენ გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე. შესაბამისად, გადასახადების სახელმწიფო მართვის სამართლებრივი მექანიზმი წარმოადგენს იმ ამოსავალ თეორიულ-მეთოდოლოგიურ საფუძველს, რომელიც განაპირობებს ამა თუ იმ ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკას. დღეისათვის ეკონომიკურ ლიტერატურაში ცნობილია ძირითადი პრინციპების ერთობლიობა, რომელიც უნდა იქნეს გათვალისწინებული სამართლიანი და ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის ფორმირებისას. განვიხილოთ ძირითადი პრინციპები :

- ყველა გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია განახორციელოს კანონით დადგენილი გადასახადის, როგორც სავალდებულო და უპირობო ფულადი შენატანის, ბიუჯეტში გადახდა;
- გადასახადების ადმინისტრირება უნდა იყოს მარტივი და ეფექტიანი;
- გადასახადები უნდა იყოს სამართლიანი (ერთნაირ დასაბეგრ ობიექტზე უნდა დაწესდეს თანასწორი გადასახადები);



- პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის უნდა იყოს ადეკვატური ჩადენილი სამართალდარღვევის

გადასახადების სახელმწიფო მართვა ეკონომიკურ ურთიერთობათა სისტემაში გარკვეული თავისებურებებით გამოირჩევა. ქვეყნის ეკონომიკური განვითარება და ბიზნესგარემოს ფორმირება წარმოუდგენელია სახელმწიფოს ჩარევის გარეშე, ვინაიდან იგი განსაზღვრავს თამაშის წესებს და ამ ქვაკუთხედში ერთ-ერთ მთავარ პრიორიტეტად აღიარებულია საგადასახადო სისტემა, რომელიც წარმოადგენს გადასახადების დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების, გადახდევინების პრინციპების, ფორმებისა და მეთოდების, საგადასახადო ორგანოების, საგადასახადო კონტროლის, აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისთვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას.

დაბეგვრის თეორიების შესწავლა გვიჩვენებს, რომ არ არსებობს რომელიმე ერთი თეორია, რომელიც გამოდგებოდა რეცეპტად ყველა სახელმწიფოსათვის მათი საგადასახადო სისტემების ასაგებად. თუმცა პრაქტიკა ადასტურებს, რომ ბევრ ქვეყანაში დაბეგვრის მეთოდოლოგიად გამოიყენება სამივე კონცეფციის ურთიერთშეხამება კეინსური სხვადასხვა ვარიაციებით, მიწოდების ეკონომიკის თეორიებით და მონეტარიზმით. პირველი მათგანის გამოყენება ფაქტობრივად ნეოკეინსიანიზმის სახით ხდება, მაგრამ ეს ორი თეორია იმდენად მჭიდროდაა ერთმანეთთან დაკავშირებული, რომ მეცნიერები აღარ ახდენენ მათ დაყოფას.

კეინსური და კლასიკური შეხედულებების შეჯერება ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირებისა და დაბეგვრის საკითხებთან დაკავშირებით შეიმჩნევა არა მხოლოდ ცნობილი ეკონომისტების მხრიდან, არამედ სახელმწიფო მოხელეების მხრიდანაც, რომლებიც დაკავებული არიან აღნიშნული პრობლემების დარეგულირებით (ვერულიძე, 2015, გვ. 23).

ცნობილი ეკონომისტის პ. სამუელსონის აზრით, ეკონომიკისათვის დამანგრეველია ორმაგი დაბეგვრა, ხოლო რიგ შემთხვევებში გადასახადთა სრული

გადაკისრებაც. საგადასახადო სისტემა ეკონომიკის შემადგენელი ნაწილია, რომელიც პირდაპირ ან ირიბად მოქმედებს ფასებზე და სხვა ეკონომიკურ მაჩვენებლებზე. ამიტომ, გადასახადებით ზემოქმედება უნდა შეფასდეს ყოველთვის მისი პროგრესულობიდან გამომდინარე.

ქვეყნის წინაშე არსებული გამოწვევების გადასაწყვეტად აუცილებელია ფინანსური რესურსების მობილიზება, რომელსაც მთავრობა ახორციელებს საგადასახადო პოლიტიკის მეშვეობით. აღნიშნული პოლიტიკის რეალიზება ხორციელდება საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმის საფუძველზე და ემსახურება სახელმწიფოს ფუნქციების შესრულებას. იგი მოიცავს შემდეგ ელემენტებს:

- დაგეგმვა - ქვეყნის ხელისუფლების მიერ ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი დოკუმენტის - სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონის დამტკიცება, რომელიც მიიღება ყოველწლიურად და წარმოადგენს დეტალურ გეგმას ქვეყნის მიერ გასაწევი ხარჯებისა და შემოსავლების შესახებ;
- საგადასახადო რეგულირება - სახელმწიფოს მიერ გადასახადებით, როგორც მძლავრი სამართლებრივი მექანიზმით, ეკონომიკაზე ზემოქმედება და შესაბამის ბიზნესსექტორში პროცესების შენელება ან სტიმულირება; საგადასახადო კონტროლი - სახელმწიფოს მიერ მეწარმეებიდან გადასახადების ამოღებისათვის აუცილებელია კონტროლის მექანიზმის არსებობა, რაც გამოიხატება სახელმწიფოს მიერ ადმინისტრირების მეთოდების, იძულებითი ღონისძიებების გატარებასა და სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზომების განსაზღვრაში.

სამეწარმეო საქმიანობისთვის ხელსაყრელი გარემოს ფორმირება თანამედროვე დემოკრატიული სახელმწიფოს განვითარების უპირობო ამოცანაა. 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 მწვავე დისკუსიის საკითხი, რომელსაც თავისი აქტუალობა 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 არ უნდა იქნეს გაგებული ისე, თითქოს სახელმწიფო ხარჯების პერმანენტული ზრდა ობიექტური რეალობაა და სასარგებლოა საერთო განვითარებისათვის. უფრო მეტიც, რომ ნებისმიერ საზოგადოებას ყოველთვის კონტროლის ქვეშ უნდა ჰქონდეს გადასახადების ოდენობა და აღნიშნული მოცულობის სარგებლობა. გადასახადი თავისთავად, რა მოცულობისაც არ უნდა იყოს ის, ყოველთვის ტვირთია გადასახადის გადამხდელისათვის და მეწარმე სუბიექტებისათვის. 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.

საზოგადოების სოციალურ - ეკონომიკური განვითარების კვალდაკვალ სულ უფრო აქტუალური ხდება და ფართოვდება სახელმწიფოს როლი ბიზნესსექტორის 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 (მე-20 საუკუნის 30-

იანი წლების ეკონომიკური და 2008 წლის ფინანსური კრიზისები). მართალია, აღნიშნული შემთხვევები მნიშვნელოვნად განსხვავდება ერთმანეთისაგან გამომწვევი მიზეზების შინაარსით, მაგრამ ორივე შემთხვევაში სახელმწიფომ (სახელმწიფოთა გაერთიანებებმა, განსაკუთრებით ბოლო ეკონომიკური კრიზისის დროს) 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 განხილვისას აუცილებელია ყურადღება მივაქციოთ , მის სწორ და კეთილსინდისიერ ადმინისტრირებას , რადგანაც კორუფციის გამოვლენის ერთ-ერთი ფორმა საგადასახადო დანაშაულია, როცა გადახადის სრულად ან ნაწილობრივ ტავის არიდების მიზნით საგადასახადო სამსახურის მუშაკები ქრტამის საფასურად „თვალს ხუჭავენ“ დასაბეგრ ოპერაციებზე. საგადასახადო ორგანოში კორუფციის პრობლემა თავისი შინაარსით „ჩრდილოვანი ეკონომიკის“ უმნიშვნელოვანესი ნაწილია , რომლის ბუნების შესწავლა , შეფასებასა და გაზომვაზე არაერთი კვლევაა ჩატარებული .( მაგ: Adams, Fitchett (ed.), 1992; Bhattacharya, 1999; Feinstein, 1999; Giles, 1999; Tanzi, 1999; Thomas, 1999; Макаров, 1998). აღსანიშნავია , რომ ჩრდილოვანი ეკონომიკის პრობლემის სიმწვავე პოსტკომუნისტური ტრანსფორმაციის პროცესში დგება .(პაპავა, ხადური 1998)

საგადასახადო პოლიტიკის ერთ-ერთი მთავრი ფუნქცია სახელმწიფოს ფინანსური უზრუნველყოფაა (ფისკალური ფუნქცია) ან კიდევ ეკონომიკური განვითარების სტაბილიზაციის თვალსაზრისით (ეკონომიკური ფუნქცია), იგი აგრეთვე იძლევა შემოსავლებისა და რესურსების გადანაწილების საშუალებას (შემოსავლების გამოთნაბრების ფუნქცია) , მას ფისკალურ და ეკონომიკურ მახასიათებლებთან ერთად გააჩნია წმინდა სოციალური დატვირთვა. სწორედ, გადასახადების სახელმწიფო

მართვა არის ის უმთავრესი მექანიზმი, რომლითაც ხელისუფლება პრაქტიკულად შედის თითოეული მეწარმის საქმიანობის არეალში და როგორც გადასახადების მართვით, ისე სახელმწიფო ხარჯებით უშუალოდ მონაწილეობს მოქალაქეთა კანონიერი შემოსავლების ფორმირების პროცესში.

გადასახადების არსი მათ ფუნქციებში ვლინდება, რომელთაგან თითოეული ნათლად წარმოაჩენს საზოგადოებაში მისი როლის აუცილებლობას. გადასახადებს უდიდესი მნიშვნელობა ენიჭება, როგორც შემოსავლების განაწილებისა და გადანაწილების ინსტრუმენტს. გადასახადების ფუნქციების სწორი მართვა ხელს უწყობს შემოსავლების გამოთანაბრებას და ეკონომიკის რეგულირება-სტიმულირებას. შესაბამისად, გადასახადები, როგორც სამეწარმეო ურთიერთობათა სახელმწიფო რეგულირების მექანიზმი, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ასრულებს სხვადასხვა ფუნქციებს. გადასახადების საერთო აღიარებული ფუნქციებიდან შეიძლება გამოვყოთ: **ფისკალური, სოციალური და მარეგულირებელი ფუნქციები.**

- **ფისკალური ფუნქცია**, როგორც ამოსავალი და ძირითადი ფუნქცია, დამახასიათებელია ყველა სახელმწიფოსთვის. იგი გამომდინარეობს თვით გადასახადის ბუნებიდან და გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის შემოსავლის ნაწილის ამოღებას სახელმწიფოს სასარგებლოდ. სახელმწიფოს მხრიდან გადასახადის ამოღება ბიზნესსექტორის მიერ აღქმული უნდა იქნეს არა მთავრობის უზრუნველყოფისათვის გაღებულ ფულად სახსრებად, არამედ მათივე კეთილდღეობის შესაქმნელად გაღებულ ხარჯად, ვინაიდან გადასახადების ფისკალური ფუნქციის მეშვეობით ხელისუფლება ახდენს სახელმწიფოს ფუნქციონირებისათვის საჭირო ფულადი რესურსების მობილიზებას, რის საფუძველზეც ხორციელდება ქვეყნისათვის პრიორიტეტული ეკონომიკური, სოციალური და პოლიტიკური ამოცანების გადაწყვეტა და საზოგადოებრივი სიკეთის ზრდა. კერძოდ: მართლწესრიგის, თავდაცვის, სოციალური სფეროების, გარემოსდაცვითი ღონისძიებების და სხვა

სფეროების დაფინანსება, რომელიც საბოლოო ჯამში აისახება ბიზნესექტორის კეთილდღეობაზე. გადასახადების ამოღება ძირითად ხორციელდება სახელმწიფო ხარჯების დასაფარავად, ამასთან, ზოგიერთ შემთხვევაში გადასახადების დაწესება დაკავშირებულია არა მარტო მის ფისკალურ მიზნებთან, არამედ ეკონომიკურ პოლიტიკაში განსაზღვრული სხვა მიზნების მიღწევასთან. შესაბამისად, გადასახადების ფისკალური ფუნქცია სწორედ ეკონომიკაზე ზემოქმედების ის ინსტრუმენტია, რომელიც ნათლად გამოხატავს სამეწარმეო საქმიანობაში სახელმწიფოს ჩარევას, სადაც თავისი ადგილი უკავია გადასახადების მარეგულირებელ ფუნქციას.

- **მარეგულირებელი ფუნქცია** დაკავშირებულია გადასახადებით ეკონომიკის მართვასთან და სახელმწიფოს მიერ გადასახადებით ბიზნესპროცესზე ზემოქმედებასთან, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ გადასახადები აქტიურად მონაწილეობენ ეროვნული შემოსავლის გადანაწილებით პროცესში, ასტიმულირებენ ან ანელებენ სამეწარმეო ტემპებს, აძლიერებენ ან ასუსტებენ კაპიტალის დაგროვებას, აფართოებენ ან ამცირებენ მოსახლეობის მსყიდველობითუნარიანობას. ეკონომიკური პროცესების შენელებისათვის მოთხოვნისა და მიწოდების მოცულობაზე ზემოქმედების მეშვეობით (მათი შემცირების მიმართულებით) ქვეყნის მთავრობა გავლენას ახდენს სამეწარმეო სუბიექტების მიერ გადაწყვეტილებათა მიღების პროცესზე. შეღავათების, გამონაკლისების სისტემის საშუალებით, რაც გულისხმობს დაბეგვრის ობიექტების შეღავათიან რეჟიმში მოქცევას და ვლინდება დაბეგვრის ობიექტის ცვლილებაში, დასაბეგრი საგადასახადო ბაზის და საგადასახადო განაკვეთის შემცირებაში, სახელმწიფო სტიმულს აძლევს პრიორიტეტულ დარგებს. მარეგულირებელი ფუნქცია შეიძლება გამოვლინდეს ეკონომიკის გადასახადების მასტიმულირებელი ან მადესტიმულირებელი (შემზღუდველი) ფორმით. მასტიმულირებელი ფუნქცია გულისხმობს სხვადასხვა

საგადასახადო შეღავათების მეშვეობით ეკონომიკის ამა თუ იმ სფეროს, დარგის (მცირე ბიზნესი, ტურიზმი, საინვესტიციო საქმიანობა, დასაქმება და სხვა) ხელშეწყობასტიმულირებას. დაბეგვრის მადესტიმულირებელი ფუნქცია კი გულისხმობს საგადასახადო პოლიტიკის მკაცრი მოდელის (მაღალი საგადასახადო განაკვეთები, შეღავათების გამოუყენებლობა, შეზღუდვები) გამოყენებით ეკონომიკის ამა თუ იმ სფეროს, დარგის განვითარების, ზოგიერთი საქონლის მოხმარების შეზღუდვას.

მარეგულირებელი ფუნქციის არსებობისას საგადასახადო განაკვეთის ზრდის ან შემცირების შემთხვევაში ეფექტიანი საგადასახადო დატვირთვა გვიჩვენებს, ვინ ეწევა რეალურად ამა თუ იმ გადასახადის ტვირთს და, შესაბამისად, ვინ სარგებლობს ამ ცვლილებით. განხორციელებული ცვლილების ეფექტის ეკონომიკური ბუნება მდგომარეობს იმაში, რომ საგადასახადო შეღავათების შემოღების შემდეგ ბაზრის შესაბამისი სეგმენტი მიმზიდველი ხდება ინვესტორისათვის და იწყება კაპიტალის შემოღინება, რაც, თავის მხრივ, იწვევს ამ სექტორში უკვე არსებული საწარმოო და კომერციული აქტივების საბაზრო ღირებულების ზრდას. პროტექციონისტული (ეროვნული წარმოების დაცვა) ფუნქცია გვინდა გამოვყოთ მარეგულირებლის ქვეფუნქციად (საგარეო ეკონომიკური ურთიერთობების რეგულირება). გადასახადის აღნიშნული ფუნქციის არსი კარგად არის გამოხატული საბაჟო გადასახადში. მისი ამოცანაა არა მხოლოდ ფისკალური ეფექტის მიღება, არამედ რაციონალური თანაფარდობის მიღწევა ექსპორტსა და იმპორტს შორის, სავალუტო შემოსავალსა და გასავალს შორის. საბაჟო გადასახადის გამოყენება იმპორტის დროს დაკავშირებულია, ერთის მხრივ, გონივრული პროტექციონული პოლიტიკის გამოყენებასთან, ხოლო, მეორე მხრივ, საგარეო სავაჭრო ურთიერთობების ფორმირებასთან.

მარეგულირებელი და ფისკალური ფუნქციები წარმოადგენენ წინააღმდეგობათა ერთიანობას. აღსანიშნავია, რომ ფისკალურმა ფუნქციამ მნიშვნელოვანი როლი ითამაშა მარეგულირებელი ფუნქციის განვითარებაში. ფისკალური ფუნქციის ეფექტიანობისათვის მნიშვნელოვანია გადამხდელთა საგადასახადო კულტურა და მათი ნდობის ხარისხი სახელმწიფო ინსტიტუტებთან, ხოლო მარეგულირებელი ფუნქცია გამოხატავს სახელმწიფოს ურთიერთობას ბიზნესსექტორთან.

➤ **სოციალური ფუნქცია** გულისხმობს მაღალშემოსავლიანი გადასახადის გადამხდელებიდან მიღებული საგადასახადო შემოსავლების დაბალშემოსავლიან ჯგუფებში გადანაწილებას. აღნიშნული პოლიტიკით სახელმწიფო ცდილობს გარკვეულწილად გამოათანაბროს საზოგადოების წევრებს შორის არსებული არათანაბარი ცხოვრების დონე. თანამედროვე ეტაპზე განაწილების უთანასწორობის გაზომვის ყველაზე ადეკვატური საშუალებაა ჯინის კოეფიციენტი, რომელიც 1912 წელს იტალიელმა სტატისტიკოსმა<sup>1</sup> **კორადო ჯინიმ (1884-1965 წწ.)** შეიმუშავა. იგი მათემატიკური კონცეფციაა, რომლითაც უთანასწორობა 0-დან (შეესაბამება აბსოლუტურ თანასწორობას) 1-მდე იზომება, ხოლო ხშირად პროცენტის სახით 0 %-იდან 100%-მდე გამოიხატება. სახელმწიფოებს შორის ჯინის კოეფიციენტის შედარება საშუალებას გვაძლევს, გამოვიტანოთ დასკვნა, თუ რამდენად თანაბრად არის განაწილებული ფული სხვადასხვა ქვეყნებში და როგორ დგას სოციალური თანასწორობის საკითხი დღევანდელ მსოფლიოში. გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის განვითარების პროგრამა (UNDP) სისტემატურად აქვეყნებს მსოფლიოს ქვეყნების ჯინის კოეფიციენტს, რომლის მიხედვითაც ხდება სოციალური თანასწორობის შეფასება ამ ქვეყნებში.

---

<sup>1</sup> კაკულია რ. ფინანსების ზოგადი თეორია. თბ.: „ეკონომიკური და სოციალური პრობლემების სამეცნიერო - კვლევითი ინსტიტუტის გამომცემლობა-სტამბა—, 1997



გადასახადების განხილვისას , კერძოდ მისი ფიკალური ფუნქციისას აუცილებელია განვიხილოთ ფისკალური მულტიპლიკატორი და მისი ზეგავლენა ეკონომიკაზე. ბოლოდროინდელი მსოფლიო ეკონომიკური და ფინანსური კრიზისი, კიდევ ერთხელ ცხადყოფს ეკონომიკურ განვითარებასა და ფისკალურ პოლიტიკას შორის მჭიდრო კავშირს. მოკლევადიანი მაკროეკონომიკური სტაბილიზაციის მიღწევის უზრუნველსაყოფად განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება ფისკალური პოლიტიკის მიმართულებას: ფისკალური პოლიტიკის გამკაცრება, რაც გულისხმობს სახელმწიფო დანახარჯების შემცირებას ან/და გადასახადების ზრდას, ან პირიქით პოლიტიკის შემსუბუქება, რაც გულისხმობს სახელმწიფო დანახარჯების ზრდას ან/და გადასახადების შემცირებას. თუმცა, ფისკალური პოლიტიკის მიმართულების განსაზღვრასთან ერთად განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მისი კომპოზიცია, ანუ ის, თუ რომელ ფისკალურ ინსტრუმენტზე ხდება ფოკუსირება. მაგ. საერთაშორისო გამოცდილებითა და ცალკეული კვლევებით, ფისკალური პოლიტიკის გამკაცრების წარმატებული მაგალითები ძირითადად ვლინდება იმ შემთხვევებში, როდესაც გამკაცრება ფოკუსირებულია მიმდინარე სახელმწიფო ხარჯების და არა სახელმწიფო ინვესტიციების შემცირებაზე ან გადასახადების ზრდაზე. ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, ფისკალური პოლიტიკის(ბიუჯეტის) ეფექტიანი დაგეგმვისათვის აუცილებელია ეკონომიკაზე ფისკალური პოლიტიკის და მისი ცალკეული ინსტრუმენტის გავლენის რაოდენობრივი შეფასება. აღნიშნული მიზნით, უპირველესია ფისკალური მულტიპლიკატორის ზომის შეფასება.

<sup>1</sup>ფისკალური მულტიპლიკატორი ასახავს ფისკალური პოლიტიკის მოკლევადიან გავლენას გამოშვების დონეზე. როგორც წესი, იგი განისაზღვრება როგორც გამოშვების (მშპ) ცვლილების ოდენობა ფისკალური პოლიტიკის

---

<sup>1</sup> საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი ; ფისკალური მულტიპლიკატორი: არსი და შეფასება გამ: 2015 <http://pbo.parliament.ge>

შესაბამისი კომპონენტის 1 ერთეულით ცვლილების გავლენით, შესაბამისად, აღნიშნული ინდიკატორი განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ატარებს ფისკალური პოლიტიკის დაგეგმვის, განსაკუთრებით კი ფისკალური პოლიტიკის სასურველი ინსტრუმენტის შერჩევის ეტაპზე(მაგ. ხარჯვითი ნაწილის თუ საგადასახადო შემოსავლების ცვლილება, კაპიტალური თუ მიმდინარე დანახარჯების ცვლილება). აღნიშნული ინდიკატორის შეფასება მნიშვნელოვანწილად ქვეყნის სპეციფიკურ მახასიათებლებზე არის დამოკიდებული. მოკლევადიან პერიოდში, გამოშვების მისი ბუნებრივი დონიდან გადახრას იწვევს საქონელსა და მომსახურებაზე ერთობლივი მოთხოვნის ცვლილება. კერძოდ, გადასახადების შემცირებამ ან/და სახელმწიფო დანახარჯების ზრდამ შესაძლოა გაზარდოს ერთობლივი მოთხოვნა, რამაც მოსალოდნელია ხელი შეუწყოს ბიზნესის/წარმოების განვითარებას და შესაბამისად გაიზარდოს დასაქმების დონე. გადასახადების ზრდამ და/ან სახელმწიფო დანახარჯების კლებამ კი მოსალოდნელია გამოიწვიოს საპირისპირო შედეგი, ვინაიდან ამ შემთხვევაში ერთობლივი მოთხოვნა საქონელსა და მომსახურებაზე მცირდება. გრძელვადიან პერიოდში კი გამოშვების დონის განმსაზღვრელი მთავარ ფაქტორს წარმოადგენს ეკონომიკის უნარი ეფექტიანად გამოიყენოს არსებული რესურსი - სამუშაო ძალა და კაპიტალი. შესაბამისად, სახელმწიფო დანახარჯებისა და გადასახადების ან/და ტრანსფერების ცვლილება იწვევს გამოშვების დონის მისი პოტენციური დონიდან გადახრას, ვინაიდან აღნიშნული ცვლილებები ახდენს გავლენას ეკონომიკური აგენტების სტიმულზე იმუშაონ, დაზოგონ და განახორციელონ ინვესტიციები.

მოკლევადიან პერიოდში ფისკალური პოლიტიკის ცვლილების ერთობლივ მოთხოვნაზე გავლენა შესაძლოა იყოს პირდაპირი ან არაპირდაპირი. პირდაპირი ეფექტები ასახავს საქონლისა და მომსახურების შესყიდვების

ცვლილებას და მისი ზომა ეკონომიკური აგენტების ქცევაზე დამოკიდებული. მაგალითად, თუ კონკრეტული პირი სოციალური ტრანსფერით მიღებული თანხის N წილს დამატებითი საქონლისა და მომსახურების შესაძენად დახარჯავს, დროთა განმავლობაში წარმოებაც გაიზრდება, რათა ბაზარზე გაჩენილი დამატებითი მოთხოვნა დააკმაყოფილოს, შესაბამისად გამოშვებაზე ფისკალური ცვლილების პირდაპირი გავლენაც N-ს უტოლდება.

ფისკალური პოლიტიკის ცვლილების ერთობლივ მოთხოვნაზე არაპირდაპირ გავლენას შეუძლია გაანეიტრალოს ან გაზარდოს მისი პირდაპირი ეფექტები. მაგალითად, სახელმწიფო დანახარჯების ზრდის შედეგად, იზრდება არა მხოლოდ წარმოება, არამედ დასაქმების დონეც. დასაქმების დონის ცვლილება კიდევ უფრო ზრდის ბაზარზე არსებულ მოხმარებას, ვინაიდან ახლად დასაქმებული პირები შემოსავლის გარკვეულ წილს კვლავ საქონლისა და მომსახურების შესაძენად იყენებენ. ამ შემთხვევაში არაპირდაპირი ეფექტი წარმოადგენს დასაქმების დონის ზრდას, და იგი კიდევ უფრო ზრდის პირდაპირი ეფექტის - გაზრდილი მიწოდების, გავლენას გამოშვების დონეზე. თუმცა, არაპირდაპირ ეფექტებს შესაძლოა ჰქონდეს საპირისპირო გავლენაც. მაგალითად, იმავე შემთხვევაში გაზრდილმა სახელმწიფო დანახარჯებმა შესაძლოა გაზარდოს საპროცენტო განაკვეთი, რამაც მომხმარებლისთვის დაგროვების სტიმული გაზარდოს, ნაცვლად შესყიდვებისა. ამ შემთხვევაში პირდაპირი და არაპირდაპირი ეფექტები ანეიტრალევენ ერთმანეთს.

ფისკალური ცვლილების ჯამური ეფექტის საზომად, რაც მოიცავს როგორც პირდაპირ ისე არაპირდაპირ ეფექტებს, გამოიყენება ფისკალური მულტიპლიკატორი. ფისკალური მულტიპლიკატორი ასახავს მოკლევადიან პერიოდში დაუზუსტებელი ფისკალური ცვლილების საფუძველზე გამოშვების მოცულობის ცვლილებას. კონკრეტულად, ფისკალური მულტიპლიკატორი გვიჩვენებს თუ რა გავლენა აქვს 1 ერთეულით სახელმწიფო დანახარჯებისა ან

საგადასახადო შემოსავლების ცვლილებას ქვეყნის მშპ-ზე მოკლევადიან პერიოდში. მნიშვნელოვანია ფისკალური პოლიტიკის ცვლილებით გამოწვეული პირდაპირი ეფექტის ზომაც. იმ შემთხვევაში თუ მულტიპლიკატორის ზომა 1-ზე მაღალია, არაპირდაპირი ეფექტი ზრდის პირდაპირი ეფექტის გავლენას, თუ მულტიპლიკატორი 1-ზე ნაკლებია, მაშინ არაპირდაპირი ეფექტი ანეიტრალურს პირდაპირი ეფექტის მოთხოვნაზე გავლენის გარკვეულ წილს, ხოლო თუ მულტიპლიკატორი 0-ის ტოლია, მაშინ ეფექტები სრულად აბათილებენ ერთმანეთს, რაც ნიშნავს რომ ფისკალური პოლიტიკის ცვლილება არ ახდენს გავლენას ქვეყნის მშპ-ზე. სწორედ აღნიშნულის გავლენით ფისკალური მულტიპლიკატორის სიდიდის შეფასებას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება ფისკალური პოლიტიკის დაგეგმვისა და ანალიზისთვის, ფისკალური პოლიტიკის სხვადასხვა კომპონენტებისთვის, სახელმწიფოს ხარჯვითი ნაწილის ჯამური ან ცალკეული კომპონენტების გათვალისწინებით.

რადგანაც ფისკალური მულტიპლიკატორი ასახავს მოკლევადიან პერიოდში ფისკალური პოლიტიკის ეკონომიკაზე გავლენას, მისი ზომა, როგორც წესი, მრავალ ფაქტორზეა დამოკიდებული, მათ შორისა არის: ქვეყნის ეკონომიკის სტრუქტურა, ფისკალური პოლიტიკის მიმართულება და ხანგრძლივობა, ფისკალური ცვლილების ან ცვლილებათა კომპოზიციის ტიპი, სახელმწიფო ვალის დონე, მონეტარული პოლიტიკა და სხვა გარემოებები.

მნიშვნელოვანია ისიც, რომ ფისკალური ცვლილების გავლენა არ არის წრფივად კლებადი, მას ხშირ შემთხვევაში ამობრუნებული U-ს ფორმა აქვს, და მაქსიმალური გავლენა მიიღწევა მე-2 წელს. როგორც წესი, ფისკალური ცვლილების განხორციელებიდან მეორე წელს ფისკალური მულტიპლიკატორი პირველი წლის მაჩვენებელთან შედარებით 10%-30%-ით უფრო მაღალია. ფისკალური მულტიპლიკატორის ანალიზისას საყურადღებოა, ერთი მხრივ,

მისი სიდიდე და აღნიშნული სიდიდის დინამიკა, მეორე მხრივ კი, ფისკალური პოლიტიკის ცვლილების გავლენის ხანგრძლივობა. როგორც წესი, მისი მოკლევადიანი ეფექტი 5 წლის განმავლობაში გრძელდება. აგრეთვე მნიშვნელოვანია ისიც, რომ განვითარებული და გარდამავალი ქვეყნების ფისკალური მულტიპლიკატორების ზომა, როგორც წესი, განსხვავებულია.

## **2.2 საგადასახადო სისტემის თანამედროვე მიდგომები და საერთაშორისო გამოცდილება**

თანამედროვე განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნების საგადასახადო სისტემათა ჩამოყალიბება მოხდა სხვადასხვა ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური პირობების ზემოქმედებით. გადასახადების სახეების, მათი სტრუქტურის, ამოღების წესების, განაკვეთების ხელისუფლების სხვადასხვა დონეზე ფისკალური უფლებამოსილების, საგადასახადო ბაზის, გადასახადების მოქმედების სფეროს, საგადასახადო შეღავათების მიხედვით. ჩვენ მიერ შესწავლილი ქვეყნების ანალიზის შედეგად დავადგინეთ, რომ განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემები ერთმანეთისაგან ძირეულად განსხვავდებიან.

ამასთან, უცხოეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემებს გააჩნიათ საერთო თავისებურებებიც:

1. საგადასახადო სისტემები ეფუძნება ეკონომიკური თეორიის ისეთ ცნობილ პრინციპებს, როგორცაა: საგადასახადო დაბეგვრის თანასწორობა, სამართლიანობა, ეფექტიანობა.

2. სახელმწიფო საგადასახადო შემოსავლების გადიდების ახალი გზების (რეზერვების) გამონახვა.

ნებისმიერი ქვეყნის საგადასახადო სისტემა მოიცავს საგადასახადო სამსახურების ორგანოებს, საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპებსა და მეთოდებს,

საგადასახადო ურთიერთობათა მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებს, გადასახადების მოსაკრებლების და ბაჟის სახით საბიუჯეტო სისტემაში აუცილებელ ერთობლიობას და აგრეთვე, საგადასახადო ურთიერთობათა სუბიექტების უფლებებსა და მოვალეობებს.

საზღვარგარეთის ქვეყნებში გადასახადები წარმოდგენილია ძირითადი სახეებით: ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი, იურიდიულ პირთა საშემოსავლო გადასახადი, ბრუნვის გადასახადი (დამატებული ღირებულების გადასახადი, გაყიდვიდან გადასახადი), სოციალური დაზღვევის ფონდებში შენატანები, მოხმარებაზე განსაკუთრებული სახის გადასახადები, გადასახადები, რომელთა ბაზაა დაგროვილი სიმდიდრე (ქონების გადასახადი, მემკვიდრეობისა და ნაჩუქრების გადასახადი) (კაკულია და გაბელაშვილი, 2012, გვ. 258).

თითოეულ სახელმწიფოში გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრას გააჩნია რიგი თავისებურებანი, რაც ასახავს კანონმდებლობის მიდგომას განსახორციელებელი სოციალურ-ეკონომიკური პოლიტიკის მიმართ .

საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემების შედარებას მივმართავთ იმისთვის, რომ დადგინდეს დაბეგვრის სხვადასხვა სისტემების დადებითი და უარყოფითი მხარეები, მოვახდინოთ ადგილობრივი სპეციფიკის გათვალისწინებით ოპტიმალური ვარიანტის შერჩევა და მათი გაუმჯობესების მიზნით დაგროვილი დადებითი გამოცდილების გამოყენების შესაძლებლობა.

კვლევებმა გვიჩვენა, რომ როგორც ევროპაში, ასევე მთელს მსოფლიოში, გადასახადების სახეებსა და მათ განაკვეთებს შორის თვალსაჩინო განსხვავებებია. ეს დამოკიდებულია მათი ქვეყნების ეკონომიკის სპეციფიკაზე, ბიუჯეტის მდგომარეობაზე, განვითარების დონეზე, ამ საკითხებისადმი მთავრობის ორგანოების და მეცნიერთა მიდგომებზე და ა.შ.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, ქვემოთ წარმოდგენილი გვაქვს საზღვარგარეთის რამდენიმე ქვეყნის საგადასახადო სისტემების მიმოხილვითი დახასიათება.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში (აშშ) გადასახადების სტრუქტურა და საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი წარმოადგენს მსოფლიოში ერთ-ერთ ურთულეს, თუმცა ეფექტიან სისტემას, რომელსაც ახორციელებს ფინანსთა სამინისტრო. 2012 წლის საანგარიშგებო პერიოდში საგადასახადო შემოსავლების მოცულობამ აშშ-ში შეადგინა 2.5 ტრილიონ დოლარზე მეტი, რომელზეც 237 მილიონი საგადასახადო დეკლარაცია იქნა წარდგენილი. ქვეყანაში მოქმედ მეწარმეებს უწევთ სხვადასხვა დონის გადასახადების გადახდა. შესაბამისად, გადასახადების სტრუქტურა მოიცავს ფედერალურ, შტატების და ადგილობრივ გადასახადებს. აღნიშნული გადასახადები არა მხოლოდ გადამწყვეტ როლს ასრულებენ ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირებაში, არამედ ქვეყნის ბიზნესექტორის მართვის მნიშვნელოვან ინსტრუმენტად გვევლინება

აშშ მოქმედი ფედერალური გადასახადებიდან აღსანიშნავია საშემოსავლო გადასახადი, რომელსაც მოცულობით პირველი ადგილი უკავია ბიუჯეტის ფორმირებაში. როგორც ცხრილიდან ჩანს, აშშ-ში ვალდებული პირი იხდის სამ საშემოსავლო გადასახადს, ფედერალური გადასახადისაგან განსხვავებით შტატების და ადგილობრივ დონეზე მოქმედებს დაბალი საპროცენტო განაკვეთი (2-10%-ის ფარგლებში). საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში გამოიყენება საშემოსავლო გადასახადის პროგრესიული განაკვეთი.

კორპორაციათა შემოსავლის (მოგების) გადასახადი აშშ-ის ფედერალური ბიუჯეტის 10 %-ს შეადგენს. მისი საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი წარმოებს დიფერენცირებული განაკვეთებით წარმოდგენილია ნახაზზე (1 [www.irs.gov](http://www.irs.gov)) )

| შემოსავლის ზემოთ<br>(აშშ დოლარში) | შემოსავლის<br>ჩათვლით (აშშ<br>დოლარში) | საბაზო<br>გადასახადის<br>ოდენობა | საგადასახადო<br>განაკვეთი |
|-----------------------------------|--|----------------------------------|---------------------------|
| 0                                 | 50,000                                 | 0.00                             | 15%                       |
| 50,000                            | 75,000                                 | 7,500                            | 25%                       |
| 75,000                            | 100,000                                | 13,750                           | 34%                       |
| 100,000-                          | 335,000                                | 22,250                           | 39%                       |
| 335,000                           | 10,000,000                             | 113,900                          | 34%                       |
| 10,000,000                        | 15,000,000                             | 3,400,000                        | 35%                       |
| 15,000,000                        | 18,333,333                             | 5,150,000                        | 38%                       |
| 18,333,333                        | .....                                  |                                  | 35%                       |

როგორც ცხრილიდან ირკვევა, ამერიკის შეერთებულ შტატებში კორპორაციათა დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) საგადასახადო განაკვეთი საგადასახადო ბაზის ზრდასთან ერთად პროგრესირდება და მერყეობს 15% - 39% ფარგლებში. ამ ნიშნულის შემდეგ კი მოგების გადასახადი იღებს რეგრესიულ ხასიათს და საგადასახადო ბაზის შემდგომ ზრდასთან ერთად გამოიყენება შემცირებული საგადასახადო განაკვეთი. ხოლო 18 333 333 აშშ დოლარის საგადასახადო ბაზის ზევით განაკვეთი შეადგენს 35%-ს

საგადასახადო ბაზის გარკვეული მოცულობის შემდეგ მოგების გადასახადის განაკვეთის პროგრესულიდან რეგრესიულზე და პირიქით გადაყვანა უკავშირდება არაკეთილსინდისიერი მეწარმის მიერ ბიუჯეტში გადასახდელი თანხის დამალვის მიზნით კომპანიების დაყოფას მცირე საწარმოებად საგადასახადო ბაზის შესამცირებლად და მაღალი საგადასახადო განაკვეთებისაგან თავის არიდებას. ამგვარად, ამერიკის შეერთებულ შტატებში კორპორაციათა დასაბეგრი შემოსავლის არსებული საგადასახადო სისტემა შედარებით შეღავათიან პირობებში აყენებს მცირე და საშუალო ბიზნესს, რაც ხელს უწყობს მათ სტიმულირებას. ეს მნიშვნელოვანია, რამდენადაც მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარების დონეზე დიდადაა დამოკიდებული ქვეყანაში დასაქმების პრობლემის გადაწყვეტა, მოსახლეობის უზრუნველყოფა ფართო ნომენკლატურის



საჭირო პროდუქციითა და მომსახურებით. ამასთან ერთად, საშეღავათო სისტემის შემოღება ხელს უწყობს ეკონომიკურ - ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესებას და ცხოვრების დონის ამაღლებას.

საფრანგეთის საგადასახადო სისტემა სხვა განვითარებული ქვეყნებისაგან განსხვავებით ხასიათდება ბიუჯეტის შემოსავლებში არაპირდაპირი გადასახადების მაღალი წილით. იგი წარმოადგენს ცენტრალური ბიუჯეტის შემოსავლების ძირითადი წყაროს 90%. საფრანგეთის საგადასახადო სისტემის განმსხვავებელ თავისებურებას წარმოადგენს ის, რომ არაპირდაპირი გადასახადები სჭარბობს პირდაპირს (ბახტაძე და სხვ. 2007, გვ. 416).

დღგ წარმოადგენს ქვეყნის ძირითად არაპირდაპირ გადასახადს, რომელიც საფრანგეთის ბიუჯეტს აძლევს ყველაზე მნიშვნელოვან საგადასახადო შემოსავლებს. (დაახლოებით საგადასახადო შემოსავლების 42%-ს).

საფრანგეთში მოქმედებს დღგ-ის ოთხი განაკვეთი. სტანდარტული განაკვეთი არის 19,6%, მაღალი - 22%-იანი განაკვეთი გამოიყენება ცალკეული სახეობის საქონლის მიმართ: ავტომობილები, კინოფოტოსაქონელი, ალკოჰოლიანი სასმელები, თამბაქოს ნაწარმი, პარფიუმერია, ფუფუნების ცალკეული საგნები, ძვირფასი ბეწვეული და სხვა. უახლოეს პერიოდამდე მაღალი განაკვეთი შეადგენდა 33,33%. დაბალი 7%-იანი განაკვეთი დაწესებულია წიგნებზე და ჟურნალ-გაზეთებზე. ყველაზე დაბალი - 5,5%-იანი განაკვეთი გამოიყენება პირველადი მოხმარების საქონელსა და მომსახურებისათვის (Business Times, 2011).

პირდაპირ გადასახადებს მიეკუთვნება კორპორაციული გადასახადი, ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი, საკუთრების გადასახადი და სხვა.

საწარმო კორპორაციულ გადასახადს იხდის წმინდა მოგებიდან. გადასახადის განაკვეთი დამოკიდებულია მიღებული მოგების გამოყენების მიმართულებაზე. თუ მოგება გამოიყენება წარმოების განვითარებისათვის, მაშინ გადასახადის განაკვეთი

39%-ია, ხოლო, თუ შემოსავალი მიიმართება დივიდენდების გაცემისათვის მაშინ 42%-ია.

საფრანგეთის საგადასახადო სისტემის ძირითად მახასიათებლებს შორის მნიშვნელოვანია ტერიტორიული ასპექტების გათვალისწინება და საშემოსავლო გადასახადის განსაკუთრებული როლი .

საშემოსავლო გადასახადს იხდიან საწარმოები და ფიზიკური პირები. შემოსავლის მიხედვით საგადასახადო განაკვეთები 0-დან 54% -მდეა. გადასახადის გამონაგარიშების საფუძველს საწარმოს წლიური მოგება (ზარალი) წარმოადგენს. საშემოსავლო გადასახადების ჯგუფში მნიშვნელოვანი ადგილი ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადს უჭირავს. ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში საშემოსავლო გადასახადი 20% შეადგენს (Business Times, 2011).

საფრანგეთის ბიუჯეტისათვის მნიშვნელოვანი შემოსავლები საკუთრების გადასახადებს მოაქვთ. გადასახადით დაბეგვრას ექვემდებარება ქონება, ქონებრივი უფლებები და ფასიანი ქაღალდები. საკუთრების გადასახადებს გააჩნიათ პროგრესული ხასითი. აღნიშნული გადასახადის განაკვეთი პროგრესულია და 0-დან 1.5%-მდე მერყეობს .

საფრანგეთის საგადასახადო სისტემაში მნიშვნელოვანი ადგილი ადგილობრივ გადასახადებს უჭირავთ. ისინი ადგილობრივი მმართველობის ორგანოების საშემოსავლო ბაზის დაახლოებით 40% შეადგენენ.

ადგილობრივი გადასახადების სისტემიდან შესაძლებელია გამოვყოთ ოთხი ძირითადი გადასახადი: არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი; სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი; შენობა-ნაგებობების მფლობელთა გადასახადი; პროფესიული გადასახადი (Melanie, 2017).

აღნიშნული გადასახადების განაკვეთებს ადგენენ ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოები (გენერალური საბჭოები, მუნიციპალური საბჭოები) მომდევნო წლის ბიუჯეტის განსაზღვრისას.

შვედეთის საგადასახადო სისტემა - შვედეთში კორპორაციების გადასახადის განაკვეთი 28%-ია ხოლო, დღგ 25%-ია, სასურსათო საქონლისათვის გამოიყენება 21%-იანი განაკვეთი, ხოლო, სასტუმრო მომსახურებისათვის 12%-ანი განაკვეთი. დღგ-დან, საქონლის ექსპორტის გარდა თავისუფლდება სამედიცინო მომსახურება, საბანკო ოპერაციები, საპატენტო საქმე, კულტურის დაწესებულებების მიერ გაწეული მომსახურება (ამილახვარი და სხვ. 2010, გვ. 157).

მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადის განაკვეთები (10-დან 60%-მდე) დამოკიდებულია ნათესაურ კავშირზე და მემკვიდრეობით და ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულებაზე.

მოცულობის თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია რეგიონული და ადგილობრივი გადასახადებიც. ქვეყანა შედგება 24 ლენისგან და 288 კომუნისაგან. მათი წარმომადგენლობითი ორგანოები წყვეტენ ადგილობრივი გადასახადების შემოღების საკითხებს. გადასახადის სახეებს განსაზღვრავს რიქსდაგი, ხოლო განაკვეთებს ადგენს ლენები და კომუნები.

ქვეყნის ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული დაყოფის შესაბამისად საერთო-სახელმწიფოებრივი საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი 170 ათ. კრონზე მეტი შემოსავლების შემთხვევაში 20%-ს შეადგენს. ლენებში - 13%, კომუნებში - 17% და ეკლესიისათვის 1,1%. ყველა პირი მათ შორის მეუღლეები, იბეგრებიან საშემოსავლო გადასახადით ინდივიდუალურად.

ქონების გადასახადი გამოიანგარიშება ოჯახის ერთობლივი საკუთრებიდან და მას მხოლოდ ფიზიკური პირები იხდიან. გადასახადს გააჩნია დაუბეგრავი მინიმუმი.

შვედეთის ბიუჯეტის შემოსავლების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან მუხლს სოციალური შენატანები შეადგენენ, რომელიც ერიცხება შრომის ანაზღაურების ფონდს. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ შვედეთში საფინანსო წელი 1 ივლისიდან იწყება.

უკრაინაში ძირითად საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს მიეკუთვნება შემდეგი გადასახადები: მოქალაქეთა საშემოსავლო გადასახადი, საწარმოთა მოგების

გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზის გადასახადი, სამეწარმეო საქმიანობისათვის გადასახადი, ფიქსირებული სასოფლო-სამეურნეო გადასახადი, სოციალური უზრუნველყოფის გადასახადი, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის გადასახადი, სატრანსპორტო საშუალებების მფლობელთა გადასახადი (Лыкова и Букина, 2015, გვ.113).

ადგილობრივი გადასახადების რიცხვს მიეკუთვნება ქონების გადასახადი, რეკლამის გადასახადი, კომუნალური გადასახადი, იმპორტული საქონლის გადასახადი და სხვა.

საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთები პროგრესულია და იზრდება საგადასახადო ბაზის ზრდასთან ერთად. გადასახადის მინიმალური განაკვეთი 10%-ია, მაქსიმალური - 40%. გამოიყენება 15%, 20% და 30%-იანი გადასახადის განაკვეთებიც. მეშახტეთა შემოსავლები იბეგრება 10%-იანი განაკვეთით, ატომური ენერგეტიკის ობიექტებში დასაქმებულ მუშაკთა შემოსავლების დაბეგვრისას გადასახადის განაკვეთები მცირდება 50%-ით.

ფიზიკური პირების დარიცხული დივიდენდები იბეგრება 5%-ით, ერთობლივი საინვესტიციო ინსტიტუტები იბეგრება 9%-ით, დივიდენდების სახით რეზიდენტების მიერ მიღებული შემოსავლები იბეგრება შემოსავლის გაცემის წყაროსთან 18%-იანი განაკვეთით, ხოლო არარეზიდენტების მიერ მიღებული შემოსავლები იბეგრება 18% და 15%-იანი განაკვეთებით.

საწარმოთა მოგების გადასახადის გადამხდელები არიან რეზიდენტი იურიდიული პირები, მათი ფილიალები და სხვა განცალკევებული სტრუქტურული ერთეულები, არარეზიდენტი იურიდიული პირები, რომლებიც იღებენ შემოსავლებს ქვეყანაში არსებული წყაროებიდან. მოგების გადასახადის განაკვეთი უკრაინაში შეადგენს 18%.

სოციალური უზრუნველყოფის გადასახადი შედგება სავალდებულო სახელმწიფო საპენსიო დაზღვევის შენატანისაგან, უმუშევრობის შემთხვევაში

სავალდებულო სოციალური დაზღვევის შენატანისაგან, სავალდებულო სოციალური დაზღვევის შენატანისაგან.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელები არიან იურიდიული და მეწარმე ფიზიკური პირები, რომლებიც ახორციელებენ საქონლის რეალიზაციასთან დაკავშირებულ ოპერაციებს, ბარტერულ ოპერაციებს და რეალიზებული საქონლის წლიური მოცულობა აღემატება 62 ათას გრივნას.

დღგ-გან თავისუფლდება საბანკო ოპერაციები, დაზღვევის და გადაზღვევის მომსახურება, იურიდიული პირის საწესდებო ფონდში ძირითადი ფონდების შეტანა, სამამულო წარმოების ბავშვთა კვების პროდუქტების, სამკურნალო საშუალებების, წიგნების და ა.შ.

ნულოვანი განაკვეთით, საქონლის ექსპორტის გარდა, იბეგრება სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის გადამამუშავებელი საწარმოების მიერ რძისა და ხორცის მიწოდება. გადასახადის სტანდარტული განაკვეთი 20%-ია.

მიწის გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებსაც კანონიერი მფლობელობის სარგებლობაში გააჩნიათ მიწის ნაკვეთი. გადასახადი იანგარიშება ჰექტარზე და მისი განაკვეთები მიწის ნაკვეთის ხარისხიდან, დადგენილ პროცენტებში მიწის ნაკვეთის შეფასებითი ღირებულებიდან გამომდინარე.

უკრაინაში გადასახადების ადმინისტრირებას ახორციელებს უკრაინის სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრაცია და მისი ტერიტორიული ორგანოები.

აზერბაიჯანის საგადასახადო სისტემა - ქვეყანაში მოქმედებს სახელმწიფო გადასახადები, ავტონომიური რესპუბლიკის გადასახადები და ადგილობრივი მუნიციპალური გადასახადები.

სახელმწიფო გადასახადებს მიეკუთვნება ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი, იურიდიულ პირთა მოგების გადასახადი, დღგ, აქციზი, იურიდიულ პირთა ქონების გადასახადი, იურიდიულ პირთა მიწის გადასახადი, საგზაო გადასახადი, სარეწაო გადასახადი, გამარტივებული გადასახადი.

ადგილობრივ (მუნიციპალურ) გადასახადებს მიეკუთვნება ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი, ფიზიკურ პირთა მიწის გადასახადი, ადგილობრივი დანიშნულების სამშენებლო მასალებზე სარეწაო გადასახადი, მუნიციპალურ საკუთრებაში არსებული საწარმოებისა და ორგანიზაციების მოგების გადასახადი.

ავტონომიური რესპუბლიკის გადასახადები მოიცავს სახელმწიფო გადასახადებს ნახჭევანის ავტონომიურ რესპუბლიკაში .

ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები არიან რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები. გადასახადების განაკვეთები პროგრესულია და მერყეობს 12%-დან 35%-მდე.

საწარმოთა მოგება იბეგრება 20%-იანი განაკვეთით. მოგების გადასახადთან ერთად იურიდიული პირები იხდიან გადასახადებს დივიდენდებზე, საწარმოთა აქციების ან ფასიანი ქაღალდებიდან მიღებულ პროცენტებზე. დივიდენდებზე განაკვეთი 10%-ია, ფასიან ქაღალდებზე 25% (ჩიხლაძე, 2004, გვ. 72).

დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც რეგისტრირებული არიან დღგ-ის გადამხდელებად ან ვალდებულნი არიან გატარდნენ რეგისტრაციაში.

დღგ-ის განაკვეთი შეადგენს 18%. საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოებს წარედგინებათ საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 20 რიცხვამდე.

ქონების გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები. დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს აზერბაიჯანის ტერიტორიაზე რეზიდენტი და არარეზიდენტი პირების საკუთრებაში არსებული შენობა- ნაგებობების, მათი ნაწილების ღირებულება. საწარმოები იხდიან გადასახადს ძირითადი საშუალებების ღირებულების 1%-ის ოდენობით.

იაპონიის საგადასახადო სისტემა - 1981 წლიდან იაპონიაში მოქმედებს საგადასახადო დაბეგვრის ახალი სისტემა, რომელშიც გაბატონებული მდგომარეობა არაპირდაპირ გადასახადებს უკავია. იაპონიას გააჩნია სპეციფიკური და განსაკუთრებული საგადასახადო სისტემა განსხვავებით აშშ-ისა და დასავლეთ

ევროპის ქვეყნების საგადასახადო სისტემებისაგან. საგადასახადო შემოსავლების 64%-ს საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადები შეადგენს, ხოლო დანარჩენს - ადგილობრივი გადასახადები. ქვეყანაში 47 პრეფექტურაა, რომელიც 3045 ქალაქს, დაბას და რაიონს აერთიანებს. თითოეულ მათგანს გააჩნია დამოუკიდებელი ბიუჯეტი.

სხვა ქვეყნებისაგან განსხვავებით იაპონიაში საკმაოდ მაღალია საგადასახადო შემოსავლების წილი. სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახადების წილი შეადგენს 84%, ხოლო არასაგადასახადო შემოსავლები - 16%. იაპონიის საგადასახადო სისტემა, აშშ-ისა და ევროპის ქვეყნების მსგავსად, ხასიათდება გადასახადების სიმრავლით. სულ ქვეყანაში 25 სახელმწიფო და 30 ადგილობრივი გადასახადია. ისინი შეიძლება დავყოთ სამ ჯგუფად:

- პირდაპირი საშემოსავლო გადასახადები იურიდიული და ფიზიკური პირებიდან;
- პირდაპირი გადასახადები ქონებიდან;
- პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადები.

ბიუჯეტის შემოსავლებში პირდაპირ გადასახადებს ცალსახად უპირატესობა ენიჭებათ (როგავა და სხიერელი, 2003, გვ. 168).

იაპონიის მუნიციპალიტეტებში მიემართება სამი სახის ადგილობრივი გადასახადი: სამეწარმეო გადასახადი, მუნიციპალურ კორპორატიული და გათანაბრებითი გადასახადი.

მიუხედავად იმისა, რომ იაპონია წარმოადგენს უნიტარულ სახელმწიფოს, მას აქვს კარგად განვითარებული ადგილობრივი ხელისუფლება, რომელსაც გააჩნია მნიშვნელოვანი უფლებამოსილებები, სხვადასხვა გადასახადების შემოღებისა და მათი შეგროვების თვალსაზრისით. ფაქტობრივად, საგადასახადო შემოსავლები ცენტრალურ და ადგილობრივ ბიუჯეტებში დაახლოებით თანაბარია. თანხების თანაფარდობა ცენტრალური ბიუჯეტის სასარგებლოდ 53%-დან 47%-მდეა. იაპონიის

საგადასახადო სისტემის თავისებურებამ გამოიწვია საგადასახადო ორგანოების ორმხრივი სისტემის ჩამოყალიბება.

ფინანსურ სფეროში ცენტრალური და ადგილობრივი მთავრობებს შორის ურთიერთობები განისაზღვრება სპეციალური კანონებით. ზოგიერთი ადგილობრივი ხარჯების დაფინანსება ხდება ცენტრალური ბიუჯეტიდან. ქვეყანაში საფინანსო წელი იწყება 1 აპრილიდან .

სახელმწიფოსათვის ყველაზე მაღალი შემოსავლები ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა საშემოსავლო გადასახადს მოაქვს (56%). იურიდიულ პირთა საშემოსავლო გადასახადის საერთო განაკვეთი 39.27%-ით განისაზღვრება.

ფიზიკური პირები იხდიან სახელმწიფო საშემოსავლო გადასახადს პროგრესული შკალით, რომელსაც გააჩნია ხუთი განაკვეთი (10,20,30,40,50%) და შედის სახელმწიფო ბიუჯეტში. გარდა ამისა, მოქმედებს პრეფექტურების საშემოსავლო გადასახადი სამი განაკვეთით: 5%, 10% და 15%. მოქმედებს ადგილობრივი საშემოსავლო გადასახადებიც. აღნიშნული გადასახადების ზევით იაპონიის ყველა მოქალაქე შემოსავლის ოდენობის მიუხედავად იხდის გადასახადს 3200 იენის ოდენობით წელიწადში.

ფიზიკურ პირებზე დაკისრებული გადასახადის მთლიანი თანხა მაღალი დაუბეგრავი მინიმუმის დაწესებისა და ინდივიდუალური შეღავათების გამოქვითვის ზეგავლენით არ აღემატება მათი შემოსავლების 30%-ს (ბახტაძე და სხვ. 2007, გვ. 420).

ბიუჯეტის შემოსავლების მნიშვნელოვანი წყაროებია: ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელთა გადასახადი, აქციზი სპირტიან სასმელებზე, თამბაქოს ნაწარმზე, ნავთობპროდუქტებზე, გაზზე, ბენზინზე, გადასახადი ელექტროენერჯის წყაროების განვითარებისათვის.

აქციზი მომსახურების შემდეგ სახეებზე: სასტუმრო მომსახურება, რესტორნების მომსახურება და ა.შ. იაპონიაში ნებისმიერი სხვა ქვეყნის მსგავსად, ყველა კომპანია ვალდებულია გადაიხადოს გადასახადები მათი საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლებიდან (Business Times, 2014).



არაპირდაპირი გადასახადებიდან მნიშვნელოვანია ასევე, გაყიდვიდან გადასახადი, რომლის განაკვეთი განისაზღვრება 3%-ით. ფართოდაა გავრცელებული აქციზი სპირტიან სასმელებზე, სიგარეტებზე, ნავთობზე, გაზზე, ბენზინზე, მომსახურებაზე და სხვა. იაპონიაში ასევე, მოქმედებს საბაჟო გადასახადი.

საზოგადოდ, იაპონიის საგადასახადო პოლიტიკა მიმართულია ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოების ფინანსების გამყარებაზე.

ამრიგად, ჩვენი ქვეყნის ეკონომიკის მდგრადი განვითარებისათვის მნიშვნელოვანი და მიმზიდველია საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემების გამოცდილების გაზიარება სხვადასხვა ასპექტებით. კერძოდ, გადასახადების მეშვეობით მშპ-ს გადანაწილება და სოციალური სამართლიანობის დასამყარებლად შვედეთის საგადასახადო სისტემა, პროგრესული გადასახადის განაკვეთების ზრდა საგადასახადო ბაზის ზრდასთან ერთად უკრაინისა და აზერბაიჯანის საგადასახადო სისტემა, სისტემის მოქნილობით, დასაბუთებული საგადასახადო შეღავათების სარგებლობითა და ბიუჯეტის შემოსავლებში არაპირდაპირი გადასახადების მაღალი წილით საფრანგეთის საგადასახადო სისტემა, ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოების უფლებამოსილებების გაძლიერებით ფინანსების გამყარებაზე მიმართული იაპონიის საგადასახადო პოლიტიკა.

## თავი III . საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მაკროეკონომიკური პოლიტიკა

### 3.1 საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირების ეტაპები , თანამედროვე მიდგომები და გამოწვევები

თანამედროვე პირობებში სახელმწიფოსა და საზოგადოების განვითარებისათვის საჭიროა მყარი ფინანსური საფუძვლის შექმნა, საგადასახადო სისტემაში რეფორმების წარმატებულად განხორციელება, ბიუჯეტის დროული და სრული ფორმირება შეუძლებელია ისეთი ეფექტური საგადასახადო სისტემის გარეშე, რომელიც მოწოდებული იქნება უზრუნველყოს საფინანსო ინტერესები და ამავდროულად დაიცვას გადასახადების გადამხდელების უფლება. ყველა ეს პრინციპი განაპირობებს ქვეყნის სწორ საგადასახადო და მაკროეკონომიკურ პოლიტიკას.

საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალ შემოსავლების სამსახურის ორგანოებს; საგადასახადო ურთიერთობის მონაწილეთა უფლება-მოვალეობებსა და პასუხისმგებლობას; საგადასახადო ურთიერთობების მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებს; გადასახადის გაანგარიშების და გადახდის მექანიზმს; გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს; საგადასახადო შეღავათებს; ბიუჯეტებს შორის გადასახადების განაწილებას; გადასახადის გადამხდელთა პასუხისმგებლობას საგადასახადო კანონმდებლობით დარღვევისათვის; გადასახადების შემოღების, შეცვლისა და გაუქმების წესებს; გადასახადების ადმინისტრირების წესებს და სხვა (საქ.კანონი „საგადასახადო კოდექსი...“, 2010).

საქართველოს თანამედროვე საგადასახადო სისტემა ძირითადად 1991-1992 წლების მიჯნაზე, ქვეყანაში მიმდინარე 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.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ძირითადი ელემენტები თავიდანვე ვერ ყალიბდებოდა ეროვნული სპეციფიკის გათვალისწინებით. 1992 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შევიდა საქართველოს უზენაესი საბჭოს მიერ მიღებული კანონი „საგადასახადო სისტემის ზოგადი საფუძვლების შესახებ“, რომელიც იყო საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების პირველი იურიდიული დოკუმენტი (საქ.დადგ. „საგადასახადო სისტემის...“, 1991).

1992 წლიდან მოყოლებული არცერთი უცხოელი, რომლებიც აქტიურად მონაწილეობდნენ საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკის ჩამოყალიბებაში, არ ითვალისწინებდა ქვეყნის ეკონომიკურ თავისებურებებს და რაოდენ გასაკვირიც უნდა იყოს, ისინი გვეკარნახობდნენ ისეთ საგადასახადო და საბაჟო კოდექსებს, რომელთა წაკითხვაც არა თუ მეწარმესა 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 (მესხია და მურჯიკნელი, 1996, გვ. 99).

გასული საუკუნის 90-იანი წლებში საგადასახადო სისტემის ძირითადი მარეგულირებელი ნორმატიული აქტი იყო საქართველოს კანონი „საგადასახადო სისტემის ზოგადი საფუძვლების შესახებ“, რომელიც 1994 წლამდე მოქმედებდა. 1994 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედდა საქართველოს რესპუბლიკის 1993 წლის 21 დეკემბრის კანონი „საგადასახადო სისტემის საფუძვლების შესახებ“. ამ კანონით განისაზღვრა საგადასახადო სისტემის მოწყობის ზოგადი პრინციპები, გადამხდელების უფლებები, ვალდებულებები და მოვალეობები. დაწესდა გადასახადები, გადამხდელების მოსაკრებლებისა და სახელმწიფო ბაჟის სახეები. აღნიშნული ეტაპის დამახასიათებელი თავისებურება იყო ის, რომ პარალელურად არსებობდა ზემოთ აღნიშნულ კანონზე დაფუძნებული და მასთან შესაბამისობაში მყოფი ნორმატიული აქტები ცალკეული გადასახადების შესახებ“ (სადალაშვილი, 2011, გვ. 42).

აღნიშნული კანონი და მათთან დაკავშირებული დებულებები მოქმედებდა 1997 წლამდე, პირველი საგადასახადო კოდექსის მიღებამდე. კოდექსმა განსაზღვრა და გააერთიანა საგადასახადო დაბეგვრის სფეროში მანამდე არსებული კანონები, კერძოდ: საგადასახადო სისტემის სტრუქტურა და ფუნქციონირების ზოგადი მექანიზმი, გადასახადის სახეები, მათი განგარიშების და გადახდის წესი, საგადასახადო ორგანოებისა და გადასახადის გადამხდელების ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა, საგადასახადო სამართლებრივი პრინციპები, საგადასახადო ტერმინოლოგია და ა.შ.

ამ პერიოდთან დაკავშირებით, აკად. ვლ. პაპავა სამართლიანად აღნიშნავს, რომ „საქართველოს ხელისუფლების უდიდეს შეცდომად უნდა ჩაითვალოს ბრუნვიდან გადასახადის კომუნისტური მექანიზმიდან დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის სისტემაზე ნახტომისებური გადასვლა, ანუ დაირღვა ზემოთმოყვანილი იდეალური საგადასახადო სისტემის პირველი პრინციპი - სიმარტივე. ამის გამო, მნიშვნელოვანი საგადასახადო შემოსავლები დაიკარგა, საზოგადოებაში დამატებული ღირებულების გადასახადის მიმართ უაფრყოფითი განწყობა ჩამოყალიბდა და კორუფციისთვისაც შეიქმნა გარკვეული ნიადაგი“ (პაპავა, 2000, გვ. 96).

1998 წლიდან შემცირდა საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადების რიცხოვნობა და სრულყოფილი სახე მიიღო გადასახადების დაწესებისა და გადახდევინების სამართლებრივმა საფუძვლებმა.

საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალი პერიოდის საგადასახადო სისტემამ ძირითადი სამი ტიპის ცვლილება განიცადა:

- შეიცვალა სახელისუფლებო ორგანოების დამოკიდებულება გადასახადებისადმი. რეფორმა წარიმართა ისე, რომ საგადასახადო სისტემა არ განასხვავებდა დარგებს ანუ, იგი ნეიტრალური იყო რესურსების გადანაწილებისადმი.

- ცვლილებები გამოიხატა თვით საგადასახადო კანონმდებლობის შეცვლაში. საბჭოთა საგადასახადო სისტემა მოიცავდა ოთხი სახის გადასახადს: ბრუნვის გადასახადს, მოგების გადასახადს, საშემოსავლო გადასახადს და სოციალურ გადასახადს. ბრუნვის გადასახადი შეიცვალა დღგ-ით და აქციზით. მოგების გადასახადზე ყველა დარგისთვის დაწესდა ერთიანი განაკვეთი. შეიცვალა საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების განაკვეთები.
- განხორციელდა ცვლილებები საგადასახადო ადმინისტრირების წესებში, რაც გამოიხატებოდა საგადასახადო სამსახურების მუშაკთა შრომის ანაზღაურებისა და სტიმულირების შეცვლაში, ასევე, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის ჯარიმებისა და სანქციების დონის ცვლილებაში.

მიუხედავად ამისა, ჩვენი აზრით, მაინც ვერ მოხერხდა იმ არსებითი ხასიათის ნაკლოვანებების აღმოფხვრა, რომლებიც მოკლედ შემდეგნაირად შეიძლება დავახასიათოთ:

- საგადასახადო კანონმდებლობის ბუნდოვნების მაღალი დონე;
- შედარებით მაღალი საგადასახადო განაკვეთები;
- მრავალი დაუსაბუთებელი საგადასახადო შეღავათების არსებობა;
- საგადასახადო ადმინისტრირების არასრულყოფილი წესები;
- ბევრი არაეფექტური და არადირითადი გადასახადის არსებობა;
- ხშირი და უსისტემო ცვლილებების შეტანა კანონმდებლობაში და მრავალი სხვა.

პრაქტიკამ დაადასტურა, რომ 1997 წელს მიღებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, რომელიც ძირითადად უცხოელების რეკომენდაციებით იქნა შემუშავებული, მნიშვნელოვნად გააუარესა ქვეყანაში არსებული ბიზნესგარემო და იმდროინდელი ქართული ეკონომიკის კლანური დაყოფა გამოიწვია. უცხოელთა რეკომენდაციებმა შეძლეს გავლენა მოეხდინათ სუსტი ქვეყნების უმაღლეს პოლიტიკურ პირებზე სხვადასხვა გზებით (გრანტები, დაბალპროცენტის სესხები, მოსყიდვა და სხვა) და შეიქმნა ისეთი

საკანონმდებლო ბაზა, რომელიც ხელს უშლიდა ეროვნული ეკონომიკის განვითარებას.

ჩვენი აზრით, 1997 წელს მიღებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, სწორედ 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 საგადასახადო სისტემამ ვერ უზრუნველყო ვერცერთი ფუნქციის ნორმალური, ეფექტიანი შესრულება. იგი გადაიქცა მამუხრუჭებელ ძალად, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულებაში, ასევე, მეწარმეობის განვითარების ხელშეწყობის თვალსაზრისით. ყოველივე აღნიშნულმა კი საბოლოო ჯამში ახალი საგადასახადო კანონმდებლობის შემუშავებისა და პრაქტიკული რეალიზაციის აუცილებლობა წარმოშვა.

გარდამავალ პერიოდში საქართველოს საგადასახადო სისტემასთან მიმართებით მნიშვნელოვანია აკად. ვლ. პაპავას მოსაზრებები (პაპავა, 2000) საერთაშორისო სავალუტო ფონდის საქართველოში მოღვაწეობასთან დაკავშირებით, რომელიც ქვემოთ მოტანილ ცხრილშია მოცემული .

საერთაშორისო სავალუტო ფონდის ზოგიერთი შეცდომა რამდენიმე გადასახადთან მიმართებით

|  | გადასახადის სახეები               | სსფ-ის შეცდომა   | განმარტება  |
|--|-----------------------------------|--|---|
|  | დამატებული ღირებულების გადასახადი | არ ჩატარდა მოსამზადებელი სამუშაოები დღგ-ზე გადასასვლელად; დღგ, მისი ეკონომიკური შინაარსი, გათვლის პრაქტიკა და ამოღების მექანიზმი მასობრივი გამოყენებისათვის საკმაოდ რთულია | დიდი ძალისხმევა ესაჭიროება გადასახადის გადამხდელთა და ამკრეფთა სწავლების თვალსაზრისით |

|  |                        |  |  |
|--|------------------------|--|--|
|  | საშემოსავლო გადასახადი | დღის წესრიგში დადგა თითოეული ინდივიდის შემოსავლის ცალკე დაბეგვრის პრობლემა. დაირღვა საგადასახადო სისტემის სიმარტივისა და სიცხადის პრინციპები.      | პროგრესული საშემოსავლოს შემოღება საკმაოდ რთულ ადმინისტრაციული მექანიზმის ამოქმედებას მოითხოვდა. მოსახლეობა რთულ პროცედურებს ვერ შეასრულებდა.   |
|  | მოგების გადასახადი     | რჩევა და მოთხოვნა, საქართველოს ხელისუფლებას გაეუქმებინა მოგების იმ ნაწილის მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლება, რომელიც რეინვესტირებაზე მოდიოდა. | ქვეყანაში, რომელსაც ინვესტიციების დეფიციტი აქვს, წარმოების განვითარების საფინანსო რესურსის პირდაპირი სტიმული იზღუდება. ამ მიდგომამ უარყოფითად იმოქმედა დასაბეგრი ბაზის აღრიცხვიანობის სრულყოფაზე |

საქართველოს საგადასახადო სისტემის სამართლებრივ უზრუნველყოფაში შემდგომ ეტაპს წარმოადგენს 2004 წელს მიღებული მეორე საგადასახადო კოდექსი, რომელიც აიგო ერთი მხრივ, გადასახადების ლიბერალიზაციაზე, მეორეს მხრივ კი მკაცრ საგადასახადო ადმინისტრირებაზე. აღნიშნული კოდექსით დაწესდა ექვსი საერთო-სახელმწიფოებრივი (საშემოსავლო, მოგების, სოციალური, დღგ, აქციზი, და ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის გადასახადები) და ორი ადგილობრივი გადასახადი (ქონების და სათამაშო ბიზნესის გადასახადი). აღნიშნული კოდექსი განსაზღვრავდა და ადგენდა: საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს; განსაზღვრავდა გადასახადის გადამხდელებისა და საგადასახადო ადმინისტრაციის სამართლებრივ მდგომარეობას და სხვა ძირითად პრინციპებს (სადალაშვილი, 2001, გვ 68).

2009 წლის ცვლილებით კოდექსით განისაზღვრა საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადები: საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, დღგ, აქციზი, საბაჟო გადასახადი; ადგილობრივი გადასახადი კი ქონების გადასახადით.

2010 წელს საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტმა შექმნა გადასახადების გადამხდელთა ელექტრონული პორტალი, რომელიც რეგისტრირებულ გადამხდელს

შესაძლებლობას აძლევდა, ინფორმაცია მიეღო საგადასახადო საკითხებთან დაკავშირებით. გადასახადების გადახდის ელექტრონული სისტემის დანერგვის მიზანი იყო ბიზნესისთვის ადმინისტრაციული ტვირთის და საგადასახადო ინსპექციასთან ურთიერთობის მინიმუმამდე დაყვანა (ანგ. IDFL, 2016).

2010 წელს შემოღებული იქნა საგადასახადო შეთანხმების ინსტიტუტი, რის საფუძველზეც გადამხდელს მიეცა საშუალება გააფორმოს გადასახადებისაგან დაფარული (არადეკლარირებული) შემოსავლები და საგადასახადო დავალიანება (სანქციების ჩათვლით). შეთანხმებით განისაზღვრა გადასახდელი თანხის დაფარვის ოდენობა და ვადები. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების გადაწყვეტილებას იღებს მთავრობა, ხოლო მასზე კონტროლს ახორციელებს შემოსავლების სამსახური. რამაც მნიშვნელოვანი შეღავთი მიცა ბიზნესს, რათა სახელმწიფოსთან შეთანხმებით მოერგო აღნიშნული ტვირთის სიმძიმე და შედარებით უმტკინველოდ შეესრულებინა მასზე დაკირებული ვალდებულება სახელმწიფოს მიმართ.

დაკისრებულ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებისას და საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობის გაადვილების მიზნით შემოღებული იქნა პირადი საგადასახადო აგენტი, რომელიც არის შემოსავლების სამსახურის თანამშრომელი და რომელიც იცავს გადამხდელის ინტერესებს შემოსავლების სამსახურში, უწევს მას კონსულტაციას და ეხმარება საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაში.

ამოქმედდა უბნის საგადასახადო ოფიცრის ინსტიტუტი. საგადასახადო ოფიცრის მთავარი მოვალეობაა გადასახადის გადამხდელების დახმარება და პრობლემების მოგვარების კუთხით კონსულტაციის გაწევა. უბნის საგადასახადო ოფიცრის დახმარებით, გადასახადის გადამხდელებს ადგილზევე შეეძლებათ რამდენიმე მომსახურების მიღება, რაც აქამდე მხოლოდ სერვის-ცენტრებში იყო შესაძლებელი.

2011 წლიდან შესაძლებელი გახდა TAX FREE მომსახურების მიღება, რომლის მიზანია ქართული ბაზრის კონკურენტუნარიანობის გაზრდა და სტიმულირება. TAX FREE გულისხმობს უცხო ქვეყნის მოქალაქეთა მიერ საქართველოში შეძენილ



საქონელზე გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხის დაბრუნებას განსაზღვრულ ვადაში ქვეყნის დატოვების შემდეგ. უცხო ქვეყნის მოქალაქეებს საქართველოში შეძენილ საქონელზე დღგ-ის თანხა უბრუნდებათ. დღგ-ის თანხის დაბრუნების მოთხოვნა შესაძლებელია საქონელზე და არა მომსახურებაზე.

შემოიღეს საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტი, გადამხდელის ინტერესებისა და უფლებების წარმოდგენისა და დაცვისათვის, ასევე, დარღვეული უფლებების აღდგენისათვის. 2015 წლის მაისში საგადასახადო ომბუდსმენს შეეცვალა სახელი და გახდა ბიზნეს ომბუდსმენი, რომელიც ზედამხედველობას უწევს საქართველოს ტერიტორიაზე პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებასთან დაკავშირებული უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვას, ავლენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ამ უფლებების დარღვევის ფაქტებს და ხელს უწყობს ასევე, დარღვეული უფლებების აღდგენას. მისი საქმიანობა პირდაპირ კავშირშია საქართველოს კონსტიტუციით აღიარებულ ეკონომიკური უფლებების დაცვასთან და ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან ამ უფლებების დარღვევის გამოვლენასთან (საერთაშორისო გამჭვირვალობა - საქართველო, 2015).

დაინერგა „კეთილსინდისიერების პრინციპი“ („პატიოსნება/Good Faith), რომელიც ითვალისწინებს სანქციისაგან გათავისუფლების შესაძლებლობას, როცა გადასახადის გადამხდელის ქმედება გამოწვეულია შეცდომით/არცოდნით და მიზნად არ ისახავს გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდებას. პატიოსანი გადამხდელის წახალისება მოტივაციას უქმნის კანონმორჩილ გადამხდელებს და სთავაზობს სხვადასხვა დამატებითი მომსახურებითა თუ შეღავათებით სარგებლობას.

2011 წლის 1 იანვრიდან საქართველოს, როგორც დამოუკიდებელი სახელმწიფოს არსებობის ისტორიაში მიღებულ იქნა მესამე „საგადასახადო კოდექსი“. დოკუმენტში გამოიკვეთა შემდეგი ძირითადი მომენტები და ცვლილებები: გაერთიანდა საბაჟო და საგადასახადო კოდექსები; შეიქმნა ომბუდსმენის ინსტიტუტი; განიმარტა „მიკრო“ და „მცირე“ ბიზნესის ცნება, რომელშიც გამოიკვეთა მისი გადახდის პირობები. კერძოდ, მიკრო მეწარმე თავისუფლდება გადასახადებისაგან, მცირე მეწარმე კი იხვევება 5%-

ით, იგი 3%-ით იბეგრება იმ შემთხვევაში თუ ერთობლივი შემოსავლის 60% ხარჯი ექნება და შეძლებს ამის დოკუმენტურად დადასტურებას.

მოქმედ საგადასახადო კოდექსში შეტანილმა სერიოზულმა ცვლილებებმა მთლიანობაში ხელი შეუწყო საქართველოს საგადასახადო სისტემის მდგრადობასა და ლიბერალური საგადასახადო გარემოს ფორმირებას.

გადასახადის ძირითადი სახეები და განაკვეთები საქართველოში გატარებული საგადასახადო რეფორმების 1997 -2017 წლების პერიოდში<sup>1</sup>

| N | გადასახადი   | სახეობა        | განაკვეთები წლების მიხედვით |              |           |           |
|---|--|----------------|-----------------------------|--------------|-----------|-----------|
|   |  |                | 1997-2004                   | 2005-2007    | 2008-2010 | 2011-2017 |
| 1 | საშემოსავლო გადასახადი   | საერთ-სახელმწ. | 12%, 15%, 17%, 20%          | 12%          | 25%, 20%  | 20%       |
| 2 | მოგების გადასახადი   | საერთ-სახელმწ. | 20%                         | 20%          | 15%       | 15%       |
| 3 | დამატებული ღირებულების გადასახადი  | საერთ-სახელმწ. | 0%, 20%                     | 0%, 20%, 18% | 0%, 18%   | 0%, 18%   |
| 4 | აქციზი   | საერთ-სახელმწ. | დიფერენც.                   | დიფერენც.    | დიფერენც. | დიფერენც. |
| 5 | ქონების გადასახადი -ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი - იურიდიულ პირთა ქონების გადასახადი | ადგილობრივი    | 0.5 ლარი 1%                 | დიფერენც.    | დიფერენც. | დიფერენც. |
| 6 | ავტოსატრანსპორტო საშ.მესაკუთრეთა გადასახადი  | საერთ-სახელმწ. | დიფერენც.                   | -            | -         | -         |

<sup>1</sup>ცხრილი შედგენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსების მონაცემებზე დაყრდნობით

|    |   |                |                                    |   |            |            |
|----|---|----------------|------------------------------------|---|------------|------------|
| 7  | გადასახადი ქონების<br>გადაცემისათვის<br>- გადასახადი უძრავი<br>ქონებისგადაცემისათვის<br>- გადასახადი<br>მემკვიდრეობისა და<br>ჩუქებისათვის<br>- გადასახადი<br>ავტოსატრანსპორტო<br>საშუალებების<br>გადაცემისათვის | საერთ-სახელმწ. | 2%<br><br>30%<br><br>დიფერენც.     | -   | -          | -          |
| 8  | სოციალური დაზღვევის<br>-გადასახადი  | საერთ-სახელმწ. | 31%<br>2%                          | 20%   | -          | -          |
| 9  | გადასახადი ბუნებრივი<br>რესურსებით<br>სარგებლობისათვის  | საერთ-სახელმწ. | დიფერენც.                          | -   | -          | -          |
| 10 | გადასახადი მანუე<br>ნივთიერებათა გარემოს<br>დაბინძურებისათვის   | საერთ-სახელმწ. | დიფერენც.                          | -   | -          | -          |
| 11 | გადასახადი<br>ავტოსატრანსპორტო<br>საშუალებების<br>საქართველოს<br>ტერიტორიაზე<br>შემოსავლისა და<br>ზენორმატიული<br>დატვირთვისათვის   | საერთ-სახელმწ. | დიფერენც.<br>60 ლ-დან<br>880 ლ-მდე | -   | -          | -          |
| 12 | ფიქსირებული<br>გადასახადი   | ადგილობრივი    | დიფერენც.                          | -   | -          | -          |
| 13 | მცირე ბიზნესის<br>გადასახადი  | ადგილობრივი    | 5%                                 | -   | -          | -          |
| 14 | გადასახადი სამეწარმეო<br>საქმიანობისათვის   | ადგილობრივი    | 1%                                 | -   | -          | -          |
| 15 | სათამაშო ბიზნესის<br>გადასახადი   | ადგილობრივი    | დიფერენც.                          | დიფერენც.                                   | -          | -          |
| 16 | საკურორტო<br>გადასახადი   | ადგილობრივი    | 10 ლ კაცზე                         | -   | -          | -          |
| 17 | სასტუმროს გადასახადი  | ადგილობრივი    | 2%                                 | -   | -          | -          |
| 18 | რეკლამის გადასახადი   | ადგილობრივი    | 10%                                | -   | -          | -          |
| 19 | გადასახადი<br>ადგილობრივი<br>სიმბოლიკის<br>გამოყენებისათვის   | ადგილობრივი    | 2%                                 | -   | -          | -          |
| 20 | მიწის გადასახადი  | ადგილობრივი    | დიფერენც.                          | -   | -          | -          |
| 21 | იმპორტის (საბაჟო)<br>გადასახადი   | საერთ-სახელმწ. | დიფერენც.<br>ს.შ 11%               | დიფერენც.<br>16<br>განაკვეთი,<br>0%, 5%,12% | 0%, 5%,12% | 0%, 5%,12% |

გარდა ამისა, საგადასახადო შემოსავლების გაზრდის უზრუნველსაყოფად გატარებული ღონისძიებების შეფასება-ანალიზისას, ხელისუფლებას მხედველობიდან არ უნდა გამორჩეს მათი ზემოქმედება ფასებზე, სტიმულებსა და მაკროეკონომიკურ მაჩვენებელთა ნაკრებზე, რადგან, მიწოდება-მოთხოვნის ელასტიურობიდან გამომდინარე, გადასახადებს შესწევს უნარი სხვადასხვაგვარად იმოქმედოს ცალკეულ ბაზრებსა თუ ეკონომიკურ სექტორებზე.

ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების დაჩქარებისა და საბიუჯეტო კრიზისის დაძლევის პრობლემებმა მოითხოვა საგადასახადო სისტემის ძირეული გარდაქმნა-სრულყოფა. ანალიზის და პროგნოზირების პროცესზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ქვეყნის საკანონმდებლო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობაში ცვლილებების შეტანა. ახალი საგადასახადო კოდექსის მიღებით აღმოფხვრილი უნდა იქნეს ის პრობლემები, რომლებიც დაგროვდა გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან დღემდე. კერძოდ:

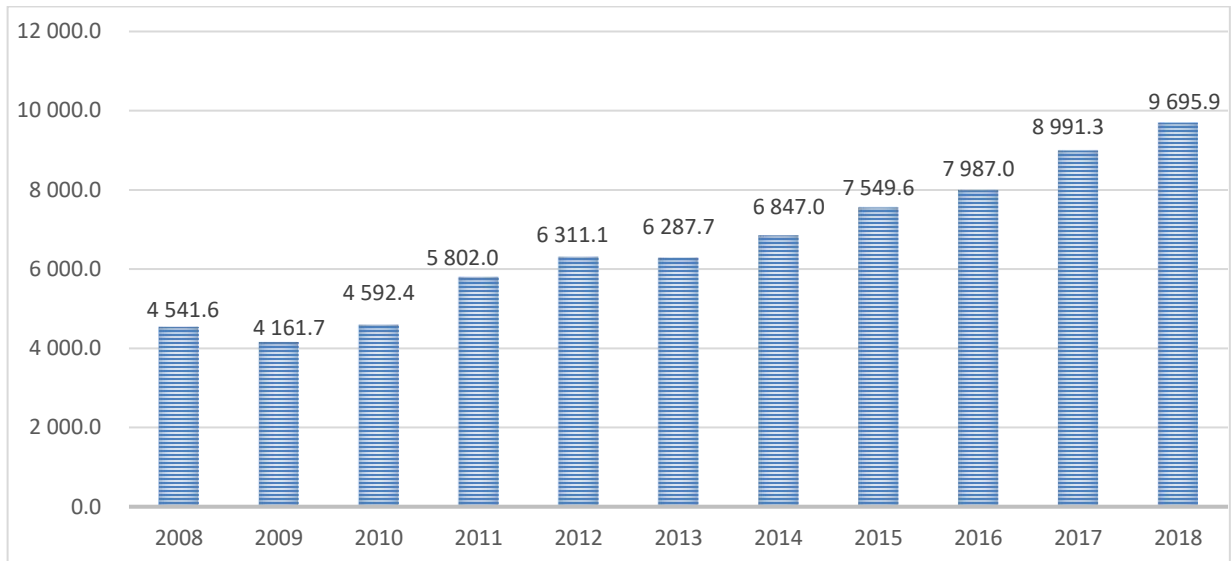
- უმნიშვნელოვანესი სახის გადასახადების დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრის წესების ნაკლოვანებები;
- ინდივიდუალური საგადასახადო რეჟიმისა და შეღავათების დიდი ოდენობა;
- ეკონომიკურად არაეფექტიანი და ძნელად ადმინისტრირებადი გადასახადების არსებობა;
- დაქირავებულ მუშაკთა ხელფასისა და სხვა კატეგორიის მოქალაქეთა შემოსავლების დაბეგვრაში უთანაბრობა.

სახელმწიფოს ეკონომიკური და სოციალური პოლიტიკა მის ფინანსურ ძლიერებას უკავშირდება, რაც თავის მხრივ, ორგანულ კავშირშია საგადასახადო შემოსულობებთან. ამიტომ, დასაბეგრი ბაზის და მისი ელემენტების, საგადასახადო შემოსავლების განვითარების ტენდენციების ანალიზი და პროგნოზირება საფინანსო და ეკონომიკური უწყებების მნიშვნელოვანი ამოცანაა.

ბიუჯეტის მთლიან შემოსავლებში საგადასახადო შემოსავალი განსაკუთრებული წყაროა და თითოეული გადასახადის ანალიზი მნიშვნელოვანია საბიუჯეტო პროცესების მართვის გაუმჯობესების კუთხით.

ეტაპობრივად, გადასახადების რაოდენობის შემცირებასთან ერთად საგადასახადო განაკვეთებიც მცირდებოდა, თუმცა, ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლები იზრდებოდა. ეს განპირობებული იყო ეკონომიკის ზრდით და საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესებით. მინიმუმამდე შემცირდა ე.წ. ჩრდილოვანი ეკონომიკა, რომლის არსებობის ძირითადი მიზეზი სწორედ გადასახადების დამალვაა (2001 წელს დაუკვირვებადი ეკონომიკის ხვედრითმა წილმა მთლიანი გამოშვების მიხედვით საქართველოში 57,3%, ხოლო 2002 წელს 56,6% შეადგინა) (ჩიხლაძე, 2005, გვ. 108).

საგადასახადო შემოსავლების დინამიკა 2008-2018 წლებში (მლნ.ლარი)<sup>1</sup>



საქართველოს ეკონომიკამ ზრდის ყველაზე მაღალ მაჩვენებელს (12,3%) 2007 წელს მიაღწია. ზრდის ასეთი ტემპის განმაპირობებელ ფაქტორად მიჩნეულ იქნა საბანკო სექტორის მიერ ეკონომიკის დიდი მოცულობით წარმატებული დაკრედიტება (ელიავა, 2015, გვ. 155).

თავის მხრივ, ეკონომიკური ზრდის მიღწევა და საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესება ქვეყანაში განხორციელებულმა სხვა რეფორმებმაც განაპირობეს, რომელთაგან აღსანიშნავია კორუფციის და კრიმინალის შემცირება, ინფრასტრუქტურის და ენერგომომარაგების გაუმჯობესება და სხვ.

ეკონომიკური ეფექტიანობისათვის გადასახადებიდან განვიხილავთ საშემოსავლო გადასახადს და მოგების გადასახადის ესტონურ მოდელს. ესტონეთი ამ მოდელზე 15 წლის წინ გადავიდა და საკმაოდ კარგი შედეგი მიიღო.

<sup>1</sup>ნახაზი შედგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მონაცემებზე დაყრდნობით

ჩვენი ეკონომიკისათვის ესტონური მოდელის გადმოღება მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რადგან, მოდელის სისწორე იმაში გამოვლინდა, რომ ეკონომიკური კრიზისების მიმართ ეს ქვეყანა სხვებზე უფრო მდგრადი აღმოჩნდა. ასევე, ესტონეთი და საქართველო დაახლოებით სიდიდითა და მდგომარეობით ბევრად ჰგავს ერთმანეთს.

2017 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედდა მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი ესტონური მოდელი, რომლის შემოღების მიზანია გადასახადების ადმინისტრირების გამარტივება, ბიზნესის განვითარებისა და ეკონომიკური ზრდის ხელშეწყობა. აღნიშნული მოდელის ძირითად სიახლეს წარმოადგენს საწარმოთა მოგების დაბეგვრის გადავადება იმ დრომდე, სანამ არ მოხდება მოგების განაწილება. აღნიშნული კი გაზრდის კომპანიების წვდომას ფულად სახსრებზე და წახალისებს მიღებული მოგების რეინვესტირებას იმავე ან ახალ საქმიანობაში.

ესტონური მოდელი კომპანიებს წახალისებს იმ პირობით, რომ მოგებასა და განვითარებაზე ორიენტირებული საქმიანობა აწარმოონ მოგების დაბეგვრის გარეშე. რაც თავისთავად გამოიწვევს ეკონომიკის განვითარებას, უფრო მეტი ადამიანის დასაქმებას, უმუშევრობის პრობლემის დაძლევას. შესაბამისად, ბიზნესს გაფართოებისა და განვითარების მეტი სტიმული ეძლევა. რაც შეეხება დივიდენდის სახით გატანას, გადაიხდის დივიდენდის გადასახადის 5%-ს და მოგების გადასახადის 15%-ს. ესტონურ მოდელში ეფექტიანობის საიდუმლო არის ის, რომ მხოლოდ კომპანიიდან გატანის დროს იბეგრება მოგების გადასახადი (BPN, 2016)

ჩვენი აზრით, მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის გადმოღება სწორი და მისაღებია, ვინაიდან იგი განაპირობებს საწარმოებისა და წარმოების ზრდას ქვეყანაში. საწარმომ, რომელმაც იცის, რომ ის მოგების გადასახადს არ გადაიხდის დაინტერესებული იქნება, რაც შეიძლება დიდი რაოდენობის რეინვესტირება განახორციელოს, რაც ხელს შეუწყობს, ერთის მხრივ რეინვესტირების განხორციელებას და მეორეს მხრივ, კი თავად საწარმოო პროცესის მდგრადობას.

ნებისმიერი გადასახადის გაუქმება ბიზნესს ანიჭებს თავისუფლებას, რაც ბიზნესისათვის ძალიან კარგია, თუმცა უარყოფითი ის არის, რომ მოგების გადასახადის გაუქმება ბიუჯეტზე უარყოფით ზეგავლენას ახდენს მოკლევადიან პერიოდში, სანამ მოხდება სხვა ტიპის გადასახდიდან, გაუქმებული მოგების გადასახადის კომპენსაცია. ბოლო წლების განმავლობაში, საქართველოს მთავრობის მიერ განხორციელებული რეფორმების შედეგად, მნიშვნელოვნად არის გაუმჯობესებული ქვეყნის სახელმწიფო სერვისები, საინვესტიციო და ბიზნესგარემო, - მნიშვნელოვნად არის შემცირებული ადმინისტრაციული ბარიერები.

აღნიშნულის მიუხედავად, მცირე და საშუალო მეწარმეობის განვითარების ხელშეწყობისთვის საჭიროა რიგი ღონისძიებების განხორციელება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, მცირე ბიზნესის სტატუსი ენიჭება მეწარმეს (ფიზიკურ პირს), რომლის ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული ჯამური ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 100 ათას ლარს. ხოლო, მიკრო ბიზნესის სტატუსი ენიჭება მეწარმეს (ფიზიკურ პირს), რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ შრომას, დამოუკიდებლად ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის ჯამური ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 30 ათას ლარს. საშემოსავლო გადასახადის გადახდისაგან გათავისუფლებული იქნა მიკრო ბიზნესი. თუ გავითვალისწინებთ იმ ფაქტს, რომ მათი დიდი ნაწილი აქამდეც არ იხდიდა გადასახადს და საგადასახადო ცვლილების ეს მუხლიც ამ ბიზნესის ლეგალიზაციისათვის იქნა შემოღებული, მიკრო ბიზნესის მქონე პირები შეძლებენ ბიზნესის გათეთრებას და არ იქნებიან ჩრდილოვანი ბიზნესის ნაწილი.

მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე გადამხდელი უფლებამოსილია აწარმოოს გამარტივებული ბუღალტერია. მცირე ბიზნესის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 3%-ით და 5%-ით. 3%-იანი განაკვეთი გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ მეწარმეს აქვს დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომ მის მიერ გაწეული ხარჯები



(დასაქმებულთათვის გადახდილი ხელფასის გარდა) შეადგენს მისი ერთობლივი შემოსავლის 60%-ს.

მიკრო და მცირე ბიზნესის სტატუსის შემოღების და შესაბამისი საგადასახადო შეღავათების დაწესების მთავარი მიზანია, ერთის მხრივ, ამგვარი ბიზნესების რეგისტრაციის ხელშეწყობა და მეორეს მხრივ საგადასახადო ტვირთის შემცირება. საქართველოს შემოსავლების სამსახურის სტატისტიკის მიხედვით, ახალი საგადასახადო კოდექსის შემოღების შემდეგ დარეგისტრირდა 83 231 მიკრო და მცირე საწარმო, რომელთაგან 39 470 არის მიკრო, ხოლო 43 761 არის მცირე საწარმო.

„საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის მიერ საკანონმდებლო ინიციატივის წესით წარმოდგენილი იქნა კანონპროექტი, რომელიც ითვალისწინებს მცირე მეწარმეთათვის განსხვავებული დასაბეგრი რეჟიმის შემოღებას და სხვადასხვა მიმართულებით გარკვეული ტიპის შეღავათების დაწესებას. ცვლილების მიხედვით, მცირე ბიზნესის ხელშეწყობის მიზნით, 2018 წლის ივლისიდან მცირე ბიზნესის დაბეგვრასთან დაკავშირებული რეგულაციები შეიცვალა (ბრძ.N999, 31.12.2010).

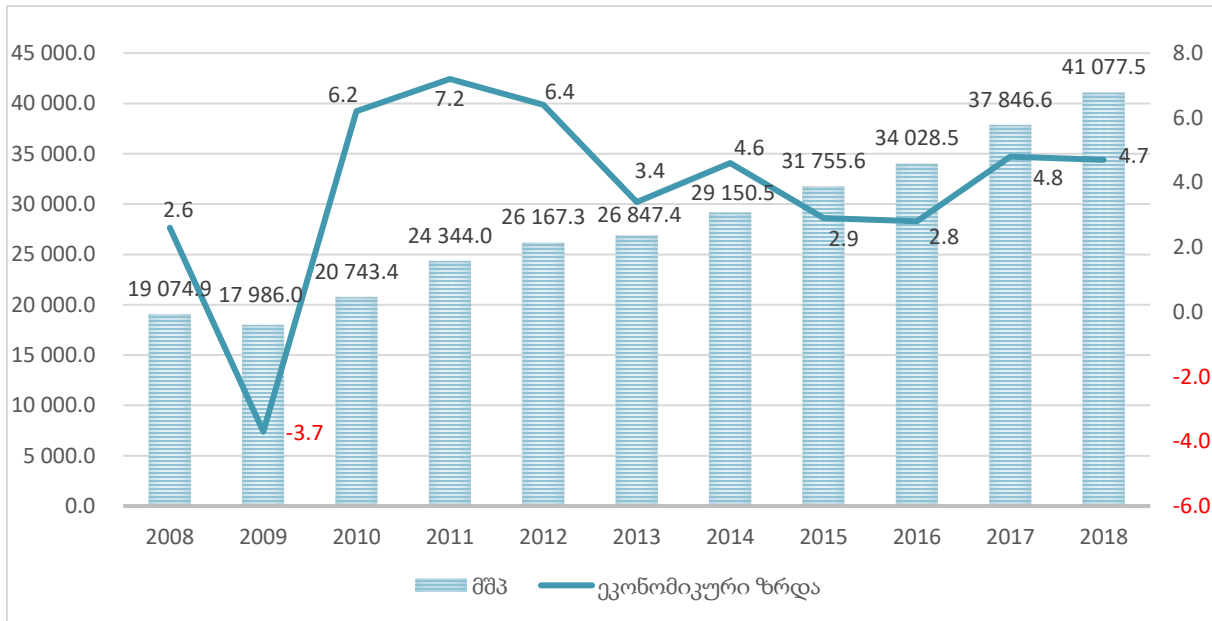
მცირე ბიზნესის შემოსავალი 5%-ის ნაცვლად, 1%-იანი განაკვეთით იბეგრება. მცირე ბიზნესის ერთობლივი შემოსავლის შეზღუდვის ნორმა კი 5-ჯერ გაიზარდა. იმისათვის, რომ მეწარმე ფიზიკურ პირს მცირე ბიზნესის სტატუსი მიენიჭოს მის მიერ ეკონომიკური საქმიანობიდან, წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავალი 100 000 ლარის ნაცვლად 500 000 ლარამდე გაიზარდა და 120 ათასზე მეტ მეწარმე-ფიზიკურ პირს შეეხო. რეფორმა ერთის მხრივ, მნიშვნელოვანი სტიმულია საქართველოში მცირე მეწარმეობის განვითარებისთვის და მეორეს მხრივ, ჩვენს ეკონომიკაში მცირე მეწარმეების წილის გაზრდისთვის.

ახალი საგადასახადო ინიციატივა ერთის მხრივ აწესებს მინიმალურ საგადასახადო ტვირთს (1%) მცირე ბიზნესისათვის, ხოლო მეორეს მხრივ, მეწარმეებისათვის გამარტივებული საგადასახადო აღრიცხვის მეშვეობით მინიმუმამდე ამცირებს საგადასახადო ადმინისტრირების დანახარჯებს. ვფიქრობთ,

შემოთავაზებული ცვლილებები მნიშვნელოვანი სტიმული იქნება მცირე ბიზნესის შემდგომი განვითარებისათვის საქართველოში, რადგანაც ჯანსაღი ბიზნესგარემოებისმიერი სახელმწიფოს ეკონომიკისათვის განვითარების დონის განმსაზღვრელია (Europe for Georgia, 2018).

ეკონომიკური ზრდის ტენდენციის პარალელურად, საგადასახადო სისტემის მოწესრიგებამ და აღმასრულებელი ორგანოების მოქმედების ეფექტურობის ამაღლებამ ბიუჯეტის საკმაოდ მაღალი ტემპით ზრდა გამოიწვია. გადასახადების რაოდენობის ცვლილების როლი კი ამ პროცესში შეიძლება შეფასდეს, როგორც დამხმარე პოზიტიური ცვლილება, სხვა ძირითად განმაპირობებელ ფაქტორებთან ერთად.

მშპ და ეკონომიკური ზრდა 2008-2018\* წლებში (%-ლად, მშპ-სთან, მლნ.ლარი)<sup>1</sup>



<sup>1</sup>ნახაზი შედგენილია საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მონაცემებზე დაყრდნობით 2018\* წლის მშპ-ის წინასწარი მონაცემები

ბიუჯეტზე თავად ახდენენ გავლენას ეროვნული ეკონომიკური პროცესები. კერძოდ, მაღალი ეკონომიკური ზრდის პირობებში ბიზნესი უფრო აქტიურდება, იზრდება დასაქმების მოცულობა. შესაბამისად იზრდება როგორც მოქალაქეების, ისე ქვეყნის ბიუჯეტის შემოსავალიც, განსაკუთრებით კი საგადასახადო შემოსავალი. ამ პირობებში ხელისუფლებას საშუალება ეძლევა დააფინანსოს მეტი ღონისძიებები. ამასთან, მცირდება ვალის აღების საჭიროებაც.

მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო სისტემის ლიბერალიზაციის ერთ-ერთი უმტკივნეულო გზაა გადასახადების დიფერენციაცია, კერძოდ, მრავალდონიანი დღგ, მოგების, საშემოსავლო გადასახადების და სხვა გადასახადების დაწესება, როგორც ეს მსოფლიოს მრავალ ქვეყანაშია. თითქმის არცერთ სახელმწიფოში თანაბარი დონით არ იბეგრება რეალური სექტორი და საშუამავლო ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები, სავაჭრო ფირმები და სხვა სფერო. ერთიანი დონით დაბეგვრა იწვევს სამეურნეო სუბიექტების დიდი ნაწილის გაკოტრებას (განსაკუთრებით კრიზისის პირობებში მყოფ ქვეყნებში), ხელს უწყობს უმუშევრობის ზრდას, ყოფს საზოგადოებას ძალიან მდიდრებად და უკიდურესად ღარიბ-ღატაკებად. ასეთი მიდგომით შესაძლებელი გახდება პრიორიტეტების სტიმულირება ეკონომიკაში, ადგილობრივი რეალური სექტორის წახალისება, ექსპორტიორი დარგების აღორძინება-განვითარება და ა.შ.

ქართველი მეცნიერები სამართლიანად აღნიშნავენ, რომ დიფერენცირებული საგადასახადო განაკვეთების შემოღება საფრთხეს არ შეუქმნის ბიუჯეტს, რამეთუ დაბალდონიანი მოდელით დაბეგვრისას „დაკარგული“ საგადასახადო შემოსავლების კომპენსირება მოხდება მაღალდონიანი განაკვეთებით დაბეგვრის დროს მიღებული გაზრდილი შემოსავლებით (მესხია და ბასარია, 2001, გვ 59).

გადასახადები და სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკა მჭიდროდ უკავშირდება ერთმანეთს, როგორც პრაქტიკული, ასევე თეორიული ასპექტებით. გადასახადების ქვეყნის ფუნქციონალური დანიშნულების სწორად გაგება თანამედროვე საზოგადოებაში პირდაპირ კავშირშია საგადასახადო პოლიტიკის შინაარსის, ეფექტურობისა და პრაქტიკული განხორციელების საკითხებთან.

საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირება და რეალიზაცია მნიშვნელოვანწილადაა დამოკიდებული ქვეყნის მოსახლეობის საგადასახადო კულტურაზე, რომელიც წარმოადგენს საკანონმდებლო ნორმების, პრინციპების, პროცედურების დაცვის სისტემას და მოსახლეობის ინფორმირებულობის დონეს მათი უფლებების, საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადასახადების ნებაყოფლობით გადახდის კუთხით, სახელმწიფოზე დაკისრებული ფუნქციების შესასრულებლად (Алиева, 2008, გვ. 211).

საგადასახადო კულტურაში იგულისხმება, როგორც გადასახადის გადამხდელების, ისე საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლების კანონიერი ქმედებები. სწორედ საგადასახადო ურთიერთობების თითოეული მონაწილის ცალკეული ქმედება განსაზღვრავს განვითარების დონეს საზოგადოების ცალკეულ კატეგორიებში. ამიტომ საჭიროა, როგორც გადასახადის გადამხდელთა, ისე საგადასახადო სისტემაში განმახორციელებელ პირთა, მენტალური შეხედულებების ცვლილება, კანონმდებლობის ცოდნის საერთო დონის ამაღლება, კანონმდებლობის დახვეწა, გამარტივება და საერთაშორისო სტანდარტებთან მოყვანა, რათა გადამხდელს არ შეექმნათ განცდა, მათ მიერ გადახდილი თანხის სახელმწიფოს მიერ არამიზნობრივ ხარჯვასთან მიმართებაში.

გადასახადების ფისკალური ფუნქცია ქმნის ეკონომიკაში სახელმწიფოს ჩარევის პირობებს. თუ თავდაპირველად გადასახადების გადანაწილებითი ფუნქცია წმინდა ფისკალურ ხასიათს ატარებდა, ქვეყნის სამეურნეო ცხოვრებაში სახელმწიფოს აქტიური ჩარევის მცდელობის შედეგად გადასახადი რეგულატორის თვისებების მატარებლად იქცა, რაც საგადასახადო მექანიზმით განხორციელდა. მისი მეშვეობით სახელმწიფო აფასებს რა საგადასახადო მექანიზმის ეფექტიანობას, შეაქვს რიგი ცვლილებები საგადასახადო სისტემასა და საბიუჯეტო პოლიტიკაში. ეკონომიკური ფუნქცია სახელმწიფოს ფაქტობრივად კატალიზატორად აქცევს, რომელსაც დადებითი ან უარყოფითი ზეგავლენის მოხდენა შეუძლია ეკონომიკაში მიმდინარე

მოვლენებსა და პროცესებზე (კაპიტალის დაგროვება, მყიდველობითი უნარის შეცვლა და სხვ).

ჩვენი აზრით, ყველაზე განმაზოგადებელი მაჩვენებელი, რომლითაც ხასიათდება საგადასახადო პოლიტიკა, ესაა საგადასახადო ტვირთის მაჩვენებელი, რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო სისტემის ხარისხის სერიოზულ მაჩვენებელს. ოპტიმალური საგადასახადო სისტემა არ უნდა ამცირებდეს გადასახადის გადამხდელის ბიზნეს საქმიანობის სტიმულს. ამიტომ, გადასახადის გადამხდელების შემოსავლებიდან გადასახადების სახით ოპტიმალური ოდენობის საგადასახადო განაკვეთების განსაზღვრა ნებისმიერი სახელმწიფოს უმნიშვნელოვანეს პრობლემას წარმოადგენს. აღნიშნული პრობლემის გადაწყვეტა საკმაოდ რთულად ამოსახსნელი ამოცანაა, რადგან ქვეყნის ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური სიტუაციის ცვლილება ზეგავლენას ახდენს საგადასახადო ტვირთის ოდენობაზე.

საგადასახადო ტვირთის მაჩვენებელს უმნიშვნელოვანესი როლი ეკისრება ეკონომიკის რეგულირებისა და საგადასახადო პოლიტიკის ჩამოყალიბების დროს, კერძოდ: აღნიშნული მაჩვენებელი აუცილებელია სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირების დროს, ცვლის რა საგადასახადო სისტემას, შემოაქვს ახალი გადასახადები თუ აუქმებს შეღავათებს, სახელმწიფო არ უნდა გასცდეს ეკონომიკაზე ზემოქმედების ზღვრულ დონეს. აღნიშნული მაჩვენებლის გამოთვლა აუცილებელია ქვეყანაში სოციალური პოლიტიკის ფორმირებისათვის, კერძოდ, სხვადასხვა სოციალური ჯგუფებისათვის საგადასახადო ტვირთის მაჩვენებლის დადგენა აუცილებელია სამართლიანობისა და ეფექტიანობის პრინციპების პრაქტიკული განხორციელებისათვის. ასევე, მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს ეკონომიკური საქმიანობის სუბიექტების ეკონომიკურ ქცევას. სწორედ ამ მაჩვენებელზეა დამოკიდებული ბიზნეს აქტივობის ზრდა ან შესუსტება ქვეყანაში. საგადასახადო დაბეგვრის მსოფლიო პრაქტიკა აჩვენებს, რომ გადასახადის გადამხდელისაგან მისი შემოსავლების 30-40% გადასახადის სახით ბიუჯეტში ამოღება ის ზედა ზღვარია, რომლის შემდეგაც იწყება ეკონომიკაში ინვესტიციების შემცირება. იმ შემთხვევაში,

როცა საგადასახადო ტვირთი შემოსავლების 40-50%-ს აღწევს, ხდება სამეწარმეო საქმიანობის სტიმულირების თითქმის სრული ლიკვიდაცია (მიქელაშვილი, 2011, გვ. 67).

ეფექტური საგადასახადო სისტემა სახელმწიფოს გონივრული მოთხოვნების დაკმაყოფილებას უნდა ახერხებდეს გადასახადის გადამხდელისაგან მათი შემოსავლების არა უმეტეს 25-30% გადასახადების სახით ამოღების გზით. თუმცა, ამ ნორმიდან გამონაკლისებიც არსებობს, მაგალითად შვედეთის საგადასახადო სისტემა ისეა მოწყობილი, რომ საგადასახადო ტვირთი 50%-ს შეადგენს, რადგან ამ ქვეყანაში სახელმწიფო გადასახადების ხარჯზე წყვეტს ეკონომიკური და სოციალური ხასიათის მრავალ ამოცანას, რომლითაც სხვა ქვეყნებში გადასახადების გადამხდელები საკუთარი შემოსავლების ხარჯზე წყვეტენ.

1992-1997 წლებში საგადასახადო ტვირთის უზომო ზრდა კიდევ უფრო აღრმავებდა საქონელმწარმოებელთა მძიმე ფინანსურ მდგომარეობას. ამ დროს წარმოიშვა და შემდეგ უფრო გამწვავდა წინააღმდეგობა ცალკეულ საწარმოთა მაღალ დაბეგვრასა და გადასახადების ამოღების დაბალ დონეს შორის. ამ წინააღმდეგობის საფუძველს საგადასახადო ტვირთის არათანაბარი განაწილება წარმოადგენდა. კეთილსინდისიერი გადამხდელებისათვის ჩვენს ქვეყანაში არსებული საგადასახადო ტვირთი შეესაბამებოდა განვითარებული ქვეყნების სტანდარტებს.

1998 წლის ფინანსურმა კრიზისმა გამოავლინა საგადასახადო დაბეგვრაში არსებული სერიოზული დარღვევები. საგადასახადო დაბეგვრის პრაქტიკის ანალიზმა 1990-იან წლებში ნათელი მოჰფინა სტრატეგიის შეცდომებს, რომელიც მიმართული იყო უდეფიციტო ბიუჯეტის უზრუნველსაყოფად საგადასახადო ტვირთის გადიდებისაკენ, რაც ეწინააღმდეგებოდა სამეწარმეო სამიანობას და მიმართული იყო მეწარმეთა საზიანოდ. 2004 წლიდან საქართველოში შეიცვალა საგადასახადო რეფორმის კონცეფცია.

იმისათვის, რომ ნათლად დავინახოთ საქართველოში საგადასახადო ტვირთის სიმძიმე, განვიხილოთ ბოლო 10 წლის ზოგიერთი მაკროეკონომიკური მონაცემი.

საგადასახადო ტვირთის დინამიკა 2008-2018\* წლებში (%)<sup>1</sup>

| მაჩვენებელი                        | 2008     | 2009     | 2010     | 2011     | 2012     | 2013     | 2014     | 2015     | 2016     | 2017     | 2018     |
|------------------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| საგადასახადო შემოსავლები მლნ. ლარი | 4,541.2  | 4,161.7  | 4,592.4  | 5,802.0  | 6,311.1  | 6,287.7  | 6,847.0  | 7,549.6  | 7,987.0  | 8,991.3  | 9,695.9  |
| მშპ. მიმდინარე ფასებში მლნ. ლარი   | 19,074.9 | 17,986.0 | 20,742.4 | 24,344.0 | 26,167.3 | 26,847.4 | 29,150.5 | 31,755.6 | 34,028.5 | 37,846.6 | 41,077.5 |
| საგადასახადო ტვირთი %              | 23.8     | 23.1     | 22.1     | 23.8     | 24.1     | 23.4     | 23.5     | 23.8     | 23.5     | 23.8     | 23.6     |

როგორც ცხრილის მონაცემები გვიჩვენებს, საგადასახადო ტვირთი საქართველოში 23-24% დიაპაზონში მერყეობს. გადასახადებიდან ამოღებული თანხის უდიდესი ნაწილი საჯარო სექტორში მიდის და მხოლოდ ძალიან მცირე ნაწილი რჩება კერძო სექტორში. ეს კი სერიოზულად ამცირებს საინვესტიციო შესაძლებლობებს. ამრიგად, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა საგადასახადო განაკვეთების ოპტიმიზაციის გარეშე ხელს ვერ შეუწყობს ეროვნული ეკონომიკის მაღალი ტემპებით განვითარებას, ახალი სამუშაო ადგილების შექმნასა და საგადასახადო ბაზის გაფართოებას.

ჩვენი აზრით, ცალკეული გადასახადების განაკვეთების შემცირებით წარმოების გასაფართოებლად უზრუნველყოფილი იქნება სათანადო სტიმულების შექმნა. საგადასახადო ტვირთის შემცირება გამოიწვევს ყველა დონის ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსულობათა კლებას, თუმცა, ხელს შეუწყობს სამეწარმეო საქმიანობის გამოცოცხლებას და დასაბეგრი შემოსავლების ლეგალიზაციის დონის ზრდას, რაც საბოლოო ჯამში, ქვეყანას მიიყვანს საგადასახადო დაბეგვრის ბაზის გაფართოებამდე.

<sup>1</sup>ცხრილი შედგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქსტატის მონაცემებზე დაყრდნობით 2018\* წლის მშპ მიმდინარე ფასებში წინასწარი მონაცემები

საგადასახადო ტვირთის შემცირების პრობლემისადმი კომპლექსური მიდგომაა საჭირო და აუცილებელია მასში სახელმწიფოს, მწარმოებლისა და მომხმარებლის ინტერსების გათვლისწინება (გუგენიშვილი, 2010).

დღეისათვის, საქართველოში მოქმედი გადასახადები და საგადასახადო სისტემა წლების განმავლობაში ფორმირდებოდა და იხვეწებოდა. მართალია შედარებაც კი არ შეიძლება დღევანდელ და 10-15 წლის წინათ მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობას შორის, მაგრამ არც დღეისათვის არსებული საგადასახადო სისტემა არის გამართული, დალაგებული და სრულყოფილი. ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო სისტემა და გადასახადები უნდა ემსახურებოდეს, ერთის მხრივ, ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ფორმირებას, ხოლო, მეორეს მხრივ, კი იგი კატალიზატორი და სტიმულატორი უნდა იყოს ქვეყანაში ეკონომიკური, სოციალური საინვესტიციო მდგომარეობის წინსვლისა და განმტკიცების თვალსაზრისით.

ქვეყანაში არსებული საგადასახადო პოლიტიკის მიზანია კერძო სექტორისა და უცხოური ინვესტიციებისათვის, ბიზნესის დაწყებისა და განვითარებისათვის, მიმზიდველი და ხელსაყრელი საგადასახადო გარემოს შექმნა.

ქვეყნის ეკონომიკური განვითარებისა და ეკონომიკური ზრდის მაღალი ტემპების მიღწევაში არსებით როლს ინვესტიციები ასრულებს. ინვესტირების მაღალი მოცულობის მიღწევა, როგორც შიდა, ასევე უცხოური პირდაპირი ინვესტიციების კუთხით, საქართველოს ეკონომიკური პოლიტიკის ძირითადი პრიორიტეტია (საქ.მთავრობა, 2018).

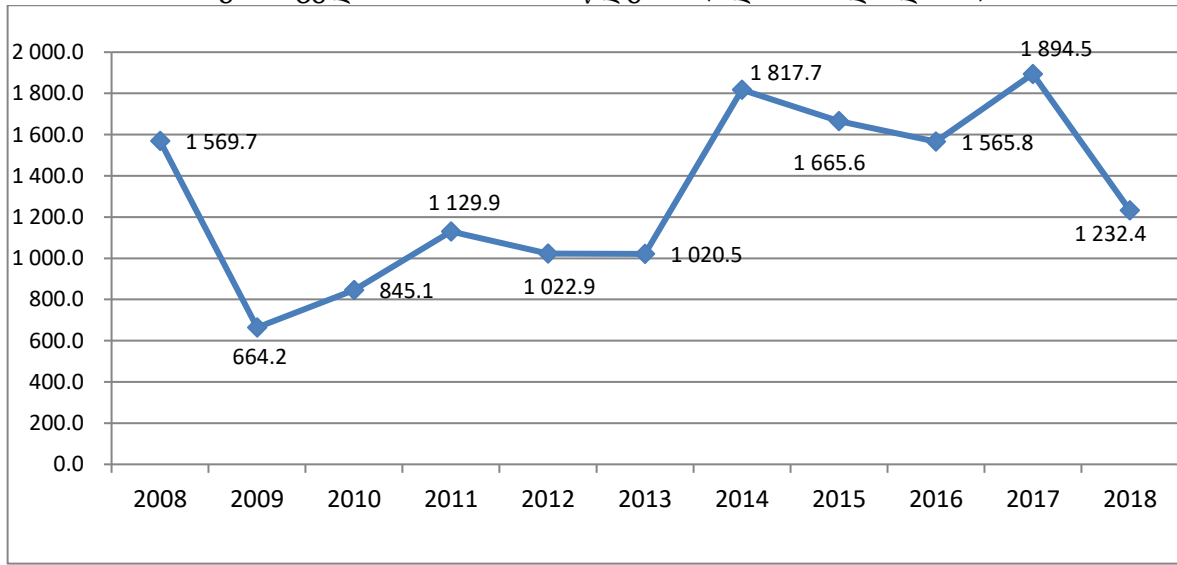
საქართველოს ეკონომიკის ზრდის საპროგნოზო მაჩვენებლები მნიშვნელოვანწილად ინვესტირების მოცულობის ზრდის პროგნოზს ეფუძნება. ინვესტირების მოცულობის ზრდისათვის არსებით ფაქტორს ქვეყანაში ეფექტური საინვესტიციო გარემო წარმოადგენს. საინვესტიციო გარემოს ფაქტორთაგან მნიშვნელოვანი წონა ე.წ. ტრადიციულ (ბაზრის ტევადობა და რესურსები) და ინსტიტუციურ ფაქტორებზე მოდის, სადაც მნიშვნელოვანია საგადასახადო პოლიტიკის საკითხები. ინსტიტუციური ფაქტორების როლი განსაკუთრებით



მნიშვნელოვანია ბუნებრივი რესურსებით შედარებით ნაკლებად უზრუნველყოფილი და მცირე ბაზრების მქონე ქვეყნებისათვის, რომელთა რიგს საქართველოც მიეკუთვნება (Tax, 2007, გვ. 27)

2005 წლიდან საქართველოში სახეზე გვაქვს ერთის მხრივ საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესება, საგადასახადო პოლიტიკის ლიბერალიზაცია, რომლის მნიშვნელოვანი მიზანი იყო ლიბერალური საინვესტიციო გარემოს მხარდაჭერა. ამ მიზნით საქართველოს საგადასახადო კოდექსი უცხოელ და ადგილობრივ ინვესტორებს მნიშვნელოვან შეღავათებს თავაზობდა (კვარაცხელია, 2007, გვ. 107), ხოლო მეორეს მხრივ, ამ პერიოდიდან მოყოლებული ფიქსირდება ინვესტიციების მოცულობის ზრდა 2018 წლამდე. პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მიმართ ლიბერალური პოლიტიკის კიდევ ერთი დამატებითი ინსტრუმენტია „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ“ შეთანხმებები, რომლებიც დადებულია ქვეყნის ძირითად სავაჭრო და ეკონომიკურ პარტნიორ ქვეყნებთან.

პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების დინამიკა საქართველოში 2008-2018\* წლებში (მლნ. აშშ დოლარი)<sup>1</sup>



<sup>1</sup> ნახაზი შედგენილია საქსტატის მონაცემებზე დაყრდნობით 2018\* წლის პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების წინასწარი მონაცემები

2018 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით, შემოსავლის და კაპიტალის საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ 55 სახელმწიფოსთან გაფორმებულ ხელშეკრულებებს შორის, 6 თვიდან საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმში მოქცეულია 32 სახელმწიფო, 9 თვიდან -13 სახელმწიფო, 12 თვიდან - 8 სახელმწიფო, 90 დღიდან - 1 სახელმწიფო, 6/183 - დღიდან. აღნიშნული ვადები იძლევა სამართლებრივ საფუძველს, ამ ქვეყნების რეზიდენტი პირების მიმართ, რომლებიც თავიანთ საქმიანობას, როგორც არარეზიდენტი პირები, ფაქტიურად ახორციელებენ საქართველოში, ანუ წყაროს ქვეყანაში, წარმოიშვას საგადასახადო ვალდებულებები.

გატარებული არაერთი საგადასახადო რეფორმის შედეგად მოხდა საქართველოს პოზიციების გაუმჯობესება საერთაშორისო ორგანიზაციების რეიტინგებში ბიზნეს გარემოს შეფასების კუთხით (არჩვამე, 2007).

Doing Business აღნიშნულ ქვეყნებში ბიზნესის წამოწყების, მართვის და დახურვისათვის საჭირო სახელმწიფო რეგულაციების სიმარტივეს ზომავს, რაც მნიშვნელოვანი მაჩვენებელია ქვეყნებში არსებული ბიზნეს გარემოს შესაფასებლად. 2019 წლის ანგარიშის მიხედვით, ბიზნესის კეთების ამჟამინდელი რეიტინგის ტოპ 20 ქვეყნებს შორის, საქართველომ რეგულაციების გასამარტივებლად ყველაზე მეტი რეფორმა (ჯამში 47 რეფორმა 2003-2017 წლებში) განახორციელა და 190 ქვეყანას შორის ლიდერთა რიგებში მოექცა. მსოფლიო ბანკის მიერ წარმოებულ, ბიზნესის კეთების სიმარტივის რეიტინგში 190 ქვეყანას შორის საქართველო იკავებს მე-6 პოზიციას და ევროპისა და ცენტრალური აზიის რეგიონის ლიდერია. რეიტინგში წინა წელთან შედარებით ქვეყნის პოზიცია 3 ადგილით გაუმჯობესდა, ხოლო სარეიტინგო ქულა 0.48 პუნქტით და ქვეყანას პოზიცია უჭირავს 83.28 ქულით. გასულ წელთან შედარებით ქვეყანამ გაუსწრო ისეთ ლიდერ ქვეყნებს, როგორცაა ნორვეგია (7-ე ადგილი), აშშ (მე-8 ადგილი) და დიდი ბრიტანეთი (მე-9 ადგილი). (URL: <http://www.economy.ge/>)

ბიზნესის დაწყება (99.34 ქულა) - გაუმჯობესდა 2 პოზიციით და მე-4 ადგილიდან მე-2 ადგილზე გადმოინაცვლა; გადასახადების გადახდა (89.03 ქულა) - გაუმჯობესდა 6 პოზიციით და 22-ე ადგილიდან გადმოინაცვლა მე-16 ადგილზე; ქონების რეგისტრაცია (92.86 ქულა) - საქართველო მე-4 ადგილზეა; მინიმალური საგადასახადო განაკვეთით კი საქართველო მსოფლიოში პირველ სამეულშია. (საქ. ფინანსთა სამინისტრო –URL: <https://www.mof.ge/News/8726>).

მიუხედავად იმისა, რომ ბოლო წლებში გატარებული ღონისძიებების შედეგად გამარტივდა საგადასახადო კანონმდებლობა და შემცირდა გადასახადების განაკვეთები, საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფა მომავალშიც აუცილებელია. ამასთან, საჭიროა როგორც საზოგადოების, ასევე პოტენციური ინვესტორების სისტემატური ინფორმირება საგადასახადო პოლიტიკაში დაგეგმილი რეფორმების შესახებ, რაც ქვეყანაში ინვესტიციების შემოდინებას და ეკონომიკის განვითარებას შეუწყობს ხელს.

### **3.2 საგადასახადო სისტემის როლი ქვეყნის მაკროეკონომიკურ პოლიტიკაში**

როგორც , ავღნიშნეთ საბაზრო ეკონომიკის პირობებში გადასახადები ერთ-ერთ უმთავრეს როლს ასრულებენ, რომლებიც საზოგადოების სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებასთან ერთად წარმოგვიდგებიან სახელმწიფოს ეკონომიკური პოლიტიკის მთავარ ფინანსურ ინსტრუმენტად, სამეწარმეო საქმიანობის განმსაზღვრელ ფაქტორად. იგი ერთ-ერთი ყველაზე მსხვილი ბერკეტია ქვეყნის მაკროეკონომიკური პოლიტიკის განსაზღვისას და მისი მოზნებისა და მექანიზმების შესასარულებლად , იგი შეიძლება ჩაითვალოს მამოძრავებელ ხერხემლად ქვეყნის მაკროეკონომიკური პოლიტიკისა.

გადასახადების მეშვეობით ქვეყნის ხელისუფლება ღებს გადაწყვეტილებებს , დასახული მიზნების მისარწევად თუ რა ასპექტით სურს ქვეყნის განვითარების სტრატეგის შემუშავება .

თანამედროვე ქვეყნების საგადასახადო სისტემათა ჩამოყალიბება მოხდა სხვადასხვა ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური პირობების ზემოქმედებით. გადასახადების სახეების, მათი სტრუქტურის, ამოღების წესების, განაკვეთების ხელისუფლების სხვადასხვა დონეზე ფისკალური უფლებამოსილების, საგადასახადო ბაზის, გადასახადების მოქმედების სფეროს, საგადასახადო შეღავათების მიხედვით.

საგადასახადო სისტემები ეფუძნება ეკონომიკური თეორიის ისეთ ცნობილ პრინციპებს, როგორცაა: საგადასახადო დაბეგვრის თანასწორობა, სამართლიანობა, ეფექტიანობა. სახელმწიფო საგადასახადო შემოსავლების გადიდების ახალი გზების (რეზერვების) გამონახვა.

ნებისმიერი ქვეყნის საგადასახადო სისტემა მოიცავს საგადასახადო სამსახურების ორგანოებს, საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპებსა და მეთოდებს, საგადასახადო ურთიერთობათა მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებს, გადასახადების მოსაკრებლების და ბაჟის სახით საბიუჯეტო სისტემაში აუცილებელ ერთობლიობას და აგრეთვე, საგადასახადო ურთიერთობათა სუბიექტების უფლებებსა და მოვალეობებს.

ფისკალური პოლიტიკა, როგორც მაკროეკონომიკური სტაბილიზატორი და სახელმწიფო პოლიტიკის ინსტრუმენტი, უმნიშვნელოვანეს გავლენას ახდენს ჩვენს ყოველდღიურ ცხოვრებაზე. ფისკალური პოლიტიკის მიზნები და მის ხელთ არსებული მექანიზმები დროის პერიოდის მიხედვით განსხვავებულია. მდგომარეობას ართულებს ისიც, რომ მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მიზნები ხშირად ერთმანეთთან კონფლიქტში მოდის.

ფისკალური პოლიტიკის მიზანია სახელმწიფო ვალის მდგრადობის უზრუნველყოფა, კერძო და სახელმწიფო დაზოგვის ნორმის სტიმულირება, მწარმოებლურობის ამაღლება და ა.შ., რაც გამოშვების გრძელვადიანი დონის ზრდას იწვევს. ნათელია, რომ ფისკალური პოლიტიკის სწორი წარმართვა აუცილებელია იმისთვის, რომ სახელმწიფომ მინიმუმამდე დაიყვანოს კომპრომისი მოკლევადიან და გრძელვადიან მიზნებს შორის.

რადგანაც ჩვენი მიზანია განვიხილოთ გადასახადების როლი ქვეყნის მაკროეკონომიკაში, კერძოდ ფისკალური პოლიტიკის ნაწილში.

ეკონომიკური განვითარების ხელშეწყობა, ქვეყნის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ამოცანას უნდა წარმოადგენდეს. ამ მიმართულებით კვლავ ქმედითი ნაბიჯებია გადასადგმელი. შესაძლებელი იქნება ერთიანი მძლავრი ეკონომიკური სისტემების შექმნა, რაც ეკონომიკის განვითარებასთან ერთად გააუმჯობესებს მოსახლეობის სოციალური მდგომარეობას. დღესდღეობით კეთილდღეობის, ცხოვრების ხარისხის ცნება, გარდა წმინდა ეკონომიკური მახასიათებლებისა (მთლიანი შიდა პროდუქტი და მისი დინამიკა), მოიცავს ადამიანის უსაფრთხოებას და ჯანმრთელობას, ღირსეული მუშაობის და სრულფასოვანი დასვენების შესაძლებლობას, კომფორტულ და უსაფრთხო სოციალურ გარემოს, დღეს არსებულ ან უკეთეს ფიზიკურ, ეკონომიკურ და სოციალურ გარემოს მომავალი თაობებისთვის. ეს მიდგომა ფაქტობრივად ევროპული ფასეულობების ქვაკუთხედაა.

საქართველოს ეკონომიკის განვითარებისა და ადამიანების კეთილდღეობის ამაღლების საქმეში მნიშვნელოვანია ეკონომიკური განვითარების კონცეფცია და ამ მიმართებით სწორი საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირების აუცილებლობა.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფას მოკლევადიან და გრძელვადიან პერიოდში, რომლის ძირითად ელემენტებს წარმოადგენს საგადასახადო ტვირთის შემცირება, საინვესტიციო საქმიანობის სტიმულირება, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტურობის გაზრდა, მოითხოვს საგადასახადო დაბეგვრის ეფექტური ეროვნული კონცეფციის შექმნას და ფორმირებას.

საგადასახადო სისტემის სრულყოფასთან დაკავშირებული საკითხები ქვეყნის ეკონომიკური პოლიტიკის ერთერთი უმნიშვნელოვანესი საკითხია.

საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფისათვის მნიშვნელოვნად მიგვაჩნია დაბეგვრის პრინციპების მკაცრად დაცვა. კერძოდ: გადასახადების გადამხდელთათვის ხელსაყრელი პირობების შექმნა, გადასახადების ამოღების ხარჯების შემცირება, ოპტიმალური საგადასახადო განაკვეთების დადგენა და გადასახადებით დაბეგვრის სისტემის რაციონალიზაცია. სახელმწიფომ მხარი უნდა დაუჭიროს ინვესტიციებს ახალი პროდუქციის შექმნაზე. გააძლიეროს კონტროლი არაკანონიერი გადასახადის გადამხდელის მიმართ.

გადასახადების განაკვეთების დადგენისას აუცილებელია ისეთი საგადასახადო ოპტიმუმის დაცვა, რომელიც უზრუნველყოფს ბიუჯეტში შემოსავლების სათანადო დონის და გადასახადის გადამხდელთათვის შემოსავლის ისეთი წილის დატოვებას რაც მას საშუალებას მისცემს გააფართოვოს წარმოების მაშტაბები და შექმნას ახალი სამუშაო ადგილები, აღნიშნულთან დაკავშირებით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საგადასახადო ტვირთის შემცირება შრომის ანაზღაურების ფონზე და დაუბეგრავი მინიმუმის გაზრდა.

ქვეყანაში დაბეგვრის სფეროს რეფორმირებისას საჭიროა ისეთი საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავება, რომელმაც უნდა გადაწყვიტოს შემდეგი ამოცანები: საგადასახადო შემოსავლების სრული მობილიზაცია, წარმოების გაფართოებისა და მოდერნიზაციის პროცესების რეგულირება, ეკონომიკის მოდერნიზაციისთვის საგადასახადო სტიმულების შექმნა და საინვესტიციო საქმიანობის გაფართოება, საგადასახადო მხარდაჭერა და ინოვაციური საქმიანობის სტიმულირება, საგადასახადო სისტემის ეფექტურობის გაზრდა, საგადასახადო მხარდაჭერა ადგილობრივი მწარმოებლებისათვის, მსოფლიო ბაზარზე ქვეყნის საგადასახადო კონკურენტუნარიანობის უზრუნველყოფა, წარმოების ეკოლოგიზაცია და ეკოლოგიური ეკონომიკის განვითარება. ეფექტიანი საგადასახადო პოლიტიკა ხელს

შეუწყობს ქვეყნის ძირითად მაკროეკონომიკური მიზნების განხორციელებას და ჯანსაღი ფისკალური პოლიტიკის გატარებას

ჩვენი აზრით, საჭიროა საშუალოვადიან პრიორიტეტის ფარგლებში დაიგეგმოს და განხორციელდეს შემდეგი ღონისძიებები: საგადასახადო კანონმდებლობის ლიბერალიზაცია და საგადასახადო სისტემის მაქსიმალურად გამარტივება საინვესტიციო გარემოს შემდგომი გაუმჯობესების უზრუნველყოფის მიზნით, საგადასახადო სისტემის სტაბილურობის უზრუნველყოფა, საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესება, საშემოსავლო გადასახადის, დღგ-ის განაკვეთების დიფერენცირება, საექსპორტო პროდუქციის დარგების განვითარება და ექსპორტის ზრდის ხელშეწყობა, კერძო ინიციატივებისა და ინვესტიციებისათვის ხელსაყრელი პირობების შექმნა, პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების ოპტიმალური შეთანწყობა, საგადასახადო სტრატეგიისა და ტაქტიკის ერთობა.

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. ამ მიმართულებით საერთაშორისო საზოგადოებაში ხშირად განიხილავენ მოგების გადასახადის განაკვეთის შემცირების/გაუქმების შესაძლო ეფექტებს.

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

საქართველოში ესტონური მოდელის დანერგვა ერთგვარი გამოწვევა იყო ქვეყნისათვის, საქართველოს კანონმდებლობა და მოგების გადასახადის სისტემა ძირითადად ეფუძნება საერთაშორისო გამოცდილებას, რაც ქვეყანას საშუალებას აძლევს სხვადასხვა ქვეყნების მაგალითზე განხორციელოს ცვლილებები. შემოთავაზებული მოდელი კი, მხოლოდ ესტონურ გამოცდილებას ეფუძნებოდა და გაამართლებდა თუ არა იგი საქართველოში გარკვეული რისკის ქვეშ იდგა, რადგან მოდელის დანერგვასთან დაკავშირებული გამოწვევების და რეფორმის შემდგომი მდგომარეობის შეფასება შემოიფარგლებოდა მხოლოდ ერთი ქვეყნის გამოცდილებით.

ესტონური მოდელი საქართველოში დაინერგა ისე, რომ არ გაუქმებულა მოგების გადასახადის წინა მოდელი. არიან სუბიექტები, რომლებზეც ძველი მოდელი კვლავ რჩება ძალაში, ესენია: ინდმეწარმეები, ორგანიზაციები, არაკომერციული იურიდიული პირები და საჯარო სამართლის იურიდიული პირები. ისეთი სუბიექტების მიმართ, როგორცაა მიკრომეწარმე, მცირე მეწარმე, ფიქსირებული გადასახადის მქონე სუბიექტები, ესტონური მოდელი არ იმოქმედებს, რადგან მათ აქვთ გარკვეული შეღავათები, მაგალითად, მიკრომეწარმეები საერთოდ არ იხდიან მოგების გადასახადს. ესტონური მოდელი მცირე და საშუალო ბიზნესისათვის კი განსაკუთრებით მიმზიდველია, რადგან მათ მიერ დაზოგილ თანხა რჩება რეინვესტირებაში (მელქაძე, 2017).



პოზიტიურად იქნა შეფასებული საქართველოში განხორციელებული საგადასახადო რეფორმა მსოფლიო ბანკის მიერ. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსში განხორციელებული ცვლილება, რომელიც ამოქმედდა 2017 წლის 1 იანვრიდან, გაუნაწილებელი მოგება გათავისუფლდა მოგების გადასახადისგან. აღნიშნული რეფორმის შედეგად, მნიშვნელოვნად შემცირდა მთლიანი საგადასახადო ტვირთის წილი მთლიან მოგებაში და ეს მაჩვენებელი 9,9%-ს გაუტოლდა, რაც წინა წლის მაჩვენებელზე 6,5 პროცენტული პუნქტით ნაკლებია. (საქ. ფინანსთა სამინისტრო – URL: <https://www.mof.ge/News/8726>)

ეკონომიკის მდგრადი პრინციპების დანერგვის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია მოგების გადასახადის გაუნაწილებელი მოგებისაგან გათავისუფლება.

საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში მოგების გადასახადის წილი 2011-2018 წლების მონაცემების მიხედვით<sup>1</sup>

| დასახელება   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   | 2016   | 2017   | 2018   |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| საგადასახადო შემოსავლები (მლნ. ლარი)                   | 5802,0 | 6311,1 | 6287,7 | 6847,0 | 7549,6 | 7987,0 | 8991,3 | 9695,9 |
| მოგების გადასახადის წილი საგადასახადო შემოსავლებში (%) | 14,30  | 13,50  | 12,80  | 12,10  | 13,60  | 13,20  | 8,40   | 7,60   |

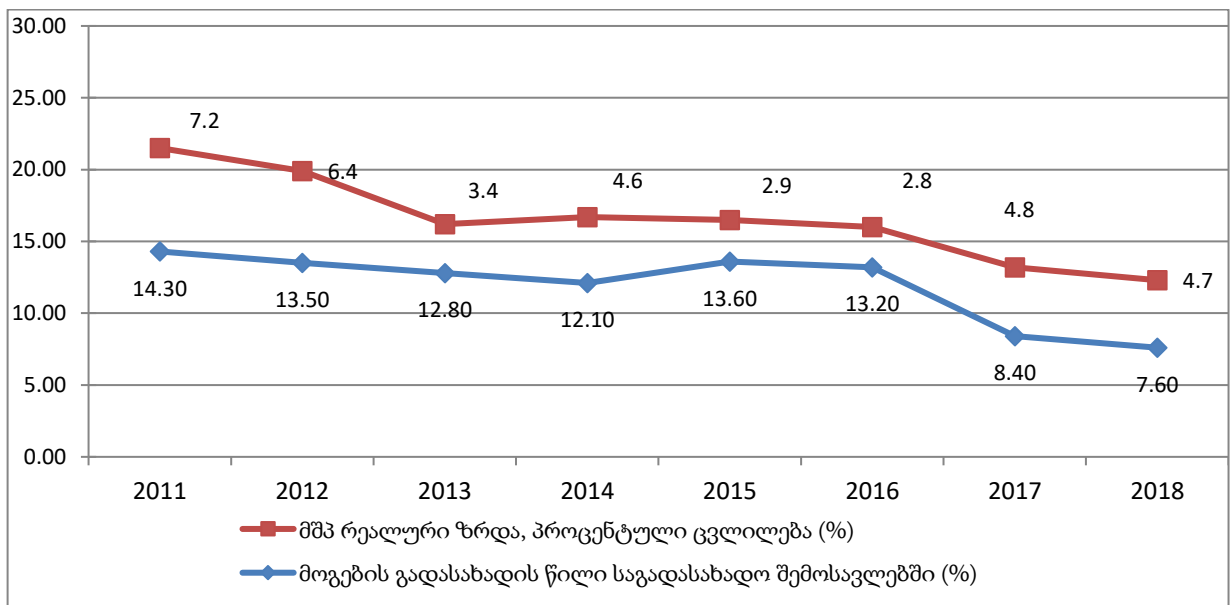
მოგების გადასახადი ყველა განვითარებულ ქვეყანაში, ისევე როგორც საქართველოში, წარმოადგენს საბიუჯეტო შემოსავლების მნიშვნელოვან წყაროს. შესაბამისად, ამ საგადასახადო შემოსავალზე ნაწილობრივ უარის თქმა ხელისუფლებისთვის მტკივნეული პროცესია, რადგან გაუნაწილებელი მოგების

<sup>1</sup>ცხრილი შედგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქსტატის სამსახურის მონაცემებზე დაყრდნობით

გადასახადის გათავისუფლება მოკლევადიან პერიოდში საგადასახადო შემოსავლების შემცირებას იწვევს, ხოლო გრძელვადიან პერიოდში ეს ფისკალური პოლიტიკა დიდი ალბათობით საგადასახადო შემოსავლების ზრდას განაპირობებს.

მონაცემებიდან ჩანს რომ 2017 წლიდან მოგების გადასახადის გაუნაწილებელი მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლება ამცირებს სახელმწიფო ბიუჯეტში მოგების გადასახადის მობილიზებას. მოგების გადასახადის რეფორმის უარყოფითი ეფექტი სწორედ საბიუჯეტო შემოსავლების შემცირებაა მოკლე და საშუალოვადიან პერიოდში, მაგრამ გრძელვადიან პერიოდში მოგების გადასახადის რეფორმა გაზრდის ეკონომიკაში შიდა ინვესტიციების მოცულობას და შესაბამისად წახალისებს ეკონომიკურ აქტივობას.

სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში მოგების გადასახადის წილის და მშპ პროცენტული მაჩვენებლები 2011-2018\* წლებში<sup>1</sup>



<sup>1</sup>ნახაზი შედგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქსტატის სამსახურის მონაცემებზე დაყრდნობით  
2018\* წლის მშპ რეალური ზრდა, პროცენტული ცვლილების წინასწარი მონაცემები

რეინვესტირების შედეგად, მოგების გადასახადის წილი მთლიან საგასახადო შემოსავლების მოცულობაში 13,20 პროცენტიდან 7,60 პროცენტთან მინიმუმამდე დაეცა (იხ. ნახ. 3.5).

საქართველოში მოქმედი ბიზნესსუბიექტებისათვის გაუნაწილებელი მოგების დაბეგვრისაგან გათავისუფლება არის საგადასახადო ტვირთის შემცირება. არსებულ საწარმოებში, ფირმებში გაჩნდება წარმოების გაფართოების სტიმული და განხორციელდება რეინვესტირება. აღნიშნული მოდელი გააუმჯობესებს კომპანიების ხელმისაწვდომობას ფინანსურ რესურსებზე, გაზრდის ბიზნესაქტივების ლიკვიდურობას, გაიზრდება ბიზნესში არსებული კაპიტალის მოცულობა, ბიზნესსექტორი გახდება უფრო მდგრადი კრიზისებისადმი, გაიზრდება უცხოური ინვესტიციები. თუმცა, თავის მხრივ, ართულებს საგადასახადო ადმინისტრირებას და შესაბამისად მის აღრიცხვას, ვინაიდან სადავო საკითხები მრავლად ემატება რეინვესტირების განსაზღვრის წესებში. შედეგად, ეს ცვლილებები მოითხოვს გარკვეულ შესწავლასა და დახვეწას.

საგადასახადო შემოსავლების შემცირების ზომა განისაზღვრება იმის მიხედვით, თუ შემოსავლის რა ნაწილის ინვესტირებას მოახდენენ საწარმოები, ფირმები და რა გავლენა ექნება ეკონომიკაში დატოვებულ ფულად სახსრებს ეკონომიკურ ზრდაზე. იმისათვის, რომ განვსაზღვროთ აღნიშნული შემცირების მოსალოდნელი მოცულობა, პირველ რიგში საჭიროა ე.წ. რეინვესტირების ნორმის დადგენა.

ქვეყნისათვის ერთიანი რეინვესტირების ნორმის დადგენა თითქმის შეუძლებელია, რადგან დარგების და კონკრეტული საწარმოთა ქცევა ინდივიდუალურია. გამომდინარე აქედან, რაოდენობრივი შეფასებებისათვის შესაძლებელია გამოანგარიშებულ იქნას რეინვესტირების ზღვრული მოცულობები (საბიუჯეტო ოფისი, 2016).

გაანგარიშებისას ასევე უნდა გავითვალისწინოთ, რომ გარკვეული თანხის ეკონომიკაში რეინვესტირებას ეკონომიკაზე ეფექტი ექნება მხოლოდ გარკვეული

პერიოდის შემდეგ, ამიტომ რეფორმის 2017 წლიდან განხორციელების შემთხვევაში მულტიპლიკატორის ეფექტები გათვალისწინებული იქნება 2017-2022 წლებში.

ჩვენს შემთხვევაში 2016-2017 წლების ფაქტიურ მონაცემებზე დაყრდნობით მოვახდინეთ 30%-ანი რეინვესტირება.

მოგების გადასახადის ესტონურ მოდელზე გადასვლისას 2017 წელს, 2016 წელთან შედარებით სახელმწიფო ბიუჯეტში შევიდა 299,9 მილიონი ლარით ნაკლები, რაც შეადგენს მოგების გადასახადის 30%-ს. თუ საწარმოები მოახდენენ 30%-იან რეინვესტირებას, ამ შემთხვევაში სახელმწიფო ბიუჯეტში ფინანსური ნაკადი მოგების სახით წლების დინამიკის შესაბამისად ასეთ სურათს იძლევა (იხ.ცხრ.3.8).

რეფორმის შედეგად შემოსავლების მოკლევადიანი შემცირების განეიტრალება შესაძლებელია სხვა გადასახადებიდან შემოსავლის მობილიზებით, ადმინისტრირების გაუმჯობესების ან საგადასახადო განაკვეთის ცვლილების გზით.

საგადასახადო განაკვეთის ზრდა საქართველოში აკრძალულია ეკონომიკური თავისუფლების აქტით და საჭიროებს რეფერენდუმს, თუმცა იმავე აქტის მიხედვით, რეფერენდუმის გარეშე შესაძლებელია საგადასახადო განაკვეთის ზრდა მხოლოდ 3 წლის განმავლობაში. საერთაშორისო გამოცდილებას თუ დავეყრდნობით, პირდაპირი გადასახადის შემცირება არაპირდაპირი გადასახადის ზრდის ხარჯზე მიღებული პრაქტიკაა და ქვეყნები ხშირად მიმართავენ ეკონომიკური რეცესიის დაძლევისა და ეკონომიკური სტიმულირების მიზნით.

რეინვესტირების შედეგად მოგების გადასახადის საპროგნოზო მაჩვენებლების განსაზღვრა (მლნ.ლარი)<sup>1</sup>

| რეინვესტირების შედეგად მოგების გადასახადის საპროგნოზო მაჩვენებლების განსაზღვრა |         |         |         |        |        |        |
|--|---------|---------|---------|--------|--------|--------|
| წლები  | 2017    | 2018    | 2019    | 2020   | 2021   | 2022   |
| მოგების გადასახადის საპროგნოზო მაჩვენებელი                                     | 1.086.6 | 1.117.3 | 1.148.0 | 1178.7 | 1209.4 | 1240.1 |

<sup>1</sup> რეინვესტირება გაანგარიშებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მონაცემების საფუძველზე

|                       |       |        |       |        |        |        |
|-----------------------|-------|--------|-------|--------|--------|--------|
| 30%-იანი რენვესტირება | 756.6 | 782.11 | 803.6 | 825.09 | 846.58 | 868.07 |
|-----------------------|-------|--------|-------|--------|--------|--------|

მოგების გადასახადის რეფორმის შედეგები მნიშვნელოვან წილადაა დამოკიდებული ქვეყნის სპეციფიკასა და თანმდევ რეფორმებზე. რეინვესტირების სტიმულირების ამოცანა უნდა გახდეს საწარმოების განვითარების ზრდა განსაზღვრული დროის გასვლის შემდეგ. როდესაც საქართველოში ფინანსურ რესურსებზე ხელმისაწვდომობა მცირე და საშუალო ბიზნესისთვის გართულებულია, დაუბეგრავი გაუნაწილებელი მოგება, რომელიც განაპირობებს რეინვესტირებისთვის მეტ განკარგვად რესურსს, იძენს განსაკუთრებულ მნიშვნელობას. ქართული კომპანიებისთვის ევროკავშირის ბაზარზე ადგილის დამკვიდრება, თითქმის შეუძლებელია დამატებითი ფინანსური ხარჯების გარეშე. ქართული კომპანიების უმრავლესობა საჭიროებს სიახლეებს, როგორც ტექნოლოგიურ, ასევე, ბიზნესის განვითარებაში. საექსპორტო პოტენციალის ასამაღლებლად, დაუბეგრავი გაუნაწილებელი მოგება კი შესაძლოა, წარიმართოს ევროკავშირის ბაზრის მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად.

საქართველოს კანონი „საბაჟო კოდექსი“ პროექტი, ითვალისწინებს მნიშვნელოვან სიახლეებს საბაჟო პროცედურების გამარტივების მიმართულებით. კერძოდ: შემოდის მარტივი გაფორმების ახალი წესები და დეკლარირების ფორმები; იქმნება გადახდილი იმპორტის გადასახადის დაბრუნების შესაძლებლობა; საბაჟო გადაწყვეტილების მიღების დროს მაქსიმალურად იქნება გათვალისწინებული მეწარმის ინტერესები; ბიზნესის გათვალისწინებით შესაძლებელი იქნება გარანტიის, თავდებობის გამოყენება; ბიზნესის წარმომადგენლები გამარტივებული საბაჟო პროცედურებით ისარგებლებენ ევროკავშირსა და სხვა ქვეყნებში.

ახალი საბაჟო კოდექსის ამოქმედების შემდეგ, საქართველო იქნება პირველი ქვეყანა რეგიონში, რომელიც თანამდროვე საბაჟო ინფრასტრუქტურასთან ერთად, ახალი საბაჟო კანონმდებლობითაც სრულად უპასუხებს ევროსტანდარტებით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს. უპასუხებს იმ გამოწვევებს, რაც დღეს არის ქვეყანაში

და მნიშვნელოვანი სტიმული იქნება ევროკავშირიდან ინვესტიციების მოსაზიდად. კოდექსი ასევე, ხელს შეუწყობს ქართული ბიზნესის ინტეგრაციას ევროკავშირის ბაზარზე.

საგადასახადო კანონმდებლობის მუდმივი სრულყოფა, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკასთან შესაბამისობაში მოყვანა და ევროკავშირის კანონმდებლობასთან დაახლოება, ბიზნესის განვითარებისათვის, მიმზიდველი და სტაბილური საგადასახადო გარემოს შექმნა, არის ქვეყანაში არსებული საგადასახადო პოლიტიკის ძირითადი მიზანი. ამ მიზნით ხორციელდება საგადასახადო კანონმდებლობის ჰარმონიზაცია ევროკავშირის კანონმდებლობასთან და საგადასახადო კანონმდებლობის დახვეწა.

საქართველოს კანონმდებლობის ევროკავშირის კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაცია ევროკავშირისა და საქართველოს შორის პარტნიორობისა და თანამშრომლობის შესახებ შეთანხმების მნიშვნელოვანი შემადგენელი ნაწილია.

შეთანხმების თანახმად, საქართველომ ეტაპობრივად უნდა მიუახლოვოს საკუთარი კანონმდებლობა ევროკავშირის კანონმდებლობასთან. გაძლიერდეს თანამშრომლობა საქართველოს საგადასახადო სისტემის, ადმინისტრირების გაუმჯობესების და განვითარების მიზნით ევროკავშირისა და საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

საერთაშორისო შეთანხმებებს შორის მნიშვნელოვანია „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“ შეთანხმებები, რომლის მთავარი მიზანია ხელი შეუწყოს ქვეყნებს შორის ეკონომიკური თანამშრომლობის გაღრმავებასა და ინვესტიციების მოზიდვას. 2008 წლიდან აქტიურ ფაზაში გადავიდა აღნიშნული შეთანხმებების გაფორმება იმ ქვეყნებთან, რომლებთანაც საქართველოს გააჩნია ეკონომიკური ინტერესები. ამგვარი შეთანხმება ეფუძნება ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) მოდელს და განსაზღვრავს ქვეყნებს შორის დაბეგვრის პრინციპებს. კერძოდ, იურიდიული და ფიზიკური პირების მიერ მეორე ქვეყანაში

გაწეული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი დაიბეგრება იმ ქვეყანაში, სადაც იგი იქნა მიღებული ან რეზიდენტობის ქვეყანაში. შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში დაბეგვრის შემთხვევაში ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით რეზიდენტი ქვეყანა იღებს ვალდებულებას, გადასახადის გადამხდელს ჩაუთვალოს წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადი.

შეთანხმების მთავარი მიზანია ასევე, გადასახადების გადაუხდელობისაგან თავის არიდება, რაც მიიღწევა საგადასახადო მიზნებისათვის ინფორმაციის გაცვლის საერთაშორისო საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 დეკემბრის №633 ბრძანება "ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესის დამტკიცების შესახებ".

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის არარსებობის შემთხვევაში კი, ქვეყნებს შორის სავაჭრო-ეკონომიკური ურთიერთობების განხორციელებისას საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის არარსებობა ხელს უშლის საერთაშორისო ბიზნესსაქმიანობის წარმოების მასშტაბების ზრდას, რაც გამოიხატება კაპიტალის თავისუფალად გადაადგილების შეზღუდვაში, არაჯანსაღი საინვესტიციო გარემოს ჩამოყალიბებაში, შრომის დანაწილების საერთაშორისო ბაზარზე დეფიციტის შექმნაში. თავის მხრივ, ეს ქვეყნის შიგნითაც ართულებს გადასახადების ადმინისტრირების პროცესს, რაც ცხადია, უარყოფითად მოქმედებს ქვეყნის ბიუჯეტის შევსებაზე და, საბოლოო ჯამში, აფერხებს ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებას.

აქედან გამომდინარე, ქვეყნების და მათ შორის, საქართველოს ეკონომიკის შემდგომი განვითარების, ქვეყნის ეკონომიკური და შესაბამისად, პოლიტიკური სტაბილურობის მყარი ფუნდამენტის შესაქმნელად, მნიშვნელოვანია საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული მექანიზმის სრულყოფა. აღნიშნული პრობლემის მოგვარების საწყისად, ქვეყნებს შორის საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრით გამოწვეული ეკონომიკური პრობლემების დასარეგულირებლად

და საერთაშორისო ვაჭრობის შემდგომი გაფართოების მიზნით, საჭიროა ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების ფორმირება, რომლებშიც საერთაშორისო სამართლის ნორმების დაცვით იქნება გათვალისწინებული ხელშემკვრელი სახელმწიფოების და გადასახადის გადამხდელის ინტერესები (ხანიშვილი, 2016, გვ. 21).

აგრეთვე აუცილებელია გადასახადების განხილვისას განიხილოთ აქციზის როლი ქვეყნის მაკროეკონომიკური პოლიტიკის გატარებისას.

საქართველოში, მსოფლიოს სხვა ქვეყნების მსგავსად, იმპორტირებული და ადგილობრივი წარმოების თამბაქო აქციზით იბეგრება. საბიუჯეტო დეფიციტის პირობებში, მთავრობამ საგადასახადო შემოსავლების ალტერნატიული წყაროების მოზიდვის მიზნით, გადასახადის წნეხის გათანაბრება გადაწყვიტა. შესაბამისად, შეირჩა აქციზის გადასახადი, რადგან მათზე პრეზიდენტის მიერ ინიცირებული ეკონომიკური თავისუფლების აქტი არ ვრცელდებოდა.

განვიხილოთ აქციზის გადასახადი კერძოდ თამბაქოს შემთხვევაში. საქართველოში, მსოფლიოს სხვა ქვეყნების მსგავსად, იმპორტირებული და ადგილობრივი წარმოების თამბაქო აქციზით იბეგრება. საბიუჯეტო დეფიციტის პირობებში, მთავრობამ საგადასახადო შემოსავლების ალტერნატიული წყაროების მოზიდვის მიზნით, გადასახადის წნეხის გათანაბრება გადაწყვიტა. შესაბამისად, შეირჩა აქციზის გადასახადი, რადგან მათზე პრეზიდენტის მიერ ინიცირებული ეკონომიკური თავისუფლების აქტი არ ვრცელდებოდა.

აქციზიდან საგადასახადო შემოსავლების მატებას აქციზის გაზრდილი განაკვეთები განაპირობებს, რომელმაც 2013 წლიდან დღემდე მრავალი ცვლილება განიცადა.

როგორც ცხრილიდან ირკვევა 2013 წლიდან თამბაქოს პროდუქტებზე, როგორც ფილტრიან, ისე უფილტრო სიგარეტზე აქციზის გადასახადი გაიზარდა და დასაბეგრი ბაზა გაფართოვდა. ადგილობრივი წარმოების და იმპორტირებულ ფილტრიან



სიგარეტზე აქციზი გაიზარდა 0,60 თეთრიდან 0,75 თეთრამდე, ხოლო უფილტრო სიგარეტზე აქციზის არსებული განაკვეთი - 0,15 თეთრიდან 0,20 თეთრამდე.

აქციზის განაკვეთები თამბაქოს ნაწარმზე 2013-2018 წლების დინამიკა (ლარი)<sup>1</sup>

| აქციზის ცვლილება თამბაქოს ნაწარმზე |                   |      |      |      |      |      |      |
|------------------------------------|-------------------|------|------|------|------|------|------|
| თამბაქოს პროდუქტები                | დასაბეგრი ერთეული | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
| ფილტრიანი სიგარეტი                 | 20 ღერი           | 0.75 | 0.75 | 0.9  | 1.1  | 1.7  | 1.7  |
| უფილტრო სიგარეტი                   | 20 ღერი           | 0.2  | 0.2  | 0.25 | 0.3  | 0.6  | 1.7  |
| სიგარეები                          | 1 ღერი            | 0.9  | 0.9  | 0.9  | 1.3  | 1.9  | 1.9  |
| სიგარელები                         | 1 ღერი            | 1    | 1    | 1    | 1.5  | 2.2  | 2.2  |
| თამბაქო                            | 1 კგ              | 20   | 20   | 20   | 25   | 35   | 35   |
| საღეჭი ან საყნოსი თამბაქო          | 1 კგ              | 20   | 20   | 20   | 25   | 35   | 35   |
| დანარჩენი                          | 1 კგ              | 20   | 20   | 20   | 25   | 35   | 35   |

2015 წლის 1 ივლისიდან საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილების თანახმად თამბაქოს ნაწარმზე (ფილტრიან და უფილტრო სიგარეტზე) ახალი სახეობის ადვალური გადასახადი დაწესდა. ერთი კოლოფი სიგარეტისთვის 5%-ით განისაზღვრა, თუმცა, ერთ წელიწადში გაორმაგდა და 10%-ი შეადგენა.

2016 წლის პირველი იანვრიდან სააქციზო განაკვეთი ფილტრიან სიგარეტზე (20 ღერი) 0,20 თეთრით გაიზარდა და 1,10 ლარი შეადგინა, ხოლო უფილტრო სიგარეტზე (20 ღერი) - 0,05 თეთრით და 0,30 თეთრი შეადგინა. გარდა ამისა, 5%-დან 10%-მდე გაიზარდა პროპორციული განაკვეთი ფილტრიანი და უფილტრო სიგარეტის (20 ღერი) აქციზზე.

2017 წლის პირველი იანვრიდან აქციზი უფილტრო სიგარეტზე 0,30 თეთრით გაიზარდა, ხოლო ფილტრიან სიგარეტზე 0,60 თეთრით და 1,7 ლარი შეადგინა. 0,60 თეთრით გაიზარდა აქციზი სიგარეტზე, ხოლო სიგარელებზე აქციზის ზრდამ 0,70 თეთრი შეადგინა.

<sup>1</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი

2019 წლის პირველი იანვრიდან თამბაქოს მწარმოებლებს მნიშვნელოვნად გაეზარდათ აქციზის გადასახადი. კერძოდ, უფილტრო სიგარეტის აქციზის გადასახადი არსებული 0,60 თეთრიდან 1,70 ლარამდე გაიზარდა, რაც 1,10 ლარის გაძვირებას წარმოადგენს. აქციზის ზრდა სიგარეტის ღირებულებასთან მიბმული ადვალური გადასახადის ზრდასაც იწვევს, რაც უფილტრო სიგარეტზე საგადასახდლო მოსაკრებელს 1,21 ლარით აძვირებს. სანაცვლოდ, ფილტრიანი სიგარეტის ადვალური გადასახადი კი 10%-დან 30%-მდე გაიზარდა, რაც სავარაუდოდ, კოლოფი სიგარეტის ფასი საშუალოდ 18%-ით გაზარდა.

ჩვენი აზრით, ფილტრიან და უფილტრო სიგარეტზე აქციზის გათანაბრება დადებითი შედეგის მომცემი იქნება, რადგან, დაბალი ფასის გამო უფილტრო სიგარეტზე მოთხოვნილება გაზრდილია და მწვევლებს უწევთ დაბალი ხარისხის სიგარეტის მოხმარება, რაც კიდევ უფრო მეტ საფრთხეს უქმნის ადამიანის ჯანმრთელობას. აქვე აღვნიშნავთ, რომ ევროკავშირის ერთნაირი დაბეგვრის სისტემა და სხვა მოდელი არ არსებობს.

ქვეყანაში გადასახადის გაზრდის მიზანი არის თამბაქოზე კონტროლის ღონისძიებების გამკაცრება, შედეგად ქვეყანაში მწვეველთა რაოდენობის შემცირება და ევროკავშირის კანონმდებლობასთან დაახლოება.

თუმცა, თუ გადავხედავთ აქციზის გადასახადის ზრდით მიღებულ შედეგებს, დავრწმუნდებით, რომ თამბაქოს მოხმარებელთა რაოდენობის შემცირების იდეით განხორციელებულმა პოლიტიკამ სულ სხვა შედეგები მოიტანა.

საქართველოს ექსპორტ-იმპორტი თამბაქოს სასაქონლო პოზიციების მიხედვით  
2010-2018\* წლებში (ათასი აშშ დოლარი)<sup>1</sup>

| დასახელება   | 2010     | 2011     | 2012     | 2013     | 2014      | 2015      | 2016      | 2017      | 2018      |
|--|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| <b>ექსპორტი</b>  |          |          |          |          |           |           |           |           |           |
| თამბაქოს ნედლეული;<br>თამბაქოს ნარჩენები                                   | 1.4      | 0.3      | 174.6    | -        | 16.0      | 15.7      | 27.2      | 178.9     | 288.5     |
| სიგარები, სიგარეტები და<br>სიგარეტები თამბაქოს ან<br>მისი შემცველები-საგან | 183.2    | 8.4      | 5.1      | 96.2     | 1 623.9   | 7 150.2   | 10 391.6  | 42 328.9  | 149 014.3 |
| სამრეწველო დამზადების<br>სხვა თამბაქო და თამბაქოს<br>სამრეწველო შემცველები | 9.0      | 0.1      | -        | 0.9      | 0.8       | 97.3      | 2 165.7   | 4 525.5   | 11 264.9  |
| <b>იმპორტი</b>   |          |          |          |          |           |           |           |           |           |
| თამბაქოს ნედლეული;<br>თამბაქოს ნარჩენები                                   | 3 467.2  | 5 195.7  | 5 933.5  | 5 790.4  | 2 801.3   | 2 551.7   | 1 626.2   | 4 321.1   | 3 186.2   |
| სიგარები, სიგარეტები და<br>სიგარეტები თამბაქოს ან<br>მისი შემცველები-საგან | 78 990.2 | 86 742.7 | 90 577.0 | 95 718.1 | 115 474.2 | 103 585.3 | 102 143.2 | 102 564.2 | 186 964.4 |
| სამრეწველო დამზადების<br>სხვა თამბაქო და თამბაქოს<br>სამრეწველო შემცველები | 15 743.9 | 13 881.4 | 13 381.7 | 10 163.4 | 7 030.4   | 3 002.0   | 3 827.4   | 6 523.9   | 12 918.4  |

როგორც მონაცემებიდან ჩანს, აქციზის განაკვეთების ზრდის პარალელურად ქვეყანაში გაზრდილია წარმოებული და მოხმარებული თამბაქოს პროდუქციაც. თამბაქოს ექსპორტ-იმპორტი სასაქონლო პოზიციების მიხედვით მთელ ამ პერიოდზე ზრდის ტენდენციით ხასიათდება. ასევე, მაღალი ზრდის ტენდენციით ხასიათდება იმპორტირებული თამბაქოს წილი, რომელიც მნიშვნელოვნად მეტია ექსპორტზე.

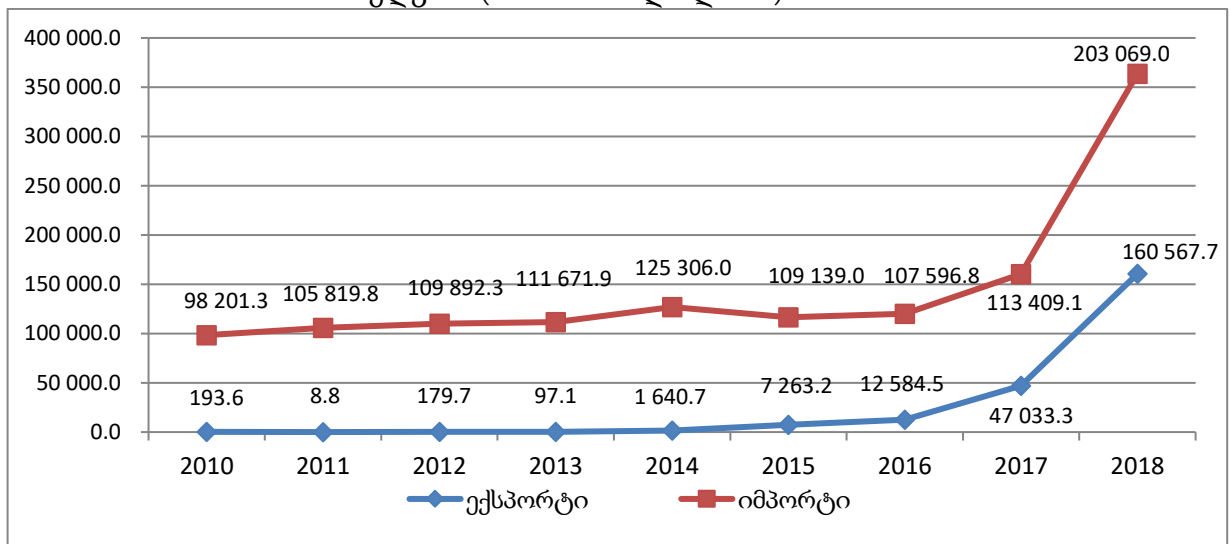
ჩვენი აზრით, თანამედროვე პირობებში საგადასახადო პოლიტიკა უნდა იყოს ადეკვატური გლობალური გამოწვევებისთვის და მნიშვნელოვანი როლი უნდა ითამაშოს იმპორტის ჩანაცვლების განვითარებაში, რაც ხელს შეუწყობს შიდა ინდუსტრიის ზრდის ხელსაყრელ პირობებს და გაზრდის საინვესტიციო მიმზიდველობას.

რამდენადაც ქვეყნის ფინანსური უსაფრთხოება პირდაპირ დამოკიდებულია საგადასახადო რეგულირების სისტემის გადასახადებისა და მოქნილობის სტაბილურობასთან, საგადასახადო პოლიტიკის მეთოდებისა და ინსტრუმენტების

<sup>1</sup>ცხრილი შედგენილია საქსტატის სამსახურის მონაცემებზე დაყრდნობით  
2018\* წლის ექსპორტ-იმპორტის წინასწარი მონაცემები

შერჩევას, მიზანშეწონილია, გამოყენებული იქნას ის ფაქტორები, რომელიც არ გამოიწვევს მაკროეკონომიკურ დესტაბილიზაციას, სხვადასხვა ინსტრუმენტების გამოყენების გზით, ექსპორტის განვითარების მიმართულებით, განხორციელდება საექსპორტო პოტენციალის მქონე კომპანიების მხარდაჭერა.

თამბაქოს ექსპორტ-იმპორტის მაჩვენებლები 2010-2018\* წლების მონაცემების მიხედვით (ათასი აშშ დოლარი)<sup>1</sup>



საქართველოში მწვევლთა რაოდენობის ყოველწიური სტატისტიკა არ წარმოებს, თუმცა, მოხმარების რაოდენობის დადგენა რეალიზებული სიგარეტის ოდენობით შეგვიძლია დავინახოთ. ბოლო წლებში საქართველოში თამბაქოს იმპორტი ყოველწლიურად იზრდება. თუ 2012 წლის მონაცემებს (სანამ სიგარეტზე აქციზის

<sup>1</sup> ნახაზი შედგენილია საქსტატის სამსახურის მონაცემებზე დაყრდნობით

გადასახადის ყოველწლიური ზრდა დაიწყებოდა) შევადარებთ ბოლო ექვსი წლის მონაცემებს, დავინახავთ, რომ თამბაქოს იმპორტი გაზრდილია, კერძოდ, სასაქონლო ჯგუფზე - "სიგარები, სიგარელები და სიგარეტები, თამბაქოს ან მისი შემცველებისაგან". ბოლო 3 წელიწადში აქციზის გადასახადის გაორმაგებამ, შედეგად საცალო სიგარეტის ფასის ორჯერ ზრდამ, მოხმარება კი არ შეამცირა, არამედ პირიქით, გაზარდა (იხ. ნახ. 3.2).

ანალიზი და საერთაშორისო გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ სიგარეტზე გადასახადების ზრდა ქვეყანაში მწვეველთა რაოდენობის შემცირებას არ იწვევს, ან მინიმალურ ზეგავლენას ახდენს. სიგარეტი ფასის მიმართ არალერევანტური პროდუქტია და მისი გაძვირება, მოხმარების შემცირებას არ იწვევს, როგორც ეს სხვა პროდუქციის შემთხვევაში ხდება. მწვეელი, რომელსაც გაძვირებული სიგარეტის ყიდვა ურთულდება, უფრო ცუდი ხარისხის თამბაქოს მოხმარებაზე გადადის (რეზონანსი, 2016).

ევროკავშირთან ასოცირების ხელშეკრულების ფარგლებში ევროკავშირის დირექტივებთან ჰარმონიზების მიზნით, გადასახადის გადამხდელებს შორის საგადასახადო ტვირთის უკეთესი განაწილება, მეწარმეთა მოთხოვნებისა და საჭიროებების მაქსიმალურად გათვალისწინება, საინვესტიციო გარემოს გაუმჯობესება, საგადასახადო შემოსავლების სახით ბიუჯეტში სათანადო რესურსის მობილიზების უზრუნველყოფა წარმოადგენს საგადასახადო პოლიტიკის შემდგომ სრულყოფას (საქ.მთავრობა, 2019).

ქვეყნის ეკონომიკური განვითარება უნდა განიხილებოდეს არა როგორც თვითმიზანი, არამედ მექანიზმი იმისათვის, რომ მოხდეს მოსახლეობისათვის საყოველთაო კეთილდღეობის შექმნა, თითოეული მოქალაქისათვის ცხოვრებისა და განვითარების ღირსეული პირობებით უზრუნველყოფა. ჩვენი ეკონომიკური პოლიტიკის მთავარი ორიენტირია, ერთის მხრივ ადამიანი - მოქალაქე, რომლის კეთილდღეობა და სოციალური დაცულობა უზრუნველყოფილი უნდა იქნას სახელმწიფოს მიერ, და მეორეს მხრივ საზოგადოება, რომელიც ამ ინდივიდების

ერთობლიობას წარმოადგენს, რომელშიც თითოეულ მოქალაქეს გააჩნია პასუხისმგებლობები საზოგადოებრივი ინტერესების მიმართ.

საქართველოში გარემოს მავნე ზემოქმედების შედეგად გამოწვეული დაავადებების ტვირთი საკმაოდ მაღალია (17%). შემუშავებულია გარემოსა და ჯანმრთელობის ეროვნული სამოქმედო გეგმა საქართველოსა და ევროკავშირს შორის ასოცირების ხელშეკრულების მოთხოვნების შესაბამისად. საქართველომ დაიწყო გარემოსა და ჯანმრთელობის ეროვნული სამოქმედო გეგმით დადგენილი ვალდებულებების განხორციელება (მიმოხ. NCDC, 2017).

გამომდინარე აქედან, თამბაქოს კონტროლი არის მდგრადი განვითარების ერთ-ერთი საწინდარი. იგი შეამცირებს ჯანდაცვის ხარჯებს, გადაარჩენს ადამიანების სიცოცხლეს, გააძლიერებს ეკონომიკურ ზრდას, შეამცირებს სიღარიბეს, ხელს შეუწყობს თანასწორობას, გაზრდის შემოსავალს სახელმწიფოსთვის და დაიცავს გარემოს.

მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება ორი მიმართულებით მოქმედებს სახელმწიფო ბიუჯეტზე როგორც შემოსავლების, ისე ხარჯების ნაწილში. შემოსავლების მხრივ, მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება ქმნის ახალ საგადასახადო ბაზას, რაც ბიუჯეტში დამატებითი შემოსავლების სახით აისახება. ხარჯვით ნაწილში მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება ზრდის ამ სფეროში დასაქმებულთა შემოსავლებს, რაც ამცირებს ბიუჯეტიდან შესაბამის სოციალურ ტრანსფერების გამოყოფის შესაძლებლობას.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილი მცირე ბიზნესის დაბეგვისათვის ახალი შეღავათიანი რეჟიმის ამოქმედებამ ბრუნვის გადასახადი ხუთჯერ შეამცირა 5%-ის ნაცვლად 1%-იანი დაბეგვრით. 2018 წლის 1 ივლისიდან მცირე ბიზნესის დაბეგვის შეღავათიანი რეჟიმის ამოქმედების შემდეგ, სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მონაცემებით, ბიზნეს სექტორის ბრუნვის მოცულობა 2018 წლის III კვარტალში, გასული წლის შესაბამის პერიოდთან შედარებით 17,3 პროცენტით გაიზარდა და 21,8 მილიარდი ლარი შეადგინა. ბიზნეს

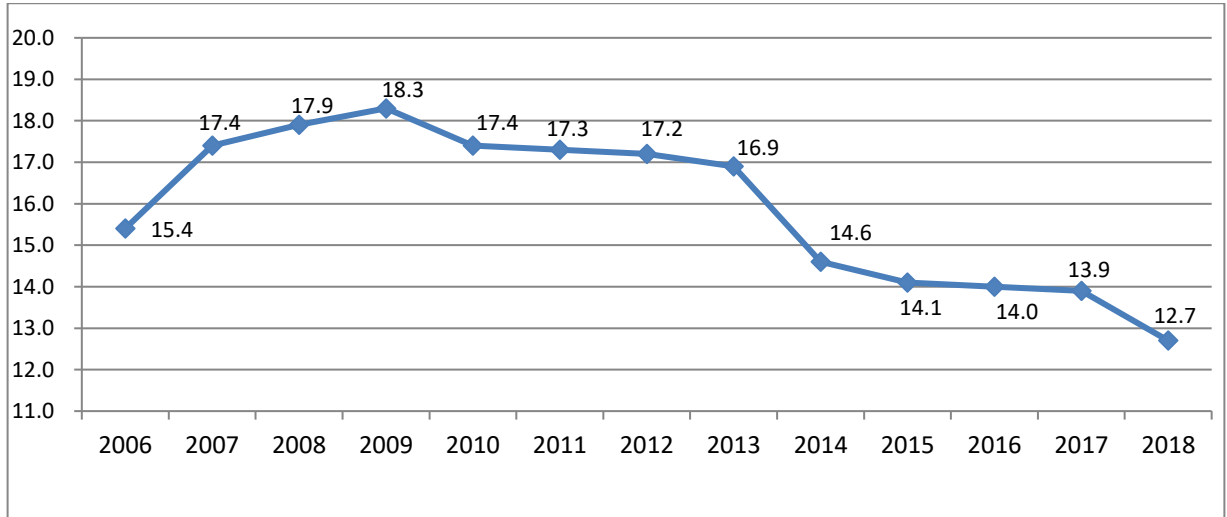
სექტორის პროდუქციის გამოშვება კი, 10,7 მილიარდი ლარით განისაზღვრა, რაც 5,6 პროცენტით აღემატება გასული წლის შესაბამისი პერიოდის მაჩვენებელს. საქსტატის მონაცემებით საშუალო ბიზნესის წილი მთლიან ბრუნვაში 23,6 პროცენტია, ხოლო მცირე ბიზნესის – 32,1 პროცენტი. რაც შეეხება საანგარიშო პერიოდში პროდუქციის გამოშვებას, მსხვილ ბიზნესზე მოდის პროდუქციის გამოშვების 39,3 პროცენტი, საშუალოზე – 25,9 პროცენტი, მცირე ბიზნესზე – 34,8 პროცენტი (ბერძენიშვილი, 2018).

ბრუნვის 1%-იანი დაბეგვრით მიღებული შემოსავალი მთლიან შიდა პროდუქტში მნიშვნელოვნად გაზრდის მცირე და საშუალო ბიზნესის წილს. მცირე და საშუალო მეწარმეობის განვითარებამ უნდა უზრუნველყოს ქვეყნის ეკონომიკური კრიზისიდან გამოყვანა, გრძელვადიანი ეკონომიკური ზრდის და პოლიტიკური სტაბილურობის ხელშეწყობა, დასაქმება და მწვავე სოციალური პრობლემების გადაჭრა.

მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებას არ უნდა აფერხებდეს ისეთი ხელისშემშლელი ფაქტორები, როგორცა: სამეწარმეო უნარებისა და გამოცდილების ნაკლებობა, კონკურენტუნარიანობის დაბალი დონე, ფინანსებზე შეზღუდული წვდომა, უცხოური ბაზრების შესახებ ცოდნის დაბალი დონე, ტექნოლოგიების დანერგვის შეზღუდული შესაძლებლობები, მონოპოლიების არსებობა.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში დასაქმების პრობლემების მოგვარებაში, უდიდესი როლი ენიჭება მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებას, რადგანაც სწორედ ამ სფეროს შეუძლია დაასაქმოს მოსახლეობის უდიდესი ნაწილი და გაზარდოს მათი შემოსავლები. ეს დასტურდება იმითაც, რომ განვითარებულ სახელმწიფოებში ამ სფეროში დასაქმებულთა რიცხვი დაახლოებით 60-65% შეადგენს.

უმუშევრობის დონის პროცენტული მაჩვენებელი საქართველოში 2006-2018 წლებში<sup>1</sup>



არსებული მონაცემებით, ქვეყანაში უმუშევრობის დონის შემცირების ტენდენცია ფიქსირდება. 2018 წელს საქართველოში უმუშევრობის დონე გასულ წლებთან შედარებით პროცენტულად შემცირებულია და 12,7 პროცენტი შეადგინა. რაც უფრო დაბალია უმუშევრობის დონე, მით უფრო ეფექტიანად ხდება სამუშაო ძალის გამოყენება, საზოგადოებრივი დოვლათის შექმნის მეტი შესაძლებლობა, კეთილდღეობა იქმნება ქვეყანაში და სიღარიბის ზღვარს მიღმა მყოფ ადამიანთა რაოდენობა უფრო მცირდება.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფას მოკლევადიან და გრძელვადიან პერიოდში, რომლის ძირითად ელემენტებს წარმოადგენს

<sup>1</sup>ნახაზი შედგენილია საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მონაცემებზე დაყრდნობით



საგადასახადო ტვირთის შემცირება, საინვესტიციო საქმიანობის სტიმულირება, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტურობის გაზრდა, მოითხოვს საგადასახადო დაბეგვრის ეფექტური ეროვნული კონცეფციის შექმნას და ფორმირებას. საგადასახადო სისტემის სრულყოფასთან დაკავშირებული საკითხები ქვეყნის ეკონომიკური პოლიტიკის კერძოდ ფისკალური პოლიტიკის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი საკითხია.

## დასკვნა

ყოველივე ზემოთქმულიდან გამომდინარე, შეიძლება დავასკვნათ, რომ ეფექტიან საგადასახადო პოლიტიკას მნიშვნელოვანი როლი ეკუთვნის ქვეყნის ეკონომიკის მდგრადი განვითარების უზრუნველყოფაში, ჯანსაღი ბიზნესგარემოს შექმნაში, საბაზრო ეკონომიკის თანმხლები ნაკლოვანებების აღმოფხვრასა და სოციალური პრობლემების მოგვარებაში. შესაბამისად, შესაძლებელია კავაკეთოდ დასკვნები, რომლებიც წარმოადგენენ ნაშრომის ცალკეულ თავებში, რომელიც მდგომარეობს შემდეგში:

- საგადასახადო დაბეგვრის თეორია და პრაქტიკა გვაჩვენებს, რომ საგადასახადო პოლიტიკის გატარებისას არ არსებობს რეცეპტი ყველა შემთხვევაზე. სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკა უნდა გამომდინარეობდეს კონკრეტული ეკონომიკური სიტუაციიდან და ქვეყნის სტრატეგიული გეგმიდან. გადასახადები არ შეიძლება განვიხილოთ როგორც პანაცეა, როგორც საზოგადოების წინაშე არსებული ყველა სოციალურ - ეკონომიკური პრობლემის გადაწყვეტის

გზა, თუმცა გამართულ საგადასახადო სისტემას შეუძლია სოციალურ-ეკონომიკური გარდაქმნებისა და ანტიკრიზისული ღონისძიებების გატარება. ამასთანავე, ეროვნული და საზღვარგარეთის ქვეყნების დაბეგვრის სისტემის ისტორიული გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ არ არსებობს სრულფასოვანი და იდეალური საგადასახადო სისტემა და, რომ ქვეყანაში მიმდინარე სოციალური და ეკონომიკური განვითარების პარალელურად სახელმწიფოს ძალისხმევა მიმართული უნდა იყოს მის გაუმჯობესებაზე.

- საქართველოს საგადასახადო სისტემის და მასთან დაკავშირებული საკითხების კვლევისა და ანალიზის საფუძველზე, ჩვენ მიერ, სამაგისტრო ნაშრომში წარმოდგენილია დასკვნები და შემუშავებულია წინადადებები: საქართველოში გადასახადების გადახდის კულტურა ჯერ კიდევ ჩამოყალიბების პროცესშია და მიუთითებს ბიზნესის მხრიდან საგადამხდელო პასუხისმგებლობის ამაღლების საჭიროებაზე. ჩვენი აზრით, მნიშვნელოვანია კანონმდებლობის შემდგომი სრულყოფა, რომ საგადასახადო კოდექსში და კანონქვემდებარე აქტებში შეტანილი ცვლილებების დროს თითოეულ ძირითად მუხლს ქონდეს კონკრეტული ახსნა და წინააღმდეგობაში არ იყოს სხვა მუხლებთან. ამ გარემოების გათვალისწინებით მნიშვნელოვნად შემცირდება შეცდომების ალბათობა და გადასახადების გადამხდელების ინფორმირებულობის ამაღლება.
- საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემების შედარებამ და კვლევებმა გვიჩვენა, რომ საჭიროა დადგინდეს დაბეგვრის სხვადასხვა სისტემების დადებითი და უარყოფითი მხარეები, მოვახდინოთ ადგილობრივი სპეციფიკის გათვალისწინებით ოპტიმალური ვარიანტის შერჩევა, რაც ხელს შეუწყობს ქვეყანაში სამეწარმეო საქმიანობის სტიმულირებას და ბიზნეს გარემოს გაუმჯობესებას.

- არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული დივიდენდი, პროცენტი და როიალტი, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებით, შემოსავლების ამ სახეებზე, ზოგიერთ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან დაწესებულია დაბალი საგადასახადო განაკვეთებით, ან საერთოდ გათავისუფლებულია დაბეგვრის რეჟიმისაგან. ჩვენი აზრით, ასეთი დამოკიდებულება შეიძლება მივიჩნიოთ, როგორც ჩვენი ქვეყნის რეზიდენტი პირების დისკრიმინაცია, რადგან მათი საერთოდ გათავისუფლება, ან მათთვის შეღავათების დაწესება, სტიმულს უკარგავს ადგილობრივ მეწარმეს და ასევე, ამცირებს ქვეყნის ბიუჯეტის შემოსავალს.
- ახალი საბაჟო კოდექსის მიღება, ჩვენი აზრით, ხელს შეუწყობს ქვეყანაში მარტივი და სამართლიანი საბაჟო წესების დამკვიდრებას, სტაბილური ბიზნეს გარემოს შექმნას. საბაჟო პროცედურების გამარტივება შეამცირებს საგარეო ვაჭრობასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს და გაზრდის ბიზნესაქტივობას.
- გადასახადების განაკვეთების დადგენისას აუცილებელია ისეთი საგადასახადო ოპტიმუმის დაცვა, რომელიც უზრუნველყოფს ბიუჯეტში შემოსავლების სათანადო დონისა და გადასახადის გადამხდელთათვის შემოსავლის ისეთი წილის დატოვებას, რაც საშუალებას მისცემს წარმოების მაშტაბების გაფართოებას და ახალი სამუშაო ადგილების შექმნას. აღნიშნულთან დაკავშირებით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საგადასახადო ტვირთის შემცირება და დაუბეგრავი მინიმუმის გაზრდა.
- საგადასახადო სისტემის სრულყოფისა და საგადასახადო შემოსავლების გადიდების ღონისძიებათა შემუშავებისას საჭიროა, შემოსავლების ეფექტურად გაზრდის შესაძლებლობათა განსაზღვრა. საგადასახადო

შემოსავლების გადიდების უზრუნველსაყოფად გასატარებული ღონისძიებების შეფასება-ანალიზი და სახელმწიფოს ზემოქმედება პროდუქციის ფასებზე, სტიმულებსა და მაკროეკონომიკურ მაჩვენებლთა ნაკრებზე, რადგან გადასახადებს შესწევს უნარი ცალკეულ ბაზრებსა თუ ეკონომიკურ სექტორებზე მოახდენოს ზემოქმედება.

- ქვეყანაში საზღვარგარეთის ქვეყნების ადაპტირებული წესების გადმოტანა შესაძლებელია ჩვენი ქვეყნის ეროვნული თავისებურებების გათვალისწინებით, რომლის მთავარი პრინციპი უნდა ეფუძნებოდეს გადასახადების მეშვეობით მშპ-ის გადანაწილებას, სამეწარმეო სექტორის სტიმულირებას და ყველა ტიპის საწარმოს სტაბილურ განვითარებას იმ პირობებშიც კი, როცა სახელმწიფო გავლენას ახდენს ფასებზე, გადასახადებსა და გადასახადის განაკვეთებზე.
- მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად საშემოსავლო გადასახადის ერთიანი განაკვეთით დაბეგვრა, მართალია ამარტივებს მის გაანგარიშებას, მაგრამ საქართველოში დღეს არსებულ სახელფასო განაკვეთების მკვეთრი დიფერენცირებულობის გამო არასამართლიანად მიგვაჩნია მინიმალური და მაქსიმალური შრომის ანაზღაურების მქონე პირთა ერთიანი 20%-იანი საგადასახადო განაკვეთით დაბეგვრა.
- ეკონომიკური გათვლებისა და ანალიზის საფუძველზე საჭიროა კონკრეტული საგადასახადო მექანიზმების შემოღება, რადგან საგადასახადო მექანიზმის ეფექტურობა მეტწილად ეფუძნება ეკონომიკური ზრდის ტემპს და საზოგადოებაში სოციალური პრობლემების გადაჭრას.

- საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტიანობის დონე მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული იმაზე, თუ რამდენად სწორად და გააზრებულადაა ფორმირებული საგადასახადო სისტემა. შესაბამისად, კანონმდებლის ამოცანას წარმოადგენს ეკონომიკურად დასაბუთებული წინადადებების საფუძველზე დაბეგვრის ისეთი რეჟიმის დაწესება, რომელიც არ დაახშობს მეწარმის ეკონომიკურ აქტივობას და ამავდროულად უზრუნველყოფს ბიუჯეტში საგადასახადო შენატანების სათანადო დონეს, ვინაიდან, გადასახადებით დაბეგვრას, როგორც ეკონომიკურ კატეგორიას გააჩნია თავისი საზღვრები. მიუხედავად იმისა, რომ პროპორციული და პროგრესიული დაბეგვრის რეჟიმებს შორის სხვაობა არსებობს, აუცილებელია არჩევანი ამ სხვაობის სწორ შეფასებას უნდა ემყარებოდეს კონკრეტულ დროსა და გარემოებებში, ვინაიდან მნიშვნელოვანია ის, თუ გადასახადით დაბეგვრის რომელი მეთოდი ეხმაურება საგადასახადო ტვირთის უფრო სამართლიან და ოპტიმალურ განაწილებას ქვეყანაში.
- საქართველოს წინაშე მდგარი ეკონომიკური ამოცანებისა და გამოწვევების გათვალისწინებით, ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის მთავარ მიმართულებებად უნდა იქცეს ეკონომიკური სტაბილურობისა და ეკონომიკის პრიორიტეტული სფეროების სტიმულირება.
- გადასახადის გადახდა რომ აუცილებელი და გარდაუვალია საზოგადოების კეთილდღეობისთვის, ეს გათავისებული უნდა ჰქონდეს ქვეყანაში ფუნქციონირებად ყველა სამეურნეო სუბიექტს. ამასთან ერთად აუცილებელია, რომ კანონმდებელმა ცალსახად აღიქვას და გაითავისოს, რომ საგადასახადო ტვირთი, როგორც წესი, იმაზე მეტი არ უნდა იყოს, რისი ატანაც შეუძლია ბიზნესსექტორს. შესაბამისად, ეს

საკითხი აუცილებლად უნდა იქნეს გათვალისწინებული ქვეყნისათვის მნიშვნელოვანი დოკუმენტის - ბიუჯეტის

- შედგენისას. აღნიშნული არ ნიშნავს იმას, რომ მეწარმეებისთვის ბიზნესგარემოს გაუმჯობესების ერთადერთი გზა მხოლოდ და მხოლოდ საგადასახადო განაკვეთის შემცირებაა. აღსანიშნავია, რომ გადასახადის გადამხდელებში საგადასახადო ტვირთის სიმძიმის აღქმა შესაძლებელია შემცირდეს მისი თანმდევი მოვლენის - საგადასახადო წნეხის მინიმიზაციით და საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების დონის ამაღლებით. საჭიროა გადასახადების გადახდის აუცილებლობა - სარგებლიანობის თაობაზე საზოგადოების მეტი ინფორმირებულობა ხელს შეუწყობს ბიზნეს სექტორში საგადასახადო ტვირთის ადეკვატური ფსიქოლოგიური განწყობის შექმნას და ქვეყანაში საგადასახადო ცნობიერების ამაღლებას.

## გამოყენებული ლიტერატურა

1. მესხია ი. ნიკოლეიშვილი ო. გადასახადები და დაბეგვრა. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი—, 2002წ
2. კაკულია რ. ფინანსების ზოგადი თეორია. თბ.: „ეკონომიკური და სოციალური პრობლემების სამეცნიერო - კვლევითი ინსტიტუტის გამომცემლობა-სტამბა—, 1997
3. გონერ ურიდია ; დაბეგვრის საფუძვლები გამ: მერიდიანი 2014
4. სილაგაძე ა. ეკონომიკური აზრის ისტორიის საკითხები. თბ.: „თბილისის უნივერსიტეტი—, 2001,
5. მექვაბიშვილი ელგუჯა - თანამედროვე მაკროეკონომიკური თეორიები
6. კეინსი ჯ.მ. დასაქმების, პროცენტისა და ფულის ზოგადი თეორია. ქ. ქუთაისი: „გალაქტიონ ტაბიძის სახელობის სააქციო საზოგადოება, სტამბის საგამომცემლო ცენტრი, 1995,
7. სმიტი ა. გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ. თბ.: „სახელმწიფო უნივერსიტეტის გამომცემლობა—, 1938,
8. ლუკასი რ. საბაზრო ეკონომიკა. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გამომცემლობა—, 1997,
9. პაპავა ვლადიმერი , პოსტკომუნისტური გარდამავალი პერიოდის მაკროეკონომიკა თბილ. უნ-ტის გამ-ბა, 2005 (შპს "პდპ")
10. პაპავა ვლადიმერი ; ანანიაშვილი იური - ლაფერ-კენზიანური სინთეზი და მაკროეკონომიკური წონასწორობა ; ამერიკული გამომცემლობა -NOVA-2014 წელის

11. J. M. Keynes – The General Theory of Employment, Interest and Money, Book I Introduction, Chapter 3 The Principle Of Effective Demand, p.25, [www.cas2.umkc.edu](http://www.cas2.umkc.edu)
12. არჩვაძე, ი. (2007). ზოგიერთი სოციალურ-ეკონომიკური ინდიკატორის მიხედვით საქართველოს ადგილი მსოფლიოში. ჟურნალი „საქართველოს ეკონომიკა“, 2, 31-35.
13. არჩვაძე, ი. (2018). 2019 წლის ბიუჯეტი უფრო ჰუმანური და ბიზნესზე ორიენტირებული იქნება. COMMERSANT. –URL: <https://commersant.ge/ge/post/ioseb-archvadze-2019-wlis-biudjeti-ufro-humanuri-da-biznesze-orientirebuli-iqneba>
14. ელიავა, ლ. (2015). საქართველოს თანამდროვე ფინანსური გამოწვევები. თბილისი: „უნივერსალი“.
15. ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო. URL: [www.economy.gov.ge](http://www.economy.gov.ge). გადამოწმებულია 15.02.2019)
16. კაკულია, რ. და გაბელაშვილი, კ. (2012). ფინანსების თეორია. თბილისი: ქუთაისის უნივერსიტეტი.
17. მესხია და სხვ. (2004). საგადასახადო ქრესტომათია. თბილისი: საგადასახადო მოხელეთა ატესტაციისათვის დამხმარე სახელმძღვანელო.
18. მესხია, ი. და მურჯიკნელი მ. (1996). ეკონომიკური რეფორმა საქართველოში. (ანალიზი, მიმართულებები, პრობლემები). თბილისი: თბილისის უნივერსიტეტის გამომცემლობა.
19. მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის მთავარი საიდუმლო. (2016). Bpn. – URL: <https://bpn.ge/biznesi/19129-mogebis-gadasakhadis-estonuri-modelis-mthavari-saidumlo.html?lang=ka-GE> (გადამოწმებულია 01.06.2019).
20. მოგების გადასახადის რეფორმა საქართველოში: გავლენის შეფასება სახელმწიფო ფინანსებზე და ძირითად მაკროეკონომიკურ ინდიკატორებზე. (2016). კვლევითი პუბლიკაცია. საქართველოს პარლამენტის ოფისი. –URL:



[http://pbo.parliament.ge/media/k2/attachments/Profit\\_Tax\\_Reform.pdf](http://pbo.parliament.ge/media/k2/attachments/Profit_Tax_Reform.pdf)

(გადამოწმებულია 30.06.2019).

21. მსოფლიო ბანკის მონაცემები. –URL: <http://www.doingbusiness.org/>  
(გადამოწმებულია 01.06.2019).
22. პაპავა, ვლ. (2000). საერთაშორისო სავალუტო ფონდი საქართველოში: მიღწევები და შეცდომები. თბილისი.
23. პაპავა, ვლ. (2000). საგადასახადო ფედერალიზმი: თანხმობა თუ სეპარატიზმი? თბილისი: პდპ.
24. პაპავა, ვლ. საქართველოს ეკონომიკა, რეფორმები და ფსევდონიმები. თბილისი: გამომცემლობა „ინტელექტი“.
25. როგავა, ზ. და სხიერელი მ. (2003). საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები. თბილისი.
26. საქართველოს კანონი „საგადასახადო, არასაგადასახადო და კაპიტალური შემოსავლების ბიუჯეტებს შორის განაწილების შესახებ“. 29.12.2004. URL: [www.matsne.gov.ge](http://www.matsne.gov.ge) (გადამოწმებულია 02.06.2019).
27. საქართველოს 2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ საქართველოს კანონის პროექტზე განმარტებითი ბარათი. 2018, საქართველოს კანონი „საბიუჯეტო კოდექსის შესახებ“, 20.07.2018, –URL: [www.matsne.gov.ge](http://www.matsne.gov.ge) (გადამოწმებულია 03.05.2019).
28. ტერაშვილი, ნ. (2006). საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა. თბილისი.
29. ქვეყნის ძირითადი მონაცემები და მიმართულებები, 2018-2021 წლებისათვის. (2018). საქართველოს მთავრობა. თბილისი. –URL: <https://www.mof.ge/5177> (გადამოწმებულია 03.06.2019).
30. ჩიხლაძე, ნ. (2013). მართლმადიდებლობის ეკონომიკური პარალელები. ქუთაისი: აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტი.
31. ჩიხლაძე, ნ. (1999). გადასახადები, გამოცდილება, პრობლემები. ქუთაისი: „სარკმელი საქართველოსი“.

32. ჩიხლაძე, ნ. (2008). ზოგადი ეკონომიკისი. ქუთაისი. სამართლისა და ეკონომიკის უნივერსიტეტი.
33. ხანიშვილი, ვ. (2016). არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმები. სამეცნიერო-ანალიტიკურ-პრაქტიკული ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2, 18-27.
34. Besley, T. and Persson T. (2013). Taxation and Development. -URL: <https://econ.lse.ac.uk/staff/tbesley/papers/TaxationAndDevelopment.pdf>. (გადამოწმებულია 30.05.2019).

## ინფორმაცია გლობალური ქსელიდან

1. <http://www.nplg.gov.ge/>
2. <http://www.econlib.org/library/Enc/bios/Smith.html>
3. <http://www.constcourt.ge/en/>
4. <http://www.mof.ge/>
5. <https://www.wto.org/>
6. <http://www.worldwide-tax.com/>

7. <http://www.nbg.gov.ge>
8. <http://pbo.parliament.ge/ge/>
9. [http://pbo.parliament.ge/media/k2/attachments/Profit Tax Reform.pdf](http://pbo.parliament.ge/media/k2/attachments/Profit_Tax_Reform.pdf)
10. <https://www.mof.ge/News/8726>
11. [http://pbo.parliament.ge/media/k2/attachments/Fiscal Stance and Space.pdf](http://pbo.parliament.ge/media/k2/attachments/Fiscal_Stance_and_Space.pdf)
12. [http://pbo.parliament.ge/media/k2/attachments/Profit Tax Reform.pdf](http://pbo.parliament.ge/media/k2/attachments/Profit_Tax_Reform.pdf)
13. <http://geoeconomics.ge/?p=2136#.VnuizPI96Uk>
14. <https://emis.ge/acts/saqartvelos%20konstitucia.pdf>
15. [http://www.economy.ge/uploads/ecopolitic/2020/saqartvelo\\_2020.pdf](http://www.economy.ge/uploads/ecopolitic/2020/saqartvelo_2020.pdf)
16. <http://pbo.parliament.ge/ge/rs/rpapers/item/131-fiskaluri-aspeqtebi>