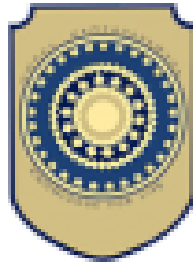


სსიპ გორის სახელმწიფო სასწავლო უნივერსიტეტი



ბ ე ქ ა ნ ა ო ჭ ა შ ვ ი ლ ი

**საგადასახადო სისტემის ქართული მოდელი და საგადასახადო
პოლიტიკის ძირითადი პრიორიტეტები**

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია

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

ხელმძღვანელი: გიული გიგუაშვილი,

პროფესორი

გორი

2019

ა ნ ო ტ ა ც ი ა

საგადასახადო სისტემის ქართული მოდელი და საგადასახადო პოლიტიკის ძირითადი პრიორიტეტები

ბექა ნაოჭაშვილი

საქართველოს ეროვნული ეკონომიკური სისტემის განვითარება მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფასა და საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირებაზე. საგადასახადო პოლიტიკის უმთავრეს მიზანს ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ფორმირება და ბიზნესისთვის მიმზიდველი საგადასახადო გარემოს შექმნა წარმოადგენს.

სამაგისტრო ნაშრომის კვლევის მიზანია საგადასახადო სისტემის ქართული მოდელის გაანალიზება და მისი სრულყოფის გზების დასახვა.

კვლევის ძირითადი ამოცანებია: მოქმედი საგადასახადო სისტემის, გადასახადების სტრუქტურისა და ძირითადი პრინციპების კრიტიკულად გააზრება; ევროკავშირის ქვეყნების გამოცდილებისა და ეროვნული თავისებურებების გათვალისწინებით, საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფის ძირითადი პრიორიტეტების განსაზღვრა.

კვლევის ობიექტს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა. კვლევის საგანია საგადასახადო სისტემის ქართული მოდელის დადებითი და უარყოფითი მხარეების გამოვლენა.

კვლევის მეცნიერული სიახლე: შეფასებულია საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის რეფორმის შედეგები, შემუშავებულია წინადადებები გადასახადების შემდგომი ოპტიმიზაციის, საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივების, მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებისთვის ხელშემწყობი პირობების შექმნის, საგადასახადო პოლიტიკის ევროკავშირის საგადასახადო კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციის მიმართულებით.

Annotation

Georgian Model of Tax System and Main Priorities of Tax Policy

Beka Naotchashvili

The development of the national economic system of Georgia greatly depends on the improvement of state tax policy and the functioning of the tax system. The main goal of tax policy is the formation of budget revenues and creation of attractive tax environment for business.

Master's thesis research aims to analyze the Georgian model of tax system and setting the ways to improve it.

The main tasks of the research are: Critical understanding of the current tax system, tax structure and basic principles; Defining main priorities of Georgian tax system and improvement of the tax policy, considering experience of EU countries and national peculiarities.

The research object is the tax system and tax policy of Georgia. The subject of research is to reveal positive and negative sides of the Georgian model of tax system.

Scientific news of the research: The results of the tax system and tax policy reform are assessed, proposals are developed for the further optimization of taxes, simplification of tax administration, creation of conditions for the development of small and medium business, harmonization of tax policy with EU tax legislation.

შინაარსი

შესავალი	5
თავი I. გადასახადები და საგადასახადო სისტემა. მათი წარმოშობის ისტორია და თეორიები.....	9
1.1 გადასახადების არსი და მისი წარმოშობის ისტორიული ასპექტები.....	9
1.2 გადასახადების ფუნქციები, სახეები, საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპები	23
1.3 საგადასახადო სისტემების შექმნისა და განვითარების თეორიული საფუძვლები	29
1.4 განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემები.....	42
თავი II საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო ადმინისტრირება საქართველოში.....	44
2.1 საქართველოში განხორციელებული საგადასახადო რეფორმები და მიღებული შედეგები....	44
2.2 საქართველოს საგადასახადო სისტემის ქართული მოდელი და გადასახადების სტრუქტურა	51
2.3 საგადასახადო ადმინისტრირება და მისი როლი ქვეყნის საფინანსო პოლიტიკაში.....	59
თავი III საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკა და მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები.....	68
3.1 საგადასახადო პოლიტიკა - ფისკალური პოლიტიკის უმთავრესი ბერკეტი	68
3.2 საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები.....	77
დასკვნა და რეკომენდაციები.....	85
გამოყენებული ლიტერატურა:.....	88
საილუსტრაციო მასალა.....	92

შესავალი

თემის აქტუალურობა: საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფასთან დაკავშირებული საკითხები საქართველოს ეკონომიკური პოლიტიკის პრიორიტეტული მიმართულებაა. საგადასახადო პოლიტიკის უმთავრეს მიზანს კერძო სექტორისა და უცხოური ინვესტიციებისათვის, ასევე ბიზნესის დაწევის და განვითარებისათვის, მიმზიდველი და ხელსაყრელი საგადასახადო გარემოს შექმნა წარმოადგენს. საქართველოს მთავრობის სტრატეგიულ გეგმებში განსაკუთრებული ადგილი უკავია გადასახადის ადმინისტრირების გამარტივებას და საგადასახადო კანონმდებლობის ჰარმონიზაციას ევროკავშირის კანონმდებლობასთან.

სახელმწიფო მმართველობის სრულფასოვნად განხორციელებისათვის საჭირო ფინანსური რესურსები ძირითადად გადასახადებითა და მათი სახელმწიფო ბიუჯეტში მობილიზებით ფორმირდება. ქვეყნის ეკონომიკური სისტემის გამართული და ეფექტური ფუნქციონირება მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული სახელმწიფოს მიერ გატარებულ საგადასახადო პოლიტიკასა და საგადასახადო სისტემის გამართულ მუშაობაზე.

გადასახადების ოდენობის, მისი სახეების განსაზღვრა ქვეყნის ეკონომიკური და სოციალური მიზნებიდან გამომდინარე, სამართლიანობისა და ეფექტურობის პრინციპების გათვალისწინებით, ყველა დროის ცნობილ მოაზროვნეთა მსჯელობის საგანს წარმოადგენდა. ნებისმიერი ქვეყნის მიზანია შექმნას მოქნილი საგადასახადო სისტემა, რომელსაც ქვეყნის ეკონომიკური მიზნებისა და ამოცანების 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. იმის გათვალისწინებით, რომ მსოფლიო ეკონომიკურ მეცნიერებას ჯერაც ვერ შეუქმნია ყველა ქვეყნისთვის უპირობოდ მისაღები საგადასახადო დაბეგვრის მოდელი, შეიძლება ითქვას, საქართველოს საგადასახადო სისტემაც სრულყოფილებისაგან შორსაა. როგორც წესი, საგადასახადო სისტემას მრავალმიზნობრივი ხასიათი უნდა ჰქონდეს. ერთის მხრივ, მისი მემკვიდრით უნდა განხორციელდეს ბიუჯეტის ძირითადი საშემოსავლო 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. ანუ, ზოგადად რომ ვთქვათ, საგადასახადო სისტემა, ეკონომიკის განვითარება – სტიმულირების ხელშემწყობ მექანიზმს უნდა წარმოადგენდეს. ამრიგად, ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფის თემატიკა მეტად აქტუალურია.

საზღვარგარეთის ქვეყნებისა და საქართველოს საგადასახადო სისტემები არაერთ უცხოელ თუ ქართველ მეცნიერს აქვს განხილული, მათ შორის არიან: ზვიად როგავა, იაკობ მესხია, მედეა გოცირიძე, რევაზ კაკულია, მიხეილ ჩიკვილაძე, ვახტანგ ხმალაძე, ევგენი ბარათაშვილი და სხვანი. მათ ნაშრომებში გაანალიზებულია საგადასახადო სისტემების ჩამოყალიბების თავისებურებები და მისი შემდგომი სრულყოფის გზები.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში გადასახადები ფისკალურ დანიშნულებასთან ერთად, ეკონომიკის სახელმწიფოებრივი რეგულირების ფუნქციასაც იძენს. გადასახადები მნიშვნელოვნად ზემოქმედებს ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის შედეგზე, ეკონომიკური საქმიანობის ცალკეულ სახეობებს შორის პროპორციებზე, საგადასახადო კვლავწარმოების სტრუქტურაზე, სოციალურ სფეროზე, კაპიტალის დაგროვების პროცესზე, მოსახლეობის მოხმარებასა და გადახდისუნარიან მოთხოვნილებაზე.

საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკისა და სისტემის ფორმირება დაიწყო გასული საუკუნის 90-იან წლებში საბაზრო ეკონომიკის ფორმირების კვალდაკვალ. საქართველოში საგადასახადო სისტემა პირველ ეტაპზე ძირითადად ეყრდნობოდა საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილებას. მიუხედავად განხორციელებული რეფორმებისა, კვლავ დღის წესრიგში დგას საქართველოს რეალობისათვის მისაღები ოპტიმალური საგადასახადო სისტემის შექმნისა და დამკვიდრების საკითხი. განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფას. აღსანიშნავია, რომ მნიშვნელოვანი რეფორმები განხორციელდა საგადასახადო სისტემის მოწესრიგების მიმართულებით, კერძოდ, გაუმჯობესდა გადასახადის გადამხდელთა მომსახურების სერვისი, დაიხვეწა ადმინისტრირების მექანიზმი, მაგრამ კვლავ პრობლემაა საგადასახადო კანონმდებლობის სტაბილურობა, და რაც ყველაზე სავალალოა, საქართველოს მოქმედი საგადასახადო სისტემა ვერ უზრუნველყოფს მეწარმეობისა და ბიზნესის მდგრად განვითარებას.

სამაგისტრო ნაშრომის კვლევის მიზანია საგადასახადო სისტემის ქართული მოდელის შექმნისა და განვითარების პროცესის ანალიზი, მოქმედი საგადასახადო სისტემის ნაკლოვანებების

გამოვლენა და განვითარებული სახელმწიფოების საგადასახადო სისტემების მოწინავე გამოცდილებათა გათვალისწინებით, საგადასახადო სისტემის ეროვნული მოდელის სრულყოფასთან დაკავშირებული რეკომენდაციებისა და წინადადებების შემუშავება.

კვლევის ძირითადი ამოცანებია:

- გადასახადების არსის და მისი წარმოშობის ისტორიული ასპექტების გაანალიზება;
- გადასახადების ფუნქციების, სახეების, საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპების განხილვა;
- საგადასახადო სისტემების შექმნისა და განვითარების თეორიული საფუძვლების ახლებურად გააზრება;
- განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემების შესწავლა და მათი გამოცდილების ჩვენი ქვეყნისთვის მისადაგება და დანერგვა;
- საქართველოში განხორციელებული საგადასახადო რეფორმების გაანალიზება და მიღებული შედეგების შეფასება;
- საგადასახადო ადმინისტრირების როლის განსაზღვრა ქვეყნის საფინანსო პოლიტიკაში;
- საგადასახადო სისტემის ეროვნული მოდელის სტრუქტურისა და ძირითადი პრინციპების კრიტიკულად გააზრება;
- საგადასახადო პოლიტიკის ძირითადი ტენდენციების განხილვა;
- გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის შეფასება და მათი ამაღლების მასტიმულირებელი გზების ძიება;
- ევროკავშირისა და განვითარებული ქვეყნების გამოცდილებისა და ეროვნული თავისებურებების გათვალისწინებით საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფის ძირითადი პრიორიტეტების განსაზღვრა.

კვლევის ობიექტს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა.

კვლევის საგანია საგადასახადო სისტემის ქართული მოდელის სრულყოფასთან დაკავშირებული პრობლემები.

კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძველია საბაზრო ეკონომიკის ფუძემდებლური დებულებები, კლასიკური და თანამედროვე საგადასახადო თეორიები, ქართველ და უცხოელ მეცნიერ – ეკონომისტთა ნაშრომები საგადასახადო პრობლემატიკის საკითხებთან დაკავშირებით, ოფიციალური დოკუმენტები, საქართველოს საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ინსტრუქციები, ასევე, სახელმწიფო სტრატეგიები.

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

კვლევის მეცნიერული სიახლე:

- გაანალიზებულია საქართველოს საგადასახადო სისტემაში განხორციელებული რეფორმების შედეგად მიღწეული წარმატებები და ნაკლოვანებები;
- დასაბუთებულია გადასახადების რაოდენობისა და საგადასახადო განაკვეთის შემცირებით გადასახადების გადამხდელთათვის საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქების დადებითი გავლენა ეკონომიკურ ზრდაზე;
- ქვეყანაში ბიზნეს კლიმატის გაჯანსაღების, საინვესტიციო გარემოს გაუმჯობესების მიზნით, შემუშავებულია წინადადებები გადასახადების შემდგომი ოპტიმიზაციის, საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივების, საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის, მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებისთვის ხელშემწყობი პირობების შექმნის მიმართულებით.

ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა:

სამაგისტრო ნაშრომში შემოთავაზებული წინადადებების პრაქტიკული განხორციელება ხელს შეუწყობს ქვეყანაში ეკონომიკური, ფინანსური და საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფას; საგადასახადო ბაზის გაფართოებას, ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების მნიშვნელოვნად გადიდებას, ბიზნეს გარემოსა და საინვესტიციო კლიმატის შემდგომ გაჯანსაღებას, უმუშევრობის მწვავე პრობლემის შერბილებას, მოსახლეობის ცხოვრების პირობების გაუმჯობესებას.

სამაგისტრო ნაშრომის სტრუქტურა:

სამაგისტრო ნაშრომი მოიცავს სამ თავს, 9 ქვეთავს, შესავალს, დასკვნასა და რეკომენდაციებს, გამოყენებული ლიტერატურის ნუსხას და საილუსტრაციო მასალას.

თავი I. გადასახადები და საგადასახადო სისტემა. მათი წარმოშობის ისტორია და თეორიები

1.1 გადასახადების არსი და მისი წარმოშობის ისტორიული ასპექტები

ნებისმიერი ქვეყნის ეკონომიკის მდგრადი განვითარების უზრუნველყოფაში განსაკუთრებული როლი ენიჭება ოპტიმალურად განსაზღვრულ გადასახადებს. საგადასახადო შემოსავლების ზრდა ეკონომიკური კეთილდღეობის მიღწევის აუცილებელი პირობაა. გადასახადების მნიშვნელობის შესახებ მიუთითებს აშშ-ის სახელმწიფო მოღვაწის, დამოუკიდებლობის დეკლარაციის და კონსტიტუციის ერთ-ერთი ავტორის - ბენჯამინ ფრანკლინის (1706 -1790) საყოველთაოდ ცნობილი ფრაზა: „ცხოვრებაში ორი რამაა გარდაუვალი: სიკვდილი და გადასახადები.“

გადასახადები სახელმწიფოსა და საზოგადოებას შორის ურთიერთობების ერთგვარი ჯაჭვია. მათი წარმოქმნის და განვითარების ისტორია ათასწლეულებს ითვლის. გადასახადები სახელმწიფოების, სასაქონლო წარმოების და სახელმწიფო აპარატის (მოხელეები, არმია, სასამართლოები და ა.შ.) გაჩენასთან ერთად წარმოიშვა და დროთა განმავლობაში მათი ბიუჯეტის შევსების მთავარ წყაროდ იქცა. ჯერ კიდევ შუა საუკუნეების ფილოსოფოსი თომა აკვინელი (1226 - 1274 წწ), გადასახადებს კანონით ნებადართულ „ძარცვის უცოდველ ფორმად“ მიიჩნევდა. გადასახადები სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების შენახვისა და მათი ფუნქციების ფინანსური უზრუნველყოფის ძირითად წყაროდ გამოიყენებოდა. მას შემდეგ მსოფლიოში ბევრი რამ შეიცვალა, ახალი მახასიათებლები შეიძინეს სახელმწიფოს ამოცანებმა და ფუნქციებმა. თუმცა გადასახადების, როგორც სახელმწიფოს ფუნქციონირების ფინანსური უზრუნველყოფის წყაროს, მთავარი დანიშნულება შენარჩუნდა.¹

¹ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018, გვ 556

ანტიკურ ეპოქასა და შუა საუკუნეებში საგადასახადო სისტემა შემთხვევით ხასიათს ატარებდა. ადრეული პერიოდის გადასახადები ერთგვარ დანამატს წარმოადგენდნენ შემოსავლის სხვა წყაროებთან ერთად (ომებიდან ნადავლი, სახელმწიფო ქონებიდან შემოსავლები). თავდაპირველად გადასახადები ნატურალური ვალდებულებების ფორმას ატარებდნენ, საიდანაც ძირითადად შრომითი და ნატურალური რენტა წარმოადგენდა. ძველი აღმოსავლეთის, რომის იმპერიისა და ბიზანტიის ქვეყნებში სახელმწიფო რესურსების მობილიზაციაც ნატურალური გადასახადებისა და მოსაკრებლების, მონათა შრომის, დაპყრობილი სახელმწიფოებიდან ხარკის სახით ხდებოდა. სასაქონლო - ფულადი ურთიერთობების განვითარებამ კი გადასახადების ფულად ფორმას ჩაუყარა საფუძველი.²

ანტაგონისტური საზოგადოების ეკონომიკურ ფორმაციებში გადასახადი ექსპლუატატორული სახელმწიფოს შემოსავლის ერთ-ერთი მთავარი წყაროა. ამასთან, იგი მშრომელთა დამატებით ექსპლუატაციას გამოხატავს. მონათმფლობელურ და ფეოდალურ საზოგადოებაში გადასახადები ძირითადად ნატურალური გადასახადის ფორმით არსებობდა. კაპიტალიზმის დროს კი გადასახადებს უპირატესად ფულადი ფორმით კრეფდნენ. განსაკუთრებით განვითარდა გადასახადები იმპერიალიზმის ეპოქაში. გადასახადები განვითარებული კაპიტალისტური ქვეყნების ბიუჯეტის შემოსავლის 70-80 % -ს აღწევს.³

გადასახადების თანამედროვე დასაბუთებამდე კაცობრიობა არცთუ სწრაფად მივიდა. თავდაპირველად იყო იდეა, რომ ეს იყო საჩუქრი, რომელსაც მოქალაქე ჩუქნიდა ხელმწიფეს მტრებისგან დაცვის სანაცვლოდ. შემდეგ ის შეცვალა იდეამ – ხელმწიფის თხოვნა ხალხისადმი საერთო მიზნების მხარდაჭერისათვის. ეს იდეა გადაიზარდა მოქალაქეთა სახელმწიფოსადმი ფულადი დახმარების გაწევაში. მეოთხე საფეხური თანამედროვე გადასახადებამდე სვლისკენ გახლდათ შემოწირულობის იდეა, რომელსაც იღებდნენ მოქალაქეები სახელმწიფოს ინტერესებისათვის. მეხუთე თეორია – ეს მოქალაქის ვალია სახელმწიფოს მიმართ. გადასახადების მეექვსე დონის იდეა კი – ეს რწმენაა, სახელმწიფოს უფლებებში იძულებით ამოიღოს ფული მოქალაქიდან სახელმწიფოს საერთო კეთილდღეობისათვის. და ბოლოს, საგადასახადო პროგრესის

² ფუტკარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, სადოქტორო ნაშრომი, ბათუმი 2012, https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_3293_1.pdf

³ ელიზავეტა ხელაშვილი, ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გაელენა საქართველოზე (ესტონური მოდელი), სამაგისტრო ნაშრომი, თბილისი 2018 წელი; გვ.75. <https://openscience.ge/bitstream/1/84/1/Elizaveta%20Khelashvili.pdf>

მეშვიდე საფეხურზე წარმოიშვა იდეა გადასახადებზე, როგორც აუცილებელ სახადზე ცივილიზებულ საზოგადოებაში ცხოვრებისათვის.⁴

ამრიგად, გადასახადების წარმოშობა და საგადასახადო სისტემის ფორმირების პროცესი სახელმწიფოს ჩამოყალიბებასთან არის დაკავშირებული, გადასახადები, როგორც სახელმწიფოს მიერ საზოგადოების შემოსავლის ნაწილის ამოღების ფორმა, რომელიც ადმინისტრირების საშუალებით უნდა განხორციელებულიყო, განპირობებული იყო შემდეგი ფაქტორების არსებობით: ა) მოსახლეობის საზოგადოებრივი დანაწილება ცალკეულ სოციალურ ჯგუფებად; ბ) სახელმწიფო აპარატის შექმნა, რომელსაც შესწევდა უნარი მოსახლეობა დაეცვა შიდა და გარე მტრებისაგან; გ) სასაქონლო-ფულად ურთიერთობების დამოუკიდებელი სუბიექტების წარმოშობა⁵ გადასახადებით დაბეგვრის აუცილებლობა და ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის არსებობა დაკავშირებულია სახელმწიფოს ფუნქციონირებასთან და მის მიერ მასზე დაკისრებული ფუნქციების განხორციელებასთან. ვინაიდან სახელმწიფოს მიერ განსახორციელებელი ფუნქციების შესრულება დაკავშირებულია მატერიალურ დანახარჯებთან, ობიექტური მოთხოვნა ხარჯების დაფარვა იმავე საზოგადოებისგან ამოღებული გადასახადებით მოხდეს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ახალგზრდა ქართველი მკვლევარი როდიონ ქორჩილავა გადასახადს, განმარტავს როგორც პირის მიერ საზოგადოებრივი სიკეთის შესაქმნელად გადახდილ საფასურს.⁶

სახელმწიფო მომსახურება აუცილებელია, შესაბამისად, გარდაუვალია მისი საფასურის დაფარვაც. მიუხედავად სახელმწიფო მომსახურების ანაზღაურების თვისებრივი განსხვავებულობისა, ეს ფაქტობრივად საქონლისა და მომსახურების ყიდვა-გაყიდვაა, რაც ობიექტურ სასაქონლო ურთიერთობებს წარმოადგენს. სახელმწიფოს მიერ გაწეული მომსახურება საზოგადოებრივი სიკეთეა, რომელიც სჭირდება როგორც მთლიანად საზოგადოებას, ისე მის ყოველ წევრს. შესაბამისად, მის დაფინანსებაში წვლილი ყველამ უნდა შეიტანოს. ამასთან, გადასახადის გადამხდელისათვის საკმაოდ რთულია ფულად გამოხატულებაში განსაზღვროს სახელმწიფოდან მიღებული სარგებელი და მოახდინოს მისი შეფარდება გაღებულ ხარჯებთან

⁴ ამირან კილაძე, გადასახადები, მათი წარმოქმნის ისტორია და თეორიები, გამოქვეყნებულია 8 იანვარი, 2018წ. <https://www.linkedin.com/pulse/გადასახადები-მათი-წარმოქმნის-ისტორია-და-თეორიები-amiran-kiladze>

⁵ ზახტაძე ლ. კაკულია რ. ჩიკვილაძე მ., საგადასახადო საქმე. თბ. „ვერჯე, 2007, გვ. 40-43

⁶ როდიონ ქორჩილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2014. გვ.11 <http://www.nplg.gov.ge/dlibrary/collect/0002/000771/K.R..pdf>

(გადასახადებთან და მოსაკრებლებთან). ყოველივე ეს კი, თავის მხრივ, ართულებს სახელმწიფოს შენახვისათვის აუცილებელი ხარჯების მოცულობისა და გადასახადის ოპტიმალური დონის განსაზღვრას. ამასთან დაკავშირებით პროფესორი რევაზ ბასარია აღნიშნავს, რომ: „სახელმწიფოსთვის ძალზე ძნელია მისი შენახვის ხარჯების, ანუ გადასახადების მოცულობის, სწორად განსაზღვრა. ამიტომ რთულდება ქვეყანაში გადასახადის ოპტიმალური ოდენობის მიგნება, რაც განაპირობებს იმას, რომ ეკონომიკის გადასახადით დატვირთვა ხშირად საჭირო სასარგებლოზე მეტია. ეს კი მეწარმეებში წარმოქმნის უარყოფით განწყობას, ზრდის საერთო მოხმარების საქონლისა და მომსახურების შექმნაში თავისი წვლილის შეტანის შემცირების და გადასახადების გადახდისადმი თავის არიდების სურვილს.“⁷ საგადასახადო დაბეგვრის ევოლუცია არარეგულარული მოსაკრებლებიდან, სისტემურ დაბეგვრამდე, საუკუნეების განმავლობაში მიმდინარეობდა.⁸ ძველი სამყაროს და ანტიკური ეპოქის პერიოდებიდან ყურადღებას იმსახურებს ძველი ეგვიპტის, ძველი საბერძნეთის და ძველი რომის საგადასახადო სისტემები.⁹

ძველი ეგვიპტე. ძველ ეგვიპტეში, სადაც ძალაუფლება, ძლიერ ბიუროკრატიულ მექანიზმს ეკუთვნოდა, საჭიროება სახელმწიფო აპარატის შენახვისა იმდენად დიდი იყო, რომ წარმოშვა მრავალი სახის გადასახადი. საგადასახადო მოხელეები (იმ დროს მათ ფუნქციას მწერლები — საზოგადოების ყველაზე განათლებული ფენა ასრულებდა) იმდენად საპატიო თანამდებობად ითვლებოდა, რომ ეგვიპტის ფარაონებს იმქვეყნიურ ცხოვრებამდეც კი აცილებდნენ: ფარაონების სამარხებში სხვა მსახურების სტატუებთან ერთად, რომლებიც მბრძანებელს სიკვდილის შემდეგაც უნდა ხლებოდნენ, აღმოჩენილია მწერალი-გადასახადების ამკრეფთა ფიგურებიც. ისინი იმ ქვეყნადაც უნდა დახმარებოდნენ ფარაონს, სახელმწიფო ხაზინის შევსებაში.

ძველი საბერძნეთი. ძველ ბერძნებსაც ჰქონდათ საკუთარი საგადასახადო სისტემა. აქ გადასახადი შემოსავალზე 10-დან 20%-მდე მერყეობდა. ათენის თავისუფალი მოქალაქეები გადასახადებს არ იხდიდნენ, უპირატესობას ნებაყოფლობით შემოწირულობებს ანიჭებდნენ. მაგრამ იმ შემთხვევაში

⁷ ბასარია რ. გადასახადის არსის და საგადასახადო პოლიტიკის ზოგიერთი საკითხი, სამეცნიერო პრაქტიკული ჟურნალი „გადასახადები“ №7, 2012, გვ. 33-41

⁸ ელიზავეტა ხელაშვილი, ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გავლენა საქართველოზე (ესტონური მოდელი), სამაგისტრო ნაშრომი, თბილისი 2018 წელი; გვ.17 <https://openscience.ge/bitstream/1/84/1/Elizaveta%20Khelashvili.pdf>

⁹ ამირან კილაძე, გადასახადები, მათი წარმოქმნის ისტორია და თეორიები, გამოქვეყნებულია 8 იანვარი, 2018წ. <https://www.linkedin.com/pulse/gaდასახადები-მათი-წარმოქმნის-ისტორია-და-თეორიები-amiran-kiladze>

თუ სახელმწიფოს უწევდა დიდი ხარჯების გაღება – ომი ან დიდი მშენებლობა, სახალხო კრება აწესებდა აუცილებელ გადასახადებს ყველასათვის. გადასახადების გადამხდელების ფული იხარჯებოდა დაქირავებული ჯარის, ტაძრების და თავდაცვითი ნაგებობების ასაგებად, გზების გასაყვანად, დღესასწაულების მოსაწყობად და სხვა საჭიროებებზე.

ძველი რომი. პირველი ორგანიზებული საგადასახადო სისტემა ძველ რომში შეიქმნა. რომი უდიდესი იმპერია იყო, მისი სახელმწიფოებრივი მოწყობა გახდა მაგალითი ევროპული ქვეყნებისათვის, რომლებიც მოგვიანებით წარმოიქმნენ. ვიდრე რომი ქალაქ-სახელმწიფოდ რჩებოდა, მისი საგადასახადო სისტემა საკმაოდ მარტივი იყო. მშვიდობიანობის დროს გადასახადები საერთოდ არ იკრიფებოდა, ხოლო ხარჯები საზოგადოებრივი მიწების იჯარით გაცემის გზით იფარებოდა. სახელმწიფო აპარატი კი თავის თავს, ფაქტობრივად თვითონვე ინახავდა. არჩევითი მაგისტრები თავიანთ მოვალეობებს, არათუ უანგაროდ ასრულებდნენ, საზოგადოებრივი საჭიროებებისათვის თავიანთ სახსრებსაც კი იღებდნენ, საკუთარი სახსრების სახელმწიფო მმართველობისათვის გაღება საპატიოდ ითვლებოდა. საომარ პერიოდებში კი რომის მოქალაქეები იბეგრებოდნენ მათი შემოსავლების შესაბამისად. „გადასახადის მოცულობას (მას ეწოდებოდა „ცენზი“) ადგენდნენ ხუთი წლის ვადით არჩეული ჩინოვნიკ-ცენზორები. ამ უკანასკნელს წარმოადგენდა მოსახლეობის შედარებით პატიოსანი და კვალიფიციური ნაწილი. რომის მოქალაქეები ცენზორებს წარუდგენდნენ განაცხადს თავიანთი ქონებრივი და ოჯახური მდგომარეობის შესახებ. ეს იყო გადასახადების ისტორიაში დეკლარაციების წარდგენის პირველი პრაქტიკა, რომელმაც შემდგომ განვითარება ჰპოვა სხვა ქვეყნებშიც და დღესაც ფართოდ გამოიყენება მთელ მსოფლიოში“.¹⁰

მოგვიანებით, როდესაც რომის სახელმწიფო გაფართოვდა და იმპერიად იქცა, წარმატებული ომების შედეგად კი ახალი მიწები – პროვინციები შემოიერთა, გართულდა საგადასახადო სისტემაც. დაპყრობილ მიწებზე შემოღებულ იქნა კომუნალური (ადგილობრივი) გადასახადები. რომის პროვინციებში 50-მდე გადასახადი იყო: ბაზრის ზედამხედველობის გადასახადები; გადასახადი ხელშეკრულებაზე; მოსაკრებელი ვირების ეტიკეტირებაზე; მოსაკრებელი ფული გადაცვლაზე; გადასახადი მონებზე; სპეციალური გადასახადი ბოსტანზე; გადასახადი ღვინოზე, კიტრზე, მარცვლეულზე. გადასახადი მექისებზე, მემავეობაზე;

¹⁰ ფუტკარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, სადოქტორო ნაშრომი, ბათუმი 2012, გვ. 13 https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_3293_1.pdf

მოსაკრებელი ძეგლის დადგმაზე; მოსაკრებელი საპატიო სტუმრების შენახვაზე; მოსაკრებელ გადასახადების ამკრეფების შენახვაზე; მოსაკრებელი სანახაობის მოწყობაზე; გადასახადი საპონზე; კარიბჭეში შესვლის გადასახადი და სხვა.

რომის მოქალაქენი, რომლებიც რომს გარეთ ცხოვრობდნენ, იხდიდნენ, როგორც სახელმწიფოებრივ, ასევე ადგილობრივ გადასახადებს. საშემოსავლო გადასახადი არ არსებობდა, მას ცვლიდა გადასახადი მემკვიდრეობაზე და სულადობაზე, რომელსაც ყველა მოქალაქე იხდიდა (ჰორიზონტალური სამართლიანობის სქემით). რომის პრივინციებში გადასახადების აკრეფით დაკავებულნი იყვნენ შემგროვებლები. მათი საქმიანობის კონტროლი საკმაოდ რთული იყო, გადამხდელისთვისაც უფრო მომგებიანი იყო ქრთამის მიცემა, ვიდრე მაღალი გადასახადის გადახდა. კორუფცია და თანამდებობის ბოროტად გამოყენებას აუცილებლად მიყავდა სიტუაცია ეკონომიკურ კრიზისამდე, რომელიც რომის იმპერიაში დაიწყო I საუკუნეში ჩვ. წელთ აღრიცხვამდე. სიტუაციის გამოსასწორებლად, იმპერატორი გაიუს იულიუს კეისარი (100 – 44 ჩვ. მდე.) იძულებული იყო წასულიყო საგადასახადო რეფორმაზე – შეემცირებინა გადასახადების რაოდენობა და დაეწესებინა სახელმწიფო კონტროლი დაბეგვრაზე. თუმცა გადასახადების ტვირთი მაინც მძიმე რჩებოდა. იმპერატორმა ოქტავიანუს ავგუსტუსმა (მართავდა 27 ჩვ. მდე. – 14 ჩვ. წ.) ასევე განახორციელა საგადასახადო რეფორმა. მან პროვინციებში შექმნა ფინანსური დაწესებულებები, რომლებიც აკონტროლებდნენ გადასახადების აკრეფას, რისთვისაც მოხდა ყოველი დასახლებული პუნქტის ტერიტორიის აზომვა, შედგა მიწის კადასტრები და მოახდინა მოსახლეობის ქონების აღწერა. გადასახადების აკრეფას კი, რომლის მთავარ სახეობას მიწის გადასახადი წარმოადგენდა, სახელმწიფო მოხელეები ახდენდნენ.¹¹

გადასახადების პირდაპირი და არაპირდაპირი დაყოფაც ძველი რომიდან იღებს სათავეს. არაპირდაპირ გადასახადს განეკუთვნებოდა: გადასახადი ბრუნვიდან (1%), გადასახადი მონებით ვაჭრობიდან (4%), გადასახადი მონების განთავისუფლებისგან (5% მათი საბაზრო ღირებულებიდან), ასევე გადასახადი მემკვიდრეობიდან (5%), რომელსაც მხოლოდ რომის მოქალაქეები იხდიდნენ და მათ მიზნობრივი დანიშნულება ჰქონდა – იხარჯებოდა პროფესიონალი ჯარისკაცების პენსიაზე. გადასახადები ასრულებდნენ არამხოლოდ ფისკალურ როლს, ასევე

¹¹ ამირან კილაძე, გადასახადები, მათი წარმოქმნის ისტორია და თეორიები, გამოქვეყნებულია 8 იანვარი, 2018წ. <https://www.linkedin.com/pulse/გადასახადები-მათი-წარმოქმნის-ისტორია-და-თეორიები-amiran-kiladze>

წარმოადგენდნენ სავაჭრო-ფულადი მეურნეობის დამატებით სტიმულს. გადასახადები ფულის სახით იხდებოდა, ამდენად მოსახლეობა იძულებული იყო მოსავლის ნაწილი გაეყიდა. ეს აღრმავებდა შრომის დანაწილებას და ურბანიზაციას. ძველი დროის ამ უდიდესი იმპერიის არსებობის მიწურულს სახელმწიფო აპარატი უდიდეს სიმდიდრეს ფლობდა. ეს სიმდიდრე ძირითადად ფორმირდებოდა სასარგებლო წიაღისეულის, დაპყრობილი ერების და სხვადასხვა სახის ძღვენებისაგან.

თანამედროვე ევროპული სახელმწიფოები ძირითადად XVI-XVII საუკუნეებში ჩამოყალიბდნენ, თუმცა მათი დაბეგვრის სისტემა ჯერ კიდევ შორს იყო სრულყოფისაგან. ფეოდალური სისტემის დაცემის შემდეგ დაბეგვრის ძირითად ობიექტად იქცა მიწა – რადგან იმ დროს ზუსტად ის წარმოადგენდა ყველა სახელმწიფოს სიმდიდრის წყაროს. თავდაპირველად მიწის გადასახადის სიდიდე სასოფლო-სამეურნეო მიწების ფართობით განისაზღვრებოდა, მხოლოდ მოგვიანებით გაჩნდა იდეა დაეწესებინათ გადასახადი იმ წლიური შემოსავლის მიხედვით, რომელსაც მიწის მფლობელი იღებდა. შემდგომ კი, დიდი ბრიტანეთის ჩრდილოამერიკულ კოლონიებში იქნა შემოღებული საერთო გადასახადი ქონებაზე. ის გადაიხდებინებოდა არა მარტო მიწაზე, არამედ მასზე მდებარე შენობებზეც და პირად ქონებაზე. გადასახადების ძირითადი ნაწილი ხაზინაში საგანგებო გადასახადების სისტემის მეშვეობით ხვდებოდა, ხოლო მათ აკრეფას “გამომსყიდველები” ახდენდნენ, ეს იყო საქმოსნების კატეგორია, რომლებიც ვაჭრობისას ყველაზე დიდ თანხას იხდიდნენ გადასახადების აკრეფის უფლებისათვის და ამ გზით გამოისყიდინდნენ მას.

დასაბუთებული და რაციონალური საგადასახადო სისტემები XVII-XVIII საუკუნეების მიჯნაზე ჩამოყალიბდა, როდესაც ევროპულ ქვეყნებში განვითარდა ადმინისტრაციული სახელმწიფოებრიობა, რომლის განკარგულებაშიც იყო ჩინოვნიკების მძლავრი აპარატი. დემოკრატიის განვითარებამ, ასევე იმოქმედა გადასახადებზეც. მანამდე, ინგლისში 1215 წელს შემოღებულ იქნა «თავისუფლებათა ქარტია», სადაც მითითებული იყო, რომ გადასახადების შემოღება მხოლოდ ერის თანხმობით იყო შესაძლებელი. ხოლო დიდი ფრანგული რევოლუციის შემდეგ, მთავრობამ ბიუჯეტის დამტკიცება დაიწყო. გადასახადები კონფლიქტის მიზეზები

გახდნენ: ნიდერლანდებს და ესპანეთს, შვეიცარიასა და ავსტრიას, კაზაკებსა და პოლონეთს, ინგლისსა და მის კოლონიებს შორის.¹²

უფრო მოგვიანებით დაიწყო ჩამოყალიბება რუსეთის საფინანსო-საგადასახადო სისტემამ. არაპირდაპირი დაბეგვრა არსებობდა სავაჭრო, სასამართლო ბაჟების ფორმით. ბაჟი გადაიხდევიებოდა მდინარეზე საქონლის გადატანისათვის, საწყობების ქონის უფლებისათვის, ბაზრის მოწყობაზე. რუსეთის საგადასახადო სისტემა შედარებით მოწესრიგდა ივანე მრისხანეს მეფობის დროს. ამ პერიოდში შემოღებულ იქნა გადასახადი არმიის შენახვაზე, საბაჟო მოსაკრებელი, გადასახადი ლუდზე, არაყზე და ა.შ.¹³

მე-19 საუკუნეში სახელმწიფო შემოსავლების მთავარ წყაროდ გადაიქცნენ გადასახადები ფიზიკური და იურიდიული პირების შემოსავლებზე. ეს კანონზომიერიც იყო, რამდენადაც სამრეწველო რევოლუციის შემდეგ, საზოგადოების ახალი ეკონომიკური ცხოვრების წყობილების ჩამოყალიბებამ, წარმოების გაფართოებამ და ეკონომიკის გაზრდამ პრაქტიკულად შემოსავლის ერთადერთი წყაროს, მიწის ნაცვლად, შემოსავლის და სიმდიდრის მრავალი სახეობის გაჩენა; შესაბამისად შეიცვალა გადასახადებიც.

პირველად თანამედროვე საშემოსავლო გადასახადის წინამორბედი შემოღებულ იქნა ინგლისში 1799 წელს, რაც გამოწვეული იყო ნაპოლეონთან ომის დაფინანსების აუცილებლობით. ხოლო, როდესაც საფრანგეთის იმპერატორის ჯარი საბოლოოდ განადგურებული იქნა, ინგლისელებმა მაშინვე გააუქმეს ეს “უსიამოვნო” გადასახადი, და პირველი მსოფლიო ომის დამთავრების შემდეგ მასიურად გატარდა საგადასახადო რეფორმები.¹⁴

გადასახადები ყოველთვის წარმოადგენდა მძიმე ტვირთს, რაზეც მეტყველებს ორი, ერთმანეთისაგან ჩვიდმეტი საუკუნით დაშორებული ფრაზა. პირველი ეკუთვნის ცნობილ რომაელ ორატორს ციცერონს, რომელმაც 2000 წლის წინანდელი რომის საგადასახადო სისტემა შემდეგი

¹² ამირან კილაძე, გადასახადები, მათი წარმოქმნის ისტორია და თეორიები, გამოქვეყნებულია 8 იანვარი, 2018წ. <https://www.linkedin.com/pulse/გადასახადები-მათი-წარმოქმნის-ისტორია-და-თეორიები-amiran-kiladze>

¹³ მესხია ი., ნიკოლეიშვილი ო., გადასახადები და დაბეგვრა. თბ., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, 2002. გვ. 16-18

¹⁴ ამირან კილაძე, გადასახადები, მათი წარმოქმნის ისტორია და თეორიები, გამოქვეყნებულია 8 იანვარი, 2018წ. <https://www.linkedin.com/pulse/გადასახადები-მათი-წარმოქმნის-ისტორია-და-თეორიები-amiran-kiladze>

ფრაზით შეაფასა: - მხოლოდ აზრია უფასო. ხოლო 1668 წელს მისი გამონათქვამი თითქმის სიტყვა სიტყვით გაიმეორა ჰოლანდიაში ინგლისის მეფის აგენტმა, რომელმაც ჰოლანდიის საგადასახადო სისტემა შემდეგი ფრაზით აღწერა: -ჰოლანდიაში ყველაფერი იბეგრება ჰაერის და წყლის გარდა.

მსგავსად მსოფლიოს სხვა ქვეყნებისა, საქართველოში დაბეგვრას საფუძველი სახელმწიფოს წარმოშობისთანავე ჩაეყარა, თუმცა უძველეს საქართველოში არსებული გადასახადებისა და დაბეგვრის წესის შესახებ ისტორიას ცოტა რამ შემორჩა.¹⁵

ჩვენამდე მოღწეული წყაროების თანახმად, ჩვენს წელთაღრიცხვამდე მე-8 საუკუნეში გადასახადებს განაგებდა გვარის უფროსი მამასახლისი, რომელიც მონებს გადასახადს (ბეგარას) ჭირნახულის სახით უწესებდა. „ბეგარა – არაბულად ნიშნავს მუშაობას. ეს ცნება ქართულში გამოიყენებოდა და ახლაც გამოიყენება, როგორც გადასახადის სინონიმი. ბეგარა ზოგადად ყოველგვარ ვალდებულებას ერქვა. უძველესი ძირითადი გადასახადი იყო „თავი-ბეგარა“, ანუ „მართალი-ბეგარა“, რომლის მოცულობა დამოკიდებული იყო გლეხის შეძლებაზე და საერთო მოსავლის 1/10 – 1/7-ს შეადგენდა. არსებობდა შრომითი ბეგარაც, რომლის ძალითაც გლეხს ბატონის მამულში წელიწადში რამდენიმე დღე უნდა ემუშავა. სამუშაო დღეების რაოდენობა დამოკიდებული იყო ბატონის მამულისა და ყმების რაოდენობის შეფარდებაზე“.¹⁶

გრიგოლ ერისთავის 1227-1230 წ.წ. შეწირულობის წიგნი ამტკიცებს, რომ ერისთავს მის საბრძანებელში გლეხთა სასამართლო საქმეებიც უნდა განეხილა (საეკლესიო გლეხთა გარდა). რასკვირველია, ამ სამოსამართლო საქმეების გარჩევა და დაურვება მის საერისთავო მამასახლისებს ჰქონდათ ჩაბარებული. სამოსამართლო საქმეების გარჩევა-ზედამხედველობისათვის ერისთავის სასარგებლოდ ჯარიმების განსაზღვრული ნაწილი ყოფილა დაწესებული, რომელსაც ეწოდება „კერძო საერისთავო“, როდესაც საქმე „ნაპარავს“ ეხებოდა, ეს „საერისთავო“, თურმე ერთ მეშვიდედს შეადგენდა. საქართველოს სახელმწიფო შემოსავალი XII საუკუნეში შედგებოდა ყოველთა წელთა გამოსავლისაგან (სახელმწიფო და ადგილობრივი გამოსაღებებისა და გადასახადებისაგან),

¹⁵ ფუტყარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, სადოქტორო ნაშრომი, ბათუმი 2012, https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_3293_1.pdf

¹⁶ ტერაშვილი ნ., საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა, თბილისი 2006. გვ 90

სამხედრო ალაფის, ხარკისა და ხარჯისაგან. ამასთანავე, აღსანიშნავია სამოვრები და საბალახოები და პირუტყვთა ჯოგზე დაწესებული გადასახადები“. ¹⁷

„ერისთავების უმთავრეს სარგოს, ჯერ ერთი, საგანგებოდ დაკვეთილი გადასახადი „გამოსავალი“ შეადგენდა, რომელსაც „საერისთავო გამოსავალი“ ერქვა. ამ ჩვეულებრივი და მუდმივი სარგოს გარდა, „დაჭირვებასა რასა ჟამსა“ ან „ლხინისა“ ერისთავთ ერისთავის სასარგებლოდ ერთდროული შესაწირავი და ძღვენი „ბეგარაი“ უნდა გადაეხადათ“. ¹⁸

„შედარებით მეტი ინფორმაციაა შემონახული შუა საუკუნეების ფეოდალური და შემდგომი პერიოდის საქართველოში გადასახადების შესახებ. ფეოდალური ხანის საქართველოში ჩამოყალიბებული სახით არის წარმოდგენილი საგადასახადო სისტემა, რომლითაც სახელმწიფო ხელისუფლება და ფეოდალები გადასახადების მეშვეობით აკუმულირებას უკეთებდნენ ფინანსურ რესურსებს, რათა დაეფინანსებინათ აუცილებელი ღონისძიებები, ურომლისოდაც ფეოდალურ სამთავროებს არსებობა არ შეეძლო“. ¹⁹

ადრეული ფეოდალიზმის ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე საქართველოში გადასახადების აკრეფა წარმოებდა სამთავროების მიხედვით. „პირველი სამართლებრივი დოკუმენტი, რომელშიც მოცემულია საგადასახადო დაბეგვრის საკითხები, არის მანდატურთ-უხუცესი ბექასა და მისი შვილიშვილის ალაბულა ათაბაგ ამირსპასალარის „სამეფოს წიგნი“. ამ საკანონმდებლო აქტში ხაზგასმულია, რომ ქვეყნის ეკონომიკის წამყვანი დარგია სოფლის მეურნეობა, ამიტომ მიწის მესაკუთრეების, თავადების (ბატონების) ინტერესთა დაცვა ქვეყნის აღორძინების საფუძველია, ხოლო ის ფიზიკური პირები, რომელთა მიზანია მიწის დამუშავება, მებატონეს უხდიან მიწის რენტას“. ²⁰

შუა საუკუნეების საქართველოში გადასახადების ძირითად გადამხდელებს წარმოადგენდნენ გლეხები. გლეხი ამუშავებდა თავისი პატრონის მიწას და მოყვანილი მოსავლის ნაწილს პატრონს აძლევდა. „ბატონყმობის პერიოდში ფეოდალს მიწაზე მომუშავე ყმა-გლეხისაგან გადასახადი კულუხის, ღალის და სხვა გამოსაღებების სახით შემოსდიოდა. გლეხისაგან

¹⁷ ჩანტლაძე ვ., შოთა რუსთაველის ეკონომიკური შეხედულებები, თბილისი 1992, გვ. 205

¹⁸ ყამარაული ს., ჩოკოლაშვილი მ., ყამარაული ლ., გადასახადები და დაბეგვრა, თბილისი 2010, გვ 20

¹⁹ მესხია ი. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., საგადასახადო ქრესტომათია, თბილისი 2004, გვ.71

²⁰ ბახტაძე ლ. კაკულია რ. ჩიკვილაძე მ., საგადასახადო საქმე, თბილისი 2007, გვ. 49

გამოსაღებების ამოღებას ახდენდა მოხელე-ხელისუფალი, ციხისთავი, მოხარჯე და მოსაბანჯრე. მოხარჯე კრეფდა ხარჯს ანუ სახელმწიფო გადასახადს, ხოლო მოსაბანჯრე - სამოვრების გამოყენებისათვის გადასახადს - საბანჯარს. შემდგომ პერიოდში გადასახადების ამკრებთა რიცხვს შეემატა გზირი და მსახური, რომლებიც ძირითადად „საჭირისუფლო“ და „საქორწინო“ გადასახადების აკრეფით იყვნენ დაკავებულნი. ლხინისათვის დაწესებულ გადასახადს სანიჭარი ეწოდებოდა, ხოლო სიკვდილის შემთხვევაში გადასახადელს - შესაწირავი. თავდაპირველად აღნიშნული გადასახადები ნებაყოფლობითი, ძალდაუტანებელი ხასიათისა იყო, ხოლო შემდგომში ისინი აუცილებელ გამოსაღებად იქცა.

გარდა საქართველოს მკვიდრი მოსახლეობის, ხარკს (გადასახადს) დაპყრობილი ქვეყნების მოსახლეობაც იხდიდა, რასაც ნაალაფევი ერქვა. გადასახადის აკრეფას ანხორციელებდნენ მრავალრიცხოვანი მოხელეები. ისინი მიმაგრებული იყვნენ სოფლებზე, საციხისთავოებზე და საერისთავოებზე²¹.

„ფეოდალურ საქართველოში გამოიყენებოდა ისეთი ტერმინები, როგორცაა ხარკი, ზუერი, ბაჟი, ქირა, ტვირთის ხარკი. ზუერი პირველად მოხსენიებულია სახარების ქართულ თარგმანში, საგულისხმოა, რომ მეზაჟე ნახსენებია ბიბლიაშიც. გადასახადების აკრეფას განაგებდა საგანგებო მოხელე - ბურტა, ხოლო შემდეგ მეჭურჭლეთუხუცესი. ქართულ წყაროში გამოთქმა „ბაჟი“ პირველად მე-11 საუკუნეში გვხვდება. ესაა გიორგი მეორის სიგელი შიო მღვიმის მონასტრისადმი (1072-1089). გადასახადს აწესებდა ბატონი და ძირითადი გადამხდელები ყმები იყვნენ. ქართული სამართლის ძეგლის, ვახტანგ VI-ის სამართლის წიგნის 258-ე მუხლის მიხედვით „ყმის ყველაფერი ბატონის არის“. გადასახადები დაწესებული იყო, აგრეთვე საქონლის შემოტანაზე, რომელიც შემოსავლის მნიშვნელოვან წყაროს წარმოადგენდა. გადასახადების მარეგულირებელი ქართული სამართლის ძეგლებიდან მნიშვნელოვანია ტაშისკარის ბაჟის ნუსხა, რომელიც თარიღდება 1753-1754 წლებით და შედგება ერთი პირის მიერ დაწერილი ორი მცირე მოცულობის საბუთისაგან. ტაშის-კარი (ტაშის-კარი - სოფელი ხაშურის რაიონში, ქვიშხეთის მახლობლად, ლიხის მთის აღმოსავლეთ კალთაზე მდინარე მტკვრის მარცხენა მხარეს) მეთვრამეტე საუკუნის ორმოცდაათიან წლებში ქართველ აბაშიძეთა სამფლობელოს წარმოადგენდა. ტაშის-კარის გამოვლის შემთხვევაში ვაჭრებს, რომლებსაც ოსმალეთიდან შემოჰქონდათ საქონელი აღმოსავლეთ საქართველოში, უნდა

²¹ მესხია ი. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., საგადასახადო ქრესტომათია, თბილისი 2004, გვ.72

გადაეხადათ პაატა და ნიკოლოზ აბაშიძეების მიერ დაწესებული გადასახადი, რომლის ამოღება ერთგულ და სანდო პიროვნებას ბეჟან ნახუცრიშვილს ევალებოდა“.²²

„ადრეულ ფეოდალურ საქართველოში გადასახადებს აწესებდნენ თვითონ ფეოდალები. მოგვიანებით კი, ვახტანგ მეექვსის სამართლის წიგნში შეტანილი ქართული სამართლის ძეგლით „დასტურლამალი“ ფეოდალების მიერ გადასახადების დაწესება აიკრძალა და ამ წიგნის 362-ე მუხლით ცალკე გამოიყო სახელმწიფო გადასახადები, რომლებსაც მიეკუთვნებოდა სახელმწიფო ბეგარა გვიანფეოდალურ საქართველოში არსებობდა: შრომა მიმაგრებითი რენტა, რენტა პროდუქტებით და ფულადი რენტა.“²³

თუ ფეოდალურ საქართველოში ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე გაბატონებული იყო რენტის პირველი ორი სახე, გვიანდელ საქართველოში სასაქონლო ურთიერთობების განვითარების კვალობაზე ბატონყმური მეურნეობა გლეხისაგან ითხოვდა ფულად რენტას, ფულად გადასახადს“.²⁴

წარსულში საქართველოში გავრცელებული გადასახადებიდან აღსანიშნავია აგრეთვე: „ღალა (არაბ.) – გადასახადი მიწით სარგებლობისათვის. ამ გადასახადს ჭირნახულის (ძირითადად მარცვლეულის) ან ფულის სახით იხდიდნენ გლეხები იმ მიწით სარგებლობისათვის, სადაც მოსავალი მოჰყავდათ, ღალის სახით გლეხი ფეოდალს მოსავლის 1/3 – 1/10 ნაწილს უხდიდა. ღალის განაკვეთისას მხედველობაში იღებდნენ მიწის სიდიდესა და ხარისხს. **ღალა** ეწოდებოდა აგრეთვე მიწის საიჯარო გადასახადს. არსებობდა „ღვინის ღალა“, „ბოსტნეულის ღალა“, „ნახშირის ღალა“ და ა. შ. აზერბაიჯანისა და სომხეთის სახანოებში XVIII საუკუნის II ნახევრიდან XIX საუკუნის I ნახევრამდე გავრცელებული იყო **მალი** (არაბულად დოვლათი, ქონება, სიმდიდრე) – მონღოლების მიერ შემოღებული გადასახადი მიწაზე, ნატურალური რენტა–გადასახადი, რომლის რაოდენობა განისაზღვრებოდა მოსავლის 1/10, 1/5, ან 1/3–ით. მალით იბეგრებოდა თბილისისა და გორის მაზრების მამრობითი სქესის მოსახლეობა 15 წლის ასაკს ზევით. **მახტა** – სახელმწიფო კომლობრივი გადასახადი გვიან ფეოდალურ საქართველოში. იყო ნატურალურიც და ფულადიც.

²² ფუტყარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, სადოქტორო ნაშრომი, ბათუმი 2012, გვ. 20 https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_3293_1.pdf

²³ ფუტყარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, სადოქტორო ნაშრომი, ბათუმი 2012, გვ. 21 https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_3293_1.pdf

²⁴ მესხია ი. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., საგადასახადო ქრესტომათია, თბილისი 2004, გვ.71

ის უნდა გადაეხადა სახაზინო გლეხის, ხელოსნისა და ვაჭრის ყოველ ოჯახს 3 კოდი პურის ოდენობით (2 კოდი ხორბალი, 1 კოდი ქერი). ფულად მახტას ახდევინებდნენ ვაჭრებსა და ხელოსნებს ქალაქად და სახელმწიფო გლეხებს ქალაქად და სოფლად. საბატონო გლეხოზა მახტას არ იხდიდა. **ყალანი** – პირდაპირი გადასახადი, რომლითაც გლეხის მიწის ნაკვეთები იბეგრებოდა. იყო ნატურალურიც და ფულადიც. **საკომლო** – კომლი, რომელსაც ეკავა მიწის ნაკვეთი, ვალდებული იყო მიწის მეპატრონისათვის გადასახადი ფულადი ან ნატურალური ფორმით გადაეხადა. საკომლოს განაკვეთი შეადგენდა კომლზე 2 აბაზს წელიწადში. **კულუხი** – ამ გადასახადს ღვინის სახით იხდიდნენ გლეხები იმ მიწით სარგებლობისათვის, სადაც ვენახი იყო გაშენებული. კულუხის გადახდა ხდებოდა ვენახის ფართობის, მოსავლის ან გლეხის შეძლების მიხედვით და მერყობდა მოსავლის 1/2–დან 1/10–მდე. **საბალახე** – სამოვარი ადგილის გადასახადი. ამ გადასახადის გადამხდელი იყო ის, ვინც სამოვარს იყენებდა, ანუ საქონლის მეპატრონე. საქონლის რაოდენობა აღირიცხებოდა სპეციალურ დავთარში და გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო ყოველ 100 ცხვარზე გადაეხადა 2 ცხვარი და 1 ბატკანი. ჭირი – გადასახადი, რომელსაც სახელმწიფო იღებდა ეკლესია–მონასტრებისა და მისი მსახურებისაგან. **ნარბევი** – საჯარიმო გადასახადი დეზერტირობისათვის. **ქეშიკი** – შრომითი ბეგარის სახეობა – მოსახლეობის მიერ სამეფო ქონების ყარაულობა რიგრიგობით. **სატარულო** – სამოურავო გადასახადი კომლზე ექვსი შაურის ოდენობით. **სურსათის გადასახადი** – როგორც სახელმწიფო ისე საბატონო და საეკლესიო გლეხებისაგან იკრიბებოდა ხორბალი და ქერი ომის დროს ჯარის გამოსაკვებად. გადასახადის აკრება წელიწადში ერთხელ მელიქეებს ევალებოდათ. საქართველოს მთიანეთის მოსახლეობა სურსათის გადასახადისაგან თავისუფალი იყო. **კოდის პური** – ამ გადასახადით იბეგრებოდა მიწა. წელიწადში კომლზე 4 კოდი (10 ლ მოცულობის) ხორბლის გადახდა იყო დადგენილი. ამ გადასახადს არ იხდიდნენ თუშები, ფშავეები, ხევსურები და სხვა - იმ ტერიტორიების მოსახლეობა, სადაც ხორბლის მოყვანა შეუძლებელი იყო. **საქვრივო** – ქვრივი გლეხის ქალის გათხოვებისას მისი ბატონის სასარგებლოდ სასიძოსათვის დაკისრებული გადასახადი გვიანდელ ფეოდალურ საქართველოში. სამეფო სოფლებში საქვრივოს ძირითადი ნაწილი მეფისა იყო, ხოლო ნაწილი – მოურავის, ნაცვალისა და მამასახლისის. საქვრივოს ჩვეულებრივ შეადგენდა 1 ხარი ან ძროხა, რასაც 5 აბაზიც ემატებოდა. XVIII საუკუნის II ნახევრიდან და XIX საუკუნეში საქვრივომ ფულადი ხასიათი მიიღო და მისი რაოდენობა 5–დან 50 მანეთამდე მერყეობდა. **შევარდენი** – ამ ორიგინალურ გადასახადს იხდიდნენ სოფლები,

რომლებსაც ებარათ მეფის შევარდნების ბუდეები და ევალეზოდან მათი მოვლა. სოფელი ვალდებული იყო მეფისათვის მიერთებოდა შევარდნი“. ²⁵

საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადების გარდა, არსებობდა ასევე ადგილობრივი გადასახადებიც. ასეთ გადასახადს მიეკუთვნებოდა **მასრაფი**, რომელიც ხმარდებოდა ქალაქის კომუნალურ მეურნეობას, მაზრის უფროსის ხელფასს და სხვა ხარჯებს.

ამრიგად, საქართველოში საგადასახადო დაბეგვრა უპირატესობას ანიჭებდა გადასახადის ნატურალურ ფორმას, რომელიც მე-20 საუკუნის დასაწყისში ფულადმა ფორმამ შეცვალა. ძველ საქართველოში გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების შესახებ გამოკვლევებში ფასდაუდებელი წვლილი, აქვთ შეტანილი მე-20 საუკუნის უდიდეს მეცნიერებს, აკადემიკოსებს: ივანე ჯავახიშვილს, პაატა გუგუშვილს, ვასილ ჩანტლაძეს, ირაკლი ანთილაძეს. ²⁶

1917 წლის ოქტომბრის რევოლუციის შემდეგ დამოუკიდებლობის მოკლე პერიოდში საქართველომ, სამწუხაროდ, ვერ შეძლო საკუთარი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბება. გასაბჭოების შემდეგ კი საგადასახადო სისტემა დაეფუძნა საბჭოთა კავშირში არსებულ გადასახადებს. ამ დროისათვის შემოსავლების მნიშვნელოვანი წილი მოდიოდა ისეთ გადასახადებზე, როგორცაა ბრუნვიდან და მოგებიდან გადასახადები. საბჭოურ საგადასახადო სისტემაში მომპოვებელი მრეწველობის საწარმოებში გამოიყენებოდა აგრეთვე ფიქსირებული გადასახადები. ²⁷

მე-20 საუკუნის მიწურულს საქართველომ ხელმეორედ მოიპოვა დამოუკიდებლობა და ქვეყნის ეკონომიკა დაადგა კერძო საკუთრებაზე დაფუძნებულ ურთიერთობებს. ჩვენს ქვეყანაში საგადასახადო სისტემა ძირითადად ჩამოყალიბდა 1991-1992 წლების მიჯნაზე ქვეყანაში მიმდინარე კარდინალური ეკონომიკური გარდაქმნების პერიოდში, რის გამოც საგადასახადო სისტემაში საგადასახადო ადმინისტრირების კუთხით გამოიკვეთა მთელი რიგი ნაკლოვანებები. მათ შორის: საგადასახადო კანონმდებლობის გაუმართაობა და მისი შეუსაბამობა ქვეყნის სოციალურ - ეკონომიკურ მდგომარეობასთან; საგადასახადო წნეხის არაპროპორციულობა, რაც გამოიხატებოდა

²⁵ ტერაშვილი ნ., საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა, თბილისი 2006. გვ 90

²⁶ ფუტყარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, სადოქტორო ნაშრომი, ბათუმი 2012, გვ. 22-23 https://www.bs.u.edu.ge/text_files/ge_file_3293_1.pdf

²⁷ მესხია ი. ნიკოლეიშვილი ო., გადასახადები და დაბეგვრა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, თბილისი 2002. გვ 28-30

ადმინისტრაციული რესურსის ზეწოლაში კეთილსინდისიერ მეწარმეთა შედარებით ვიწრო წრეზე, რის გამოც სამართლიანად ყალიბდებოდა საზოგადოებრივი აზრი საგადასახადო ტვირთის ზედმეტად კონფისკაციურ ხასიათზე; საგადასახადო სისტემის განვითარების შემაფერხებელი ფაქტორების (საგადასახადო კანონმდებლობის გაუმართაობა, გადასახადის გადამხდელების მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება, საზღვარგარეთ და ოფშორულ ზონებში კაპიტალის გადინება) დიდი ხნის მანძილზე დაუძლეველობა, რის გამოც ძლიერდებოდა მისი ნეგატიური გავლენა ინვესტიციურ აქტივობასა და ეკონომიკურ განვითარებაზე. ქვეყნის ხელისუფლებასთან დაპირისპირების გამო ცალკეული რეგიონის (აჭარის ა.რ.) მიერ საგადასახადო ბაზის მითვისებასთან დაკავშირებით ცენტრალურ ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების შემცირება; ეკონომიკის კრიმინალიზაციის მაღალი დონე, კორუფციისა და მექრთამეობის მასშტაბების ზრდა, რაც, თავის მხრივ, ხელს უწყობდა გადასახადებისაგან თავის არიდებას და ჩრდილოვანი ეკონომიკის ზრდას.²⁸

წლების განმავლობაში საგადასახადო ორგანოებში გამეფებულმა კორუფციამ და რთულმა ვითარებამ მნიშვნელოვანი დაღი დაასვა ისედაც დაბალ დონეზე მყოფ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო კულტურას და ცნობიერებას. უკანა პლანზე იქნა გადაწეული დამოკიდებულება გადასახადებზე, როგორც მეწარმეთა მხრიდან სახელმწიფო აღმშენებლობის პროცესში მონაწილეობაზე. აღნიშნულმა პროცესებმა უარყოფითი როლი ითამაშეს გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ჩამოყალიბებაზე და საგადასახადო ცნობიერებაზე.²⁹

1.2 გადასახადების ფუნქციები, სახეები, საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპები

გადასახადების როლი მათ ფუნქციებში გამოიხატება. გადასახადის ფუნქციები კი თავის მხრივ, გადასახადების არსს განსაზღვრავენ. გადასახადის ფუნქციებში ვლინდება მათი ეკონომიკური არსი და სოციალური დანიშნულება გადასახადის პირველ და უმნიშვნელოვანეს ფუნქციას - **ფისკალური (განაწილების) ფუნქცია** წარმოადგენს. საბიუჯეტო შემოსავლების ძირითადი ნაწილის უწყვეტ და ცენტრალიზებულ საფუძველზე ფორმირება ხელს უწყობს

²⁸ სილაგაძე ა. ეკონომიკური აზრის ისტორიის საკითხები. თბილისი 2001, გვ. 29-40.

²⁹ როდონ ქორჭილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2014, გვ 20-22

სახელმწიფოს, როგორც უმსხვილესი ეკონომიკური სუბიექტის, განვითარებას. საქართველოში გადასახადები სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების ძირითად ნაწილს შეადგენენ. გადასახადები იკრიფება სახელმწიფოს ან მუნიციპალური წარმონაქმნების საქმიანობის ფინანსური უზრუნველყოფის მიზნით.³⁰

გადასახადის ფისკალური ფუნქციის ერთგვარ დანამატს **მარეგულირებელი ფუნქცია** წარმოადგენს. გადასახადის მარეგულირებელი ფუნქცია საგადასახადო მექანიზმების მეშვეობით ხელს უწყობს სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკის ამოცანების გადაწყვეტაში. გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქციის მეშვეობით სახელმწიფოს საშუალება აქვს შექმნას მეტ-ნაკლებად ხელსაყრელი პირობები ეკონომიკის პრიორიტეტული დარგებისათვის. გადასახადებმა შესაძლებელია გავლენა მოახდინონ კერძო სუბიექტების შემოსავლებზეც, მაღალი განაკვეთების დაწესების ან პირიქით, საგადასახადო შეღავათების, გამოქვითვების და ა.შ. გამოყენების გზით. გადასახადებით დაბეგვრის საშუალებით სახელმწიფომ შესაძლებელია დაარეგულიროს საერთაშორისო ინტეგრაციული პროცესებიც.

გადასახადს **კონტროლის ფუნქციაც** გააჩნია. აღნიშნული ფუნქციის მეშვეობითაც სახელმწიფო ამოწმებს ფიზიკური და იურიდიული პირების საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობას, აკონტროლებს მათი შემოსავლების წყაროებსა და ხარჯების მიმართულებებს, ასევე უზრუნველყოფს ფინანსური ნაკადების „გამჭვირვალობას“.

გადასახადების მაკონტროლებელი ფუნქციის წყალობით შესაძლებელი ხდება კონკრეტული გადასახადის მექანიზმისა და მთლიანად საგადასახადო სისტემის ეფექტურობის ობიექტური, რაოდენობრივი შეფასება.³¹

გადასახადის ფუნქციები სისტემურ ერთიანობაში მოქმედებენ. საგადასახადო ურთიერთობების სამართლებრივი რეგულირების პროცესში ისინი ერთმანეთთან მჭიდროდ არიან დაკავშირებულნი და ასახავენ საფინანსო-სამართლებრივი ზემოქმედების სპეციფიკას საგადასახადო სფეროზე.

წარმოშობიდან დღემდე გადასახადებმა, როგორც ეკონომიკურმა კატეგორიამ, განიცადა მნიშვნელოვანი ტრანსფორმაცია. ისტორიული პერიოდების პარალელურად იცვლებოდა როგორც

³⁰ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

³¹ ნინო იაშვილი, თეა ჭეიშვილი, საგადასახადო სამართალი, სამაგიდო კრებული მეწარმეთათვის, თბილისი 2007. გვ16

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. ვოლტერის (1694-1778წწ.) სიტყვებით: „გადასახადის გადახდა ნიშნავს მოქალაქის მიერ საკუთარი ქონების ნაწილის გაღებას დანარჩენის შენარჩუნების მიზნით”.³²

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, თუ მოქალაქეები ამისთვის სახსრებს არ გაიღებენ”. იგივე მიდგომაა გაზიარებული ადამ სმიტის მიერ შემუშავებულ ეკონომიკურ პრინციპებში, რომლებსაც მოგვიანებით „გადამხდელთა უფლებების დეკლარაცია ეწოდა.

გადასახადების განვითარების კვალდაკვალ სახელმწიფოს მიერ განსახორციელებელი ფუნქციების რეალიზებისათვის გადასახადები დაყოფილი იქნა სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით, ესენია: გადასახადის სუბიექტი, გადახდის ობიექტი, შემოღების წესი, ამოღების წესი და დაბეგვრის მეთოდი. გადასახადის სუბიექტის მიხედვით გადასახადები იყოფა ფიზიკური პირის და იურიდიული პირის გადასახადებად. გადასახადის ობიექტის მიხედვით გადასახადები შეიძლება იყოს: შემოსავალზე (ხელფასი, დივიდენდი, როიალტი, პროცენტი), სარგებელზე (საქონლის ან მომსახურების უსასყიდლოდ მიღება), მოგებაზე, ქონებაზე ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხული აქტივები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი მშენებლობა, ბინა, მიწა) და სხვ.

შემდეგი კრიტერიუმი (შემოღების წესი), რომლითაც ხდება გადასახადების კლასიფიკაცია, ეფუძვნება ქვეყნის პოლიტიკური მოწყობის ხასიათსა და საბიუჯეტო სისტემის მრავალდონიანობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადები იყოფა: საერთო-სახელმწიფოებრივი (გადასახადები შემოიღება ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე სახელმწიფო ხელისუფლების უმაღლესი ორგანოების გადაწყვეტილებით), რეგიონალური (შემოიღება სახელმწიფოს რეგიონალური ორგანოების გადაწყვეტილებით. განსაკუთრებით

³² როდიონ ქორჭილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2014. გვ 22

დამახასიათებელია ისეთი ფედერაციული მოწყობის ქვეყნებში, როგორცაა: აშშ, გერმანია, რუსეთი).

ადგილობრივი სახელმწიფო მმართველობის ადგილობრივი ორგანოს მიერ მის კონტროლს დაქვემდებარებული ტერიტორიის ფარგლებში შემოღებული გადასახადების მობილიზება ხდება შესაბამისი ადგილობრივი ერთეულის ბიუჯეტში.

ამოღების წესის მიხედვით მიღებულია გადასახადების დაყოფა ორ ჯგუფად: პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად. გადასახადების **პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად** დაყოფა პირველად მოცემული იქნა ინგლისელი ფილოსოფოსის 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.³³

გადასახადების დაყოფას საფუძვლად დაედო გადასახადების გადაკისრების კრიტერიუმი. არაპირდაპირი გადასახადის ტვირთი აწვება მყიდველს, მომხმარებელს, ხოლო გადასახადის სუბიექტს წარმოადგენს მწარმოებელ-გამყიდველი, ვინაიდან ის იღებს არაპირდაპირ გადასახადს და გადაურიცხავს მას სახელმწიფოს.³⁴

პირდაპირ გადასახადებს სახელმწიფო იღებს უშუალოდ გადამხდელის შემოსავლიდან ან ქონებიდან. ის დაბეგვრის შედარებით ადრინდელ ფორმას წარმოადგენს. პირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრისას ფინანსური სახსრების მობილიზება იწყება ახლად შექმნილი ღირებულების განაწილების მომენტიდან. დაბეგვრის ობიექტებია ხელფასი, მოგება, სარგებელი და სხვა შემოსავალი, ასევე მიწის, სახლის, და სხვა ქონების ღირებულება. თანაფარდობა პირდაპირ და არაპირდაპირ საგადასახადო დაბეგვრას შორის დამოკიდებულია შემოსავლების საშუალო დონეზე: რაც უფრო მაღალია შემოსავლების დონე, მით უფრო ეფექტიანია პირდაპირი გადასახადების გამოყენება და პირიქით.

დაბეგვრის მეთოდის მიხედვით გადასახადები იყოფა პროპორციულ, პროგრესულ, რეგრესულ და ფიქსირებულ გადასახადებად:

პროპორციული - ასეთ შემთხვევაში ყველა გადასახადის გადამხდელი იხდის გადასახადს თანაბარი განაკვეთით. საგადასახადო დასაბეგრი ბაზის ზრდის შემთხვევაში გადასახადის

³³ კოპალეიშვილი თ. ჩიკვლაძე მ., გადასახადები და დაბეგვრა, თბ. 2011, გვ. 55.

³⁴ როდონ ქორჩილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2014, გვ 22-26

განაკვეთი რჩება უცვლელი, ხოლო გადასახადის თანხა იზრდება პროპორციულად. პრინციპი მდგომარეობს იმაში, რომ ყველა ვალდებულია სახელმწიფოს გადაუხადოს თავისი შემოსავლებიდან თანაბარი წილი.

პროგრესული - ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ბაზის ზრდის პარალელურად იზრდება საგადასახადო განაკვეთი. აღნიშნული დაბეგვრის პრინციპი მდგომარეობს შეფარდებით პროპორციულ საგადასახადო ტვირთში, რათა შემცირდეს უთანასწორობა. ანუ, მაღალი შემოსავლის მქონე გადამხდელი უნდა დაიბეგროს შედარებით უფრო მეტად, ვიდრე დაბალი შემოსავლის მქონე გადამხდელი;

რეგრესული - აღნიშნული მეთოდი წარმოადგენს პროგრესიული მეთოდის საპირისპიროს, რადროსაც საგადასახადო ბაზის ზრდასთან ერთად წარმოებს გადასახადის განაკვეთის შემცირება;

ფიქსირებული - აღნიშნულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელთა საქმიანობის სახეების მიხედვით დგინდება ფიქსირებული თანხა. მაგალითად, საქართველოში თონეში წარმოებული საქონლის მიწოდება, ავტომობილების ტექნიკური მომსახურება ან სოლარიუმის მომსახურება.³⁵

ცნობილია გადასახადებით დაბეგვრის პრინციპების არაერთი კლასიფიკაცია. რიგი მეცნიერები დაბეგვრის სისტემაში გამოყოფენ სამართლებრივ, ეკონომიკურ, ორგანიზაციულ და სოციალურ პრინციპებს. თითოეული ეს ჯგუფი აერთიანებს კონკრეტული პრინციპების არაერთ სახეობას რომლებიც უფრო თეორიული შესწავლისა და მეცნიერული ანალიზის ობიექტებია და პირდაპირ არ მოიაზრებიან პრაქტიკული ბიზნესმენების ინტერესების სფეროში.³⁶

გადასახადებით დაბეგვრის სადამფუძნებლო პრინციპებს წარმოადგენს: თანასწორობისა და ეფექტურობის პრინციპები.

თანასწორობის, ანუ როგორც მას ხშირად უწოდებენ სამართლიანობის პრინციპის თანახმად, პირი უნდა დაიბეგროს სამართლიანად, გადასახადი თანასწორად უნდა იყოს განაწილებული. განასხვავებენ ჰორიზონტალური და ვერტიკალური სამართლიანობის პრინციპებს. ჰორიზონტალური სამართლიანობა მოითხოვს, რომ თანაბარ ეკონომიკურ პირობებში მყოფმა პირებმა უნდა გადაიხადონ თანაბარი გადასახადები. ვერტიკალური სამართლიანობის პრინციპის თანახმად, არათანაბარ ეკონომიკურ პირობებში მყოფმა პირებმა უნდა გადაიხადონ

³⁵ როდონ ქორჩილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2014. გვ 22-26

³⁶ ნინო იაშვილი, თეა ჭეიშვილი, საგადასახადო სამართალი, სამაგიდო კრებული მეწარმეთათვის, თბილისი 2007. გვ 13

არათანაბარი გადასახადები. ამ პრინციპის თანახმად, ვინც მეტ სიკეთეს იღებს სახელმწიფოსგან, უნდა გადაიხადოს მეტი გადასახადები.

ეფექტურობის პრინციპის მიხედვით, გადასახადების ადმინისტრირება ანუ გადასახადების აკრეფა არ უნდა ჯდებოდეს ძვირი. ამოღებული გადასახადები მრავალჯერ უნდა აღემატებოდეს მის ამოღებაზე გაწეულ ხარჯებს.³⁷

ქვეყანაში საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი ეფუძვნება სხვადასხვა ნორმებისა და პრინციპების ერთიანობას, რომლებიც ქმნიან საგადასახადო სამართალს და ამასთანავე წარმოადგენენ ქვეყნის სამართლებრივი სისტემის შემადგენელ ნაწილს. აღნიშნული პრინციპებია: კანონის უზენაესობის პრინციპი; საგადასახადო ტვირთის დისკრიმინაციის დაუშვებლობის პრინციპი; გადასახადების დაწესებისა და შემოღების პრინციპი; უკუქმედების ძალის (დამამბობისას) უარყოფის პრინციპი.

კანონის უზენაესობის პრინციპი გულისხმობს, რომ დაუშვებელია საგადასახადო კოდექსის დარღვევით დაწესებული ან გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება, აგრეთვე გადასახადის გადახდევინება კოდექსით დადგენილ ვადაზე ადრე. ამასთანავე უფლებამოსილი ორგანო საგადასახადო დავის (საჩივრის) განხილვისას ვალდებულია იხელმძღვანელოს სამართლიანობის, ობიექტურობის, მხარეთა თანასწორობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპების დაცვით.

საგადასახადო ტვირთის დისკრიმინაციის დაუშვებლობის პრინციპი ითვალისწინებს გადასახადების გადახდის საყოველთაო ვალდებულებას და ყველა გადასახადის გადამხდელის თანასწორობას საგადასახადო კანონმდებლობის წინაშე. საგადასახადო კოდექსი კრძალავს ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დაწესებას და ცალკეული პირის გათავისუფლებას გადასახადისაგან, ამასთანავე გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათით შესაბამისი სამართლებრივი საფუძვლის წარმოშობის მომენტიდან მისი მოქმედების მთელი პერიოდის განმავლობაში.

გადასახადების დაწესებისა და შემოღების პრინციპი გულისხმობს, რომ გადასახადების სტრუქტურა, შემოღების წესი, ოდენობა და გათავისუფლება დასაშვებია მხოლოდ შესაბამისი სამართლებრივი აქტის საფუძველზე. საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში გადასახადების დაწესებისა და შემოღების პრინციპები მნიშვნელოვან როლს ასრულებენ ქვეყანაში საგადასახადო სისტემის მოწყობისას.

³⁷ ნინო იაშვილი, თეა ჭეიშვილი, საგადასახადო სამართალი, სამაგიდო კრებული მეწარმეთათვის, თბილისი 2007. გვ 14

უკუქმედების ძალის (დამძიმებისას) უარყოფის პრინციპის შესაბამისად გადასახადის გადამხდელს არ დაუმძიმდება პასუხისმგებლობა. კერძოდ, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა. ვინაიდან ნორმატიულ აქტს, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს.³⁸

1.3 საგადასახადო სისტემების შექმნისა და განვითარების თეორიული საფუძვლები

საგადასახადო სისტემასთან დაკავშირებული საკითხები ყოველთვის იყო მეცნიერ ეკონომისტთა კვლევის საგანი და სახელმწიფო მოღვაწეთა ინტერესის სფერო, რაც განპირობებული იყო სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსების აუცილებლობით და ქვეყნის წინაშე მდგარი პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური პრობლემების გადაწყვეტით.

ყველა ქვეყნის საგადასახადო სისტემები ყალიბდებოდა სხვადასხვა ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური პირობების ზემოქმედებით, გადასახადის სახეებით, მათი სტრუქტურით, აკრეფის საშუალებებით, განაკვეთებით, ხელისუფლების სხვადასხვა დონის ფისკალური უფლებამოსილებით, საგადასახადო ბაზით, გადასახადების მოქმედების სფეროთი.³⁹

მეცნიერი ეკონომისტები, გადასახადების შესახებ აზრთა სხვადასხვაობის მიუხედავად, თანხმდებიან მთავარში, რომ ქვეყნის არსებობისთვის და მისი სოციალურ - ეკონომიკური განვითარებისათვის აუცილებელია გადასახადების გადახდა. ამის ნათელი დასტურია საგადასახადო ადმინისტრირების შესახებ დღემდე არსებული თეორიული და მეთოდოლოგიური მიდგომები. ამ მხრივ მნიშვნელოვანია მერკანტილისტების (XVI-XVII საუკუნე) ნააზრევი საგადასახადო სისტემის თეორიული მიდგომების ჩამოყალიბებასა და გადასახადების მეცნიერულ შესწავლაში. ისინი თვლიდნენ, რომ თითოეულმა სუბიექტმა უნდა გადაიხადოს იმის ეკვივალენტი

³⁸ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართლის საფუძვლები, თბ. 2000, გვ. 4

³⁹ ია ხარაზი, საზღვარგარეთის ქვეყნების საშემოსავლო გადასახადის ზოგიერთი სამართლებრივი ასპექტის შესახებ (შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი, ჟურნალი დიპლომატია და სამართალი №2(5)2018, გვ. 9

გადასახადი, რა სარგებლობასაც იგი ღებულობს სახელმწიფოსაგან. მათ მიერ წინა პლანზე წამოწეულ იქნა გადასახადების სამართლიანობის პრინციპი, რომელიც დღესაც ძალაშია და სულ უფრო მეტ აქტუალობას იძენს ცივილიზებულ ქვეყნებში. ამასთანავე, მერკანტილისტები თვლიდნენ, რომ, რაც მეტად მუშაობს ადამიანი, მით ნაკლებად უნდა დაიბეგროს იგი, ხოლო, პირიქით, ზარმაცი და უმუშევარი უფრო მაღალი განაკვეთით.⁴⁰

დაბეგვრის თეორია ახალ სიმაღლეზე იქნა აყვანილი ინგლისური კლასიკური პოლიტიკური ეკონომიის ერთ-ერთი ფუძემდებლის უილიამ პეტის (1623-1687 წწ.) მიერ. მან ნაშრომში „ტრაქტატი გადასახადებისა და მოსაკრებლების შესახებ“, დაასაბუთა, რომ სამართლიანი და მოწესრიგებული საგადასახადო სისტემა სტიმულს აძლევს ეკონომიკის განვითარებას და სტაბილურს ხდის სახელმწიფოს ფუნქციონირებას. პეტის მიაჩნდა, რომ პიროვნების მიერ მისი ფიზიკური არსებობისთვის მინიმუმზე ზევით გამომუშავებული შემოსავალი გადასახადის სახით უნდა გადაცემოდა სახელმწიფოს.

ქართული ეკონომიკური აზრის განვითარებაში მნიშვნელოვანი წვლილი შეიტანეს სულხან-საბა ორბელიანის (1658-1725 წწ.) ნაშრომებმა. ნიშანდობლივია ის გარემოება, რომ მას ჯერ კიდევ ერთი საუკუნით ადრე, სანამ ევროპაში ეკონომიკური სკოლის წარმომადგენლები - ფიზიოკრატები გამოჩნდებოდნენ, საყურადღებო ეკონომიკური მოსაზრებები აქვს გამოთქმული გაცვლით ურთიერთობებზე და ალბ მცემობაზე, სიმდიდრის წყაროებზე, სახელმწიფო შემოსავლებზე, გადასახადებით დაბეგვრაზე, საფინანსო სისტემის მოწყობის შესახებ და ა.შ.⁴¹

აღსანიშნავია ფიზიოკრატიული სკოლის წარმომადგენლების მიდგომები გადასახადებით დაბეგვრისა და საგადასახადო ადმინისტრირების განვითარების მიმართულებით. ამ კუთხით მნიშვნელოვანია სკოლის დამფუძნებლისა და მთავარი იდეოლოგის ფრანსუა კენეს (1694-1774 წწ.) მიერ შემუშავებული თეორია, რომლის თანახმად ზედმეტი ღირებულების ფორმირების წყაროს წარმოადგენს მიწათმოქმედება და, შესაბამისად, გადასახადის ამოღება მხოლოდ მიწიდან მიღებული წმინდა შემოსავლიდან უნდა განხორციელდეს. მისი აზრით, დაშვებული უნდა ყოფილიყო ხორბლის თავისუფალი ექსპორტი და თავისუფალი ვაჭრობა, რომელიც მაქსიმალურად გაზრდიდა სასოფლო სამეურნეო წამოებას, როგორც საფუძველს მრეწველობის საყოველთაო მოხმარებისა, რადგანაც ეს ითვლებოდა ნაციონალური ეკონომიკის აყვავების

⁴⁰ როდონ ქორჩილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2014. გვ.27

⁴¹ ოთინაშვილი რ. საქართველოს ეკონომიკა, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი, თბ. 2011, გვ. 36

საუკეთესო საფუძვლად. რა თქმა უნდა, აღნიშნული შეხედულება დღევანდელი გადასახედიდან არ ხსნის გადასახადების დაბეგვრის თეორიულ არსს, მაგრამ ფიზიოკრატების დამსახურებას წარმოადგენს ის, რომ მათ საკმაოდ დამაჯერებლად და არგუმენტირებულად დაასაბუთეს დებულება შემოსავლების ზრდის შესაბამისად გადასახადების გადიდების მიზანშეწონილობის შესახებ და ვაჭრობის ლიბერალიზაციის მნიშვნელობა ეკონომიკური განვითარების საქმეში.

პირველი თეორიული შეხედულებები გადასახადების შესახებ ცნობილია „გადასახადების კლასიკური თეორიის სახელით“. ამ მიმართულების სათავეებთან იდგნენ იმდროინდელი მეცნიერების კლასიკოსები: ა. სმიტი, უ. პეტი, დ. რიკარდო, დ. მილი, რომლებიც მიიჩნევდნენ, რომ ეკონომიკა იყო მყარი, თვითრეგულირებადი სისტემა, სადაც მოთხოვნა წარმოშობს მიწოდებას და რომელიმე მათგანის ზრდას ავტომატურად მოსდევს თვითგაწონასწორება. გადასახადები კი ითვლებოდა სამეურნეო სუბიექტის შემოსავლების მეტნაკლებად მოწესრიგებულ და სისტემატიზებულ ამოღებად სახელმწიფოს სასარგებლოდ, რომელიც ეფუძნებოდა ოთხ ძირითად პრინციპს: თანასწორობა, განსაზღვრულობა, გადახდის სიადვილე და სიიაფე. კლასიკურ თეორიაში გადასახადები განიხილებოდა, მხოლოდ როგორც სახელმწიფოს ბიუჯეტის შევსების წყარო და თეორიტიკოსების დავისა და განსჯის საგანი იყო მათი დაწესებისა და ამოღების სამართლიანობა.⁴²

დაბეგვრის თეორიის განვითარებაში საყურადღებოა კლასიკური პოლიტიკური ეკონომიის ფუძემდებლის ადამ სმიტის (1723-1790 წწ.) მოსაზრებები. 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

⁴² ნინო იაშვილი, თეა ჭივილი, საგადასახადო სამართალი, სამაგიდო კრებული მეწარმეთათვის, თბილისი 2007. გვ. 25

ვხედავთ, გადასახადების ადმინისტრირების სრულყოფაში ადამ სმიტი განსაკუთრებულ ყურადღებას ანიჭებდა მოწესრიგებული დაბეგვრის მექანიზმის არსებობას. ამასთანავე, ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს საკითხად მას მიაჩნდა საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქება და გადასახადების ამოღებისათვის აუცილებელი ხარჯების შემცირება.⁴³

ადამ სმიტის მოძღვრებამ გადასახადების თეორიაზე მოგვიანებით განვითარება ჰპოვა საყოველთაოდ ცნობილი ინგლისელი ეკონომისტის დავიდ რიკარდოს (1772-1823 წწ.) შრომებში. მან ჩამოაყალიბა დებულება იმის თაობაზე, რომ მოგების გადასახადის გადიდება იწვევს პროდუქციისა და მომსახურების ფასის ზრდას, რაც შემდგომ ეკონომიკურმა პრაქტიკამ დაადასტურა და აღნიშნული დებულება დღესაც ძალაშია.⁴⁴

მე-20 საუკუნის პირველ ნახევარში მოღვაწე ერთ-ერთი უდიდესმა ეკონომისტმა, ჯონ 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.⁴⁵

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

⁴³ სმიტი ა, გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ, თბილისი 1938, გვ. 383

⁴⁴ როდონ ქორჩილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2014. გვ. 34

⁴⁵ კეინსი ჯ.მ. დასაქმების, პროცენტისა და ფულის ზოგადი თეორია, ქუთაისი 1995, გვ. 31

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 ზრდას და, შესაბამისად, მატულობს მოხმარება და საბოლოო ჯამში იზრდება ერთობლივი 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. ⁴⁶

გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებზე მსოფლიო ეკონომიკური აზრის განვითარების პარალელურად, საყურადღებო მოსაზრებებია გამოთქმული საქართველოში 1799 წელს შედგენილ „სახელმწიფო წესწყობილების რეფორმის კანონპროექტში, სადაც ეკონომიკური თეორიის კეინსურ მიმართულებაზე 130 წლით ადრე დასაბუთებულია ეკონომიკურ საქმიანობაში სახელმწიფოს აქტიური ჩარევის აუცილებლობა, გამიჯნულია სახელმწიფოს და მოსახლეობის შემოსავლის წყაროები. ხაზინის შევსების ერთ-ერთ წყაროდ მიჩნეულია საიჯარო ურთიერთობების განვითარება. საყურადღებოა მოსაზრებები შრომის დანაწილების სრულყოფისა და მეწარმეობის განვითარების შესახებ. ⁴⁷

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.

⁴⁶ მესხია ი. ნიკოლეიშვილი ო. გადასახადები და დაბეგვრა, თბილისი 2002, გვ. 21

⁴⁷ როდონ კორჩილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2014, გვ. 41

ნეოკლასიკური თეორიის ფუძემდებელი ჯ. მილი სახელმწიფოს მიიჩნევდა ეკონომიკის მადესტაბილიზებელ ფაქტორად და მხოლოდ და მხოლოდ მეორეხარისხოვან როლს ანიჭებდა მას ეკონომიკის რეგულირებაში. იგი უპირატესობას ანიჭებდა ფულად-საკრედიტო სიტემასა და ცენტრალური ბანკის როლს ეკონომიკის მართვაში.⁴⁸

ცნობილმა ინგლისელმა ეკონომისტმა არტურ სესილ პიგუმ (1877-1959 წწ.) ეკონომიკაში სახელმწიფოს ჩარევის და მისი რეგულირების შესახებ კეთილდღეობის ადრეული თეორიული იდეები ერთიანად შეკრა და კრიტიკულად შეაფასა კლასიკოსების ხედვა იმის თაობაზე, რომ თავისუფალი საბაზრო მეურნეობა ავტომატურად უზრუნველყოფს წონასწორობას. აღნიშნული მოსაზრების საპირისპიროდ მან თავის ნაშრომში - „კეთილდღეობის ეკონომიკა“, საზოგადოებრივი კეთილდღეობის ამაღლების გზად სახელმწიფო ღონისძიებების განხორციელება მიიჩნია. პიგუს მიხედვით, სახელმწიფოს მიერ შემუშავებული საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკა საზოგადოებრივი კეთილდღეობას უნდა ემსახურებოდეს, შესაბამისად, გადასახადებმა კეთილდღეობა მინიმალურად უნდა დააზარალოს, ამასთანავე გადასახადებისა და სახელმწიფო ხარჯების ოპტიმალური თანაფარდობის დადგენას იგი დიდ მნიშვნელობას ანიჭებდა.⁴⁹

მე-20 საუკუნის პირველ ნახევარში მეცნიერი ეკონომისტების მიერ იწყება გადასახადებზე ადრე აღიარებული და გაბატონებული თეორიული საფუძვლების გადახედვა. ამერიკელმა ნობელის პრემიის ლაურეატმა, პოლ სამუელსონმა (1915-2009 წწ.) 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 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

⁴⁸ ნინო იაშვილი, თეა ჭეიშვილი, საგადასახადო სამართალი, სამაგიდო კრებული მეწარმეთათვის, თბილისი 2007. გვ. 26

⁴⁹ როდონ ქორჭილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2014. გვ.34

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.⁵⁰

მილტონ ფრიდმანის მიერ შემუშავებული მონეტარიზმის თეორიის ძირითადი პოსტულატია ბაზრის თავისუფლება და სახელმწიფოს რეგულირების შეზღუდვა მხოლოდ იმ ფუნქციებამდე, რომელთა განხორციელებაც სახელმწიფოს გარდა არავის შეუძლია - ფულის მოძრაობის რეგულირება. განსაკუთრებული აქცენტი კეთდება გადასახადებისა და გადასახადების განაკვეთების შემცირებაზე. მიუხედავად მონეტარიზმის თეორიის პოპულარობისა, მან ვერ შეძლო კეინსიანური თეორიის ჩანაცვლება. ინგლისელმა ეკონომისტებმა ი. ფიშერმა და ნ. კალდორმა წამოაყენეს ნეოკეინსიანური თეორია, სადაც ასაბუთებდნენ, რომ აუცილებელია დაბეგვრის ობიექტების გამიჯვნა მომხმარებლებთან მიმართებაში, რათა საბოლოო მოხმარებისა და დანაზოგების დაბეგვრა შემოიფარგლოს დანაზოგებზე საპროცენტო განაკვეთით.

დღეისათვის არ არსებობს რომელიმე ერთი უნაკლო საგადასახადო თეორია. ცივილიზებული ეკონომიკის ქვეყნების უმრავლესობაში, რომელთა მთავრობებიც პრაქტიკაში იყენებენ რეგულირების მეთოდებს, მოქმედებს სამი ურთიერთგაპირობებული კონცეფცია - გამოიყენება კეინსიანური სხვადასხვა ვარიანტი, მიწოდების ეკონომიკის თეორია და მონეტარიზმი.⁵¹

გადასახადებთან დაკავშირებული საკითხები საუკუნეების განმავლობაში რჩება ყურადღების ცენტრში და მწვავე განხილვის საგნად, რაც განპირობებულია სახელმწიფოსა და გადასახადების ურთიერთკავშირით. გადასახადების თემატიკამ მიმდინარე 21-ე საუკუნეშიც არათუ დაკარგა აქტუალობა, არამედ მოქნილი საგადასახადო სისტემა სხვა პრობლემურ საკითხებთან ერთად (მსოფლიო კრიზისი, ტერორიზმი, ტრეფიკინგი, ნარკომანია) დღესდღეობითაც რჩება მსოფლიოს - მათ შორის, ჩვენი ქვეყნის პრიორიტეტულ მიმართულებად, მით უმეტეს გლობალიზაციისა და მკაცრი მსოფლიო კონკურენციის პირობებში.

სახელმწიფოს მოწყობის პარალელურად, მას შემდეგ, რაც გადასახადებმა დაიმკვიდრა თავი საზოგადოებრივ ცხოვრებაში და სახელმწიფო შემოსავლების მთავარი წყარო გახდა, ჩამოყალიბდა

⁵⁰ როდონ ქორჩილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2014. გვ.21-23

⁵¹ ნინო იაშვილი, თეა ჭიუციანი, საგადასახადო სამართალი, სამაგიდო კრებული მეწარმეთათვის, თბილისი 2007. გვ.27

საგადასახადო სისტემებიც. **მეცნიერთა უმრავლესობა საგადასახადო სისტემის წარმოშობისა და განვითარების სამ ძირითად ეტაპს გამოყოფენ:**

პირველი ეტაპი მოიცავს უძველესი დროიდან შუა საუკუნეების დასაწყისამდე პერიოდს, როდესაც სახელმწიფოს ჩამოყალიბების კვალდაკვალ მიმდინარეობდა „საგადასახადო სისტემის“ ფორმირება, მაგრამ იგი ქაოსურ ხასიათს ატარებდა;

მეორე ეტაპი მოიცავს პერიოდს მე-16 საუკუნის დასასრულიდან მე-19 საუკუნის დასაწყისამდე, როდესაც მთელ რიგ ქვეყნებში შეიქმნა საგადასახადო-საფინანსო დაწესებულებების ქსელი და სახელმწიფომ საკუთარ თავზე აიღო საგადასახადო ადმინისტრაციული და მეთოდური საკითხების გადაწყვეტა.

გადასახადების განვითარების **მესამე ეტაპზე** სახელმწიფო საკუთარ ხელში იღებს გადასახადების დადგენისა და აკრების ყველა ფუნქციას, ადგენს საკანონმდებლო - სამართლებრივ ბაზას, განსაზღვრავს ქვეყნის ფულად-საკრედიტო და საბიუჯეტო-საგადასახადო პოლიტიკას, ამასთანავე უზრუნველყოფს მისი შესრულებისათვის აუცილებელი კონტროლის მექანიზმის შემუშავებასა და დანერგვას.

დღეისათვის გადასახადების სისტემა არის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი და ეკონომიკური ერთიანობის მქონე ცალკეული გადასახადების ერთობლიობა. **გადასახადების სისტემის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ერთიანობა** კი გადასახადის სახეებისა და მათი იურიდიული შემადგენლობის ძირითადი ელემენტების დაწესების ცენტრალიზებული წესია.⁵²

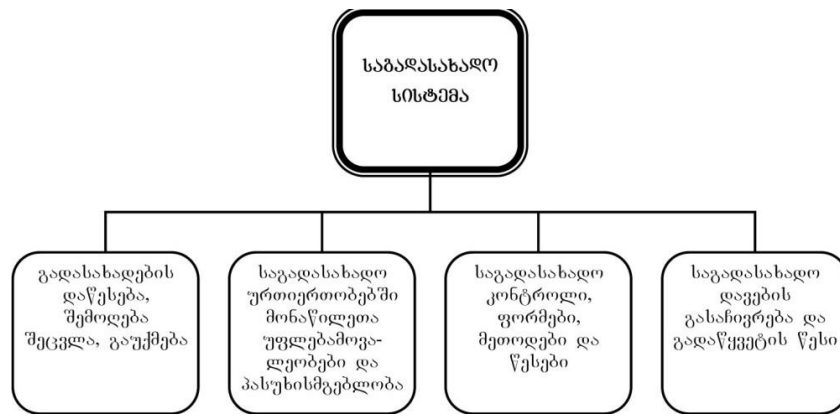
საგადასახადო სისტემა მოიცავს გადასახადებთან დაკავშირებულ მრავალ საკითხს, რომლებიც დაჯგუფებულია და წარმოდგენილია როგორც საგადასახადო სისტემის შემადგენელი ოთხი ძირითადი ელემენტი (იხ. სქემა #1)⁵³

სქემა #1

⁵² ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

⁵³ საქართველოს პარლამენტის ეროვნული ბიბლიოთეკა ,

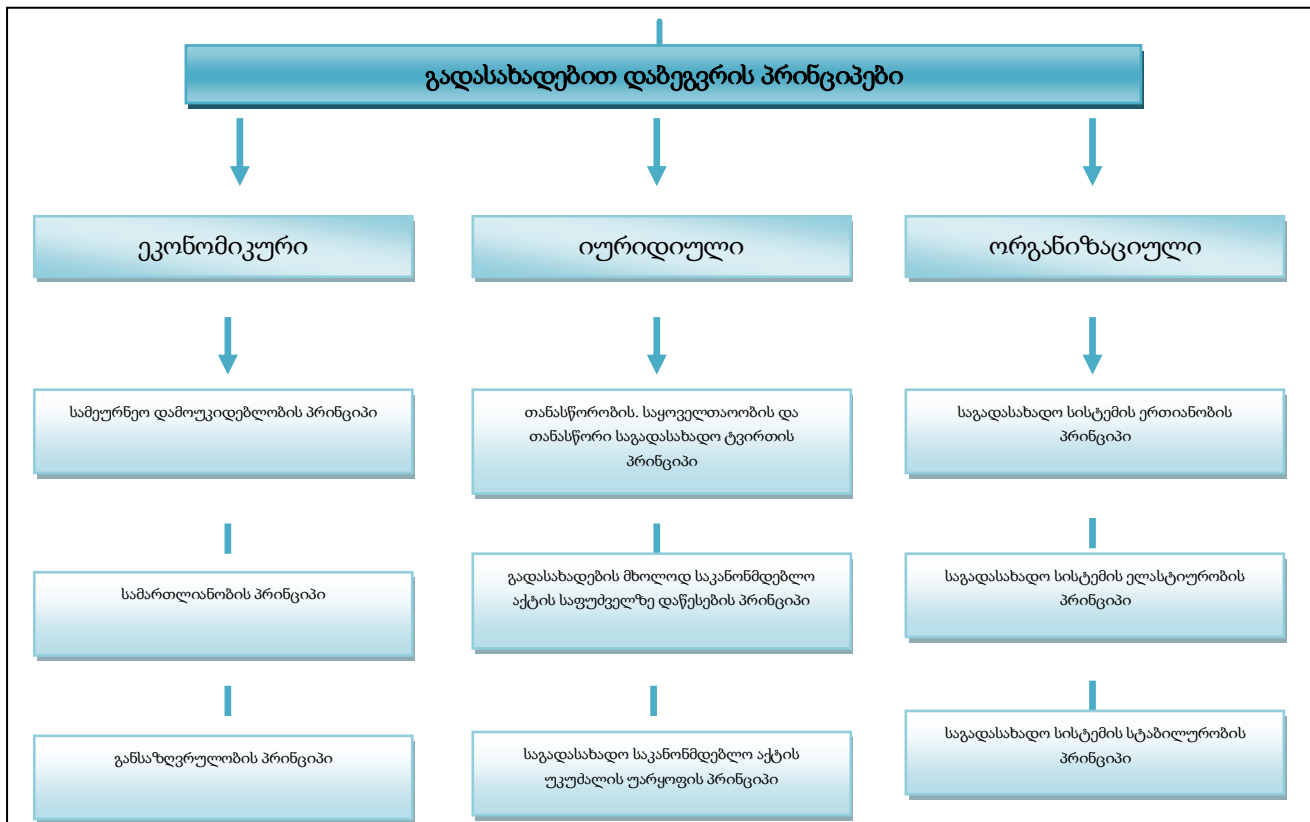
<http://www.nplg.gov.ge/gsd/collect/ekonomik/index/assoc/HASH0122.dir/gaddasagIII.jpg>



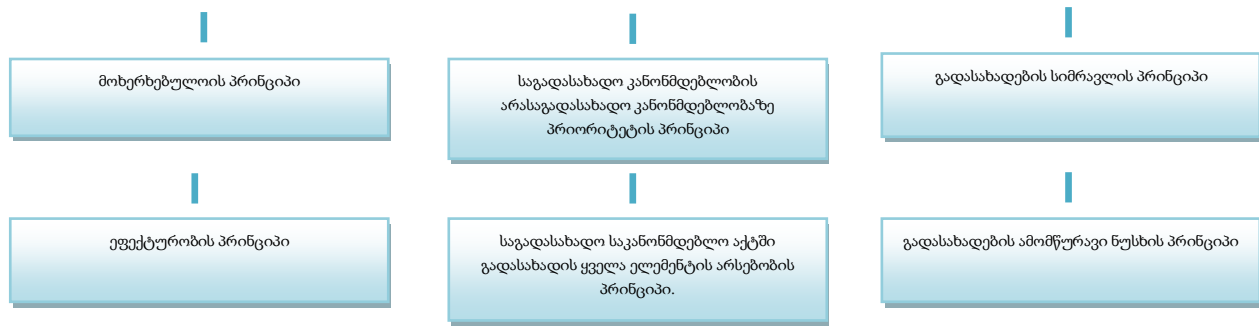
გადასახადების სისტემის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ერთიანობა გადასახადის სახეებისა და მათი იურიდიული შემადგენლობის ძირითადი ელემენტების ცენტრალიზებული წესით დაწესებაში გამოიხატება. იგი განპირობებულია ნებისმიერი გადასახადისათვის საერთო გადასახადებით დაბეგვრის კონსტიტუციური პრინციპებით.

გადასახადით დაბეგვრის პრინციპები ეს საგადასახადო სფეროში გამოყენებული საბაზო იდეები და დებულებებია. გადასახადებით დაბეგვრის სისტემაში შეიძლება გამოვყოთ ეკონომიკური, იურიდიული და ორგანიზაციული პრინციპები. (იხ. სქემა #2)⁵⁴

სქემა #2



⁵⁴ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018



გადასახადებით დაბეგვრის ეკონომიკური პრინციპები

დღეისათვის შეიძლება გამოვყოთ დაბეგვრის ოთხი ეკონომიკური პრინციპი, რომელიც დემოკრატიული სახელმწიფოს საგადასახადო სისტემაში უნდა იქნეს რეალიზებული:

- სამართლიანობის პრინციპი;
- განსაზღვრულობის პრინციპი;
- მოხერხებულობის პრინციპი;
- ეფექტურობის პრინციპი.

სამართლიანობის პრინციპი. სამართლიანობის პრინციპის შესაბამისად, სახელმწიფოს თითოეულმა მოქალაქემ მონაწილეობა უნდა მიიღოს სახელმწიფო ხარჯების დაფინანსებაში საკუთარი შემოსავლებისა და შესაძლებლობების შესაბამისად.

მოგვიანებით სამართლიანობის პრინციპი ცვალებადი ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური გარემოებების ზეგავლენით მნიშვნელოვნად გარდაიქმნა და მან ორი ასპექტი შეიძინა: „ჰორიზონტალური სამართლიანობა“ და „ვერტიკალური სამართლიანობა“.

თანასწორობის შედარებით ფართო პრინციპიდან გამომდინარე ერთნაირმა ფაქტებმა ერთნაირი შეფასება უნდა მიიღოს. ამიტომ თანაბარ მდგომარეობაში მყოფმა და ერთნაირი გადასახადით დასაბეგრი შემოსავლის მქონე პირებმა გადასახადი ერთი განაკვეთით უნდა გადაიხადონ. ამაშია „ჰორიზონტალური სამართლიანობის“ არსიც.

„ჰორიზონტალური სამართლიანობის“ პრინციპისგან განსხვავებით, სხვადასხვა მატერიალური შესაძლებლობების მქონე პირებმა საკუთარი შემოსავლების სხვადასხვა წილი უნდა გადაიხადონ გადასახადების სახით. სწორედ ამიტომ, შედარებთ მაღალი შემოსავლების მიმართ გამოყენებული უნდა იქნას გადასახადის მაღალი განაკვეთები. ეს განპირობებულია განსაზღვრული სოციალური შეხედულებებით და მიმართულია შემოსავლების გადანაწილებაზე. ასე აიხსნება „ვერტიკალური სამართლიანობა“.

ვერტიკალური სამართლიანობის პრინციპის თანახმად, პირები, რომლებიც არათანაბარ მდგომარეობაში იმყოფებიან, არათანაბარ საგადასახადო პოზიციებში უნდა იმყოფებოდნენ. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, ვინც სახელმწიფოსაგან მეტ სიკეთეს იღებს, მან მეტიც უნდა გადაიხადოს გადასახადების სახით (სარგებლის პრინციპი).

დღეისათვის სამართლიანობის პრინციპის განვითარება ეფექტური საგადასახადო განაკვეთების, გადასახადებით დაბეგრაზე ინფლიაციური პროცესების ზეგავლენის, გადასახადების აცილების, გადასახადებისგან თავის არიდების და ა.შ. პრობლემების გადაწყვეტის მიმართულებით ხორციელდება.

განსაზღვრულობის პრინციპი - მას კანონიერების პრინციპიც შეიძლება ვუწოდოთ, გულისხმობს, რომ გადასახადი, რომელიც ვალდებულია გადაიხადოს ყველა ცალკეულმა პიროვნებამ მკაცრად უნდა იყოს განსაზღვრული. მისი გადახდის დრო, ფორმა და ოდენობა უნდა იყოს გარკვეული და ცხადი, როგორც უშუალოდ გადამხდელისთვის, ასევე ყველა დანარჩენისათვისაც.

განსაზღვრულობის პრინციპს თანამედროვე მკვლევარები მჭიდროდ უკავშირებენ საგადასახადო კანონმდებლობის სტაბილურობის პრობლემას. გადასახადის გადამხდელმა ზუსტად უნდა იცოდეს არა მხოლოდ ამა თუ იმ გადასახადის აკრეფის პირობები, არამედ დარწმუნებულიც უნდა იყოს იმაში, რომ ეს პირობები გარკვეული პერიოდის განმავლობაში არ შეიცვლება. გლობალური განუსაზღვრელობა სახელმწიფოს მიმართ უნდობლობას იწვევს და წარმოების განვითარებისა და მოქალაქეთა კეთილდღეობის ზრდის სერიოზულ დაბრკოლებას წარმოადგენს. აუცილებელია გავითვალისწინოთ, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის სტაბილურობა საერთო ეკონომიკური სტაბილურობის მიღწევის საშუალებაა.

მოხერხებულობის, პრინციპის თანახმად, ყველა დაწესებული გადასახადი, უნდა იქნას აკრეფილი იმ დროს და იმ სახით, რომელიც ყველაზე მოსახერხებელია გადამხდელისათვის. გადასახადის აკრეფის მოხერხებული საშუალებები უნდა უზრუნველყოფდნენ რაც შეიძლება ნაკლებ ზეგავლენას პირის ეკონომიკური საქმიანობის პროცესზე. თანამედროვე მეცნიერებაში ამ პრინციპს გადასახადებით დაბეგრის ნეიტრალიტეტის პრინციპსაც უწოდებენ. ნეიტრალიტეტის პრინციპი გადასახადის გადამხდელებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტის ინტერესების დაბალანსებას გულისხმობს.

ეფექტურობის, პრინციპის თანახმად, ყველა გადასახადი იმდენად მოხერხებულად უნდა დაწესდეს, რომ მან არ გადააჭარბოს, ხაზინის რეალურ საჭიროებებს. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, საგადასახადო სისტემაში უნდა გამოიყენებოდეს იაფი ადმინისტრირების მეთოდები. ეფექტურობის (ეკონომიურობის) პრინციპის

შესაბამისად, აკრეფილი გადასახადის თანხები მნიშვნელოვნად უნდა აღმატებოდეს მის ადმინისტრირებაზე გაწეულ ხარჯებს.

თანამედროვე მკვლევარები ეფექტურობის პრინციპის მთელ რიგ ახალ ასპექტებს გამოყოფენ. ითვლება, რომ გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელის თანხლები ხარჯები უნდა იყოს მინიმალური. რეალობაში არცთუ იშვიათად ასეთი დანახარჯები აღმატება გადასახადების აკრეფასთან და მათი გადახდის კონტროლთან დაკავშირებულ ადმინისტრაციულ ხარჯებს. დამქირავებლები, დაქირავებულების ხელფასიდან საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშების, დაკავებისა და ბიუჯეტში დროულად გადარიცხვის მიზნით, იძულებულნი არიან ბუღალტერიის შესაბამისი მუშაკების შესანახად გარკვეული ხარჯები გასწიონ. ბუნდოვანი და ორაზროვანი საგადასახადო კანონმდებლობა აიძულებს გადასახადის გადამხდელს გასწიონ კონსულტანტთა მომსახურების, ხოლო დავის შემთხვევაში - ადვოკატთა მომსახურების ხარჯებიც. საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებები აიძულებს გადასახადის გადამხდელს, აღნიშნული დანახარჯების გარდა, გასწიონ შეცვლილ პირობებთან მათი სააღრიცხვო სისტემების ადაპტირების ხარჯებიც. შედეგად, გადასახადის გადამხდელთა მომსახურების მიზნით, წარმოიშობა ახალი სპეციალობები: აუდიტები, კონსულტანტები, საგადასახადო ადვოკატები და ა.შ.

პროფესორ ზვიად როგავას განმარტებით, გადასახადებით დაბეგვრის პრინციპები ეს გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის არსებული ურთიერთსაწინააღმდეგო ინტერესების კომპრომისების ძიების მიმართულებაა. აუცილებელია გავითვალისწინოთ, ისიც, რომ გადასახადით დაბეგვრის პრინციპები იურიდიულ ინსტრუმენტადაც გვევლინებიან.

გადასახადებით დაბეგვრის იურიდიული პრინციპები მკაფიოდაა ასახული კანონმდებლობაში. გადასახადებით დაბეგვრის იურიდიულ პრინციპებს განეკუთვნება:⁵⁵

- გადასახადის გადამხდელთა იურიდიული თანასწორობის პრინციპი;
- გადასახადებით დაბეგვრის საყოველთაოობის პრინციპი;
- თანასწორი საგადასახადო ტვირთის პრინციპი;
- გადასახადების მხოლოდ საკანონმდებლო აქტის საფუძველზე დაწესების პრინციპი;
- საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმატიული აქტის უკუმაღლის უარყოფის პრინციპი;
- გადასახადებით დაბეგვრისას საგადასახადო კანონმდებლობის არასაგადასახადო კანონმდებლობაზე პრიორიტეტის პრინციპი;

⁵⁵ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

- საგადასახადო საკანონმდებლო აქტში გადასახადის იურიდიული შემადგენლობის ყველა ელემენტის არსებობის პრინციპი.

დღეისათვის შეიძლება გამოვყოთ საქართველოს საგადასახადო სისტემის შემდეგი **ორგანიზაციული პრინციპები**:

- საგადასახადო სისტემის ერთიანობის პრინციპი;
- საგადასახადო სისტემის ელასტიურობის პრინციპი;
- საგადასახადო სისტემის სტაბილურობის პრინციპი;
- გადასახადების სიმრავლის პრინციპი;
- ადგილობრივი გადასახადების ამომწურავი ნუსხის პრინციპი.

საგადასახადო სისტემის ერთიანობის პრინციპი გულისხმობს საფინანსო და საგადასახადო პოლიტიკის, აგრეთვე საგადასახადო სისტემის ერთიანობას, რაც განმტკიცებულია საქართველოს კონსტიტუციით. საქართველოს კონსტიტუციის მე-3 მუხლის თანახმად, მხოლოდ საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა გამგებლობას მიეკუთვნება სახელმწიფო ფინანსები და სახელმწიფო სესხი; ფულის მოჭრა; საბანკო, საკრედიტო, სადაზღვევო და საგადასახადო კანონმდებლობა.

საგადასახადო სისტემის ელასტიურობის პრინციპი XIX საუკუნის ბოლოს გერმანელი ეკონომისტის ადოლფ ვაგნერის მიერ ჩამოყალიბდა. მისი არსი მდგომარეობს იმაში, რომ სახელმწიფოს შეუძლია აწიოს ან დაწიოს გადასახადის განაკვეთები თავისი მიმდინარე ობიექტური საჭიროებებისა და მოთხოვნილებების შესაბამისად. ობიექტური საჭიროებებისა და მოთხოვნილებების გათვალისწინებით, გადასახადები და ცალკეული საგადასახადო მექანიზმები შეიძლება ოპერატიულად შეცვალოს საგადასახადო ტვირთის შემცირების ან ზრდის გზით. ცვალებადი საზოგადოებრივ-პოლიტიკური და ეკონომიკური სიტუაციების საპასუხოდ სახელმწიფომ უნდა შეძლოს ახალ ეკონომიკურ და პოლიტიკურ პირობებზე ადაპტირება და ადეკვატური რეაგირება.

საქართველოს საგადასახადო სისტემაში გადასახადების ელასტიურობის პრინციპის რეალიზაციას სერიოზული ნაკლოვანებები გააჩნია. კერძოდ, მრავალი უცხოელი ექსპერტის აზრით, საგადასახადო კანონმდებლობის ხშირი და გაუთვალისწინებელი ცვლილებები, ერთ-ერთი ყველაზე სერიოზული მიზეზია, რის გამოც უცხოელი ინვესტორები უარს აცხადებენ საქართველოში ინვესტიციების განხორციელებაზე. ინვესტიციების განხორციელებისას „საგადასახადო არასტაბილურობა“ ეკონომიკური მაჩვენებლების ზუსტი გამოანგარიშების შესაძლებლობას არ იძლევა.

საგადასახადო სისტემის სტაბილურობის პრინციპის თანახმად, საგადასახადო სისტემა უნდა მოქმედებდეს ხანგრძლივი დროის განმავლობაში. ამასთან, საგადასახადო რეფორმა უნდა ხორციელდებდეს განსაკუთრებულ შემთხვევებში და მკაცრად განსაზღვრული წესით.ეს პრინციპი არაა განპირობებული მხოლოდ გადასახადის გადამხდელთა ინტერესებით. აუცილებელია გვახსოვდეს, რომ საგადასახადო სისტემის შეცვლა ობიექტურად იწვევს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების მკვეთრ შემცირებას და

წონასწორობის აღდგენას რამდენიმე წელი სჭირდება. საგადასახადო სისტემის სტაბილურობის პრინციპი ასახულია საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 ნაწილში, რომლის თანახმადაც საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება, გარდა აქციზისა, ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდა შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით.

გადასახადების სიმრავლის პრინციპის თანახმად, სახელმწიფოს საგადასახადო სისტემა უნდა ეფუძნებოდეს დიფერენცირებული გადასახადებისა და დაბეგვრის ობიექტების ერთობლიობას. სხვადასხვა გადასახადებისა და დაბეგვრის ობიექტების კომბინაციამ უნდა შექმნას ისეთი სისტემა, რომელიც საგადასახადო ტვირთს გადასახადის გადამხდელებზე გადაანაწილებს.

საქართველოს ერთიანი ეკონომიკური სივრცე საქართველოს ერთიან საგადასახადო პოლიტიკას განაპირობებს. **ადგილობრივი გადასახადების ამომწურავი ნუსხის პრინციპი** საგადასახადო შემოსავლების ჰარმონიზაციის მიზანს ემსახურება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი აწესებს ადგილობრივი გადასახადების ამომწურავ ჩამონათვალს. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანო უფლებამოსილია შემოიღოს მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მთელ ტერიტორიაზე ერთიანი განაკვეთის სახით ან/და ამ ერთეულის ტერიტორიაზე ცალკეული დარგების ან/და საქმიანობის სახეების მიხედვით, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში.

1.4 განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემები

გადასახადების სისტემა ისტორიული განვითარების შედეგია. ამასთან, არსებობს ზოგადი ეკონომიკური ფაქტორებიც, რომლებიც კონკრეტული სახის გადასახადების შერჩევას, მათ თანაფარდობას და მნიშვნელობას განაპირობებენ. განვითარებადი ქვეყნები, და მათ შორის საქართველო, საკუთარი საგადასახადო სისტემის ცამოყალიბებისა და სრულყოფის პროცესში აქტიურად ეყრდნობიან განვითარებული ქვეყნების - დასავლეთ ევროპის ქვეყნებისა და აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობებს. მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნებში დაგროვილი გამოცდილების შესწავლა სულ უფრო და უფრო აქტუალური ხდება.

მსოფლიო პრაქტიკაში, სხვადასხვა სახის გადასახადების დანიშნულებიდან გამომდინარე გადასახადების სისტემის ოთხ ძირითად საბაზისო მოდელს გამოყოფენ.

ანგლოსაქსური მოდელი ფიზიკურ პირთა პირდაპირ გადასახადებზეა ორიენტირებული. ამ მოდელის მიმდევარ ქვეყნებში არაპირდაპირი გადასახადების წილი უმნიშვნელოა. აშშ-ში ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი ბიუჯეტის შემოსავლების 44 %-ს შეადგენს. ფიზიკურ პირთა გადასახდელები საწარმოთა გადასახდელებს აღემატება. აღნიშნული მოდელი გამოიყენება ასევე ავსტრალიაში, დიდ ბრიტანეთში, კანადაში და ზოგიერთ სხვა ქვეყნებში.

ევროკონტინენტური მოდელი ანგლოსაქსური მოდელისაგან განსხვავებით სოციალური დაზღვევის ანარიცხების მაღალი წილითა და არაპირდაპირი გადასახადების მნიშვნელოვანი წილით ხასიათდება. არაპირდაპირი გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლები რამოდენიმეჯერ აღემატება პირდაპირი გადასახადებიდან მიღებულ შემოსავლებს. მაგალითად, გერმანიაში სოციალური დაზღვევის შენატანების წილი ბიუჯეტის შემოსავლების 45 %-ს შეადგენს, არაპირდაპირი გადასახადების წილი – 22 %-ს, ხოლო პირდაპირი გადასახადების – მხოლოდ 17 %-ს. მსგავსი მაჩვენებლებია ამ მოდელზე ორიენტირებულ სხვა ქვეყნებშიც – ნიდერლანდებში, საფრანგეთში, ავსტრიაში, ბელგიაში.

გადასახადების სისტემის **ლათინოამერიკული მოდელი** ინფლიაციური ეკონომიკის პირობებზეა გათვლილი. ფასების ცვლილებებზე ყველაზე მგრძობიარედ არაპირდაპირი გადასახადები რეაგირებენ და უკეთ იცავენ ბიუჯეტს ინფლაციისაგან. სწორედ ამიტომ ისინი ლათინოამერიკული მოდელის გადასახადების სისტემის საფუძველს წარმოადგენენ. ამასთან, ადმინისტრირების მექანიზმით არაპირდაპირი გადასახადები პირდაპირ გადასახადებთან შედარებით მარტივია. მათ არ სჭირდებათ საგადასახადო სამსახურების განვითარებული აპარატი და დახვეწილი გაანგარიშებების სისტემა. ამიტომ, როგორც წესი, ნაკლებად განვითარებულ ქვეყნებში მაღალია არაპირდაპირი გადასახადების წილი. გარდა ამისა, აღნიშნული ქვეყნების მოსახლეობის შემოსავლები განვითარებული ქვეყანების მოსახლეობასთან შედარებით ნაკლებია, რაც ასევე პირდაპირი გადასახადების უმნიშვნელო დონეს განაპირობებენ. არაპირდაპირი გადასახადების წილი ჩილეს ბიუჯეტების შემოსავლებში 46%-ს შეადგენს, ბოლივიის ბიუჯეტების შემოსავლებში - 42%-ს, ხოლო პერუს ბიუჯეტების შემოსავლებში - 49 %-ს.⁵⁶

⁵⁶ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

გადასახადების სისტემის შერეული მოდელი, რომელიც გადასახადების სისტემის სხვადასხვა მოდელის ნიშნებს აერთიანებს, საკმაოდ ბევრ ქვეყანაში გამოიყენება. სახელმწიფოები შერეულ მოდელს შემოსავლების სტრუქტურის დივერსიფიკაციის მიზნით ირჩევენ, რათა ბიუჯეტი გადასახადის ცალკეულ სახეებზე ან გადასახადების ჯგუფებზე არ იყოს დამოკიდებული.

თავი II საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო ადმინისტრირება საქართველოში

2.1. საქართველოში განხორციელებული საგადასახადო რეფორმები და მიღებული შედეგები

საქართველოს თანამედროვე საგადასახადო სისტემა ძირითადად 1991-1992 წლების მიჯნაზე ქვეყანაში მიმდინარე კარდინალური ეკონომიკური გარდაქმნებისა და საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლის პერიოდში ჩამოყალიბდა. ჩვენი ქვეყნის საგადასახადო სისტემა საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების ბაზაზე იქმნებოდა. სწორედ ამიტომ, იგი ზოგადი სტრუქტურითა და აგებულების პრინციპებით ძირითადად მსოფლიო ეკონომიკაში გავრცელებულ გადასახადებით დაბეგვრის სისტემებს შეესაბამება. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემის ძირითადი ელემენტები ეროვნული სპეციფიკის გათვალისწინებით ყალიბდებოდა.⁵⁷

აღსანიშნავია, რომ პროფესორი ზვიად როგავა სახელმძღვანელოში „საგადასახადო სამართალი, ერთმანეთისგან განასხვავებს ცნებებს - „საგადასახადო სისტემა“ და „გადასახადების სისტემა“. მისი აზრით, საგადასახადო სისტემა უფრო ფართო ცნებაა. იგი ეკონომიკური და სამართლებრივ-პოლიტიკური მაჩვენებლებით ხასიათდება.

საგადასახადო სისტემა არის დროის გარკვეულ პერიოდში კონკრეტულ სახელმწიფოში გადასახადებით დაბეგვრის არსებითი პირობების ურთიერთდაკავშირებული ერთობლიობა. საგადასახადო სისტემა მოიცავს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადების (მათი დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების) გადახდევინების პრინციპების, ფორმებისა და

⁵⁷ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

მეთოდების, საგადასახადო ორგანოებისა და საგადასახადო კონტროლის, აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას.

საგადასახადო სისტემის ელემენტებია: ⁵⁸

- გადასახადებით დაბეგვრის პრინციპები;
- გადასახადების დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების წესი;
- გადასახადების სისტემა;
- სხვადასხვა დონის ბიუჯეტებს შორის საგადასახადო შენატანების განაწილების წესი;
- საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეთა უფლებები და ვალდებულებები;
- საგადასახადო კონტროლის ფორმები და მეთოდები;
- საგადასახადო ურთიერთობის მონაწილეთა პასუხისმგებლობა;
- გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და ინტერესების დაცვის საშუალებები;
- საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის პრობლემების გადაწყვეტისადმი მიდგომები და სხვა.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებაზე უშუალო ზეგავლენა მოახდინა რეალური საგადასახადო ურთიერთობების სამართლებრივი რეგულირების გამოცდილების არქონამ, კანონმდებლობის შესამუშავებლად დაშვებულმა შემჭიდროებულმა ვადებმა, საბაზრო მეურნეობაზე გარდამავალი პერიოდისთვის ქვეყანაში არსებულმა ეკონომიკურმა და სოციალურმა კრიზისმა.

საქართველოს პირველმა საგადასახადო კოდექსმა, რომელიც მიღებული იქნა საქართველოს პარლამენტის მიერ 1997 წლის 13 ივნისს, განსაზღვრა საგადასახადო სისტემის სტრუქტურა და ფუნქციონირების ზოგადი მექანიზმი, გადასახადის სახეები, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი, საგადასახადო ორგანოებისა და გადასახადის გადამხდელების ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა, საგადასახადო-სამართლებრივი პრინციპები, საგადასახადო ტერმინოლოგია და ა.შ. ⁵⁹

საქართველოში საგადასახადო რეფორმის ძირითად მიზანს წარმოადგენდა: საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივება, საგადასახადო ტვირთის შემცირება და უფრო თანაბრად განაწილება, საგადასახადო სისტემის დამამახინჯებელი გავლენის შესუსტება დაუსაბუთებელი პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების გაუქმების გზით, საგადასახადო ტვირთის შემცირება ზოგადად ეკონომიკაზე. კომპლექსური

⁵⁸ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

⁵⁹ საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი,

<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/31690?publication=86>

გადაწყვეტილებებისა და მიზანმიმართული ქმედებების წყალობით საგადასახადო რეფორმის ძირითადი მიზანი გარკვეულწილად მიღწეული იქნა. შედარებით მნიშვნელოვანი წარმატება საგადასახადო რეფორმების საქართველოში ეს არის გადასახადების რიცხვის ტოტალური შემცირება, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტურობის დონის ამაღლება. საკმარისია აღინიშნოს, რომ 20 გადასახადზე მეტიდან, რომელიც არსებობდა 2005 წლამდე, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საქართველოში მოქმედებს ხუთი საერთო-სახელმწიფოებრივი და ერთი ადგილობრივი გადასახადი. საგადასახადო განაკვეთების შემცირებისაგან მიღებული საბიუჯეტო დანაკარგები კომპენსირებულია საგადასახადო ბაზის გაფართოების, ბიზნესის განვითარების ხარჯზე. საგადასახადო რეფორმას არაპირდაპირი დივიდენდებიც აქვს: საგადასახადო სისტემის ლიბერალიზაცია და გამარტივება და გადასახადის გადამხდელების უსაფრთხოების გაძლიერება დადებითად აისახა საინვესტიციო კლიმატზე და დაბეგვრისაგან გამოყვანილი კაპიტალის ლეგალურ სფეროში დაბრუნებაზე.⁶⁰

ექსპერტთა გარკვეული ნაწილის აზრით, საგადასახადო რეფორმები საქართველოში პირობითად სამ ეტაპად იყოფა. პირველი ეტაპი – 2004-2007 წწ., როდესაც მიღებული იქნა ძირითადი ინსტიტუციონალური ცვლილებები, დაიწყო ბრძოლა კორუფციასთან, განხორციელდა გადასახადების რაოდენობის ღრმა ჭრა, დაიწყო ზედმეტი ბიუროკრატიული დაბრკოლებების აღმოფხვრის განხორციელება. ამ ეტაპზე მნიშვნელოვნად შემცირდა ფორმალური საგადასახადო ტვირთი. მეორე ეტაპი მოიცავს 2007-2009 წწ., ამ პერიოდში მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა ინსტიტუციონალური პოტენციალი, მოხდა საგადასახადო ადმინისტრირების ახალი ორგანოების ფორმირება, საგადასახადო ტვირთის შემდგომი შემცირება. განხორციელდა ინსტიტუციონალური ტრანსფორმაცია – შეიქმნა საგადასახადო შემოსავლების სამსახური, გაუმჯობესდა ინფრასტრუქტურა, კაპიტალური რემონტი ჩაუტარდა და მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა საბაჟო საკონტროლო-გამშვები პუნქტებისა და ცენტრალური საგადასახადო სამსახურის ტექნიკური აღჭურვილობა. გადასახადების ამოღების ეფექტურობის გაზრდისათვის მიღებულია კომპლექსური გადაწყვეტილებები, შექმნილია გადასახადების გადამხდელთა ერთიანი ბაზა. მესამე ეტაპი მოიცავს 2010-2011 წწ., ამ დროს გატარდა საგადასახადო პოლიტიკის ღრმა კომპლექსური რეფორმები, დასრულდა საბაჟო რეფორმა, განისაზღვრა მომსახურების

⁶⁰ დავით ჯანგიანი, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში; თსუ, უნივერსიტეტის გამომცემლობა, თბილისი 2016, გვ. 85

http://press.tsu.ge/data/image_db_innova/Disertaciebi_economics/davit_jangiriani.pdf

პრიორიტეტები, IT ტექნოლოგიების მეშვეობით მკვეთრად შემცირდა საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის ხარჯები. მესამე ეტაპზე მიღებული იქნა ახალი საგადასახადო კოდექსი, შემოღებული იქნა დაბეგვრის ახალი რეჟიმები მცირე და საშუალო მეწარმეთა მოთხოვნილებების შესაბამისად.⁶¹

დღეისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადების ერთობლიობას. ერთიანი გადასახადის (Flat tax - ბრტყელი გადასახადი) იდეამ, რაც მრავალი ფისკალური გადასახდელის ერთი გადასახადით შეცვლას გულისხმობს, არ გაამართლა. პირები შემოსავალს სხვადასხვა გზებითა და სხვადასხვა ფორმებით იღებენ. ამასთან, არ არსებობს უნივერსალური გზა, რომელიც გადასახადებით დაბეგვრისას ყველა ეკონომიკური გარემოების გათვალისწინებას შეძლებს. ერთიანი გადასახადი არღვევს თანაბარი საგადასახადო ტვირთის პრინციპს და ამიტომ იგი უსამართლოდ მიიჩნევა. გარდა ამისა, ერთიანი გადასახადი სახელმწიფოსათვის ძალიან მაღალი რისკის შეცველია, ვინაიდან გადასახადისაგან თავის არიდების შემთხვევებმა შეიძლება საფრთხის წინაშე დააყენოს ბიუჯეტის სამემოსავლო ნაწილის შესრულება.⁶²

უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადების სიმრავლის პრინციპსაც შეუძლია სერიოზული ზიანი მიაყენოს ეკონომიკურ და სოციალურ ურთიერთობებს. გართულებული გადასახადების სისტემა გარდაუვლად იწვევს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევას. კანონმდებლის გაუაზრებელი ქმედებების გამო ირღვევა კანონიერების პრინციპი და იზრდება მოქალაქეთა უარყოფით დამოკიდებულება მთელი სამართლებრივი სისტემის მიმართ. იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადების სისტემა გადატვირთულია არაეფექტური გადასახადებით და მათ ადმინისტრირებაზე გაწეული ხარჯები მნიშვნელოვნად აღემატება ამ გადასახადების სახით მიღებულ შემოსავლებს, სახეზეა გადასახადებით დაბეგვრის ეფექტურობის (ეკონომიურობის) პრინციპის დარღვევა. 1997-2004 წლებში არსებული საქართველოს გადასახადების სისტემა სწორედ აღნიშნული მიდგომით ხასიათდებოდა. ცალკეული მცირე გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლები იმდენად უმნიშვნელო იყო, რომ ისინი ვერ ფარავდნენ მათ ადმინისტრირებაზე გაწეულ ხარჯებს.⁶³

2004 წლის 22 დეკემბერს საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებული მეორე საგადასახადო კოდექსით გადასახადების სისტემის რეფორმირება განხორციელდა. პატარა არაეფექტური

⁶¹ დავით ჯანგირიანი, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში; თსუ, უნივერსიტეტის გამომცემლობა, თბილისი 2016, გვ. 86

http://press.tsu.ge/data/image_db_innova/Disertaciebi_economics/davit_jangiriani.pdf

⁶² ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

⁶³ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

გადასახადების გრძელი ნუსხა ფისკალურად მნიშვნელოვანი გადასახადებით მოკლე ნუსხით შეიცვალა.

საქართველოს გადასახადების სისტემის საფუძველს ორი სახის გადასახადები შეადგენენ. პირველი სახის გადასახადები დაკავშირებულია იურიდიული და ფიზიკური პირების მიერ შრომითი და ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავალთან (მოგებასთან), ხოლო მეორე სახის გადასახადები - საქონლისა და მომსახურების მიწოდებასთან. მიუხედავად გადასახადების სიმრავლისა, საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის ყველა საგადასახადო შემოსავლის უდიდეს ნაწილს არაპირდაპირი გადასახადები შეადგენენ. 2017 წელს არაპირდაპირი გადასახადები საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების 62%-ს (მ.შ. დღგ - 43%-ს) შეადგენენ, მაშინ როდესაც მოგების გადასახადის წილი მხოლოდ 8%-ს, ხოლო საშემოსავლო გადასახადის წილი - 29%-ს შეადგენს.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის უმნიშვნელოვანეს ელემენტს დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) წარმოადგენს, რომელმაც 1992 წლიდან, აქციზთან ერთად, ბრუნვის გადასახადი და გაყიდვიდან გადასახადი შეცვალა. დღგ-ის შემოღება, რომელიც ფართოდ გამოიყენებოდა დასავლეთ ევროპის ქვეყნებში, ევროპულ ბაზართან ინტეგრაციის დაწყების მიზანს ემსახურებოდა. არაპირდაპირი გადასახადების (დღგ-სა და აქციზის) სისტემის ამოქმედება მიზნად ისახავდა ეკონომიკის ფინანსური გაჯანსაღების რეალური პირობების შექმნას და ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ზრდის ამოცანების გადაწყვეტას, მით უმეტეს, რომ თავდაპირველად, გადასახადის განაკვეთი 28%-ს შეადგენდა. ამასთან, ფასების ლიბერალიზაციის პირობებში, აღნიშნულმა გადასახადმა თავდაპირველად სამომხმარებლო საქონლისა და მომსახურების გაძვირება გამოიწვია და წმინდა ფისკალურ ფუნქციას ასრულებდა.

გადასახადების სისტემის ეკონომიკური ერთიანობა მაკროეკონომიკური მასშტაბით დასაბუთებულობის პრინციპის რეალიზაციის აუცილებელი პირობაა. გადასახადების სისტემის შემუშავებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული გადასახადებით დაბეგვრის ზეგავლენა მთლიანობაში ქვეყნის ეკონომიკაზე.

ყველაზე განზოგადებული მაჩვენებელი, რომელიც ამ ზეგავლენას ახასიათებს საგადასახადო ტვირთია (საგადასახადო წნეხი). **საგადასახადო ტვირთის** ქვეშ მოაზრება ქვეყნის ჯამური საგადასახადო შემოსავლების ფარდობა მთლიან ეროვნულ პროდუქტთან (მეპ (Gross National Product, GNP) - ქვეყნის რეზიდენტების მიერ მიწოდებული შრომითა და ქონებით ერთ წელიწადში წარმოებული პროდუქციისა და მომსახურების საბაზრო ღირებულება), გამოხატული პროცენტებში. საგადასახადო ტვირთი გვიჩვენებს, საზოგადოების მიერ წარმოებული პროდუქტის

რა ნაწილი გადანაწილდება საბიუჯეტო მექანიზმების მეშვეობით. ამ მაჩვენებლის გარეშე შეუძლებელია განისაზღვროს ის ხაზი, რომლის გადაკვეთაც სახელმწიფოს არ შეუძლია.

საგადასახადო ტვირთი განვითარებული ეკონომიკის ქვეყნებში 21,1 %-დან (კანადა) 64,8 %-მდე (იტალია) მერყეობს. საკმაოდ მაღალი საგადასახადო ტვირთის მქონე ქვეყნებს განეკუთვნება: უნგრეთი (48.4%), გერმანია (48.8%), შვედეთი (49.1%), ესტონეთი (49.4%), საბერძნეთი (49.6%), ჩეხეთი (50.4%), სლოვაკეთი (51.2%), იაპონია (51.3%), ავსტრია (51.7%), ბელგია (58.4%), საფრანგეთი (62.7%) ყოფილი საბჭოთა კავშირის ქვეყნებში საგადასახადო ტვირთი 16,4 %-დან (საქართველო) 54,8 %-მდე (ბელორუსი) მერყეობს.⁶⁴

საგადასახადო ტვირთი იანგარიშება როგორც კონკრეტულ ქვეყანასთან, ასევე კონკრეტულ გადასახადის გადამხდელთან მიმართებაშიც. კონკრეტულ გადასახადის გადამხდელთან მიმართებაში, საგადასახადო ტვირთი ასახავს გადასახადის გადამხდელის ერთობლივი შემოსავლიდან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადების წილს. როგორც წესი, ამ მაჩვენებლის გამოთვლა წარმოებს ყველა დარიცხული გადასახადების ჯამის შეფარდებით საქონლის (მომსახურების) მიწოდების მოცულობასთან, სხვა მიწოდებიდან მიღებული შემოსავლების ჩათვლით. ფაქტობრივი საგადასახადო ტვირთი კონკრეტულ გადასახადის გადამხდელთან მიმართებაში შესაძლებელია არსებითად განსხვავდებოდეს ერთმანეთისაგან. როგორც წესი, საგადასახადო შენატანების ყველაზე მაღალი დონით ალკოჰოლური სასმელების მწარმოებელი გადასახადის გადამხდელები ხასიათდებიან, ვინაიდან ამ საქონლის ღირებულებაში მნიშვნელოვანი წილი აქციზს უჭირავს. საგადასახადო შენატანების მაღალი დონეა ნავთობპროდუქტების მწარმოებელ და იმპორტიორ საწარმოებშიც. ეს მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად ნაკლებია სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მწარმოებელ საწარმოებში.

მსოფლიო პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ტვირთი გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების 40-50%-ს აღემატება, მაშინ გადასახადების სისტემა არაეფექტურია, ვინაიდან იგი ხელს უშლის მეწარმეობის განვითარებას, იზრდება გადასახადებისაგან თავის არიდების შემთხვევები, ვიწროვდება საგადასახადო ბაზა.⁶⁵

საგადასახადო ტვირთის ზომაზე დიდად არის დამოკიდებული ეკონომიკისა და ბიზნესის მდგრადი განვითარება. ამდენად, საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური ზომის დადგენა ნებისმიერი სახელმწიფოს მნიშვნელოვანი და ერთობ რთული მეცნიერული და პრაქტიკული ხასიათის პრობლემაა.

⁶⁴ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

⁶⁵ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

2017 წელს საქართველოში ძალაში შევიდა მოგების გადასახადის რეფორმა ე.წ. ესტონური მოდელი, რაც ითვალისწინებდა მოგების გადასახადის გაუქმებას. ესტონური მოდელის თანახმად⁶⁶ მოგების გადასახადის გამოთვლა არ მოითხოვდა ცალკეული შემოსავლებისა და ხარჯების დეტალურ ანალიზს და აქცენტები გადატანილი იყო ფულადი მონაცემების კონტროლზე, შესაბამისად მნიშვნელოვნად უნდა გამარტივებულიყო გადასახადების ადმინისტრირებაც. აღნიშნულ რეფორმა დააჩქარებდა ეკონომიკურ ზრდას ქვეყანაში; გაიზრდებოდა ფინანსურ რესურსებზე კომპანიების ხელმისაწვდომობა.

რეფორმით გათვალისწინებულია დაბეგვრის ახალ რეჟიმზე საფინანსო სექტორის (გარდა საფინანსო ბიზნესისა, მათ შორის არარეზიდენტი კომპანიების მუდმივი დაწესებულებები) გადასვლა 2020 წლიდან. ახალი მოდელის მიხედვით მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია, განაწილებული მოგება რომელიც საწარმოს მიერ მის პარტნიორზე დივიდენდის სახით, ფულადი ან არაფულადი ფორმით ნაწილდება.

1. განაწილებული მოგება;
2. გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის;
3. უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა; მათ შორის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალების დანაკლისი;
4. საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი.

მოცემული მოდელის შემოღებით მიღებული შედეგები წარმოადგინა ელიზავეტა ხელაშვილმა სამაგისტრო ნაშრომში „ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გავლენა საქართველოზე (ესტონური მოდელი)“⁶⁷ და დაასკვნა, რომ „რეფორმამ მოკლევადიან პერიოდში გამოიწვია საქართველოს ბიუჯეტის შემცირება, კერძოდ 2017 წელს, სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში, დაახლოებით, 600 მილიონი ლარის, ხოლო 2018 წელს, დაახლოებით, 300-დან 400 მილიონ ლარამდე დანაკლისი იქნება, თუმცა შემდგომ წლებში მთავრობა მისაღები ეკონომიკური ზრდის ხარჯზე ამ დანაკარგების სრულ კომპენსირებას ელის.“ მისივე აზრით, ესტონური მოდელის

⁶⁶ ელიზავეტა ხელაშვილი, ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გავლენა საქართველოზე (ესტონური მოდელი), სამაგისტრო ნაშრომი, თბილისი 2018 წელი; გვ 40-66, <https://openscience.ge/bitstream/1/84/1/Elizaveta%20Khelashvili.pdf>

⁶⁷ ელიზავეტა ხელაშვილი, ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გავლენა საქართველოზე (ესტონური მოდელი), სამაგისტრო ნაშრომი, თბილისი 2018 წელი; გვ 69, <https://openscience.ge/bitstream/1/84/1/Elizaveta%20Khelashvili.pdf>

დანერგვა დიდი წინგადადგმული ნაბიჯია ეკონომიკის სტიმულირების მიმართულებით. ყველა თანხმდება რომ მოდელი განსაკუთრებით მიმზიდველი სწორედ მცირე და საშუალო ბიზნესისთვისაა. თუმცა, გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ ესტონური მოდელის დანერგვით მიღებული ეფექტები საქართველოში უამრავ ფაქტორზეა დამოკიდებული და გარკვეულ დაშვებებს ეფუძნება. როგორც ეკონომისტები და ბიზნესის წარმომადგენლები აფასებენ მნიშვნელოვან დადებით შედეგებს მოდელი საშუალოვადიან და გრძელვადიან პერიოდში გამოიღებს, იქამდე კი მთვარობამ არ უნდა გაზარდოს მნიშვნელოვნად ადმინისტრაციული ხარჯები და ამგვარად იზრუნოს საბიუჯეტო დეფიციტის შევსებაზე და არა გაზრდილი აქციზის გადასახადებით, რომლის ცვლილებაც სპონტანურად, ბიზნესთან კომუნიკაციის გარეშე განხორციელდა. მეორე უმთავრესი საკითხი არის ხარვეზები მოდელში და ბიზნესის მხრიდან მზაობა. მცირე და საშუალო ბიზნესის წარმომადგენლებს შესაძლოა გაუმარტივდეთ დეკლარაციის შევსების პროცედურები, თუმცა თვისებრივად ახალ მოდელზე გადასვლა მათი მხრიდან დამატებით ხარჯებთან არის დაკავშირებული და ახალ სისტემაში გარკვეული ადაპტაციის პერიოდია საჭირო. მოდელის დანერგვა უნდა მოხდეს ბიზნესთან აქტიური თანამშრომლობის შედეგად.

2.2 საქართველოს საგადასახადო სისტემის ქართული მოდელი და გადასახადების სტრუქტურა

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ქართული მოდელის საფუძველს საგადასახადო კოდექსი წარმოადგენს. გადასახადების სისტემაში შემავალი თითოეული გადასახადი ინდივიდუალურია და მკაცრად განსაზღვრული ადგილი უჭირავს არა მხოლოდ გადასახადების სისტემაში, არამედ მთლიანად საფინანსო სისტემაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით,⁶⁸ გადასახადი არის სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი კონსტიტუციის შესაბამისად:

⁶⁸ საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/31690?publication=86>

- განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს;
- აწესრიგებს სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას;
- განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას;
- განსაზღვრავს უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს;
- არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს;
- აწესრიგებს საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.⁶⁹

გადასახადის გადამხდელებიდან გამომდინარე შესაძლებელია გამოვყოთ საწარმოებისა და ორგანიზაციების გადასახადები, ფიზიკური პირების გადასახადები, საწარმოების, ორგანიზაციების და ფიზიკური პირების საერთო გადასახადები (შერეული გადასახადები).

დაბეგვრის ფორმიდან (აკრეფის საშუალებიდან) გამომდინარე შესაძლებელია გამოვყოთ პირდაპირი (საშემოსავლო-ქონებრივი) და არაპირდაპირი (მოხმარების) გადასახადები.

პირდაპირი გადასახადები - ეს სავალდებულო შენატანებია, რომელსაც იხდის მწარმოებელი ან მესაკუთრე მატერიალური სიკეთის დაგროვების პროცესში, განსაზღვრული დაბეგვრის ობიექტის მოცულობის მიხედვით .პირდაპირი გადასახადები თავის მხრივ შეიძლება დავყოთ პირად და რეალურ გადასახადებად. **პირდაპირი პირადი გადასახადები** - ეს სავალდებულო შენატანებია, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი მიღებული შემოსავლის (მოგების) ხარჯზე და მიღებული შემოსავლიდან (მოგებიდან) გამომდინარე, აღნიშნული გადასახადების გადახდისას მხედველობაში მიიღება გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ მდგომარეობა (მაგალითად, საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი). **პირდაპირი რეალური გადასახადები** - ეს სავალდებულო შენატანებია, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი საკუთრებაში არსებული კანონით განსაზღვრული ქონებიდან და რომლის საფუძველსაც არა რეალური, არამედ მხოლოდ მოსალოდნელი სავარაუდო საშუალო შემოსავალი წარმოადგენს. რეალური გადასახადებით იბეგრება გადასახადის გადამხდელის სავარაუდო

⁶⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=150>

საშუალო შემოსავალი, რომელიც მოსალოდნელია მიღებული იქნეს ამ ეკონომიკურ პირობებში ამა თუ იმ გადასახადით დასაბეგრი საგნიდან (უძრავი ქონებიდან, ფულადი კაპიტალიდან და ა.შ.).

არაპირდაპირი (მოხმარების) გადასახადი არის გადასახადი (დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, იმპორტის გადასახადი), რომელიც დგინდება მიწოდებული (იმპორტირებული) საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი (იმპორტიორი) ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შემენისას (იმპორტისას).

არაპირდაპირი გადასახადები, შეიძლება დავყოთ არაპირდაპირ ინდივიდუალურ გადასახადებად და არაპირდაპირ უნივერსალურ გადასახადებად.

არაპირდაპირი ინდივიდუალური გადასახადებით იბეგრება მკაცრად განსაზღვრული საქონლის ჯგუფი (აქციზები საქონლის ცალკეულ ჯგუფებზე და სახეებზე).

არაპირდაპირი უნივერსალური გადასახადებით იბეგრება ყველა სახის საქონელი და მომსახურება, გარდა განთავისუფლებულისა (დამატებული ღირებულების გადასახადი).

ამრიგად, პირდაპირი გადასახადების საბოლოო გადამხდელია შემოსავლის მიმღები, ხოლო არაპირდაპირი გადასახადების - საქონლის ან მომსახურების მომხმარებელი.

მმართველობის დონის მიხედვით, საქართველოში მოქმედი გადასახადები შეიძლება დავყოთ საერთო-სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ გადასახადებად.

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული გადასახადები, რომელთა გადახდაც სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. აუცილებელია აღინიშნოს, რომ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების იურიდიული შემადგენლობის ყველა ელემენტი (დაბეგვრის ობიექტი, გადასახადის გადამხდელი, გადასახადის განაკვეთი, გამონაგარიშებისა და გადახდის წესი და ა.შ.), განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით და ერთიანია საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს განეკუთვნება საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, იმპორტის გადასახადი.

ადგილობრივი გადასახადია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით შემოღებული გადასახადი (ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში), რომლის გადახდაც სავალდებულოა შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე.

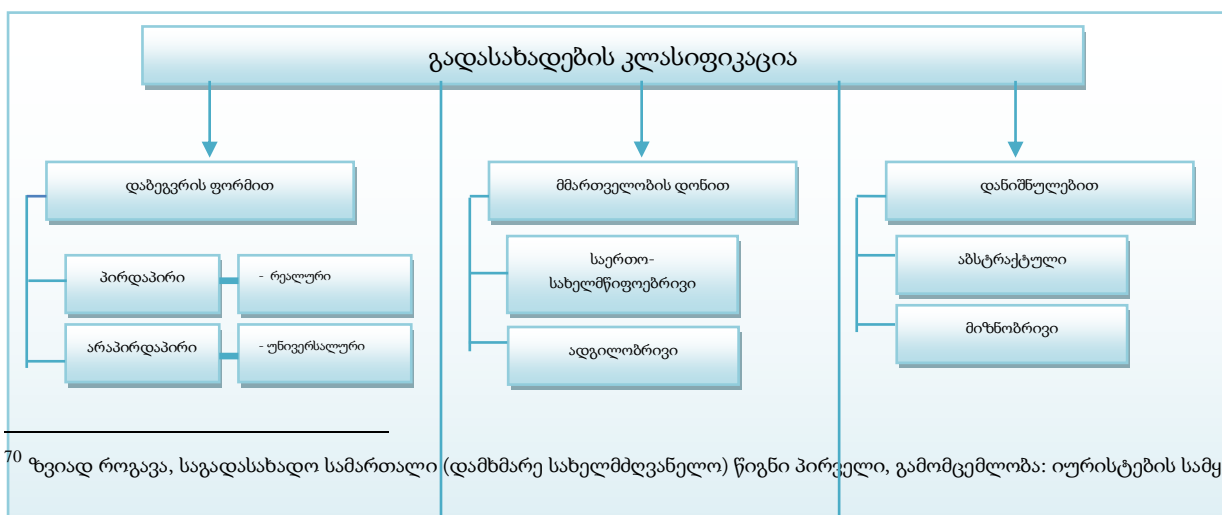
ადგილობრივი გადასახადების დაწესება ასევე ხორციელდება საქართველოს უმაღლესი საკანონმდებლო ორგანოს მიერ, თუმცა მათი შემოღება ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს პრეროგატივაა. ადგილობრივი გადასახადები ყოველთვის ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში ირიცხება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, ადგილობრივ გადასახადს მიეკუთვნება ქონების გადასახადი.

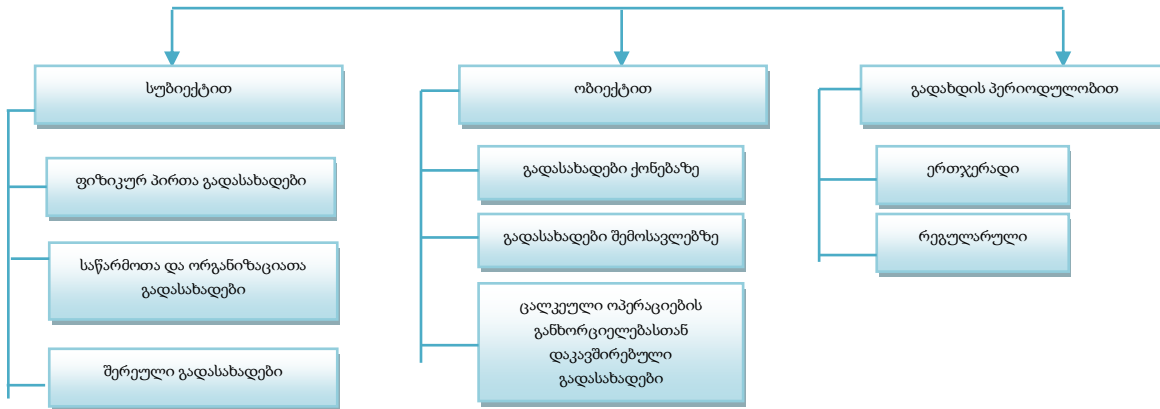
დანიშნულების ხასიათიდან გამომდინარე შესაძლებელია გამოვყოთ საერთო დანიშნულების (აბსტრაქტული) გადასახადები და მიზნობრივი გადასახადები. საერთო დანიშნულების (აბსტრაქტული) გადასახადები საერთო მიზნებს ხმარდება. ამ შემთხვევაში არ ხდება იმ ღონისძიებების ან დანახარჯების კონკრეტიზაცია, რისთვისაც ისინი იხარჯება. 2005 წლიდან საქართველოში ყველა გადასახადი საერთო დანიშნულებისაა. **მიზნობრივი (სპეციალური) გადასახადები** განკუთვნილია კონკრეტულად განსაზღვრული ღონისძიებების დასაფინანსებლად (მაგალითად, სოციალური გადასახადები უცხოეთის ქვეყნებში).

გადახდის პერიოდულობიდან გამომდინარე შესაძლებელია გამოვყოთ ერთჯერადი გადასახადები და რეგულარული გადასახადები. ერთჯერადი გადასახადების გადახდა დაკავშირებულია რაიმე მოვლენებთან, რაც არ ქმნის სისტემას. ერთჯერადი გადასახადის მაგალითია – გადასახადი მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის. **რეგულარული (სისტემური, მიმდინარე) გადასახადების** გადახდა წარმოებს სისტემურად, პერიოდულად კანონით განსაზღვრულ ქონებაზე საკუთრების უფლების ან გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლის მომტანი რაიმე სახის საქმიანობის განხორციელების მთელი დროის განმავლობაში (მაგალითად, საშემოსავლო გადასახადის და ქონების გადასახადის გადახდა წარმოებს ყოველწლიურად, დამატებული ღირებულების გადასახადის – ყოველთვიურად).

სქემა 3⁷⁰



⁷⁰ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018



დაბეგვრის ობიექტიდან გამომდინარე შესაძლებელია გამოვყოთ ქონებივი გადასახადები, საშემოსავლო (მოგების) გადასახადები და ცალკეული ოპერაციების განხორციელებასთან დაკავშირებული გადასახადები.

ქონებრივ გადასახადებს განეკუთვნება: საწარმოთა ქონების გადასახადი, ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი, მიწის გადასახადი. როგორც ვხედავთ, საქართველოს საგადასახადო სისტემაში არაერთი ქონებრივი გადასახადი არსებობს, რაც ქონების ნაირსახეობით არის განპირობებული.

საშემოსავლო (მოგების) გადასახადებს განეკუთვნება: საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი.

საქართველოში ფიზიკური პირები იხდიან საშემოსავლო გადასახადს, ხოლო საწარმოები და ორგანიზაციები - მოგების გადასახადს. მნიშვნელოვანი თავისებურებებით ხასიათდება შემოსავლის ისეთი სახეების დაბეგვრა, როგორებიცაა პროცენტები, დივიდენდები, სხვადასხვა სახის მოგებები და პრიზები, მატერიალური სარგებელი, ნატურალური ფორმით მიღებული შემოსავლები და სხვა.

სპეციალურ ლიტერატურაში შევხვდებით გადასახადების კლასიფიკაციის სხვა საფუძვლებსაც, თუმცა გადასახადების კლასიფიკაციის აღნიშნული კრიტერიუმები, რომლების პროფესორმა ზვიად როგავამ შემოგვთავაზა დღეისათვის საქართველოში მოქმედი გადასახადების დასახასიათებლად სავსებით საკმარისია.

ცალკეული ოპერაციების განხორციელებასთან დაკავშირებულ გადასახადებს განეკუთვნება: დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი.

გადასახადების კლასიფიკაციაზე (ჯგუფებად დაყოფაზე) საუბრისას აუცილებელია აღინიშნოს გადასახადებით დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმების შესახებ. გადასახადები განსხვავდება სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმებისაგან გადასახადებით დაბეგვრის მეთოდით. სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმები განცალკავებულია სხვა გადასახადებისაგან და უზრუნველყოფენ საქმიანობის დაბეგვრის განსაკუთრებით ოპტიმალურ ვარიანტს.

სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმი წარმოადგენს გადასახადების გამომანგარიშებისა და გადახდის სპეციალური წესს (ზოგჯერ გარკვეული დროის განმავლობაში), რომელიც გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილ შემთხვევებში და წესით.

მოქმედი კანონმდებლობით სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმები ვრცელდება:

- მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკურ პირებზე;
- მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკურ პირებზე;
- ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირებზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს სახელმწიფო ხელისუფლებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების კომპეტენციას როგორც საერთო-სახელმწიფოებრივ, ისე ადგილობრივ გადასახადებთან მიმართებაში.

საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო ადმინისტრირების ღრმა რეფორმირებამ თავისი ასახვა ჰპოვა საქართველოს გადასახადების დინამიკასა და სტრუქტურაში.⁷¹ მდგრადი ეკონომიკური განვითარებისათვის განხორციელებული გრძელვადიანი ლიბერალური რეფორმების შედეგად მივიღეთ:

ლიბერალური საგადასახადო რეჟიმი:

- მხოლოდ ექვსი სახის გადასახადი
- მნიშვნელოვანი პროცედურული და ინსტიტუციონალური რეფორმები
- გამარტივებული საგადასახადო სისტემა

ახალი საგადასახადო კოდექსი – საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკის გათვალისწინებით:

- ბიზნესის კეთების გამარტივება
- საგადასახადო ტვირთის შემცირება – გადასახადების ადმინისტრირების გამარტივება
- სტაბილური და მდგრადი საგადასახადო გარემოს შექმნა
- “კეთილსინდისიერების” პრინციპი
- განსაკუთრებული დაბეგვრის რეჟიმი მიკრო და მცირე ბიზნესისათვის

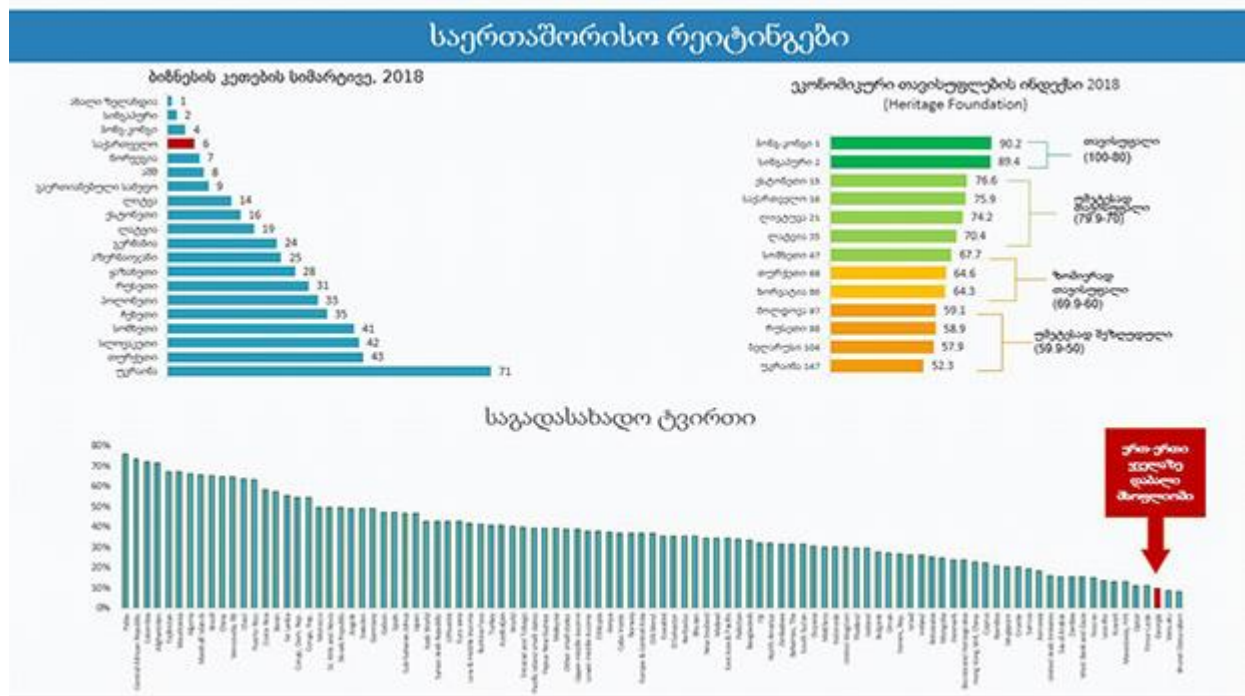
⁷¹ საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო, საქართველოს ეკონომიკური მიმოხილვა, http://www.economy.ge/uploads/meniu_publicaciebi/foreign/Economic_Outlook_GEO_2012.pdf

- სპეციალური სავაჭრო ზონა (სავაჭრო ობიექტების ან/და სავაჭრო ადგილების დაყოფა სეგმენტებად)

ფიქსირებული გადასახადი საბაჟო რეფორმა:

- გამარტივებული საბაჟო პროცედურები
- მკვეთრად გამარტივებული და შემცირებული საგარეო ვაჭრობასთან დაკავშირებული ხარჯები
- არ არსებობს რაოდენობრივი შეზღუდვები (კვოტა) იმპროტზე და ექსპორტზე
- თანამედროვე სტანდარტების შესაბამისი საბაჟო ტერმინალები

სისტემური რეფორმების წარმატებულმა და ეფექტიანად განხორციელებამ განაპირობა საქართველოს პოზიციების მნიშვნელოვანი გაუმჯობესება ავტორიტეტულ საერთაშორისო რეიტინგებში. ჩვენს ქვეყანაში განხორციელებული საგადასახადო რეფორმები დადებითად აისახა მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმის გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსზე, რომელშიც საქართველო ბოლო წლების მანძილზე სტაბილურად იუმჯობესებს მდგომარეობას. მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმის 2018 წლის „გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსის“ მიხედვით, წინა წელთან შედარებით საქართველოს ქულა 1.1 პუნქტით გაუმჯობესდა და 140 ქვეყანას შორის 66-ე ადგილს იკავებს. ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს მონაცემებით,⁷²უმჯობესდება საქართველოს საერთაშორისო რეიტინგები ბიზნესის კეთების სიმარტივის, ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსისა და საგადასახადო ტვირთის მიხედვით.



წყარო: <http://www.economy.ge/?page=ecoreview&s=37>

⁷² საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო, ძირითადი მაკროეკონომიკური ინდიკატორები, <http://www.economy.ge/?page=ecoreview&s=37>

მსოფლიო ბანკის მე-15 ყოველწლიური ბიზნესის წარმოების ანგარიშის მიხედვით,⁷³ საქართველომ 2016 – 2017 წლებში არსებითი ცვლილებები შეიტანა ადგილობრივ მარეგულირებელ სისტემაში, კერძოდ:

- ამაღლდა ელექტროენერჯის ხელმისაწვდომობა ახალი მომხმარებლებისთვის გამანაწილებელ ქსელთან მიერთების ხარჯის შემცირებით;
- გაძლიერდა მცირე ინვესტორთა დაცვის მექანიზმები;
- გამარტივდა გადახდისუუნარობის საკითხის გადაწყვეტა დებიტორებისა და კრედიტორებისთვის ვაკოტრების პროცედურებთან წვდომის ამაღლებით.

მსოფლიო ბანკის ჯგუფის Doing Business 2018 წლის ანგარიშის მიხედვით, საქართველომ გასული ერთი წლის განმავლობაში პოზიცია 7 საფეხურით გაიუმჯობესა და მე-16-დან მე-9 ადგილზე გადაინაცვლა. აღსანიშნავია, რომ მსოფლიო ბანკის ბიზნესის წარმოების რეიტინგი 190 ქვეყანას მოიცავს და საქართველო ლიდერთა ათეულში შედის.

საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს მონაცემებით, Heritage Foundation „ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსი“ 2019 წლის კვლევის მიხედვით,⁷⁴ საქართველომ წინა წელთან შედარებით რეგიონში პოზიცია 1 ადგილით გაიუმჯობესა - ამ შედეგით საქართველო ევროპის რეგიონის 44 ქვეყანას შორის მე-8 პოზიციაზეა, მსოფლიოს 180 ქვეყანას შორის კი 75.9 ქულით მე-16 პოზიციაზე „უმეტესად თავისუფალი“ სტატუსით. საქართველოს საერთო ქულა აღემატება როგორც რეგიონის (68.6 ქულა), ისე მსოფლიოს საშუალო ქულას (60.8 ქულა). ანგარიშში, ასევე პოზიტიურად ფასდება ქვეყანაში მთავრობის ზომის შემცირება, საგადასახადო ტვირთი და ფისკალური თავისუფლება (მთლიანი საგადასახადო ტვირთი ეროვნული შემოსავლის 25.8%-ია. ბოლო 3 წლის განმავლობაში სახელმწიფო ხარჯების წილი ქვეყნის მშპ-ში 29.6%-ით არის განსაზღვრული, ხოლო ბიუჯეტის დეფიციტის წილი საშუალოდ მშპ-ს 1.1%-ს შეადგენს. სახელმწიფო ვალის წილი მთლიან შიდა პროდუქტში 44.9%-ია). რეიტინგი პოზიტიურად აფასებს საქართველოში რეგულაციების ეფექტიანობას, კერძოდ, ანგარიშის თანხმად ქვეყნის ეკონომიკის მამოძრავებელი ლიბერალური ბიზნეს გარემოა, რომელიც დაფუძნებულია ეკონომიკური საქმიანობის თავისუფალ არჩევანზე. ბიზნესის დასაწყებად მინიმალური დრო და პროცედურაა საჭირო. ასევე, სამუშაო ძალის

⁷³ ბიზნესის წარმოება 2018: საქართველო უმაღლესი რეიტინგის მქონე ქვეყანა ევროპის და ცენტრალური აზიის რეგიონში, <http://pubdocs.worldbank.org/en/587761509458882345/News-Release-DoingBusiness2018-ECA-Georgia-Oct31-Geo.pdf>

⁷⁴ საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო, Heritage Foundation „ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსის“ 2019 წლის რეიტინგში საქართველომ რეგიონში პოზიცია გაიუმჯობესა, 25-01-2019, <http://www.economy.ge/?page=news&nw=1015>

დაქირავება ბიზნესისთვის მძიმე ტვირთს არ წარმოადგენს, თუმცა, ქვეყანაში კვლავ გამოწვევად რჩება შრომის ბაზრის დინამიურობა. სახელმწიფო ზრდის სუბსიდიებს ქვეყანაში მწვანე ეკონომიკის, ასევე, სატრანსპორტო პროექტების მიმართულებით. აღსანიშნავია, რომ ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსის შეფასება ძირითადად ეყრდნობა ისეთი საერთაშორისო რეიტინგების წყაროებს, როგორცაა მსოფლიო ბანკის ბიზნესის კეთების რეიტინგი (Doing Business), გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსი (GCI), კორუფციის აღქმის ინდექსი (CPI) და მსოფლიო მართლმსაჯულების ინდექსი (WJP).

2.3 საგადასახადო ადმინისტრირება და მისი როლი ქვეყნის საფინანსო პოლიტიკაში

საგადასახადო სისტემის ფისკალური ფუნქციის შესრულება მკაცრი საგადასახადო ადმინისტრირებითაა შესაძლებელი, თუმცა მას მოკლევადიანი ეფექტი აქვს და მასტიმულირებელი ბერკეტების გამოყენების გარეშე გრძელვადიან პერსპექტივაში მის შესრულებას შესაძლებელია საფრთხე შეექმნას. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო სისტემის აუცილებელი პირობაა მათ შორის ოპტიმალური თანაფარდობის პოვნა. საქართველოში მოქმედი გადასახადები და საგადასახადო შეღავათები ნაკლებად უზრუნველყოფს მასტიმულირებელი ფუნქციის განხორციელებას და არღვევს სამართლიანობის პრინციპს. ამასთან, ადმინისტრირების არსებული წესები, ერთის მხრივ, უზრუნველყოფს ბიუჯეტის გარანტირებულ შემოსავლებს, თუმცა, მეორეს მხრივ, ხელს უშლის ბიზნესის განვითარებას.⁷⁵

ცალკეულ ექსპერტთა შეფასებით, საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა არ არის რეალურ ეკონომიკურ მდგომარეობაზე მორგებული, წლების განმავლობაში იგი ორიენტირებული იყო ბიუჯეტის შევსებაზე მკაცრი სანქციების გამოყენებით. ბოლო წლებში

⁷⁵ ეკატერინე შაინიძე, საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე, ბათუმი-2016; გვ.189 გვ 4 https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_6057_1.pdf

ბევრმა მათგანმა განიცადა ლიბერალიზაცია, თუმცა, არ არის დაცული სამართლიანობის პრინციპი, რადგან სანქციის განაკვეთი ერთიანია მსხვილი, საშუალო და წვრილი გადამხდელებისთვის. ამდენად, საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფა ჩვენს ქვეყანაში კვლავ რჩება აქტუალურ პრობლემად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება არის გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში.

საგადასახადო ადმინისტრირების, როგორც მმართველობითი საქმიანობის მიზანი საკანონმდებლო ნორმების შესრულების უზრუნველყოფაა. აღნიშნული განპირობებულია გადასახადების ეკონომიკური ბუნებითა და მისი შინაგანი წინააღმდეგობებით. საგადასახადო ვალდებულებების დადგენა თავისთავად გულისხმობს მის შეუსრულებლობაზე პასუხისმგებლობის სხვადასხვა ზომების გამოყენებას, რომლის აღსრულებაც შესაბამისი კონტროლის განხორციელების გარეშე ვერ მიიღწევა. საგადასახადო კონტროლის განხორციელების აუცილებლობამ განაპირობა მისი ფორმების და წესების განსაზღვრა კანონმდებლობის შესაბამისი ნორმების საფუძველზე. საბაზრო ეკონომიკა სამოქალაქო საზოგადოების უფლებებისა და ინტერესების დაცვის გაძლიერებას ემყარება. ასეთ პირობებში კი საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმი სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელების ინტერესების დაბალანსებაზე უნდა იყოს მიმართული.⁷⁶

რამდენადაც ბიუჯეტის შემოსავლების ყველაზე მნიშვნელოვანი წყარო არის გადასახადები, სახელმწიფოს მიერ ხარჯების გაწევის ვალდებულების შესრულება მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტურობაზე, რასაც, თავის მხრივ, მრავალი ფაქტორი განაპირობებს. საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა წარმოადგენს ფისკალური პოლიტიკის უმთავრეს ბერკეტს. საგადასახადო დაბეგვრის სისტემამ უნდა უზრუნველყოს, ერთის მხრივ, ეკონომიკის განვითარება, ბაზარზე კონკურენტუნარიანი სუბიექტების არსებობის ხელშეწყობა და მეორეს მხრივ, ბიუჯეტის

⁷⁶ ეკატერინე შაინიძე, საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე, ბათუმი-2016; გვ. 4 https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_6057_1.pdf

საშემოსავლო ნაწილის ფორმირება, დეფიციტის შემცირება და ფინანსური სტაბილიზაციის მიღწევა, მაშასადამე, საგადასახადო პოლიტიკამ ერთდროულად უნდა მოახდინოს ფისკალური და მასტიმულირებელი ფუნქციების შესრულება.⁷⁷

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ძირითადი ამოცანებია ინფორმაციის შეგროვება და დამუშავება, დაგეგმვა და პროგნოზირება, საგადასახადო რეგულირება და საგადასახადო კონტროლი.⁷⁸

ინფორმაციის შეგროვება და დამუშავება. საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელებისთვის საჭიროა ინფორმაცია, მოიცავს საბუღალტრო, საგადასახადო და სტატისტიკური ანგარიშგებების სხვადასხვაგვარ ფორმებს და მისი ანალიზის საფუძველზე განისაზღვრება საგადასახადო შემოსავლების ოდენობა გადასახადების სახეების, ბიუჯეტების და გადამხდელების მიხედვით;

დაგეგმვა და პროგნოზირება - აუცილებელია ბიუჯეტის წინაშე მდგომი ამოცანების სხვადასხვა პარამეტრების განსაზღვრისათვის. საგადასახადო დაგეგმვის ძირითადი ამოცანაა რეგიონებისა თუ სხვადასხვა დონის ბიუჯეტების მიხედვით საგადასახადო პოტენციალის განსაზღვრა. დაგეგმვა, ერთის მხრივ, ხელს უწყობს გადასახადების ფისკალური ფუნქციის შესრულებას, მეორეს მხრივ, კი - საგადასახადო შეღავათების დაწესების შესაძლებლობას, რაც თავის მხრივ ხელს უწყობს გადამხდელთა ფულადი დანაზოგების ზრდას. დაგეგმვისა და პროგნოზირების ძირითადი ამოცანა ფაქტიური საგადასახადო პოტენციალის შესწავლაა ცალკეული გადასახადების საგადასახადო ბაზის ანალიზისა და დაბეგვრის სუბიექტების განსაზღვრის საფუძველზე. მიღებული ინფორმაციით განისაზღვრება შესაძლო მაქსიმალური ფისკალური ეფექტი და საგადასახადო შემოწმების ობიექტები;

საგადასახადო რეგულირება. ხორციელდება ხელისუფლების აღმასრულებელი ორგანოების მიერ საგადასახადო მექანიზმის გამოყენებით. საგადასახადო რეგულირება გულისხმობს საანგარიშგებო დოკუმენტების შემუშავებას, შეღავათების განსაზღვრას, საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობაზე რეაგირებას, საგადასახადო კონტროლის განხორციელებას.

⁷⁷ ეკატერინე შაინიძე, საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე, ბათუმი-2016; გვ 14 https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_6057_1.pdf

⁷⁸ ეკატერინე შაინიძე, საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე, ბათუმი-2016; გვ . 18 https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_6057_1.pdf

საგადასახადო რეგულირების მეთოდები იყოფა ორ ჯგუფად: მასტიმულირებელი და არამასტიმულირებელი ანუ შემაფერხებელი. მასტიმულირებელ მეთოდებს განეკუთვნება საშელავათო პერიოდის განსაზღვრა, სხვადასხვა სახის შეღავათების და საგადასახადო კრედიტის შემოღება, საგადასახადო განაკვეთების შემცირება, გადახდის ვადის გადავადება. არამასტიმულირებელი მეთოდებია ჯარიმების განსაზღვრა, საგადასახადო განაკვეთების გაზრდა, შეღავათების გაუქმება;

საგადასახადო კონტროლი - სახელმწიფოს ფინანსური კონტროლის ერთ-ერთი ნაირსახეობაა. იგი აერთიანებს სხვადასხვა მეთოდებს, პროცედურებს, მოქმედებებს, საშუალებებს როგორც საკონტროლო, ისე ანალიტიკური თვალსაზრისით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი გამოყოფს საგადასახადო კონტროლის ორ სახეს: მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება. მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს განეკუთვნება: ქრონომეტრაჟი, საგადასახადო მონიტორინგი, საკონტროლო შესყიდვა, საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი, დათვალიერება და ინვენტარიზაცია. პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლის პროცედურები ხორციელდება წინასწარი შეტყობინების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე.⁷⁹

მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ჩაატაროს დაკვირვება ქრონომეტრაჟის გამოყენებით და განსაზღვროს დასაბეგრი ობიექტების რაოდენობა. ქრონომეტრაჟის გამოყენებით დგინდება დროის გარკვეულ პერიოდში გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების, საქონლის ან მომსახურების მიწოდების მოცულობა და დაქირავებულ ფიზიკურ პირთა რაოდენობა.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განახორციელოს საგადასახადო მონიტორინგი დასაბეგრი ობიექტის სრულად განსაზღვრის მიზნით; ასევე განახორციელოს გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის ან მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენის მიზნით; მიმდინარე კონტროლი მოიცავს საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლს; მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გამოიკვლიოს საწარმოთა, ორგანიზაციების და მეწარმე ფიზიკურ პირთა საწარმოო,

⁷⁹ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, თავი 8, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები პირის ტერიტორიების, შენობა-ნაგებობების, ძირითადი საშუალებებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ვიზუალური დათვალიერების გზით; ინვენტარიზაციით აღრიცხოს საქონლის მარაგები.

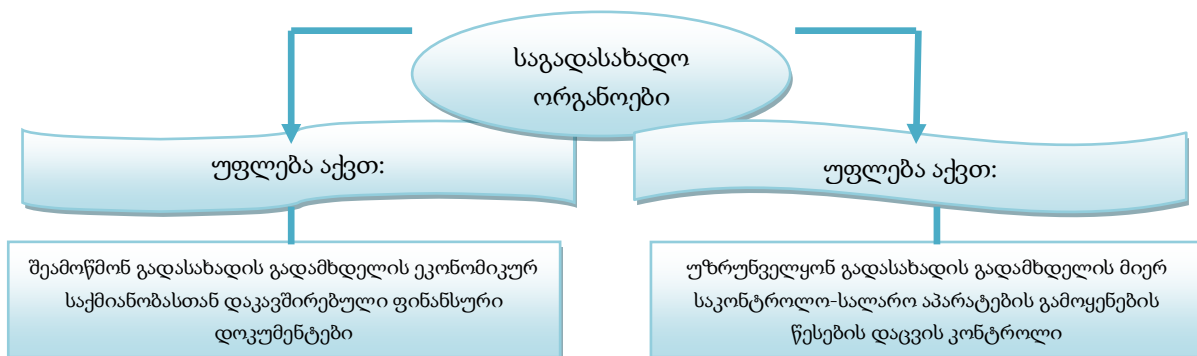
საგადასახადო შემოწმება საგადასახადო კონტროლის ძირითადი და ერთ-ერთი ყველაზე ეფექტური ფორმაა. ის შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე, პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად (საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელი ან/და მისი წარმომადგენელი გამოიძახოს საგადასახადო ორგანოში და მოსთხოვოს მას სააღრიცხვო დოკუმენტები, აგრეთვე განმარტებები შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე).

გასვლითი საგადასახადო შემოწმება საგადასახადო კონტროლის განსაკუთრებით ეფექტური ფორმაა. კამერალური საგადასახადო შემოწმებისგან განსხვავებით, გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე, გადასახადის გამომწვევების დაკავშირებული დოკუმენტების სრული ან შერჩევითი შემოწმების გზით.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ნაირსახეობას **გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმება** წარმოადგენს. გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისაგან განსხვავებით გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება გადასახადის გადამხდელის წინასწარი წერილობითი შეტყობინების გარეშე, სასამართლოს ნებართვით.

საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ გადასახადების ადმინისტრირების მიზნით მოიწვიონ სპეციალისტები ან ექსპერტები. სამწუხაროდ საგადასახადო კანონმდებლობა არ განსაზღვრავს ექსპერტისა და სპეციალისტის სტატუსს, რასაც პროფესორი ზვიად როგავა მის მნიშვნელოვან ხარვეზად განიხილავს.

ექსპერტიც და სპეციალისტიც სპეციალური ცოდნის მქონე სპეციალისტები არიან, თუმცა საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში მათი პროცესუალური სტატუსი განსხვავებულია. საგადასახადო კონტროლის კონკრეტული მოქმედებების განსახორციელებლად მათი მოწვევა ხელშეკრულების საფუძველზე ხორციელდება.





საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კომპონენტია გადამხდელთა ინფორმირება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელისათვის ინფორმაციის მიწოდების სამ სახეს: საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ განმარტება, საჯარო გადაწყვეტილება და წინასწარი გადაწყვეტილება.

გადასახადის გადამხდელს შეიძლება გაეგზავნოს წერილობითი განმარტება საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე, რომელიც წარმოადგენს

რეკომენდაციას და არა აქვს სავალდებულო იურიდიული ძალა. საჯარო გადაწყვეტილება გამოიცემა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების ან საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთა დაბეგვრის არსებული პრაქტიკის ანალიზის საფუძველზე. რაც შეეხება წინასწარ გადაწყვეტილებას, იგი გამოიცემა გადამხდელის მომართვის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს ფინანსთა მინისტრთან შეთანხმებით და ეხება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესებს ან/და შესასრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებს.

ცალკეულ ექსპერტთა შეფასებით, საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის უმნიშვნელოვანესი ელემენტის - გადამხდელთა ინფორმირების საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ნორმები მორგებულია მხოლოდ მსხვილ (მაღალშემოსავლიან) გადამხდელებზე და ნაკლებად შეიცავს საშუალო და მცირე გადამხდელების სტიმულირების ბერკეტებს, რითაც ირღვევა დაბეგვრის როგორც საყოველთაოობის, ისე ეფექტიანობის პრინციპები.⁸⁰

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემაში უმნიშვნელოვანესი ელემენტია საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენა და შესაბამისი პასუხისმგებლობის განსაზღვრა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად⁸¹ გამოიყენება საგადასახადო სანქციის შემდეგი ფორმები: გაფრთხილება, საურავი, ფულადი ჯარიმა, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა.

საგადასახადო ორგანოების უფლებების გაფართოვებასთან ერთად, იზრდება მათი ვალდებულებები. საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან :

- განახორციელონ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების შესწავლა, ანალიზი და შეფასება და დასახონ შესაბამისი ღონისძიებები საგადასახადო სამართალდარღვევათა გამომწვევი მიზეზებისა და პირობების აღმოსაფხვრელად;

⁸⁰ ეკატერინე შაინიძე, საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე, ბათუმი-2016; გვ.73-76. https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_6057_1.pdf

⁸¹ საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/31690?publication=86>

- გამოავლინონ ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც თავს არიდებენ გადასახადების გადახდას, და აღკვეთონ საგადასახადო სამართალდარღვევები;
- აწარმოონ საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეები და გამოიყენონ პასუხისმგებლობის ზომები საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით;
- მიიღონ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე განცხადებები, შეტყობინებები და სხვა ინფორმაცია და კანონით დადგენილი წესით შეამოწმონ ისინი;
- ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებზე განახორციელონ ადმინისტრაციული წარმოება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი წესით;
- საგადასახადო კოდექსითა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით გათვალისწინებული წესით და დადგენილ ვადებში გადასცენ (გაუგზავნონ) გადასახადის გადამხდელს ან მის წარმომადგენელს საგადასახადო შემოწმების აქტები, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოთა სხვა გადაწყვეტილებები და შეტყობინებები;
- გადასახადის გადამხდელს წარუდგინონ საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო მისი შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით მიიღონ ზომები მისი შესრულების უზრუნველსაყოფად;
- დაუყოვნებლივ დაადასტურონ გადასახადის გადამხდელის მიერ უშუალოდ გადაცემული წერილებისა და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სხვა დოკუმენტების მიღება.

მოქმედმა საგადასახადო კოდექსმა საკმაოდ გააფართოვა საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებები. საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში:

- ჩაატარონ განმარტებითი მუშაობა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით;
- გამოსცენ მეთოდური მითითებები, სახელმძღვანელოები და ბროშურები;
- მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებში გამოაქვეყნონ კონსულტაციები და განმარტებები;
- დადგენილი წესით განიხილონ გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის წერილები, საჩივრები და შეკითხვები;
- საჭიროების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს უსასყიდლოდ მიაწოდონ ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე.⁸²

⁸² ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

პროგრესულ ნაბიჯად შეიძლება ჩაითვალოს ის ფაქტი, რომ საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობის ხელშეწყობის მიზნით გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს ისარგებლოს Privé სერვისით. პირადი საგადასახადო მრჩეველი არის საგანგებოდ შერჩეული და საგადასახადო სფეროში მაღალი კვალიფიკაციის მქონე საგადასახადო ორგანოს გამოცდილი თანამშრომელი, რომელიც გადასახადის გადამხდელს უწევს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მომსახურებას. ის არის გადასახადის გადამხდელის მთავარი საკონტაქტო პირი შემოსავლების სამსახურში. პირადი საგადასახადო მრჩეველი გადასახადის გადამხდელს აწვდის ამომწურავ ინფორმაციას ყველა აქტუალურ საკითხთან დაკავშირებით.

საგადასახადო ადმინისტრირების საკითხების განხილვის პროცესში გამოიკვეთა საქართველოში ამ მიმართულებით არსებული პრობლემები, რომელთა შორის განსაკუთრებით აღსანიშნავია გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის არასასურველი დონე. საქართველოში საგადასახადო კულტურის ფორმირებაზე მოქმედ ფაქტორებს შორის მნიშვნელოვანია მენტალური პრობლემა (გადასახადების გადახდის აუცილებლობის გაუცნობიერება), საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნის დაბალი დონე, საგადასახადო კანონმდებლობაში შეღავათის დაწესების ცალკეული შემთხვევები გადამხდელთა კონკრეტული ჯგუფის ინტერესების გათვალისწინებით, საგადასახადო ტვირთის არათანაბარი განაწილება, საგადასახადო კანონმდებლობაში ბუნდოვანი და ორაზროვანი ნორმების არსებობა.

საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკის სრულყოფისთვის, ცალკეული ექსპერტები, განვითარებული ქვეყნების გამოცდილებაზე დაყრდნობით, ადმინისტრირების მკაცრი ღონისძიებების გატარებამდე გვთავაზობენ უფრო ლიბერალური მიდგომების გამოყენებას, კერძოდ:⁸³

- ამერიკის შეერთებულ შტატებში წარმატებით აპრობირებული ვიდეოგანმარტებების დანერგვა;
- გადამხდელისთვის გადასახადების გამოანგარიშებასთან დაკავშირებით, ამერიკის შეერთებულ შტატების მსგავსად, დახმარების სერვისის უფასოდ მიწოდება; მნიშვნელოვანია, რომ პირადი საგადასახადო მრჩევლის სერვისი ხელმისაწვდომი გახდეს დაბალშემოსავლიანი გადამხდელისთვისაც;

⁸³ ეკატერინე შაინიძე, საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე, ბათუმი-2016; გვ.152-153. https://www.bsu.edu/text_files/ge_file_6057_1.pdf

- საგადასახადო პროცედურების ნორმალურად წარმართვისათვის გერმანიაში მოქმედი ლიცენზირებული (მაღალკვალიფიციური) საგადასახადო კონსულტანტების ინსტიტუტის მსგავსი სტრუქტურის შემოღება;
- დაბეგვრის პროცესში იაპონური მიდგომების ადაპტირება - გადამხდელისთვის ხელმისაწვდომი გადასახადების დაწესება და კონტროლის სისტემის სრულყოფა;
- დანაშაულის გამოძიებასთან მიმართებაში ფრანგული გამოცდილების გაზიარება - გამოძიების დაწყება მხოლოდ საკმარისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში;
- ნიდერლანდებში აპრობირებული მიდგომის - პრევენცია ნაცვლად რეპრესიისა - დამკვიდრება, გაფრთხილების სისტემის ამოქმედება და ა. შ.

თავი III საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკა და მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები

3.1 საგადასახადო პოლიტიკა - ფისკალური პოლიტიკის უმთავრესი ბერკეტი

სახელმწიფო საფინანსო პოლიტიკაში განსაკუთრებული ადგილი უჭირვს საგადასახადო პოლიტიკას. სახელმწიფოს მისთვის დაკისრებული ფუნქციების შესასრულებლად და ხარჯების დასაფინანსებლად ესაჭიროება შემოსავლები, მათი სიდიდის განსაზღვრა, მობილიზება და განაწილება საფინანსო პოლიტიკის უმნიშვნელოვანესი ამოცანაა.

საფინანსო პოლიტიკა მისი ამოცანებიდან გამომდინარე, შედგება საგადასახადო პოლიტიკის, ხარჯების პოლიტიკის, ფულადი დახმარების პოლიტიკის და ვალის პოლიტიკისაგან. საფინანსო პოლიტიკა მოიცავს სახელმწიფოს ყველა ღონისძიებას, რომელიც მიმართულია სახელმწიფო შემოსავლების (გადასახადები, ფულადი მოსაკრებლები, შენატანები და კრედიტები) მობილიზების, წარმართვის და ასევე საფინანსო გათანაბრებისაკენ. მისი მიზანია:

1. მიღწეულ იქნას საყოველთაო და სპეციალური საზოგადოებრივ- პოლიტიკური ამოცანები და

2. გავლენა მოახდინოს სახელმწიფოსა და საზოგადოების ეკონომიკურ-პოლიტიკურ განვითარებაზე.⁸⁴

საფინანსო პოლიტიკას, შემოსავლების მხრივ, უმთავრესად საგადასახადო პოლიტიკა განსაზღვრავს. საგადასახადო პოლიტიკა მოიცავს ღონისძიებებს, რომელიც მიმართულია იძულებით გადასახადების აკრეფის გზით (სპეციალური, საპასუხო მომსახურების გარეშე) საფინანსო ეკონომიკისა და ასევე საზოგადოებრივ- პოლიტიკური მიზნების მიღწევისაკენ.

ხარჯების პოლიტიკა მოიცავს სახელმწიფო ბიუჯეტის გეგმაში გათვალისწინებულ სახელმწიფო დანახარჯების დადგენას, ცვლილებასა და გააქტიურებას, ერთიანი ეკონომიკის, სტრუქტურული პოლიტიკის და საზოგადოებრივ - პოლიტიკური მიზნების გახორციელებისათვის.

სუბვენციურ პოლიტიკაში იგულისხმება საფინანსო დახმარებები ან გადასახადებზე შეღავათების დაწესება, რომელიც სტრუქტურული გარდაქმნის გაადვილების (ცხოვრების პირობების გათანაბრება, რეგიონული განვითარების უთანაბრობის დაძლევის გზით) მიზნით ხორციელდება.

ვალის პოლიტიკაში იგულისხმება სახელმწიფოს გადაწყვეტილებები, ღონისძიებები და მოქმედებები - კრედიტების აღებით, მათი რესტრუქტურირებით, ან დაფარვით ხელი შეუწყოს საფინანსო ეკონომიკისა და საერთო მიზნების განხორციელებას. ვალის პოლიტიკის ინსტრუმენტების ამოქმედებით, თუ ვალის დონე შეუცვლელი რჩება (ერთდროულად ერთი და იგივე სიდიდის კრედიტის აღება და დაფარვა), მაშინ, ვიწრო გაგებით, ვალის მართვასთან გვაქვს საქმე.

საგადასახადო პოლიტიკა საფინანსო პოლიტიკის მიზნების მიღწევის უმნიშვნელოვანესი საშუალებაა. გადასახადი კი - სახელმწიფოს ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ნიშანი და ამავდროულად მისი არსებობის სავალდებულო პირობა. გადასახადები სახელმწიფოს უპირობო ატრიბუტია, რომლის გარეშეც მისი არსებობა შეუძლებელია. საბაზრო ურთიერთობების პირობებში გადასახადების გარეშე ვერც ერთი სახელმწიფო ვერ შეძლებს საკუთარი ფუნქციების სათანადოდ განხორციელებას.

⁸⁴ რევაზ გველესიანი, ირინა გოგორიშვილი, ეკონომიკური პოლიტიკა, სახელმძღვანელო, წიგნი I, თსუ 2008. გვ 304

თანამედროვე სახელმწიფოები ბიუჯეტის შევსების მიზნით, გადასახადების გარდა, სხვადასხვა სახის შენატანებსა და გადასახდელებსაც აწესებენ, მაგრამ თავისი დანიშნულებითა და მოცულობით ბიუჯეტის შემოსავლებში გადასახადები ყოველთვის პირველ ადგილზე არიან. საჯარო ხელისუფლების სუბიექტების შემოსავლის წყაროს უდიდეს ნაწილს სწორედ გადასახადები შეადგენენ.

გადასახადები საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების ძირითადი წყაროა. „საქართველოს 2017 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ საქართველოს 2016 წლის 14 დეკემბრის კანონით, გადასახადები საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების 93%-ს შეადგენდა. 2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონის გადასახადების საპროგნოზო მაჩვენებელით კი გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლები სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების 92.0%-ს, ხოლო მთლიანი შიდა პროდუქტის 21.5%-ს შეადგენს.⁸⁵

საზღვარგარეთის ქვეყნების მონაცემებით, გადასახადების წილი ბიუჯეტის შემოსავლებში 75%-დან 95%-მდე მერყეობს. მაგალითად, საფრანგეთში გადასახადები სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების 95%-ს, აშშ-ში - 90%-ზე მეტს, გერ-ში დაახლოებით 80%-ს, იაპონიაში - 75%-ს შეადგენენ.⁸⁶

თითოეული გადასახადის როლი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში განსხვავებულია. მაგალითად, 2017 წელს დამატებული ღირებულების გადასახადი საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების 43%-ს შეადგენს, საშემოსავლო გადასახადი - 29%-ს, აქციზი - 18%-ს, მოგების გადასახადი - 8%-ს, ხოლო იმპორტის გადასახადი და სხვა გადასახადები - მხოლოდ 2%-ს.

გადასახადები თანამედროვე საბაზრო ეკონომიკის განუყოფელი ელემენტია. საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სახელმწიფოს ნაკლები შესაძლებლობა გააჩნია ზეავლენა მოახდინოს საზოგადოებაში ამა თუ იმ პროცესების განვითარებაზე პირდაპირი დანაწესებისა და აკრძალვების გზით. ასეთი გავლენა უფრო ხშირად არაპირდაპირ ხასიათს იღებს და, მათ შორის, გადასახადებით დაბეგვრის მეშვეობით მიიღწევა. მაგალითად, მცირე მეწარმეობის განვითარებისათვის შემოდებულია დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმები, სოფლის მეურნეობის სტიმულირების მიზნით

⁸⁵ მოქალაქის გზამკვლევი 2019. 2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო თბილისი, 2018 წელი.

გვ 40. <https://www.mof.ge/images/File/Citizens-Guide-2019-MOF-kanoni.pdf>

⁸⁶ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018, გვ 556

დადგენილია შეღავათიანი საგადასახადო რეჟიმი სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მწარმოებლებისათვის, საბანკო სისტემის განვითარებისათვის ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტებიდან მიღებული პროცენტები განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან, აქციზური მარკების შემოღებით გამკაცრებულია ალკოჰოლური სასმელების ხარისხის კონტროლი.

გადასახადებს კონტროლის ინსტიტუტის მნიშვნელობაც გააჩნიათ. გადასახადების გადახდის საპასუხოდ მოქალაქეები ითხოვენ სახელმწიფო მმართველობის გაუმჯობესებას, საბიუჯეტო ხარჯების გამჭვირვალობას, ადგილობრივი პრობლემების გადაწყვეტაში უშუალო მონაწილეობას და სხვა.⁸⁷

ცნობილია სახელმწიფოები, სადაც მოსახლეობის პირდაპირი გადასახადები არ არსებობს, კერძოდ, მოსახლეობის პირდაპირი გადასახადები არ არსებობს არაბეთის მთელ რიგ ქვეყნებში – ბრუნეი, ბაჰრეინი, ყატარი, ქუვეითი. მიუხედავად იმისა, რომ ამ ქვეყნების ეკონომიკური და პოლიტიკური მდგომარეობა განსხვავებულია, მათ საერთო ნიშანი ახასიათებთ – სახელმწიფო მმართველობაში მოსახლეობის მინიმალური მონაწილეობა.

ამრიგად, გადასახადი საჯარო ხელისუფლების სუბიექტების გადახდისუნარიანობის უზრუნველყოფის მიზნით, ფიზიკური და იურიდიული პირების საკუთრების გასხვისების ერთადერთი კანონიერი (კანონით დადგენილი) ფულადი ფორმაა, რომელიც სავალდებულო, არაეკვივალენტურ და უსასყიდლო საწყისებზე ხორციელდება, უზრუნველყოფილია სახელმწიფო იძულებით, თუმცა არ გააჩნია სასჯელის ან კონტრიბუციის ხასიათი.

საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობის შესაბამისად, გადასახადები შეიძლება ჩაირიცხოს, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტში, ასევე ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკურ ბიუჯეტებში და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტებში. ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები ნაწილდება ეკონომიკური და სოციალური პროგრამების დასაფინანსებლად, ჯანდაცვისა და განათლების სისტემების შესანახად, ეროვნული უშიშროებისა და ქვეყნის თავდაცვისუნარიანობის უზრუნველსაყოფად და ა.შ.

სახელმწიფოს ყოველ დონეზე (ფედერალური ბიუჯეტი, ადგილობრივი ბიუჯეტები, საწარმოს ბიუჯეტი და სხვა) გააჩნია საკუთარი შემოსავლები: გადასახადები, კრედიტები, ადმინისტრაციული მოსაკრებლებისა და გადასახდელების სახით მიღებული შემოსავლები, სანქციების (ჯარიმებისა და საურავების) სახით მიღებული შემოსავლები, ძირითადი აქტივების

⁸⁷ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლები, სახელმწიფო ქონების იჯარაში ან მართვაში გადაცემიდან მიღებული შემოსავლები და სხვა.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის თანახმად, გადასახადების გარდა, ბიუჯეტში სხვა სახის შემოსავლებიც ირიცხება. მათ განეკუთვნება:

- შემოსავალი მოსაკრებლებიდან;
- პროცენტები (სარგებელი) ცალკეული ხასიათის ფინანსური აქტივებიდან, კერძოდ, დეპოზიტებიდან, სესხებიდან, დებიტორული დავალიანებიდან და სხვა შემოსავალი პროცენტებიდან;
- შემოსავალი დივიდენდებიდან და საქართველოს ეროვნული ბანკის მოგებიდან;
- შემოსავალი სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკების, ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრებაში არსებული, მიწის იჯარაში და მართვაში (უზუფრუქტი, ქირავნობა და სხვა) გადაცემიდან;
- რენტა (გარდა მიწისა);
- შემოსავალი წიაღისეულიდან;
- შემოსავალი სახელმწიფო ქონების (გარდა მიწისა) იჯარაში ან მართვაში (უზუფრუქტი, ქირავნობა და სხვა) გადაცემიდან;
- შემოსავალი სანქციებიდან (ჯარიმებიდან, საურავებიდან);
- შემოსავალი მიმდინარე ტრანსფერებიდან, შემოწირულობებიდან და ქველმოქმედებიდან (გრანტების გარდა);
- ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შემოსავალი;
- შემოსავალი ძირითადი აქტივების გაყიდვიდან;
- შემოსავალი ფინანსური აქტივებიდან და ვალდებულებებიდან.
- სხვა შემოსავალი.⁸⁸

საგადასახადო სფეროსთან დაკავშირებული სახელმწიფო ხარჯები და გადაწყვეტილებები ქმნიან სახელმწიფოს ფისკალურ პოლიტიკას. თავისი არსიდან გამომდინარე, სახელმწიფოს ფისკალური პოლიტიკის ამოცანებია სამართლიანი და ეფექტური საგადასახადო სისტემის შექმნა, სახელმწიფო ხარჯების ოპტიმიზაცია და ეკონომიკაში სტაბილურობის უზრუნველყოფა. ფისკალური პოლიტიკა შეიძლება იყოს როგორც ხელშემწყობი, ისე გარკვეულწილად მტკივნეული ეროვნული ეკონომიკისთვის. როგორც ვხედავთ, სახელმწიფოს ჩარევა ეკონომიკაში გარდაუვალია.

⁸⁸ ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018

განსხვავება მხოლოდ იმაშია, თუ რამდენად გააზრებული იქნება ასეთი ჩარევა, რამდენად ეფექტურია სახელმწიფოს ეკონომიკური და პირველ რიგში ფისკალური პოლიტიკა.⁸⁹

როგორც წესი, ხელისუფლება ცდილობს ფისკალური ღონისძიებების გამოყენებით, წარმოების მოცულობა მიუახლოვოს მრეწველობის პოტენციურ შესაძლებლობებს და უზრუნველყოს ფასების სტაბილურობა. იგი ცდილობს ეკონომიკის სტაბილიზაციას, ასეთ შემთხვევაში იგი ახორციელებს სტაბილიზაციის პოლიტიკას. სტაბილიზაციის პოლიტიკა გულისხმობს ხელისუფლების კონტროლს ეკონომიკაზე, რომლის მიზანია:

- მთლიანი ეროვნული პროდუქტის მიახლოება ქვეყნის ეკონომიკის პოტენციურ შესაძლებლობამდე;
- ინფლაციის სტაბილურად დაბალი ტემპების შენარჩუნება;
- მთლიანი ეროვნული პროდუქტის ფაქტიური მოცულობის ხრდა.

არცთუ იშვიათად, ხელისუფლება იძულებული ხდება გაატაროს საქმიანი აქტივობის შეზღუდვის პოლიტიკა, რომელიც მიმართულია მთლიანი ეროვნული პროდუქტის რეალური მოცულობის შესამცირებლად, პოტენციურ შესაძლებლობასთან შედარებით.

ხელისუფლების ნებისმიერი ცდა ეკონომიკის სტაბილიზაციისათვის, ასეთი ცდებისა და სახელმწიფოს ფისკალური პოლიტიკის წარმატება სრულად არის დამოკიდებული მის საგადასახადო პოლიტიკაზე. ასეთი პოლიტიკა კი გულისხმობს გამართულ საგადასახადო კანონმდებლობას, თანასწორ გადასახადებს, გადასახადების ადმინისტრირების სამართლიან სისტემას, მთლიანად ეფექტურ საგადასახადო სისტემას.⁹⁰

საგადასახადო პოლიტიკის ინდიკატორები. ფისკალური სიმძიმის მოცულობა საერთო ეკონომიკური გადასახადების ქვოტით და საერთო ეკონომიკური დანახარჯების ქვოტით (გადასახადებით და სოციალური დანახარჯებით დატვირთვა) იზომება. სახელმწიფო დანახარჯების სიმძიმე მშპ-ს პროცენტებში სკანდინავიის მეტწილ ქვეყნებში 21-ე საუკუნის დასაწყისში ყველაზე მაღალი იყო. იაპონიაში, ირლანდიასა და აშშ-ში - ყველაზე მცირე, მაშინ,

⁸⁹ ნინო იაშვილი, თეა ჭეიშვილი, საგადასახადო სამართალი, სამაგიდო კრებული მეწარმეთათვის, გადამხდელის ბიბლიოთეკა, თბილისი 2007 წ. გვ. 6

⁹⁰ ნინო იაშვილი, თეა ჭეიშვილი, საგადასახადო სამართალი, სამაგიდო კრებული მეწარმეთათვის, გადამხდელის ბიბლიოთეკა, თბილისი 2007 წ. გვ. 7

როდესაც გერმანია შუალედურ პოზიციას იკავებდა. ასეთი შედეგები გამოთვლის სხვადასხვა მეთოდების, განხვავებული საგადასახადო და სოციალური დაზღვევის სიტემების გამო, ზოგადად პრობლემატურია. ასეთივე, ფრთხილი ინტერპრეტაცია საგადასახადო განაკვეთზეც არსებობს. სოციალურ სფეროთა უმეტესობის დაფინანსება საშემოსავლო გადასახადების საფუძველზე ხორციელდება. საგადასახადო განაკვეთის შეაფასებისას უნდა გავითვალისწინოთ, რომ საპროცენტო განაკვეთი აბსოლიტური სიდიდით მილიარდობით ფულად ერთეულს ნიშნავს. არ უნდა გამოგვრჩეს მხედველობიდან, რომ გადასახადით დაბეგვრის სატარიფო ეფექტებს შორის მნიშვნელოვანი განსხვავება შეიძლება არსებობდეს. იგი დაბეგვრასთან დაკავშირებული სამართლებრივად დაშვებული საქმიანობის შესაძლებლობებზეა დამოკიდებული (ჩამოწერის წესები, რეკლამის ხარჯები, განსაკუთრებული ხარჯი და ა.შ.). ევროპული ინტეგრაციის ფარგლებში პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების განსხვავებას დიდი მნიშვნელობა აქვს. უკვე 1968 წლიდან, ევროგაერთიანების წევრი ქვეყნებისათვის გაყიდვის გადასახადთა ჰარმონიზაცია განხორციელდა (გაყიდვის ყოვლისმომცველ ნეტო გადასახადზე გადასვლა, გერმანიაში იგი დღგ-დ არის ცნობილი), რათა კონკურენციის უნარის დარღვევა საგარეო ვაჭრობის განსხვავებული ტვირთის გამო არაპირდაპირი გადასახადებით აღმოიფხვრას. ჯერ კიდევ არსებული დანიშნულების ქვეყნის პრინციპით (ექსპორტი ექვემდებარება საქონელზე საბოლოო მოხმარების ქვეყნის საგადასახადო სიმძიმეს) გადასახადების გათანაბრება „საზღვარზე“.. საჭირო (საექსპორტო ქვეყნის დღგ-დან გათავისუფლება, საიმპორტო ქვეყნის დღგ-ით დაბეგვრა) მიმღები (დანიშნულების) ქვეყნის პრინციპზე გადასვლა ჯერ კიდევ არ არსებობს (ტვირთი, მიუხედავად მათი გამოყენების ადგილისა, იბეგრება იმ ქვეყნის გადასახადებით, სადაც მათი წარმოება ხდება) პირდაპირი გადასახადების ყოვლისმომცველი ჰარმონიზაცია ჯერ-ჯერობით არ მომხდარა.

გადასახადების შეფასებისა და გადასახადების გადანაწილების განხილვისას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება გადასახადების ზრდის ელასტიკურობას. მასში იგულისხმება გადასახადების ზრდის შეფარდებითი ცვლილება გაზომვის საფუძვლის შეფარდებით ცვლილებასთან მიმართებაში (მაგალითად, მთლიანი შიდა პროდუქტის). გამოთვლის დროს განსაკუთრებით დიდ როლს თამაშობს ტარიფის ელასტიკურობა (გადასახადების სიდიდის შეფარდებითი ცვლილების დამოკიდებულება გაზომვის საფუძვლის შეფარდებით ცვლილებასთან).

გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია მთელი საგადასახადო სისტემის პროგრესის ხარისხი, რომელიც არის პროპორციულობიდან გადახრის საზომი დაგადანაწილების პოლიტიკის მასშტაბი.⁹¹

საგადასახადო პოლიტიკის მიზნები: სახელმწიფოს მიერ გადასახადების დაწესების მთავარი მიზანი, როგორც წესი, შემოსავლების მიღებაა. შეიძლება სხვა მიზეზებმაც გადმოიწიოს წინა პლანზე. ასე, რომ შემოსავლების მიღება მხოლოდ დამატებითი მიზანია. მაგალითად, საგადასახადო პოლიტიკა შეიძლება ჩავაყენოთ კონიუნქტურული პოლიტიკის სტაბილიზაციის სამსახურში, ან შევეცადოთ საგადასახადო ღონისძიებებით შემოსავლებისა და ქონების გადანაწილებას შევუწყოთ ხელი. სხვა მიზანს ისახავენ, როდესაც საგადასახადო ჩამოწერების სესამლებლობების მინიჭებით საინვესტიციო საქმიანობაზე გავლენას ახდენენ. შემოსავლების მიღების მიზანმა შეიძლება უკანა პლანზე გადაიწიოს, თუ სახელმწიფო მაღალი საგადასახადო განაკვეთით, როგორცაა მაგალითად, გადასახადები ალკოჰოლზე, ცდილობს ჯანმრთელობის პოლიტიკის მიზნების განხორციელებას. რაც უფრო მცირეა შემოსავლები, მით უფრო განხორციელებადია დასახული მიზანი (აკრძალვის გადასახადები). თუმცა ეს მოსაზრება დღესაც საკამათოა.

საგადასახადო პოლიტიკის მნიშვნელოვანი მიზანია საგადასახადო სამართლიანობისკენ სწრაფვა. თეორიული ანალიზით ამ ნორმის კონკრეტულად განსაზღვრა შეუძლებელია. ის ეწინააღმდეგებს აგრეთვე სხვა პრინციპებს, რომლებიც შრომისუნარიანობის, ან სოციალური კრიტერიუმების მიხედვით დაბეგვრაზეა ორიენტირებული.⁹²

საგადასახადო პოლიტიკის ინსტრუმენტები:

საგადასახადო პოლიტიკის ინსტრუმენტის შემოტანა გულისხმობს ახალი გადასახადის შემოღებას, ან არსებულის გაუქმებას. ამას დაფინანსების ისტორიაში ხშირად იყენებდნენ. საგადასახადო პოლიტიკის მნიშვნელოვანი პარამეტრებია:

- საგადასახადო ტარიფი, რომიც საგადასახადო ტვირთის სიდიდეს გვიჩვენებს;
- საგადასახადო განაკვეთის დადგენა ან ცვლილება;
- დაუბეგრავი შემოსავლის მინიმუმის დადგენა, გამონაკლისი წესების დაშვება, გადასახადების ფორმირების შესაძლებლობები;

⁹¹ რევაზ გველესიანი, ირინა გოგორიშვილი, ეკონომიკური პოლიტიკა, სახელმძღვანელო, წიგნი I, თსუ 2008. გვ 136-137

⁹² რევაზ გველესიანი, ირინა გოგორიშვილი, ეკონომიკური პოლიტიკა, სახელმძღვანელო, წიგნი I, თსუ 2008. გვ 163

- გაზომვის საფუძვლების შეცვლა ან შევსება.

მეცნიერები საგადასახადო ტარიფის სამ ტიპს განასხვავებენ:

1. პროგრესულ ტარიფთან გვაქვს საქმე, თუ გაზომვის მზარდი საფუძველი (მაგალითად, დასაბეგრი შემოსავალი) არსებობს და საგადასახადო დატვირთვა გაზომვის საფუძველთან შედარებით უფრო მეტად იზრდება;
2. პროპორციული საგადასახადო ტარიფის შემთხვევაში, საშუალო საგადასახადო ტვირთი ყოველთვის ერთნაირად მაღალია;
3. იშვიათია, მაგრამ არსებობს რეგრესიული ტარიფები, მათი მოქმედების დროს, გაზომვის მზარდი საფუძველით, საშუალო საგადასახადო განაკვეთი იკლებს.⁹³

საგადასახადო პოლიტიკის ფუნდამენტურ თეორიებზე დაყრდნობით, საქართველოს მთავრობის მიზანია, შექმნას სტაბილური საგადასახადო სისტემა, რომელიც ხელს შეუწყობს მდგრად ეკონომიკურ განვითარებას და მინიმუმამდე დაიყვანს ეკონომიკურ რყევას. იმისთვის, რომ საქართველოს კვლავაც ჰქონდეს ბიზნესის წარმოების თვალსაზრისით მიმზიდველი ქვეყნის სტატუსი, საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგია საქართველო 2020-ით⁹⁴ დაგეგმილი მიმდინარე მცირე საგადასახადო წნეხის პრაქტიკა მომავალშიც იქნება შენარჩუნებული. აღნიშნული შეესაბამება საქართველოს ორგანულ კანონს „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“, რომლის თანახმადაც გადასახადის არსებული განაკვეთის ზრდა ან ახალი გადასახადის შემოღება მხოლოდ რეფერენდუმის გზით არის შესაძლებელი. ამ პირობებში საქართველოს მთავრობის ძირითადი ძალისხმევა საგადასახადო სისტემის სტაბილურობის შენარჩუნებისა და საგადასახადო ადმინისტრირების გამლიერებისკენ იქნება მიმართული.⁹⁵

საქართველოს მთავრობის საგადასახადო პოლიტიკა უზრუნველყოფს კერძო სექტორისა და უცხოური ინვესტიციების მოსაზიდად, ასევე, ბიზნესის დაწყებისა და განვითარებისათვის მიმზიდველი და სტაბილური საგადასახადო გარემოს შექმნას. „საქართველოსა და ევროკავშირის შორის ასოცირების შესახებ შეთანხმების“ ფარგლებში განხორციელდება საბაჟო კანონმდებლობის დაახლოება ევროკავშირის კანონმდებლობასთან, შემცირებული იქნება საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანა, რაც შესაბამისობაშია „საქართველოსა და

⁹³ რევაზ გველესიანი, ირინა გოგორიშვილი, ეკონომიკური პოლიტიკა, სახელმძღვანელო, წიგნი I, თსუ 2008. გვ 176

⁹⁴ საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგია საქართველო 2020, <https://napr.gov.ge/>

⁹⁵ საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგია -http://gov.ge/files/382_42949_233871_400-1.pdf გვ 20

ევროკავშირის შორის ასოცირების შესახებ შეთანხმების“ ფარგლებში საქართველოს მიერ აღებულ ვალდებულებთან. გადასახადის გადამხდელის ყველა ძირითადი ვალდებულება განისაზღვრება მხოლოდ კანონით. გამარტივდება გადასახადის ადმინისტრირება და განხორციელება საგადასახადო სანქციების ოპტიმიზაცია. მოხდება ცალკეული კატეგორიის ეკონომიკური დანაშაულის დეკრიმინალიზაცია. ეტაპობრივად შემცირდება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადები. სახელმწიფოსა და ბიზნესს შორის სამართლებრივი ურთიერთობა თანასწორობის პრინციპებს დაეფუძნება.⁹⁶

3.2 საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები

დამოუკიდებლობის აღდგენიდან დღემდე, საქართველომ საგადასახადო პოლიტიკის არაერთი რეფორმის განხორციელებით შთამბეჭდავ წინსვლას მიაღწია. მსოფლიო ეკონომიკურმა ფორუმმა ჯერ კიდევ 2015-2016 წლების გლობალური კონკურენტუნარიანობის ანგარიშში აღნიშნა, რომ საგადასახადო განაკვეთები საქართველოში ბიზნესის საკეთებლად ყველაზე ნაკლებად პრობლემურ ფაქტორებს შორისაა. შედეგად, 140 ქვეყანას შორის საქართველოს პოზიციები ასე გამოიყურებოდა:

- დაბეგვრის ეფექტი ინვესტიციების მასტიმულირებელ ფაქტორებზე - მე-13 ადგილი;
- გადასახადის განაკვეთი მოგებაზე - მე-9 ადგილი;
- სავაჭრო ტარიფები - მე-4 ადგილი;
- დაბეგვრის ეფექტი მუშაობის მასტიმულირებელ ფაქტორებზე - მე-15 ადგილი.⁹⁷

კიდევ ერთი უმნიშვნელოვანესი რეიტინგი: საქართველო გადასახადების სიმცირის მიხედვით არის მსოფლიოში მე-3 ადგილზე. გადასახადების სიმცირე იზომება მსოფლიო ბანკის მთლიანი გადასახადების განაკვეთის ინდიკატორით (ე.წ. Total Tax rate). ამ რეიტინგში საქართველოს უსწრებს ორ ჯუჯა სახელმწიფოს ბრუნეი და ვანუატუ. თუ არ ჩავთვლით ამ ჯუჯა

⁹⁶ საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგია http://gov.ge/files/382_42949_233871_400-1.pdf გვ 32

⁹⁷ მოქალაქის გზამკვლევი 2019, 2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, თბილისი, 2018 წელი. გვ 16-17 <https://www.mof.ge/images/File/Citizens-Guide-2019-MOF-kanoni.pdf>

სახელმწიფოებს შეგვიძლია ვთქვათ, რომ საქართველო არის მსოფლიოში პირველ ადგილზე. აღნიშნული არის იმ რეფორმების შედეგი, რომელსაც საქართველოს მთავრობა ატარებს ბოლო წლების განმავლობაში.⁹⁸

სამთავრობო დოკუმენტით „ქვეყნის ძირითადი მონაცემები და მიმართულებები 2019-2022 წლებისათვის“,⁹⁹ განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის შემდგომი სრულყოფა და საელაშორისო სტანდარტებთან დაახლოვება. მთავრობის ეკონომიკური პოლიტიკა დაეფუძნება მაკროეკონომიკური სტაბილურობის, როგორც ეკონომიკური განვითარების ფუნდამენტის, პრინციპებისადმი ერთგულებას. ფისკალური ჩარჩო კი დაეყრდნობა შემდეგ პრინციპებს:

- გაგრძელდება ხარჯების ოპტიმიზაციის უწყვეტი პროცესი. გამოთავისუფლებული სახსრები გადანაწილდება პრიორიტეტულ მიმართულებებზე, მათ შორის, განათლებისა და ინფრასტრუქტურული პროექტების დაფინანსებაზე;
- შენარჩუნდება საბიუჯეტო დეფიციტის დაბალი მაჩვენებელი;
- გაგრძელდება სოციალური გასაცემების ზრდა. მოხდება საპენსიო რეფორმის დაფინანსებისათვის საჭირო რესურსების მობილიზება;
- მთავრობის ვალი მთლიან შიდა პროდუქტთან შენარჩუნდება სტაბილურ დონეზე. ამასთან, ვალის აღება განხორციელდება გრძელვადიანი ეკონომიკური ზრდის ხელშემწყობი საინვესტიციო პროექტების დაფინანსებისათვის.

დაგეგმილია ქვეყნის სუვერენული რეიტინგის გაუმჯობესების ტენდენცის შენარჩუნება. საქართველოს მთავრობას აქვს ამბიციური მიზანი, მიაღწიოს საკრედიტო რეიტინგის საინვესტიციო დონეს (BBB-/Baa3), რაც შესაძლებელს ხდის ქვეყანაში საერთაშორისო მსხვილი საინვესტიციო ფონდების ინვესტირების განხორციელებას და უზრუნველყოფს იაფ ფინანსურ რესურსებზე წვდომას, მათ შორის კერძო სექტორისათვის, ასევე ზრდის ქვეყნის მიმზიდველობას მაღალხარისხიანი პირდაპირი უცხოური ინვესტიციებისათვის. აღნიშნული მიზნის მისაღწევად, მთავრობა შეიმუშავებს საშუალოვადიან სტრატეგიას და სამოქმედო გეგმას, რომელთან

⁹⁸ მოქალაქის გზამკვლევი 2019, გვ 36

⁹⁹ ქვეყნის ძირითადი მონაცემები და მიმართულებები 2019-2022 წლებისათვის, თბილისი 2018, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო - <https://www.mof.ge/5177>

შესაბამისობაშიც იქნება მთავრობის მიერ მიღებული ეკონომიკური გადაწყვეტილებები.¹⁰⁰

ეფექტიანი ფისკალური პოლიტიკისათვის აუცილებელი წინაპირობაა საჯარო ფინანსების მართვის ეფექტიანი და გამჭვირვალე სისტემის არსებობა. ბოლო წლებში გადადგმული ნაბიჯების წარმატება დასტურდება ქვეყნის მე-5 ადგილით ბოლო ღია ბიუჯეტის კვლევაში (Open Budget Index), საერთაშორისო სავალუტო ფონდის ფისკალური გამჭვირვალობის შეფასების და PEFA მეთოდოლოგიის თვითშეფასების ანგარიშის თანახმად.

მიმდინარეობს მუშაობა შიდა ფინანსური კონტროლის და მართვის დანერგვის მიმართულებით, რაც უზრუნველყოფს საბიუჯეტო ორგანიზაციებში სწორი და ეფექტიანი მართვის სისტემების ჩამოყალიბებას და ბიუჯეტის გამჭვირვალობას.

მდგრადი ფისკალური პოლიტიკის გასამყარებლად დაგეგმილია ფისკალური წესების მარეგულირებელი ნორმებისა და პროცედურების განახლება. ასევე, დაინერგება საინვესტიციო პროექტების მართვის ერთიანი სისტემა, რაც უზრუნველყოფს საინვესტიციო პროექტების და მათზე მიმართული სახსრების მაქსიმალურ ეფექტურობასა და ეფექტიანობას.

საჭიროა გაგრძელდეს მუშაობა აქტიური მუშაობა ფისკალური რისკების შეფასების, მათი გამოვლენისა და მართვის მიმართულებით. გაძლიერდება ასევე არსებული პირობითი ვალდებულებების ანალიზი.

მთავრობა სტრატეგიის ფარგლებში საჭიროდ თვლის შეიმუშავოს მთავრობის ვალის მართვის სტრატეგია, რაც მიზნად ისახავს საჭირო ფინანსების მოძიებას და ამ კუთხით ხარჯების მინიმიზაციას. ვალის მართვის პრიორიტეტული მიზანია სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდების საშინაო ბაზრის განვითარება, რაც ხელს შეუწყობს ქვეყანაში სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდების ბაზრისა და კაპიტალის ბაზრის განვითარებას.¹⁰¹

მომზადდა რეფორმის პროექტი საქართველოს საერთო სასამართლოების სისტემაში კომერციული პალატების შექმნის შესახებ. პალატები სპეციალიზებული იქნება კომერციული და

¹⁰⁰ ქვეყნის ძირითადი მონაცემები და მიმართულებები 2019-2022 წლებისათვის, თბილისი 2018, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო - <https://www.mof.ge/5177>

¹⁰¹ ქვეყნის ძირითადი მონაცემები და მიმართულებები 2019-2022 წლებისათვის, თბილისი 2018, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, გვ.15. <https://www.mof.ge/5177>

საგადასახადო საქმეების განხილვაზე - რეფორმის შედეგად მკვეთრად გაიზარდა მართლმსაჯულების ხარისხი და სისწრაფე კომერციულ და საგადასახადო დავებზე.

საგადასახადო სისტემა განაგრძობს ადგილობრივი წარმოების პროდუქციის წახალისებას; გადამხდელებს, რომელთაც აქტივობები არ უფიქსირდებათ, სრულად ჩამოეწერებათ 2013 წლის 1 იანვრამდე დარიცხული საგადასახადო დავალიანების თანხა;

გაგრძელდება მუშაობა საქართველოს საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის ევროკავშირის დირექტივებთან ჰარმონიზების მიზნით;

დაინერგება ციფრული და თანამედროვე ტექნოლოგიები, რაც, ერთი მხრივ, საშუალებას მისცემს ბიზნეს სექტორს, ისარგებლოს თანამედროვე და ეფექტიანი მომსახურებით, ხოლო მეორე მხრივ, უზრუნველყოფილი იყოს გადასახადებისგან თავის არიდების რისკების შემცირება და სამართლიანი საგადასახადო ადმინისტრირება;

დაინერგება ინოვაციური, ავტომატური საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემები; ერთიანი საგადასახადო დოკუმენტი, კიდევ უფრო დაიხვეწება და გაუმჯობესდება არსებული ონლაინ სერვისები, შესაძლებელი გახდება როგორც კომპანიის ელექტრონულად დარეგისტრირება, ისე არსებულ მონაცემებში ცვლილებების ელექტრონულად განხორციელება საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში მიუსვლელოდ;

არარეზიდენტ პირებს შესაძლებლობა გაუჩნდებათ საქართველოში განახორციელონ კომპანიების ონლაინ რეგისტრაცია. ასევე გახსნან ანგარიშები ქართულ ბანკებში და სრულად ისარგებლონ საქართველოში არსებული შეღავათიანი საგადასახადო რეჟიმებით.¹⁰²

ფისკალური პოლიტიკა. გრძელვადიანი პერიოდისთვის მთავრობის სტრატეგიაა ფისკალური მდგომარეობის გაუმჯობესება, რაც უზრუნველყოფს ეკონომიკური ზრდის მაღალი ტემპის შენარჩუნებას და მაკროეკონომიკურ სტაბილურობას.

2019-2022 წლებისთვის ფისკალური პოლიტიკის ამოცანებს წარმოადგენს:

- ინვესტიციების მიმართვა ინფრასტრუქტურის განვითარებისათვისა და მოსახლეობის დასაქმებისათვის, ამასთანავე ისეთი პრიორიტეტული სფეროების დაფინანსება

¹⁰² ქვეყნის ძირითადი მონაცემები და მიმართულებები 2019-2022 წლებისათვის, თბილისი 2018, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, გვ 16-21, <https://www.mof.ge/5177>

როგორცაა საპენსიო უზრუნველყოფა, სოციალური სფერო, ჯანდაცვა, განათლება დასოფლის მეურნეობა;

- ბიუჯეტის დეფიციტის ნიშნულის ისეთი მოცულობის ფარგლებში შენარჩუნება, რომელიც ხელს შეუწყობს ქვეყნის ეკონომიკურ სტაბილურობას;
- სახელმწიფო ფინანსების მართვის შემდგომი სრულყოფა.

რეალურ შედეგებს თუ გადავხედავთ, 2018 წელს გადასახადების მოსალოდნელი მოცულობა განისაზღვრა 10500.0 მლნ ლარით, ხოლო მისი წილი მშპ-ის მიმართ 25.3%-ს შეადგენდა. მათ შორის:

- საშემოსავლო გადასახადი -3 215.0 მლნ ლარს.
- მოგების გადასახადი - 740.0 მლნ ლარს.
- დამატებული ღირებულების გადასახადი -4 430.0 მლნ ლარს.
- აქციზი - 1 440.0 მლნ ლარს.
- იმპორტის გადასახადი - 70.0 მლნ ლარს.
- ქონების გადასახადი - 435.0 მლნ ლარს.
- სხვა გადასახადი - 170.0 მლნ ლარს.¹⁰³

2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონის გადასახადების საპროგნოზო მაჩვენებელი 2018 წლის გეგმიურ მაჩვენებელს 155.0 მლნ ლარით აღემატება და შეადგენს 9,645.0 მლნ ლარს. მათ შორის:

- საშემოსავლო გადასახადის საპროგნოზო მაჩვენებელი განისაზღვრა 3,166.0 მლნ ლარით, რაც მშპ-ის 7.0 პროცენტს შეადგენს;
- მოგების გადასახადის საპროგნოზო მაჩვენებელი განისაზღვრა 781.0 მლნ ლარით, რაც მშპ-ის 1.7 პროცენტია;
- დამატებული ღირებულების გადასახადის საპროგნოზო მაჩვენებელი განისაზღვრა 4,036.0 მლნ ლარით, რაც მშპ-ის 9.0 პროცენტს შეადგენს;
- აქციზის საპროგნოზო მაჩვენებელი განისაზღვრა 1,462.0 მლნ ლარის ოდენობით, რაც მშპ-ის 3.3 პროცენტს შეადგენს; იმპორტის გადასახადის საპროგნოზო მაჩვენებელი განისაზღვრა 83.0 მლნ ლარით, რაც მშპ-ის 0.2 პროცენტს შეადგენს; სხვა გადასახადის საპროგნოზო მაჩვენებელი განისაზღვრა 117.0 მლნ ლარით, რაც მშპ-ის 0.2 პროცენტს შეადგენს.

გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლები სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების 92.0%-ს, ხოლო მთლიანი შიდა პროდუქტის 21.5%-ს შეადგენს.¹⁰⁴

¹⁰³ ქვეყნის ძირითადი მონაცემები და მიმართულებები 2019-2022 წლებისათვის, თბილისი 2018, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო - <https://www.mof.ge/5177>

საქართველოს 2019-2022 წლების შემოსულობების პროგნოზი

საშუალოვადიან პერიოდში საბიუჯეტო შემოსულობების პროგნოზული გათვლებისას, გათვალისწინებულ იქნა ფისკალურ სფეროში გასატარებელი ღონისძიებებიდან გამომდინარე მოსალოდნელი ცვლილებები და მის მიერ გამოწვეული შესაძლო შედეგები. პროგნოზული გათვლებით, 2019 წლისთვის ნაერთი ბიუჯეტის შემოსავლების საპროგნოზო მაჩვენებლის წილი მშპ-სთან 28.0%-ის, ხოლო გადასახადების წილი 25.1%-ის დონეზე იქნება. 2020-2022 წლების ბიუჯეტის შემოსავლების საპროგნოზო მაჩვენებელი მშპ-ს მიმართ საშუალოდ 27.1%, ხოლო საგადასახადო შემოსავლების წილი საშუალოდ 24.6%-ის დონეზეა ნავარაუდები.

2019 წელს ნაერთი ბიუჯეტის სხვა შემოსავლების წილი მთლიანი შიდა პროდუქტის მიმართ სავარაუდოდ 2.0%-ს გაუტოლდება, ხოლო არაფინანსური და ფინანსური აქტივების რეალიზაციიდან მისაღები თანხების მოცულობა მშპ-თან მიმართებაში შესაბამისად 0.3 და 0.2 პროცენტი იქნება.¹⁰⁵

საქართველოს სოციალურ ეკონომიკური განვითარების სტრატეგია 2020 წლისთვის მიზნად ისახავს გადასახადების მიმდინარე მაჩვენებელი (წილი მშპ-ში, %) 24% -ის გაზრდას 25% მდე.

სტრატეგიის თანახმად (იხ. ცხრილი #1), 2020 წლისთვის მიღწეული იქნება შემდეგი მაჩვენებლები: ¹⁰⁶

ცხრილი #1

მაჩვენებელი	მიმდინარე მაჩვენებელი	საპროგნოზო მაჩვენებელი
მშპ ერთ სულ მოსახლეზე (ლარი, ნომინალური)	5811.7	13 000
მშპ ერთ სულ მოსახლეზე (ლარი, მუდმივ ფასებში)	5811.7 9200	9200
ჯინის კოეფიციენტი	0.41	0.35
ინფლაცია (%)	2.4	3.0
უმუშევრობა (%)	15.0	<12
გადასახადები (წილი მშპ-ში, %)	24	25

¹⁰⁴ მოქალაქის გზამკვლევი 2019. 2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო თბილისი, 2018 წელი. გვ 40-41, <https://www.mof.ge/images/File/Citizens-Guide-2019-MOF-kanoni.pdf>

¹⁰⁵ ქვეყნის ძირითადი მონაცემები და მიმართულებები 2019-2022 წლებისათვის, თბილისი 2018, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, გვ 69, <https://www.mof.ge/5177>

¹⁰⁶ საქართველოს სოციალურ ეკონომიკური განვითარების სტრატეგია 2020 გვ 8-9 http://gov.ge/files/382_42949_233871_400-1.pdf

აღსანიშნავია, რომ 2019 წლიდან იცვლება მუნიციპალიტეტის კუთვნილი დამატებული ღირებულების გადასახადის განაწილების წესი. 2019 წლის ბიუჯეტის კანონით, დეცენტრალიზაციის სტრატეგიის ფარგლებში შევიდა ცვლილებები საბიუჯეტო კოდექსსა და ადგილობრივი თვითმმართველობის კოდექსში, რომლის მიხედვითაც მუნიციპალიტეტებისთვის აღარ იარსებებს გათანაბრებითი ტრანსფერი, ასევე საშემოსავლო გადასახადის სხვადასხვა სახეებიდან მიღებული შემოსავლები მთლიანად მიიმართება სახელმწიფო ბიუჯეტში, მათ ნაცვლად მუნიციპალიტეტების დასაფინანსებლად მიიმართება დღგ-ს სახით მიღებული შემოსავლების 19.0%. აღნიშნული ცვლილებების შემდეგ გაიზრდება მუნიციპალიტეტების შემოსავლები, რაც მნიშვნელოვნად გაზრდის მათ დამოუკიდებლობას. დაფინანსების ახალი სისტემის მიხედვით მუნიციპალიტეტების დაფინანსება შეადგენს 946.6 მლნ ლარს, რაც 2018 წლის მოცულობაზე 107.9 მლნ ლარით მეტი, ხოლო ძველი სისტემით გაანგარიშებულ 2019 წლის მოცულობაზე 46.0 მლნ ლარით მეტია.¹⁰⁷

საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფის მიმართულებით მნიშვნელოვანია დღგ-ის რეფორმა: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ მოამზადა საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შესახებ კანონის პროექტი, რომელიც შემუშავდა საგადასახადო კანონმდებლობის ევროკავშირის დღგ-ის დირექტივასთან (2006/112/EC) დაახლოების მიზნით, რის ვალდებულებაც საქართველოს აქვს ასოცირების ხელშეკრულებით;

აღსანიშნავია, რომ კანონის პროექტით ცვლილებები შეეხო საგადასახადო კოდექსის დამატებული ღირებულების გადასახადის მარეგულირებელ თითქმის ყველა დებულებას, კერძოდ:

- მკვიდრდება საუკეთესო ევროპული პრაქტიკა, რაც ხელს შეუწყობს თანამშრომლობას საქართველოსა და ევროკავშირში მოღვაწე მეწარმეებს შორის;
- შემუშავდება შიდა პროცედურები, ევროსასამართლოს გადაწყვეტილებებისა და ინტერპრეტაციების პრაქტიკაში გამოყენების მიზნით;
- მომსახურების გაწევის ადგილის ევროპული პრაქტიკის დანერგვა და საერთაშორისო გადაზიდვებთან დაკავშირებული შეღავათების სპექტრის გაზრდა, ხელს შეუწყობს საქართველოს საერთაშორისო სერვისების ცენტრად ჩამოყალიბების პროცესს;

¹⁰⁷ მოქალაქის გზამკვლევი 2019. 2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო თბილისი, 2018 წელი. გვ 79, <https://www.mof.ge/images/File/Citizens-Guide-2019-MOF-kanoni.pdf>

- ქართული და ევროპული დღგ-ის შესაბამისობა, ევროკავშირში დაფუძნებული ბიზნესებისთვის სხვადასხვა ბიზნეს ხარჯებზე დღგ-ის დაბრუნების წესის პრაქტიკაში დანერგვასთან ერთად, გააუმჯობესებს საინვესტიციო გარემოს;
- შენარჩუნებულია ყველა არსებული ნორმა და მექანიზმი, რომელიც ამარტივებს დღგ-ის ადმინისტრირების პროცესს;
- შედეგად, ასევე, შემცირდება სადავო შემთხვევები და გამარტივდება საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება.¹⁰⁸

საქართველოს მთავრობის მიზანია, შექმნას სტაბილური საგადასახადო სისტემა, რომელიც ხელს შეუწყობს მდგრად ეკონომიკურ განვითარებას და მინიმუმამდე დაიყვანს ეკონომიკურ რყევას. იმისთვის, რომ საქართველოს კვლავაც ჰქონდეს ბიზნესის წარმოების თვალსაზრისით მიმზიდველი ქვეყნის სტატუსი, მიმდინარე მცირე საგადასახადო წნეხის პრაქტიკა მომავალშიც იქნება შენარჩუნებული. აღნიშნული შეესაბამება საქართველოს ორგანულ კანონს „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“, რომლის თანახმადაც გადასახადის არსებული განაკვეთის ზრდა ან ახალი გადასახადის შემოღება მხოლოდ რეფერენდუმის გზით არის შესაძლებელი. ამ პირობებში საქართველოს მთავრობის ძირითადი ძალისხმევა საგადასახადო სისტემის სტაბილურობის შენარჩუნებისა და საგადასახადო ადმინისტრირების გაძლიერებისკენ იქნება მიმართული.¹⁰⁹

¹⁰⁸ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, <https://www.mof.ge/News/9056>, 05 ივლისი 2019

¹⁰⁹ http://gov.ge/files/382_42949_233871_400-1.pdf

დასკვნა და რეკომენდაციები

გადასახადებთან დაკავშირებული საკითხები უძველესი დროიდან დღემდე იყო და რჩება მეცნიერთა და პოლიტიკოსთა განხილვის საგნად. მოქნილი, ოპტიმალური საგადასახადო სისტემის ფორმირება ჩვენი ქვეყნის ეკონომიკური პოლიტიკის ერთ-ერთ პრიორიტეტულ მიმართულებას წარმოადგენს. მიუხედავად განხორციელებული წარმატებული რეფორმებისა, საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეროვნული მოდელი ხასიათდება გარკვეული ხარვეზებით. საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის პრობლემათა კვლევა და გადაჭრის გზების ძიება განსაკუთრებით აქტუალურია გლობალური კონკურენციის პირობებში.

საქართველოს ეროვნული საგადასახადო სისტემის **დადებით მხარეებად** შეიძლება ჩაითვალოს ის ფაქტი, რომ მდგრადი ეკონომიკური განვითარებისათვის განხორციელებული გრძელვადიანი ლიბერალური რეფორმების შედეგად ჩვენ მივიღეთ ლიბერალური საგადასახადო რეჟიმი (მხოლოდ ექვსი გადასახადი), შემცირდა საგადასახადო ტვირთი და შედარებით სტაბილურია საგადასახადო გარემო, მოქმედებს განსაკუთრებული დაბეგვრის რეჟიმი მიკრო და მცირე ბიზნესისათვის, მნიშვნელოვნად გამარტივდა საბაჟო პროცედურები, გვაქვს საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი საბაჟო ტერმინალები და ა. შ. აღსანიშნავია ის ფაქტიც, რომ მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა საქართველოს პოზიციები ავტორიტეტულ საერთაშორისო რეიტინგებში: გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსის, ბიზნესის კეთების სიმარტივის, ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსისა და საგადასახადო ტვირთის მიხედვით, თუმცა, თუ გავითვალისწინებთ საქართველოს ეკონომიკური განვითარების შენელებულ ტემპებს, უცხოური ინვესტიციების კლების ტენდენციას და ჩვენი მოსახლეობისათვის ყველაზე მტკივნეულ - უმუშევრობის პრობლემას, ბუნებრივია იკვეთება საქართველოს საგადასახადო სისტემის და საგადასახადო პოლიტიკის არასრულფასოვნების პრობლემა. ოპტიმალური საგადასახადო სისტემა პირველ რიგში სწორედ ეკონომიკური ზრდის მასტიმულირებლად უნდა გვევლინებოდეს.

მოქმედი საგადასახადო სისტემის, გადასახადების სტრუქტურისა და ძირითადი პრინციპების შესწავლისა და რეალური მდგომარეობის კრიტიკულად გააზრების საფუძველზე გამოვლინდა შემდეგი **პრობლემები**:

- საგადასახადო პოლიტიკის არაეფექტურობაზე მიუთითებს ის ფაქტი, რომ საქართველოში მოსახლეობის 60%-ზე მეტი სიღარიბის ზღვარზეა;

- სერიოზულ პრობლემას წარმოადგენს „საგადასახადო არასტაბილურობა“, ექსპერტთა უმრავლესობის აზრით, საგადასახადო კანონმდებლობის ხშირი და გაუთვალისწინებელი ცვლილებების გამო უცხოელი ინვესტორები ხშირად უარს აცხადებენ საქართველოში ინვესტიციების განხორციელებაზე;
- საგადასახადო ტვირთის არათანაბარი განაწილება. მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთები ეკონომიკის ცალკეული სფეროების და შემოსავლების სხვადასხვა სიდიდის მქონე ბიზნესებისთვის და მეწარმე ფიზიკური პირებისთვის ერთნაირია, რითაც ირღვევა სამართლიანობის პრინციპი;
- საგადასახადო კანონმდებლობაში ბუნდოვანი და ორაზროვანი ნორმების (მ. შ. შეღავათების) არსებობა;
- ქართულ რეალობაში არცთუ იშვიათად საწარმოთა ხელმძღვანელები დაქირავებულების ხელფასიდან საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშების, დაკავებისა და ბიუჯეტში დროულად გადარიცხვის მიზნით, იძულებულნი არიან ბუღალტერიის შესაბამისი მუშაკების შესანახად გარკვეული ხარჯები გასწიონ;
- ბუნდოვანი და ორაზროვანი საგადასახადო კანონმდებლობა აიძულებს გადასახადის გადამხდელებს გასწიონ კონსულტანტთა მომსახურების, ხოლო დავის შემთხვევაში - სასამართლო და ადვოკატთა მომსახურების ხარჯები;
- საგადასახადო სიტემა უნდა იყოს მოქნილი - ცვალებადი საზოგადოებრივ-პოლიტიკური და ეკონომიკური სიტუაციების საპასუხოდ სახელმწიფომ უნდა შეძლოს ახალ ეკონომიკურ და პოლიტიკურ პირობებზე ადაპტირება და შესაბამისი რეაგირება;
- გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის დაბალი დონე. გაზრდილი და გადასახადის გადამხდელების შემოსავლებთან შეუსაბამო საგადასახადო ტვირთი იწვევს მოქალაქეთა უარყოფით დამოკიდებულებას მთელი სამართლებრივი სისტემის მიმართ და უზიძვებს მათ შემოსავლების დამალვისაკენ;
- ევროკავშირთან ასოცირების ხელშეკრულების შესაბამისად, აუცილებელ პირობას წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკის ევროპის პოლიტიკასთან თავსებადობისა და ჰარმონიზაციის საკითხი;

გამოკვეთილი პრობლემების ფონზე, სტრატეგიების შესაბამისად, მიზანშეწონილად **მიგვაჩნია:**

- საგადასახადო პოლიტიკის შემდგომი სრულყოფა, მათ შორის საკანონმდებლო ბაზის შემდგომი გაუმჯობესების და ევროკავშირთან ასოცირების ხელშეკრულების ფარგლებში ევროკავშირის დირექტივებთან ჰარმონიზების მიზნით, გადასახადის გადამხდელებს შორის საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური ზომის დადგენა და თანაბარი განაწილება;
- მეწარმეთა მოთხოვნებისა და საჭიროებების მაქსიმალურად გათვალისწინება;
- საინვესტიციო გარემოს გაუმჯობესება;
- საგადასახადო შემოსავლების სახით ბიუჯეტში სათანადო რესურსის მობილიზების უზრუნველყოფა;
- გადასახადის ადმინისტრირების გამარტივება და საგადასახადო სანქციების ოპტიმიზაცია;
- ცალკეული კატეგორიის ეკონომიკური დანაშაულის დეკრიმინალიზაცია;

- საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადების ეტაპობრივად შემცირება;
- საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, სახელმწიფოსა და ბიზნესს შორის სამართლებრივი ურთიერთობების თანასწორობის პრინციპებზე დაფუძნება;
- არსებული ელექტრონული სერვისების გაუმჯობესება, მომსახურების ოფისების თანამედროვე სტანდარტების შესაბამისად მოწყობა;
- გადამხდელთა მაღალი საგადასახადო კულტურის ჩამოყალიბების მიზნით, საგადასახადო სფეროში სამოქალაქო ცნობიერების ამაღლება;
- აუდიტის პროცესის მართვის ელექტრონული სისტემის დანერგვა და აუდიტორთა კვალიფიკაციის ზრდა;
- საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის გამარტივების მიზნით, საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფა და ერთიანი მეთოდოლოგიის შემუშავება;
- შემოსავლების სამსახურის ინსტიტუციური განვითარება.

საბოლოოდ, დასკვნის სახით შეიძლება ითქვას, რომ მოგების გადასახადისა და დღგ-ის რეფორმების ფონზე, სამთავრობო დოკუმენტების „ქვეყნის ძირითადი მონაცემები და მიმართულებები 2019-2022 წლებისათვის“ და „საქართველოს სოციალურ ეკონომიკური განვითარების სტრატეგია 2020“-ით გამოკვეთილი პრიორიტეტებისა და გათვალისწინებული ღონისძიებების სრულყოფილად განხორციელება აუცილებლად შეუწყობს ხელს საგადასახადო სისტემის ქართული მოდელის სრულყოფას და ევროპულ პოლიტიკასთან თავსებადი საგადასახადო პოლიტიკის გატარებას.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო) წიგნი პირველი, გამომცემლობა: იურისტების სამყარო, 2018, გვ 556
2. ფუტკარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტეპზე, სადოქტორო ნაშრომი, ბათუმი 2012, https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_3293_1.pdf
3. ელიზავეტა ხელაშვილი, ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გავლენა საქართველოზე (ესტონური მოდელი), სამაგისტრო ნაშრომი, თბილისი 2018 წელი; <https://openscience.ge/bitstream/1/84/1/Elizaveta%20Khelashvili.pdf>
4. ამირან კილაძე, გადასახადები, მათი წარმოქმნის ისტორია და თეორიები, გამოქვეყნებულია 8 იანვარი, 2018წ. <https://www.linkedin.com/pulse/გადასახადები-მათი-წარმოქმნის-ისტორია-და-თეორიები-amiran-kiladze>
5. ბახტაძე ლ. კაკულია რ. ჩიკვილაძე მ., საგადასახადო საქმე, თბილისი 2007
6. როდიონ ქორჩილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2014. <http://www.nplg.gov.ge/dlibrary/collect/0002/000771/K.R..pdf>
7. ზასარია რ. გადასახადის არსის და საგადასახადო პოლიტიკის ზოგიერთი საკითხი, სამეცნიერო პრაქტიკული ჟურნალი „გადასახადები“ №7, 2012
8. მესხია ი., ნიკოლეიშვილი ო., გადასახადები და დაბეგვრა. თბ., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, 2002
9. ტერაშვილი ნ., საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა, თბილისი 2006
10. ჩანტლაძე ვ., შოთა რუსთაველის ეკონომიკური შეხედულებები, თბილისი 1992
11. ყამარაული ს., ჩოკოლაშვილი მ., ყამარაული ლ., გადასახადები და დაბეგვრა, თბილისი 2010
12. მესხია ი. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., საგადასახადო ქრესტომათია, თბილისი 2004
13. სილაგაძე ა. ეკონომიკური აზრის ისტორიის საკითხები. თბილისი 2001
14. კოპალეიშვილი თ. ჩიკვილაძე მ., გადასახადები და დაბეგვრა, თბ. 2011
15. ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართლის საფუძვლები, თბ. 2000

- 16 ნინო იაშვილი, თეა ჭეიშვილი, საგადასახადო სამართალი, სამაგიდო კრებული მეწარმეთათვის, გამომხდელის ბიბლიოთეკა, თბილისი 2007 წ. 315 გვ.
- 17 ოთინაშვილი რ. საქართველოს ეკონომიკა, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი, თბ. 2011
- 18 ია ხარაზი, საზღვარგარეთის ქვეყნების საშემოსავლო გადასახადის ზოგიერთი სამართლებრივი ასპექტის შესახებ (შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი, ჟურნალი დიპლომატია და სამართალი №2(5)2018 - http://newuni.edu.ge/wp-content/uploads/2019/04/Saboloo_Varianti_-25-2018_Jurnali_Axali_Universiteti.pdf
- 19 ა. სმიტი, გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ, თბ., 1938, გვ. 383
- 20 კეინსი ჯ.მ. დასაქმების, პროცენტისა და ფულის ზოგადი თეორია, ქუთაისი 1995
- 21 რევაზ გველესიანი, ირინა გოგორიშვილი, ეკონომიკური პოლიტიკა, სახელმძღვანელო, წიგნი I, თსუ 2008. გვ 304
- 22 თამარ გვარამაძე, საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი) სადისერტაციო ნაშრომი სამართლის დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, თბილისი 2012წ.
- 23 დავით ჯანგირიანი, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში; თსუ, უნივერსიტეტის გამომცემლობა, თბილისი 2016, http://press.tsu.ge/data/image_db_innova/Disertaciebi_economics/davit_jangiriani.pdf
- 24 ეკატერინე შაინიძე, საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე, ბათუმი-2016, https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_6057_1.pdf
- 25 ვლადიმერ ახალაია, “საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი როლი ტრანსპორტის მენეჯმენტის განვითარებაში” თბილისი – 2012
<http://www.nplg.gov.ge/dlibrary/collect/0002/000541/vladimer%20axalaia%20-%20avtoreferati.pdf>
- 26 გიორგი ყუფარაძე, საგადასახადო პოლიტიკის გავლენა პირდაპირ უცხოურ ინვესტიციებზე, სადისერტაციო ნაშრომი, თბილისი 2016 -
http://press.tsu.ge/data/image_db_innova/giorgi_yufaradze.pdf
- 27 ირაკლი მესხი, უცხოური ინვესტიციები და შრომის ბაზრის ტრანსფორმაცია საქართველოში, სადისერტაციო ნაშრომი, ბათუმი 2017-https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_8343_1.pdf
- 28 საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი,
<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/31690?publication=86>
29. საქართველოს პარლამენტის ეროვნული ბიბლიოთეკა,

<http://www.nplg.gov.ge/gsd/collect/ekonomik/index/assoc/HASH0122.dir/gaddasagIII.jpg>

30. მოქალაქის გზამკვლევი 2019. 2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო თბილისი, 2018 წელი. <https://www.mof.ge/images/File/Citizens-Guide-2019-MOF-kanoni.pdf>
31. ქვეყნის ძირითადი მონაცემები და მიმართულებები 2019-2022 წლებისათვის, თბილისი 2018, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო - <https://www.mof.ge/5177>
32. საქართველოს სოციალურ ეკონომიკური განვითარების სტრატეგია 2020
http://gov.ge/files/382_42949_233871_400-1.pdf
33. საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო, საქართველოს ეკონომიკური მიმოხილვა,
http://www.economy.ge/uploads/meniu_publicaciebi/foreign/Economic_Outlook_GEO_2012.pdf
34. ბიზნესის წარმოება 2018: საქართველო უმაღლესი რეიტინგის მქონე ქვეყანაა ევროპის და ცენტრალური აზიის რეგიონში, <http://pubdocs.worldbank.org/en/587761509458882345/News-Release-DoingBusiness2018-ECA-Georgia-Oct31-Geo.pdf>
35. საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო, ძირითადი მაკროეკონომიკური ინდიკატორები, <http://www.economy.ge/?page=ecoreview&s=37>
36. საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო, Heritage Foundation „ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსის“ 2019 წლის რეიტინგში საქართველომ რეგიონში პოზიცია გაიმჯობესა, 25-01-2019, <http://www.economy.ge/?page=news&nw=1015>
37. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, ევროკავშირის დღგ-ის დირექტივასთან დაახლოების მიზნით, ფინანსთა სამინისტრო საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შესახებ კანონის პროექტის საჯარო განხილვას იწყებს <https://www.mof.ge/News/9056>, 05 ივლისი 2019
38. <http://www.parliament.ge> - საქართველოს პარლამენტი
39. <http://www.government.gov.ge/index.php> - საქართველოს მთავრობა
40. www.economy.gov.ge - საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო
41. www.mrdi.gov.ge - საქართველოს რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტრო
42. <http://www.nbg.gov.ge> - საქართველოს ეროვნული ბანკი
43. <http://www.mof.ge> - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო
44. <http://www.geostat.ge/> - საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახური

45. <https://www.matsne.gov.ge/> - ”საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე”
46. www.rs.ge - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური

საილუსტრაციო მასალა

წყარო: <https://www.mof.ge/images/File/Citizens-Guide-2019-MOF-kanoni.pdf>

ბიუჯეტის შემოსულობები საანგარიშო პერიოდში ბიუჯეტში მიღებული ფულადი სახსრების ერთობლიობა.



ბიუჯეტის გადასახდელები საანგარიშო პერიოდში ბიუჯეტიდან გასაცემი ფულადი სახსრების ერთობლიობა.



2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონის შემოსულობები, გადასახდელები და ნაშთის ცვლილება

ათასი ლარი

დასახელება	2017 წლის ფაქტი	2018 წლის გეგმა	2019 წლის პროექტი	გადაბრა
შემოსულობები	11,618,664.8	12,440,998.0	12,863,750.0	422,752.0
შემოსავლები	9,750,326.8	10,314,248.0	10,487,700.0	173,452.0
გადასახადები	8,991,307.4	9,490,000.0	9,645,000.0	155,000.0
საშემოსავლო გადასახადი	2,525,970.7	2,780,000.0	3,166,000.0	386,000.0
მოგების გადასახადი	756,555.5	630,000.0	781,000.0	151,000.0
დამატებითი ღირებულების გადასახადი	4,122,612.8	4,400,000.0	4,036,000.0	-364,000.0
აქციზი	1,450,921.9	1,450,000.0	1,462,000.0	12,000.0
იმპორტის გადასახადი	71,618.9	60,000.0	83,000.0	23,000.0
სხვა გადასახადები	63,627.6	170,000.0	117,000.0	-53,000.0
გრანტები	350,602.3	414,248.0	382,700.0	-31,548.0
სხვა შემოსავლები	408,417.1	410,000.0	460,000.0	50,000.0

სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლები

2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონით შემოსულობების 81.5%-ს წარმოადგენს შემოსავლები, რომელიც შეადგენს 10,487.7 მლნ ლარს, რაც მთლიანი შიდა პროდუქტის 23.4%-ია.

სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების სტრუქტურა

მლნ. ლარი

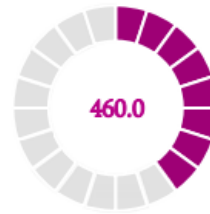
დასახელება	2017 წლის ფაქტი	2018 წლის გეგმა	2019 წლის პროექტი	გადახრა (2019-2018)
შემოსავლები	9,750.3	10,314.2	10,487.7	173.5
გადასახადები	8,991.3	9,490.0	9,645.0	155.0
გრანტები	350.6	414.2	382.7	-31.5
სხვა შემოსავლები	408.4	410.0	460.0	50.0



გადასახადები



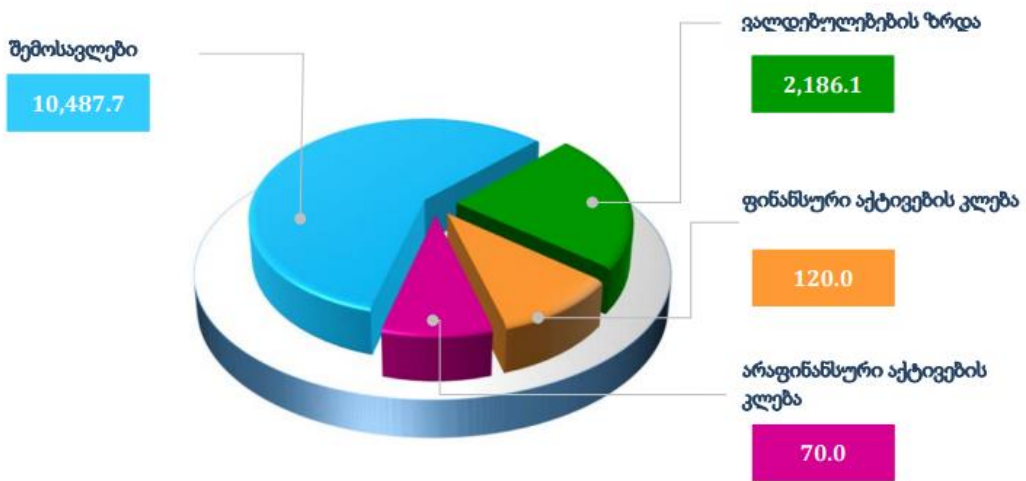
გრანტები



სხვა შემოსავლები

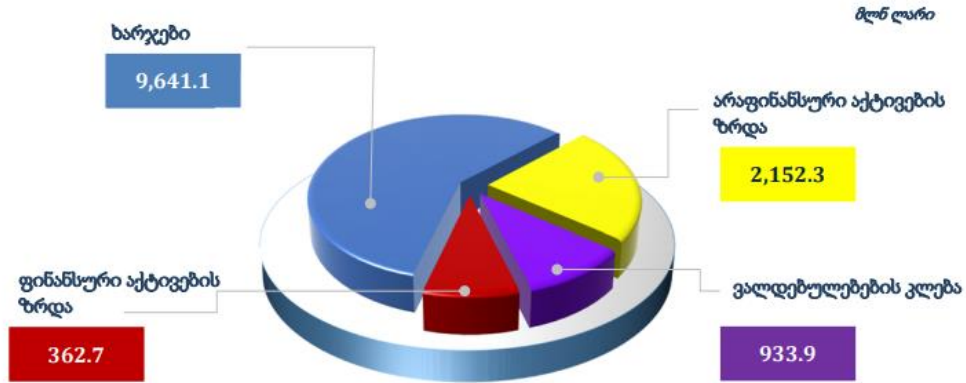
სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობების სტრუქტურა

მლნ ლარი

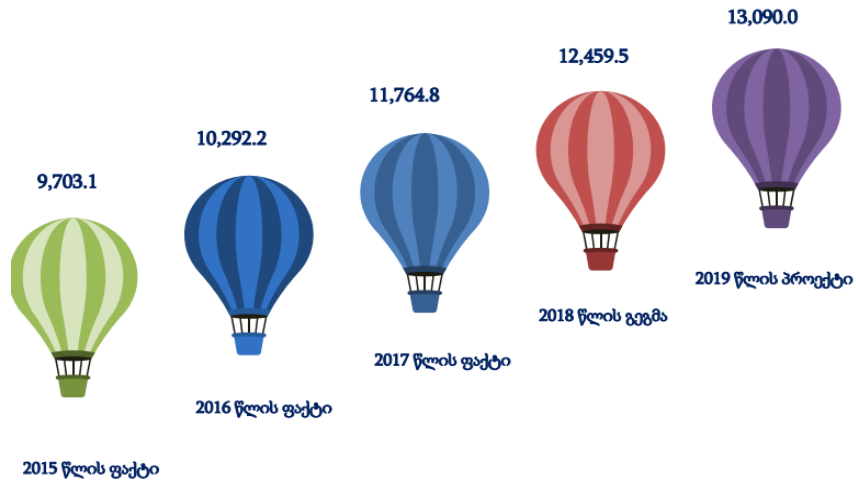


დასახელება	2017 წლის ფაქტი	2018 წლის გეგმა	2019 წლის პროექტი
გადასახდელები	11,764.8	12,459.5	13,090.0
ხარჯები	9,372.1	9,720.9	9,641.1
არაფინანსური აქტივების ზრდა	971.8	1,628.5	2,152.3
ფინანსური აქტივების ზრდა (ნაშთის გამოკლებით)	905.6	350.0	362.7
ვალდებულებების კლება	515.3	760.1	933.9

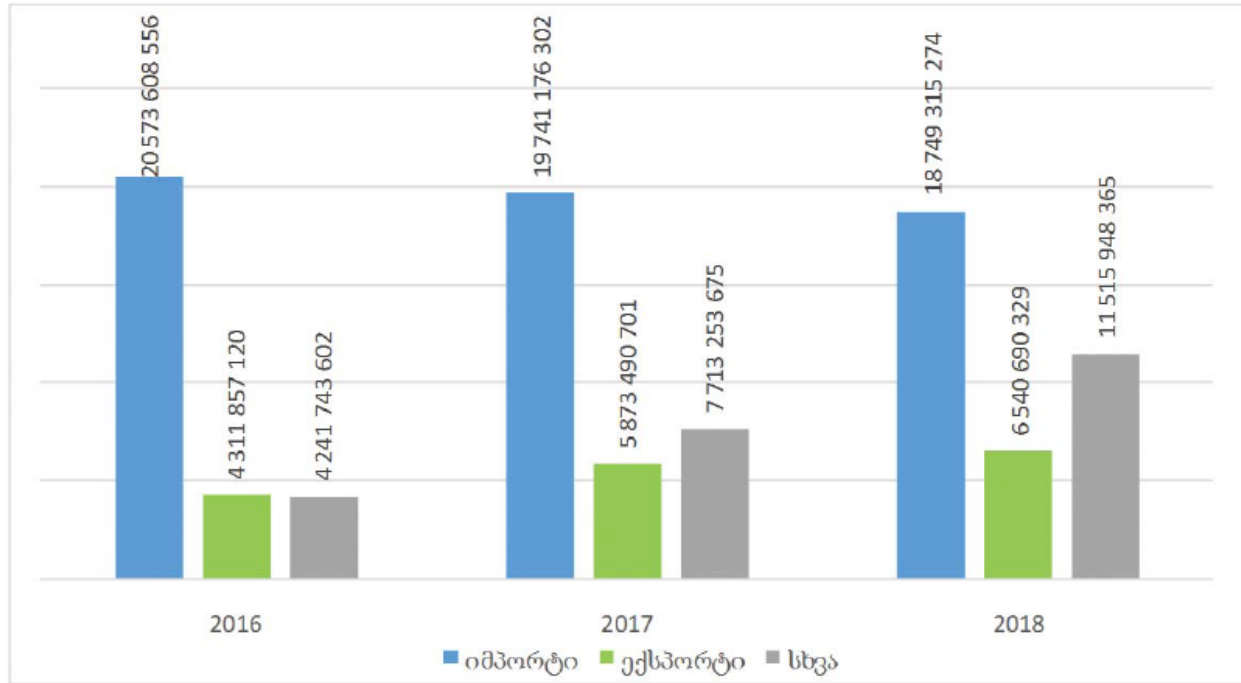
გადასახდელების სტრუქტურა



სახელმწიფო ბიუჯეტის გადასახდელები
(მლნ ლარი)



სასაქონლო სააგარო დეკლარაციებით გაფორმებული საქონლის ღირებულება (ლარი)



დარიცხული იმპორტის გადასახდელები (ლარი)

