



ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო  
უნივერსიტეტი

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ბიზნესის ადმინისტრირება

გიორგი კვაჭაძე

საქართველოს საგადასახადო სისტემაში მიმდინარე რეფორმები  
და მისი შედეგები

ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების მაგისტრის  
აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ნაშრომის ხელმძღვანელი: ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი ნაირა ყირიმლიშვილი

თბილისი

2020

# სარჩევი

ანოტაცია .....	3
Annotation.....	4
შესავალი .....	5
თავი I. საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი ფუნქციები თანამედროვე ეტაპზე .....	7
1.1. საგადასახადო სისტემის არსი და ევოლუცია .....	7
1.2. საქართველოს საგადასახადო სისტემის სტრუქტურა და ფუნქციები.....	15
1.3. საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული გადასახადები.....	19
1.4. საქართველოს საგადასახადო საკანონმდებლო ბაზა.....	25
თავი II. საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმა და მისი შედეგები .....	36
2.1. საგადასახადო სისტემის რეფორმირების მიზნები და მიზნები.....	36
2.2. რეფორმის შედეგები და მათი გავლენა საქართველოს ეკონომიკაზე .....	38
2.3. 2005 წელს გატარებული საგადასახადო რეფორმის ნაკლოვანი მხარეები .....	41
თავი III. პირდაპირი გადასახადების რეფორმები და მათი შედეგები.....	44
3.1. მოგების გადასახადის რეფორმის ესტონური მოდელი და მისი შედეგები საქართველოში .....	44
3.2. საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის წესი და მასთან დაკავშირებული ცვლილებები საქართველოს საგადასახადო კოდექსში.....	50
თავი IV. საქართველოს საგადასახადო სისტემის წინაშე არსებული გამოწვევები და მისი დამლევის გზები.....	52
4.1. საგადასახადო სანქციების ოპტიმიზაციის აუცილებლობა და მისი რეგულირების სამართლებრივი მექანიზმები.....	52
4.2. პროგრესული დაბეგვრის წესი და მისი მოსალოდნელი შედეგები .....	56
დასკვნა .....	61
გამოყენებული ლიტერატურა:.....	64

## ანოტაცია

ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირების ერთ-ერთი მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს საგადასახადო სფერო წარმოადგენს. მოცემული კვლევის საგანი საქართველოს საგადასახადო სისტემაში მიმდინარე რეფორმები და მათი შედეგების ანალიზი და შეფასებაა. კვლევა ფოკუსირებულია რამდენიმე მნიშვნელოვან რეფორმაზე: 2005 წელს განხორციელებულ ცვლილებებზე, რომლის შედეგადაც მიღებული იქნა ახალი საგადასახადო კოდექსი და შემცირდა საგადასახადო. მოგების გადასახადის დაბეგვრის ესტონურ მოდელზე, რომლის შედეგადაც შესაძლებელი გახდა მოგების რეინვესტირება ბიზნესში. კვლევის ფარგლებში ასევე განხილულია ის რეფორმები, რომელთა განხორციელებასაც ავტორის აზრით საჭიროებს საქართველოს საგადასახადო სისტემა. მათ შორისაა საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის გათვალისწინებული სანქციების და მათი მარეგულირებელი ნორმების ცვლილების აუცილებლობა.

მოცემული ნაშრომის ფარგლებში საგადასახადო სისტემაში მომხდარი რეფორმები შეფასებულია სხვადასხვა პოზიციებიდან, როგორც ამა თუ იმ რეფორმის მომხრეების, ასევე მისი მოწინააღმდეგეების არგუმენტების გათვალისწინებით, მათი შეჯერების და ურთიერთშეპირისპირების შედეგად, რაც შესაძლებელს ხდის განსახილველი საკითხის სრულფასოვან ანალიზს. კვლევის პროცესში გამოყენებულია საქსტატის, ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებგვერდზე განთავსებული სტატისტიკური ინფორმაცია, რომელის მეშვეობითაც შეგვიძლია ვიმსჯელოთ საქართველოს საგადასახადო სისტემაში განხორციელებული რეფორმის შედეგების თაობაზე. კვლევა წარმოებულია საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმების შესახებ არსებული სამეცნიერო ნაშრომების, საჯარო უწყებების მიერ წარმოდგენილი სტატისტიკური მონაცემების და ანგარიშების გამოყენებით.

## Annotation

Giorgi Kvatchadze

“The reform of the Georgian tax system and its consequences”

One of the most important tools for state regulation of the economy is the tax sphere. The subject of this study is ongoing reforms in the tax system of Georgia and the analysis and evaluation of their results. The research focuses on several important reforms: changes made in 2005, the adoption of a new tax code and a reduction in the tax burden; On the Estonian model of profit taxation, which has made possible to reinvest profits in business and led to the mixed opinions among the experts of economy, or those interested in studying this field. The study also analysis the reforms which the author believes Georgia needs to implement in the tax system. Those are the need to amend the sanctions for tax offenses and the regulatory norms.

In the present thesis, the reforms of the tax system are evaluated from different positions, taking into account the arguments of the opponents and the supporters of the reforms, using their reconciliation and confrontation, which makes possible to analyze the issue from different perspectives. In the present research, statistical information posted on the website of both Geo stat and the Ministry of Finance of Georgia is used, using which the results of the reforms of the tax system of Georgia are analyzed. The research is based on scientific works, statistical data and reports presented by the public agencies, related to the reform of the Georgian tax system.

## შესავალი

**კვლევის აქტუალობა.** საქართველოს საგადასახადო სისტემაში განცხორციელებულ რეფორმებს არაერთი სამაგისტრო ნაშრომი მიეძღვნა. ამავე საკითხს დაეთმო რამოდენიმე სადოქტორო დისერტაცია, თუმცა თითოეული ნაშრომი ფოკუსირებულია მხოლოდ ერთი რომელიმე რეფორმის ანალიზზე. აღნიშნულის საპირისპიროდ მოცემული კვლევა მოიცავს რამოდენიმე მნიშვნელოვანი რეფორმის მიმოხილვას და ავლენს იმ ურთიერთკავშირს, რომელიც არსებობს ამ რეფორმებს შორის.

საგადასახადო სისტემის სწორი რეფორმირება ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების მნიშვნელოვანი ხელშემწყობი ფაქტორია. ამისათვის ხელისუფლებამ უნდა განსაზღვროს შესაბამისი საგადასახადო ტვირთი, რაც ბიზნესის შესაძლებლობების შესატყვისი იქნება დროის კონკრეტულ მონაკვეთში. არსებული გამოწვევების შესატყვისი რეფორმები ბიზნესს შესაძლებლობას ახდენს განვითარდეს და ხელი შეუწყოს ეკონომიკის ზრდას. ამავეზე მიუთითებს საქართველოში 2005 წელს დაწყებული საგადასახადო რეფორმის შედეგები, რაც გვიჩვენებს რომ გონივრული რეფორმების შედეგად დაჩქარდა ქვეყნის ეკონომიკური განვითარება, გაიზარდა სახელმწიფო სახსრების ოდენობა და მშპ-ს მოცულობა. აქედან გამომდინარე არსებობს პირდაპირი ბმა სწორ საგადასახადო რეფორმებსა და ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებას შორის. მეორეს მხრივ, საგადასახადო სისტემის ვითარების შესატყვისი რეფორმების გასატარებლად მნიშვნელოვანია განისაზღვროს ის გამოწვევები, რომლის წინაშეც დგას საქართველო საგადასახადო სისტემა, რათა მოვახდინოთ სირთულეების იდენტიფიცირება და გამოვსახოთ გზები ამ სირთულეების დასაძლევად. ნაშრომი გამოსადეგია საქართველოს საგადასახადო სისტემის კვლევით დაინტერესებული პირებისათვის.

**კვლევის საგანი.** მოცემული კვლევის საგანია საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმები და არსებული გამოწვევები.

**კვლევის მიზანი.** კვლევის მიზანია საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმების და მის წინაშე არსებული გამოწვევების ანალიზი.

**კვლევის ამოცანები.** კვლევის ამოცანებია: საგადასახადო სისტემის არსის, სტრუქტურისა და ფუნქციების განსაზღვრა; ეკონომიკური თავისუფლების აქტის განხილვა; საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმების მიმოხილვა; არსებული გამოწვევების იდენტიფიცირება. ამ ამოცანების მიღწევა შესაძლებელია საკვლევი საგნის თაობაზე არსებული ლიტერატურული წყაროების, სამეცნიერო კვლევების, საჯარო უწყებების ანგარიშების და სტატისტიკური მონაცემების მიმოხილვის, მათი ურთიერთშეპირისპირების გზით.

**კვლევის თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძვლები.** კვლევის თეორიულ საფუძვლებს წარმოადგენს არამართო საქართველოს საგადასახადო სისტემის შესახებ შექმნილი სამეცნიერო ნაშრომები, არამედ სხვადასხვა ანგარიშები კვლევები და სტატიები, რომლებიც განიხილავს საქართველოს საგადასახადო სისტემას. მათ შორისაა: ვ. ახალაიას სადოქტორო დისერტაცია-საგადასახადო სისტემა და მისი როლი ტრანსპორტის მენეჯმენტის განვითარებაში; ე. ხელაშვილის ნაშრომი-ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გავლენა საქართველოზე (ესტონური მოდელი); რ. გაზდელიანის სადოქტორო დისერტაცია-ეკონომიკური თავისუფლების გავლენა ეკონომიკური ზრდის მაჩვენებლებზე; ნ. ჭყოიძის სტატია- საგადახდო (გადასახდების) სისტემა და მისი მნიშვნელობა და ა. შ. კვლევის ფარგლებში გამოყენებულია საქართველოს საკანონმდებლო აქტები, მათ შორის: საქართველოს კონსტიტუცია, საგადასახადო კოდექსი და ორგანული კანონი ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ. კვლევის წარმოებისას მნიშვნელოვანი როლი შეასრულა საქსტატისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სტატისტიკურმა მონაცემებმა ბიუჯეტის წლიური მაჩვენებლების, მშპ-ს და ეკონომიკური ზრდის თაობაზე.

**კვლევის სიახლე.** მოცემული კვლევის შედეგად მოხდება საგადასახადო სისტემაში გატარებული რეფორმების შედასება და ანალიზი. გამოვლინდება რეფორმების დადებითი და უარყოფითი მხარეები, შეფასდება მათი შედეგები. კვლევა გამოააშკარავებს იმ გამოწვევებს, რომელთა წინაშეც არის საქართველოს საგადასახადო სისტემა, რაც შესაძლებლობას მოგვცემს განვსაზღვროთ სამომავლოდ გასატარებელი ღონისძიებები.

# თავი I. საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი ფუნქციები

## თანამედროვე ეტაპზე

### 1.1. საგადასახადო სისტემის არსი და ევოლუცია

გადასახადი რომლის თავდაპირველი სახელწოდება არის ლათინური სიტყვა "impositum" წარმოადგენს ფინანსების მობილიზების ყველაზე გავრცელებულ საშუალებას სახელმწიფოს ხელში. წარსულში აღნიშნული ტერმინი გამოიყენებოდა იმ გადასახადების აღსანიშნავად, რომელიც მოქალაქეს სახელმწიფოსთვის უნდა გადაეხადა. გადასახდელები გადასახადთან ერთად სხვადასხვა კონტრიბუციებსაც მოიცავდა. აქედან გამომდინარე გადასახადი (tax) გაცილებით ფართო მნიშვნელობის მატარებელი ტერმინია. რომაული ტერმინი „გადასახადი“ შეესატყვისება ფრანგულ ტერმინს "impôt", იტალიურ ტერმინს "imposta", გერმანულ "steuner" და ლათინურ "subsidium-ს, რაც ნიშნავს დახმარებას, მხარდაჭერას<sup>1</sup>.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (შემდგომში სსკ) მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად „გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე“.

გადასახადების მეშვეობით სახელმწიფო ახორციელებს თავის სოციალურ და ეკონომიკურ ფუნქციებს, ახდენს მატერიალური სახსრების მობილიზებას რათა მათი მეშვეობით გადაჭრას მის წინაშე მდგარი ამოცანები.

გადასახადების წარმოშობის ზუსტი თარიღი უცნობია, რაც ისტორიული ჩანაწერების სიმწირით და ანტიკური ხანის იმპერიების სოციო-ეკონომიკური სტრუქტურის სპეციფიკით არის გამოწვეული. კერძოდ, ისეთ იმპერიებში როგორებიც იყვნენ შუამდინარეთის, ჩინეთის და ინკების სამეფოები, რელიგია და სახელმწიფო

<sup>1</sup> Popescu, L., The essence and the role of taxes-the principles of taxation, Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 4/2019, p. 13; [http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2019-04/02\\_Popescu.pdf](http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2019-04/02_Popescu.pdf) ხელმისაწვდომი 30.03.2020 მდგომარეობით

<sup>2</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბ., 2010

ერთმანეთს იყო შერწყმული. მეფე/იმპერატორი მიიჩნეოდა ღმერთად. ამიტომ მისთვის კონტრიბუციის გადახდა როგორც რელიგიურ, ასევე სახელმწიფოებრივ ვალდებულებას წარმოადგენდა. გარდა ამისა ადრეული ხანის ანტიკურ იმპერიებში ხალხი მეფის/იმპერატორის საკუთრებად ითვლებოდა, რომელიც ყველაფრის მფლობელად მიიჩნეოდა. სავალდებულო იყო სამოქალაქო პირების მიერ სხვადასხვა ტიპის შენობა-ნაგებობების მშენებლობაში მონაწილეობის მიღება. გარკვეული თვალსაზრისით ასეთი სავალდებულო შრომა შეიძლება გადასახადის ერთერთ სახედ მივიჩნიოთ<sup>3</sup>. ანტიკურ სამეფოებში გადასახადები არსებული ინფრასტრუქტურის შენარჩუნებას და ახალის მშენებლობას ხმარდებოდა, მათ შორის ისეთი ობიექტების, როგორებიც იყო ციხე-სიმაგრეები და ნავსადგურები<sup>4</sup>.

ცნობილია, რომ გადასახადები წარმოიშვა, მაშინ როდესაც ადამიანების ჯგუფები სპეციალიზირდნენ სხვადასხვა ტიპის სამუშაოების შესრულებაზე. სახელმწიფო ასეთ დროს ქირაობდა ადამიანების ჯგუფებს გარკვეული სამუშაოს შესასრულებლად, რადგან სპეციალიზირებული ადამიანების შრომა უფრო პროდუქტიული და შედეგის მომტანი იყო. მოსახლეობის სხვადასხვა ჯგუფებს გადანაწილებული ჰქონდათ სხვადასხვა შრომითი ფუნქციები და გადასახადებს უხდიდნენ სახელმწიფოს<sup>5</sup>. გადასახადების იდეა და გადასახადების სახეები სახელმწიფოსა და საზოგადოების განვითარების კვალდაკვალ იხვეწებოდა<sup>6</sup>.

ძველ ეგვიპტეში გადასახადების აკრეფა ფარაონის ბრძანებით ხდებოდა, რომელიც მიწაზე ღმერთის ნაცვლად მიიჩნეოდა. იგი ავალეზდა უმაღლესი რანგის მინისტრს მოეხდინა გადასახადების ამკრებების ორგანიზება, რომლებიც კრიზავდნენ გადასახადებს მოსახლეობისგან. გადასახადების ამკრებები აიძულებდნენ საგადასახადო ვალდებულების მქონე მოქალაქეებს გადასახადის სახით მათთვის გადაეცათ მიწის ნაკვეთის ან კუთვნილი საქონლის ნაწილი. ძველ ეგვიპტეში დაბეგვრა ხდებოდა მარცვეული კულტურებით, ზეთით, შინაური პირუტყვით. მაშასადამე, ნაცვლად ფულადი თანხისა მოქალაქე სახელმწიფოს გადასახადს ნატურით უხდიდა. მაგალითად, იბეგრებოდა მდინარე ნილოსის გამოყენება ტრანსპორტირებისათვის.

<sup>3</sup> *Samson, W.*, History of Taxation, Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 21

<sup>4</sup> income taxation in India, 2017, p.4

<sup>5</sup> ibid, p. 22

<sup>6</sup> income taxation in India, 2017, p.4

გადასახადების გადახდისაგან არც თავად გადასახადის ამკრებები და ცნობილი მოქალაქეები იყვნენ თავისუფალი<sup>7</sup>.

ნატურით ხდებოდა გადასახადების გადახდა ძველ საბერძნეთშიც. მაგალითად გადასახადის სახით გამოიყენებოდა ზეითუნის ზეთი. იბეგრებოდა იჯარით გაცემული სახელმწიფოს კუთვნილი მიწები და მდაროები, ასევე პროდუქციის ექსპორტი და იმპორტი. გადასახადი იყო გათვალისწინებული პორტით სარგებლობისათვისაც. აკრეფილი გადასახადები გამოიყენებოდა სახელმწიფო აპარატის გამართულად ფუნქციონირებისთვის, ფესტივალების დასაფინანსებლად, ქალაქების მშენებლობისათვის, რიტუალური ნაგებობების ასაშენებლად. ანტიკურ საბერძნეთში უცხოელები იხდიდნენ ბინადრობის ყოველთვიურ გადასახადს-მეტოიკიონს. ეს გადასახადი განისაზღვრებოდა თვეში ერთი დრაჰმის ოდენობით მამაკაცებისთვის და ნახევარი დრაჰმის ოდენობით ქალებისთვის. ასევე დაწესებული იყო პორტით სარგებლობის გადასახადი საექსპორტო და საიმპორტო საქონლის საერთო ღირებულების 2%-ის ოდენობით<sup>8</sup>.

დროთა განმავლობაში იხვეწებოდა როგორც გადასახადების ფორმები, ასევე იცვლებოდა მათი გადახდის წესიც. თუკი ძველ საბერძნეთში და ძველ რომში გადასახადების გადახდა მხოლოდ ომიანობის დროს ხდებოდა, შუა საუკუნეების ევროპაში, დამოუკიდებელ ქალაქებში უკვე არსებობდა მუდმივი გადასახადები, თუმცა მათი დამკვიდრება თანდათანობით, ხანგრძლივი დროის განმავლობაში მიმდინარეობდა.

XV საუკუნის მიწურულს და XVI საუკუნის დასაწყისში გერმანიაში მოხდა შემოსავლის დაბეგვრის სისტემის ფორმირება. თითოეული მეწარმე რომელიც სამეწარმეო საქმიანობას ეწეოდა ვალდებული იყო მიღებული შემოსავლის კანონით განსაზღვრული ნაწილი სახელმწიფოსთვის გადასახადის სახით გადაეხადა. ევროპის ქვეყნების უმეტესობაში სოფლის მოსახლეობა გადასახადებს უხდიდა ფეოდალს იმისათვის რათა მიწაზე მუშაობის და მოსავალის აღების შესაძლებლობა ჰქონოდა,

---

<sup>7</sup> income taxation in India, 2017, p.5

<sup>8</sup> Ibid. P. 6

ხოლო ევროპის ქალაქებში გადასახადების რაოდენობა საკანონმდებლო აქტით ან მეფის ბრძანებით იყო განსაზღვრული<sup>9</sup>.

XVIII საუკუნის მიწურულიდან ევროპაში ლიბერალური იდეების გავრცელების და სახელმწიფოს ლიბერალურ საფუძვლებზე გადასვლის კვალდაკვალ, როდესაც ჯერ ჰოლანდიის, ხოლო შემდგომში ინგლისისა და საფრანგეთის რევოლუციების შედეგად დამკვიდრდა სახელმწიფოს ლიბერალური მოწყობის მოდელი, გადასახადებს მიეცათ იურიდიული ძალა, რამაც საგადასახადო სისტემის ორგანიზებული ფორმის დამკვიდრება განაპირობა<sup>10</sup>. ამ თვალსაზრისით განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყო საფრანგეთის რევოლუცია, რადგან სწორედ 1791 წელს მომხდარი მოვლენების შემდეგ გადასახადებმა შეიძინა ეკონომიკურთან ერთად იურიდიული შინაარსი. მოქალაქეები უკვე კანონის საფუძველზე იყვნენ ვალდებულები სახელმწიფოსთვის გადასახადები ეხადათ<sup>11</sup>.

1776 წელს გამოცემულ ნაშრომში „გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ“ შოტლანდიელმა მოაზროვნემ, ა. სმიტმა აღნიშნა, რომ გადასახადების გადახდა არის არა მონობის, არამედ მოქალაქის თავისუფლების მაჩვენებელი<sup>12</sup>. ამავე ნაშრომში მან ჩამოაყალიბა გადასახადების გადახდის შემდეგი პრინციპები: 1.სამართლიანობის პრინციპი, რაც გულისხმობს მონაწილეობის მიღებას სახელმწიფოს ხარჯების დაფინანსებაში, ადამიანის შესაძლებლობისა და შემოსავლის შესაბამისად; 2.განსაზღვრულობის პრინციპი, რაც ნიშნავს რომ გადასახადის გადახდის დრო წინასწარგანსაზღვრულია; 3.მოხერხებულობის პრინციპი, რომლის თანახმადაც გადასახადების აკრეფვა უნდა მოხდეს გადამხდელისთვის ხელსაყრელი საშუალებით; 4. ეკონომიის პრინციპი, რაც ნიშნავს, რომ გადასახადის აკრეფასთან დაკავშირებულ ხარჯებს უნდა აღემატებოდეს საგადასახადო შენატანების ოდენობა<sup>13</sup>.

<sup>9</sup> *И. В. ПОГОДИНА А. С. БАКАЕВА А. В. АВЕРИН*, НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: ТЕОРИЯ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ, Владимир, 2017, ст. 10

<sup>10</sup> ст. 11

<sup>11</sup> *მიქელაშვილი, მ.*, გადასახადები, თბ., 2009, გვ. 8; <http://usgeorgia.edu.ge/ebooks/mik1.pdf> ხელმისაწვდომი 30.03.2020 მდგომარეობით

<sup>12</sup> *И. В. ПОГОДИНА А. С. БАКАЕВА А. В. АВЕРИН*, НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: ТЕОРИЯ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ, Владимир 2017, ст. 11

<sup>13</sup> *მიქელაშვილი, მ.*, გადასახადები, თბ., 2009, გვ. 9

მე-19 საუკუნის ბოლოდან შემცირდა გადასახადების ოდენობა. დიდი მნიშვნელობა მიენიჭა მათი შემოღებისა და მოკრების იურიდიულ ფორმას. ფინანსების შესახებ მეცნიერების განვითარებასთან ერთად ხდებოდა გადასახადებით დაბეგვრის საკითხების სამეცნიერო-თეორიული გააზრება. ვერც ერთმა ეკონომიკურმა სკოლამ და ფინანსების შესახებ თეორიამ ვერ აუარა გვერდი სახელმწიფო ფინანსების და გადასახადებით დაბეგვრის საკითხს. XIX საუკუნის მეორე ნახევარში ბევრი სახელმწიფო ეცადა გადასახადებით დაბეგვრის საკითხის შესახებ არსებული თეორიების პრაქტიკულ რეალიზაციას<sup>14</sup>.

გადასახადებით დაბეგვრის თაობაზე არსებული სამეცნიერო ნაშრომები საფუძვლად დაედო პირველი მსოფლიო ომის შემდეგ განხორციელებულ რეფორმებს. სწორედ ამ პერიოდში ინდუსტრიულად განვითარებული ქვეყნების უმეტესობაში ჩამოყალიბდა თანამედროვე საგადასახადო სისტემის კონსტრუქცია, რომელშიაც მოწინავე ადგილი დაიკავა პირდაპირმა და უპირველეს ყოვლისა ინდივიდუალურმა გადასახადებმა, რომლებიც განისაზღვრებოდა შემოსავლის მიხედვით, პროგრესიული დაბეგვრის წესით<sup>15</sup>. მიუხედავად ამისა ვერ მოხერხდა ერთგვაროვანი საგადასახადო სისტემის შემუშავება, რომელიც დაფუძნებული იქნებოდა საგადასახადო სისტემების შესახებ არსებულ სამეცნიერო ნაშრომებზე. მეორე მსოფლიო ომის დასრულების შემდეგ ინდუსტრიულად განვითარებულ კაპიტალისტურ სახელმწიფოებში მიმდინარეობდა ოპტიმალური საგადასახადო სისტემის ძიების მუდმივი პროცესი. საგადასახადო სისტემები მუდმივად განიცდიდა რეფორმირებას რათა განსაზღვრულიყო პირდაპირი და ირიბი გადასახადების ოპტიმალური თანაფარდობა<sup>16</sup>. მეოცე საუკუნის დასასრულსა და 21-ე საუკუნის დასაწყისში ევროპაში დაიწყო ევროკავშირის საგადასახადო სისტემის ფორმირება<sup>17</sup>.

შეიძლება ითქვას, რომ გარკვეული ფორმით გადასახადები ანტიკური ხანიდან არსებობდა. გადასახადების სახეები და მოკრების ფორმები იხვეწებოდა და იცვლებოდა სახელმწიფოს მოწყობის ცვლილებასთან ერთად, თუმცა მუდმივი სახით

<sup>14</sup> *И. В. ПОГОДИНА А. С. БАКАЕВА А. В. АВЕРИН*, НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: ТЕОРИЯ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ, Владимир 2017, ст. 11

<sup>15</sup> ст. 12

<sup>16</sup> ст. 12

<sup>17</sup> *მიქელაშვილი, მ.*, გადასახადები, თბ., 2009, გვ. 9

გადასახადების დამკვიდრება მხოლოდ მე-18 საუკუნის მიწურულში გახდა შესაძლებელი. საგადასახადო სისტემების თანამედროვე ფორმით არსებობა განაპირობა გადასახადებით დაბეგვრის საკითხის თაობაზე წარმოებულმა სამეცნიერო კვლევა-ძიებამ და ამ ნაშრომებში გადმოცემული იდეების ნაწილობრივმა რეალიზებამ პრაქტიკაში.

საგადასახადო სისტემის ერთიანი კონცეფცია არ არსებობს, რადგან მისი განუსაზღვრელი ხასიათიდან გამომდინარე შეუძლებელია ერთიანი განმარტების განსაზღვრა<sup>18</sup>. საგადასახადო სისტემის თითოეული განმარტება მიუთითებს სხვადასხვა ელემენტების ერთობლიობაზე, რომლებიც ქმნიან საგადასახადო სისტემას. საგადასახადო სისტემა არის კანონის საფუძველზე განსაზღვრული გადასახადების, მოსაკრებლების, მათი გადახდის ფორმებისა და მეთოდების დადგენასთან, ცვლილებასთან, გაუქმებასთან, გადასახადის ამოღებასთან და გადასახადებისგან თავის არიდებასთან დაკავშირებული სამართლის ნორმების ერთობლიობა<sup>19</sup>. რადგან ავტორისავე მითითებით ორივე ზემოაღნიშნული დეფინიცია იგივეობრივი შინაარსის მატარებელია, შეიძლება ითქვას, რომ მოცემული განმარტების თანახმად საგადასახადო სისტემა გადასახადებისა და საგადასახადო ურთიერთობების მარეგულირებელი სამართლის ნორმების ერთობლიობაა. თუმცა საგადასახადო სისტემის ამგვარი განმარტება არასრულყოფილია, რადგან საგადასახადო ორგანოები და საგადასახადო ვალდებულებები ამ განმარტების თანახმად არ მოიაზრება საგადასახადო სისტემის შემადგენელ ნაწილად. აღნიშნული განმარტების საპირისპიროდ, საქართველოს საგადასახადო სისტემის თაობაზე წარმოებულ კვლევაში - „საგადასახადო სისტემა და მისი როლი თანამედროვე ტრანსპორტის მენეჯმენტის განვითარებაში“, აღნიშნულია, რომ საგადასახადო სისტემა შედგება, როგორც გადასახადებისგან, ასევე სამართლის ნორმებისგან, საგადასახადო ვალდებულებებისგან და საგადასახადო ორგანოებისგან<sup>20</sup>. ამავდროულად მოსაზრებას იზიარებს ფუტკარაძე თავის სადისერტაციო ნაშრომში „საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები

<sup>18</sup> ფუტკარაძე, ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, ბათუმი, გვ. 70

<sup>19</sup> იქვე, გვ. 70

<sup>20</sup> ახალაია, ვ., საგადასახადო სისტემა და მისი როლი თანამედროვე ტრანსპორტის მენეჯმენტის განვითარებაში, თბ., 2012, გვ. 32

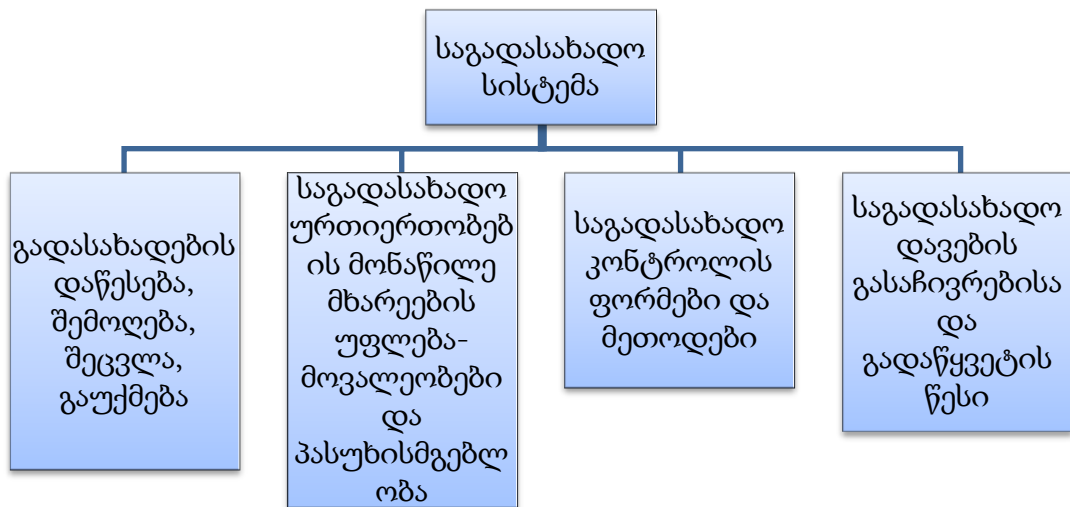
თანამედროვე ეტაპზე,“ რომლის თანახმად საგადასახადო სისტემისათვის შემადგენელი ნაწილებია: საგადასახადო კანონმდებლობა და მისი პრინციპები; გადასახადების დაწესების, შეცვლის და გაუქმების წესი; გადასახადები და საგადასახადო ორგანოები. კვლევა სხვების მსგავსად მიუთითებს იმ ელემენტების ურთიერთკავშირზე, რომლებიც მთლიანობაში ქმნიან საგადასახადო სისტემას<sup>21</sup>. როგორც ვხედავთ საგადასახადო სისტემის არსის განმარტების თვალსაზრისით პრობლემურია არა ზოგადად ცნების განსაზღვრა, არამედ მისი შემადგენელი ელემენტების ამომწურავი მითითება. ამ თვალსაზრისით საინტერესო განსაზღვრებას გვთავაზობს საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაციის გზამკვლევი „გადასახადები და საგადასახადო სისტემა“, რომლის თანახმად საგადასახადო სისტემა გადასახადებთან დაკავშირებულ მრავალ საკითხს მოიცავს. აღნიშნული საკითხების ჯგუფები ქმნიან საგადასახადო სისტემის ოთხ ძირითად ელემენტს, რომლებიც ქვემოთ აღნიშნულ სურათზე სქემის სახითაა წარმოდგენილი<sup>22</sup>. მოცემული სქემა გვიჩვენებს რომ საგადასახადო სისტემა შედეგება როგორც საგადასახადო ურთიერთობების მარეგულირებელი სამართლის ნორმებისგან, ასევე თავად გადასახადებისგან და მათი ადმინისტრირების უფლების მქონე საგადასახადო ორგანოებისგან. აქედან გამომდინარე როდესაც ვსაუბრობთ საგადასახადო სისტემის რეფორმირებაზე, ეს საკითხი მოიცავს როგორც საგადასახადო ურთიერთობების მარეგულირებელი სამართლის ნორმების ცვლილებას, ასევე ახალი გადასახადების დაწესებას, შეცვლას და გაუქმებას, საგადასახადო ორგანოებისათვის უფლებამოსილებების დელეგირებას.

---

<sup>21</sup> ფუტყარაძე, ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, ბათუმი, გვ. 73

<sup>22</sup> გზამკვლევი „გადასახადები და საგადასახადო სისტემა“, საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია, თბ., 2007, გვ. 14

## საგადასახადო სისტემა:



### წყარო: გზამკვლევი გადასახადები და საგადასახადო სისტემა

საგადასახადო სისტემის არსის განმარტებას ართულებს ის გარემოებაც, რომ სსკ-ი არ არ განმარტავს მის არსს. ამის თაობაზე არაფერია ნათქვამი სსკ-ის ტერმინთა განმარტების ნაწილშიც. მიუხედავად ამისა სსკ-ის I კარის I თავში მოცემული მუხლების შინაარსზე დაყრდნობით შეგვიძლია ვიმსჯელოთ საგადასახადო სისტემის მნიშვნელობის თაობაზე. კერძოდ, კოდექსის ამ ნაწილში განმარტებულია სამართლის რომელი ნორმები შეადგენენ საგადასახადო კანონმდებლობას, განსაზღვრულია გადასახადის ცნება და სახეები, ასევე ადგილობრივი გადასახადის დაწესების, შემოღების, გადახდის პირობების შეცვლის და გადასახადის გაუქმების წესი<sup>23</sup>. გამომდინარე იქიდან, რომ სსკ-ის I კარის I თავი განიხილავს საგადასახადო სისტემის შემადგენელ ელემენტებს, შეიძლება ითქვას, რომ საგადასახადო სისტემა არის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის, მისი პრინციპების, საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახადების და საგადასახადო ორგანოების ერთობლიობა.

<sup>23</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბ., 2010;

<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=161> ხელმისაწვდომი 06.04.2020 მდგომარეობით

## 1.2. საქართველოს საგადასახადო სისტემის სტრუქტურა და ფუნქციები

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ელემენტები ქმნიან მის სტრუქტურას. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო სისტემის სტრუქტურის განხილვის მიზნით უნდა განვიხილოთ მისი შემადგენელი ელემენტები. საქართველოს საგადასახადო სისტემის შემადგენელი ელემენტია საგადასახადო კანონმდებლობა, რომელიც სსკ-ის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად „*საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, ამ კოდექსის და მათ შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან*“<sup>24</sup>. აქედან გამომდინარე საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოთხ შემადგენელ ელემენტს : 1. საქართველოს კონსტიტუცია; 2. საერთაშორისო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები; 3. საგადასახადო კოდექსი; 4. კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები<sup>25</sup>. მთლიანობაში აღნიშნული სამართლის ნორმები ქმნიან საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემას, რომელიც საგადასახადო სისტემის შემადგენელი ელემენტია.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ნაწილი და მისი შემადგენელი ელემენტია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის პრინციპები. ამავდროულად მიუთითებს სსკ-ის მე-5 მუხლი, რომლის პირველი ნაწილის თანახმად პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. სსკ-ის აღნიშნული ჩანაწერი არის გადასახადების საყოველთაოობის პრინციპი, რაც ასევე განმტკიცებულია საქართველოს კონსტიტუციით და შესაბამისად კონსტიტუციურ პრინციპს წარმოადგენს<sup>26</sup>. კერძოდ, საქართველოს კონსტიტუციის 67-ე მუხლის პირველი პუნქტის პირველი წინადადების თანახმად „*სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და*

<sup>24</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბ., 2010

<sup>25</sup> ნადარაია, ლ., როგავა, ზ., რუხაძე, კ., ბოლქვაძე, ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, East-West Management Institute, თბ., 2012, გვ. 19

<sup>26</sup> იქვე, გვ.37

წესით<sup>27</sup>“. საგადასახადო კანონმდებლობის მეორე პრინციპის თანახმად გადასახადების გადახდა პირს შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ კოდექსით დადგენილ ვადებში. ამავე პრინციპის თანახმად დაუშვებელია ვინმეს დაეკისროს ისეთი გადასახადის გადახდა, რომელსაც კანონი არ ითვალისწინებს<sup>28</sup>. საგადასახადო კანონმდებლობის მესამე პრინციპის თანახმად მუნიციპალიტეტების ტერიტორიაზე ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითმა ორგანოებმა შეიძლება შემოიღონ მხოლოდ სსკ-ით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადი<sup>29</sup>.

საგადასახადო სისტემის შემადგენელ მესამე ელემენტს წარმოადგენენ საგადასახადო ორგანოები. შემოსავლების სამსახური წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოების ერთიან, ცენტრალიზირებულ ორგანოს. სამსახურის შემადგენლობაში შედის ტერიტორიული ორგანოები და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ შექმნილი სხვა სტრუქტურული ერთეულები<sup>30</sup>. სსკ-ის 48-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად შემოსავლების სამსახური არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაქვემდებარებაში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი (სიპი), რომელიც უფლებამოსილებას ახორციელებს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე და შეიძლება ჰქონდეს რამდენიმე ადგილსამყოფელი<sup>31</sup>. სსიპ. შემოსავლების სამსახურის ფუნქციები განსაზღვრულია საქართველოს კანონით შემოსავლების სამსახურის შესახებ, რომლის მეოთხე მუხლის თანახმად სამსახურის ფუნქციებია: 1.გადასახადის გადამხდელისათვის მისი უფლებებისა და მოვალეობების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება; 2.გადასახადების/გადასახდელის, აგრეთვე კომპეტენციის ფარგლებში შესაბამისი მოსაკრებლების ადმინისტრირება; 3.გადასახადით/გადასახდელით დაბეგვრის საკითხებზე სამართლებრივი აქტების, მათ შორის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების პროექტების მომზადებაში მონაწილეობის მიღება; 4.კომპეტენციის ფარგლებში საქართველოს კანონმდებლობის დაცვისა და შესრულების კონტროლი; 5.კომპეტენციის ფარგლებში სამართალდარღვევათა

<sup>27</sup> საქართველოს კონსტიტუცია, თბ., 1995

<sup>28</sup> ნადარაია, ლ., როგავა, ზ., რუხაძე, კ., ბოლქვაძე, ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, East-West Management Institute, თბ., 2012,, გვ. 37

<sup>29</sup> იქვე, გვ. 37

<sup>30</sup> ახალაია, ვ., საგადასახადო სისტემა და მისი როლი თანამედროვე ტრანსპორტის მენეჯმენტის განვითარებაში, თბ., 2012, გვ. 32

<sup>31</sup> საგადასახადო კოდექსი, თბ., 2010

პრევენცია და გამოვლენა; 6. საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა ფუნქციების შესრულება<sup>32</sup>.

საგადასახადო სისტემის მეოთხე და უმნიშვნელოვანესი შემადგენელი ელემენტია საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული გადასახადები, რომლებსაც განვიხილავთ შემდგომ პარაგრაფში.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის არსი, მისი შემადგენელი ელემენტები განსაზღვრავენ სისტემის ფუნქციას. თავის ნაშრომში ლ. ზაალიშვილი საგადასახადო სისტემის როლის შესახებ პარაგრაფში საუბრობს გადასახადების როლზე ქვეყნის განვითარებაში. ავტორი ერთმანეთთან აიგივებს გადასახადების და საგადასახადო სისტემის ფუნქციებს<sup>33</sup>. თავის მხრივ გ. კვინიკაძე ქვეყნის მაკროეკონომიკის განვითარებაში საგადასახადო სისტემის როლის თაობაზე საუბრისას აღნიშნავს, რომ გადასახადებს დიდი მნიშვნელობა აქვს ქვეყნის სოციალური და ეკონომიკური განვითარებისთვის<sup>34</sup>. ეს იმაზე მეტყველებს, რომ ზოგ შემთხვევაში ავტორები ერთმანეთთან აიგივებენ გადასახადების და საგადასახადო სისტემის როლს, მის ფუნქციებს, რაც მცდარი მოსაზრებაა. როგორც მოცემული ნაშრომის 1.3 პარაგრაფში აღვნიშნე გადასახადები წარმოადგენენ საგადასახადო სისტემის ნაწილს, მის შემადგენელ ერთერთ ელემენტს. აქედან გამომდინარე საგადასახადო სისტემის ფუნქციები არ დაიყვანება გადასახადების ფუნქციებამდე, თუმცა მოიცავს მას. საგადასახადო სისტემის ფუნქციებს შორისაა საზოგადოებისთვის მნიშვნელოვანი სახელმწიფო პროგრამების დაფინანსების შესაძლებლობები, მათი ზრდა, ქვეყნის ეკონომიკური განვითარება, სიღარიბის დონის შემცირება და სხვა ფუნქციები<sup>35</sup>. საგადასახადო სისტემა შესაძლებელია იქნას გამოყენებული ეკონომიკის ცალკეულ სექტორებში და ქვეყნის რეგიონებში ახალი სამუშაო ადგილების შესაქმნელად<sup>36</sup>. საგადასახადო სისტემის როლი კარგად გამოჩნდა მისი რეფორმირების შედეგად.

<sup>32</sup> საქართველოს კანონი შემოსავლების სამსახურის შესახებ, თბ., 2010;

<https://matsne.gov.ge/document/view/91384?publication=11> ხელმისაწვდომი 03.04.2020 მდგომარეობით

<sup>33</sup> ზაალიშვილი, ლ. საგადასახადო სისტემის როლი სიღარიბის დაძლევაში, თბ., 2019, გვ. 24-34

<sup>34</sup> კვინიკაძე, გ., საგადასახადო პოლიტიკის მაკროეკონომიკური ასპექტები, თბ., 2019, გვ. 75-99

<sup>35</sup> საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, თბ., 2010, გვ. 3; [https://www.transparency.ge/sites/default/files/post\\_attachments/Taxation%20in%20Georgia\\_GEO.pdf](https://www.transparency.ge/sites/default/files/post_attachments/Taxation%20in%20Georgia_GEO.pdf) ხელმისაწვდომი 04.04.2020 მდგომარეობით

<sup>36</sup> იქვე, გვ. 3

მაგალითად 1997 წლის საგადასახადო რეფორმა წარუმატებელი იყო. კერძოდ, საგადასახადო რეფორმის შედეგად მოხდა საგადასახადო განაკვეთების გაზრდა, ახალი გადასახადების შემოღება და ზოგიერთი გადასახადის გაერთიანება. საგადასახადო სისტემა გამარტივების ნაცვლად გართულებისკენ წავიდა. მოქმედებდა ისეთი ტიპის გადასახადები, რომლებიც არაეფექტური იყო. ქვეყანაში მოქმედებდა 12 საერთო სახელმწიფოებრივი და 7 ადგილობრივი გადასახადი, რაც მძიმე ტვირთად დააწვა საქართველოს ეკონომიკას<sup>37</sup>. საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების განუსაზღვრელი ხასიათი იძლეოდა არაერთგვაროვანი ინტერპრეტირების შესაძლებლობას რაც ზრდიდა საგადასახადო დავების ოდენობას.

შესაბამისად, საგადასახადო სისტემამ გამოიწვია ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების შეფერხება, გააუარესა ბიზნესგარემო. აღნიშნულის საპირისპიროდ წარმატებული გამოდგა 2004 წლის დეკემბერში განხორციელებული რეფორმა, რომლის შედეგადაც 2005 წლიდან მოხდა გადასახადების რაოდენობის შემცირება, მათი ლიბერალიზაცია, თუმცა გამკაცრდა გადასახადების ადმინისტრირება. რეფორმის შედეგად რამდენჯერმე გაიზარდა სახელმწიფოს ბიუჯეტი, რამაც სახელმწიფოს შესაძლებლობა მისცა დაეფინანსებინა ქვეყნის განვითარების რამოდენიმე სტრატეგიული მიმართულება<sup>38</sup>. რაც შეეხება გადასახადების ფუნქციებს ისინი შემდეგი სახისაა: ფისკალური და მარეგულირებელი. გადასახადების ფისკალური ფუნქცია განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ გადასახადები წარმოადგენენ განსაკუთრებულად ცენტრალიზირებულ (ფისკალურ) ინსტრუმენტს განაწილებით ურთიერთობებში. მარეგულირებელი ფუნქცია იძლევა შესაძლებლობას შევაფასოთ საგადასახადო მექანიზმის ეფექტურობა იმისდა მიხედვით, თუ რამდენად შეუძლია მას განახორციელოს კონტროლი ფინანსურ ნაკადებზე<sup>39</sup>. გადასახადების ეკონომიკური ბუნების კვლევა გვიჩვენებს, რომ გადასახადები წარმოადგენენ ფინანსურ ურთიერთობებს. აქედან გამომდინარე გადასახადებისთვის დამახასიათებელია ის

<sup>37</sup> *ფუტკარაძე, ს.*, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, ბათუმი, გვ. 97

<sup>38</sup> საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, თბ., 2010, გვ. 4-5

<sup>39</sup> *Лазурин О.М., Лазурин Е.А., Юрченко А.В.*, НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, Ярославль, 2014, ст. 39

ფუნქციები, რაც ახასიათებს ფინანსურ ურთიერთობებს. ამასთან გადასახადები წარმოადგენენ ფინანსური ურთიერთობების თვითმყოფად სახეს, რაც მათ განასხვავებს სხვა სახის ფინანსური ურთიერთობებისგან. გადასახადებისთვის დამახასიათებელია ფინანსური ნაკადების მოძრაობის საკუთარი ფორმები და ის ფუნქციები რომლებიც გამომდინარეობენ გადასახადების მიზნებიდან<sup>40</sup>. ფისკალური და მარეგულირებელი ფუნქციის შემავსებლად ამავე ჰიპოთეზის ავტორები მიიჩნევენ გადასახადების მესამე-დამარეგულირებელ ფუნქციას, რომლის მეშვეობითაც სახელმწიფო აიძულებს სუბიექტებს მოიქცნენ ისე, როგორც მას სურს<sup>41</sup>.

გადასახადების ფუნქციების ამგვარი განსაზღვრება არ არის ერთადერთი. სხვადასხვა კვლევებსა და სამეცნიერო ნაშრომებში იგი დამოკიდებულია იმაზე, თუ რომელ მიდგომას იზიარებს ავტორი გადასახადების ფუნქციებთან მიმართებით და როგორ განმარტავს იგი გადასახადების ფუნქციებს.

მე ვემხრობი ფისკალურ ფუნქციას, რადგან ვთვლი, რომ ფისკალური ფუნქცია გადასახადების ძირითადი ფუნქციაა, რომლის ძირითად დანიშნულებას წარმოადგენს გადაანაწილოს ეროვნული შემოსავალი.

### 1.3. საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული გადასახადები

სსკ-ით განსაზღვრულია საერთო სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. სსკ-ის მიხედვით საერთო სახელმწიფოებრივ გადასახადებს წარმოადგენენ გადასახადები, რომლების გადახდაც სავალდებულოა ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე. ესენია: 1. საშემოსავლო გადასახადი; 2. მოგების გადასახადი; 3. დამატებითი ღირებულების გადასახადი (ე.წ. დღგ); 4. აქციზი; 5. იმპორტის გადასახადი.

---

<sup>40</sup> *Лазурин О.М., Лазурин Е.А., Юрченко А.В.*, НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, Ярославль, 2014, ст. 39

<sup>41</sup> ст. 40

**საშემოსავლო გადასახადი** პირდაპირი გადასახადია, რაც ნიშნავს, რომ მისი მეშვეობით იბეგრება ნამდვილად მიღებული შემოსავლები<sup>42</sup>. საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია როგორც რეზიდენტი, ასევე არარეზიდენტი ფიზიკური პირი, რომელიც შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან. საქართველოში არსებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით საქმიანობის განმახორციელებელი არარეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით იბეგრება დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებულ, საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის გათვალისწინებულ გამოქვითვებს დაქვემდებარებულ ხარჯებს შორის<sup>43</sup>.

**მოგების გადასახადი** სსკ-ის 96-ე მუხლით განსაზღვრული მოგების გადასახადის გადამხდელი პირები არიან: „ა) რეზიდენტი საწარმო; ბ) არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით<sup>44</sup>. საქართველოს რეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია: განაწილებული მოგება; გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის; უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა; ამ კოდექსით დადგენილი ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი. მოგების გადასახადის განაკვეთია 15%<sup>45</sup>.

**დამატებითი ღირებულების გადასახადი (დღგ)** არაპირდაპირი გადასახადია. დღგ არის იმპორტირებული საქონლის ან გაწეული მომსახურების ფასნამატი, რომელსაც იხდის მომხმარებელი საქონლის ან მომსახურების შეძენისას. გადასახადს რეალურად პროდუქციის/მომსახურების შემძენი იხდის, თუმცა იურიდიულად ბიუჯეტში დღგ-ს გადახდის ვალდებულება ეკისრება იმპორტიორს/მომსახურების გამწევს. აქედან

<sup>42</sup> *ბესელია, თ.*, პირდაპირი და ირიბი გადასახადები, მათი როლი საბიუჯეტო შემოსავლების ფორმირებაში, თბ., 2019, გვ. 39;

<https://openscience.ge/bitstream/1/633/1/samagistro%20beselia%20tinatin.pdf> ხელმისაწვდომი 02.04.2020

<sup>43</sup> გზამკვლევი „გადასახადები და საგადასახადო სისტემა“, საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია, თბ., 2007, გვ. 59

<sup>44</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბ., 2010

<sup>45</sup> *ბესელია, თ.*, პირდაპირი და ირიბი გადასახადები, მათი როლი საბიუჯეტო შემოსავლების ფორმირებაში, თბ., 2019, გვ. 45

გამომდინარე სწორედ იმპორტიორი/მომსახურების გამწევი იწოდება გადასახადის გადამხდელად<sup>46</sup>. დღგ-ს გადამხდელია პირი, რომელიც რეგისტრირებულია გადასახადის გადამხდელად, ან ვალდებულია გაიაროს ასეთი რეგისტრაცია. სსკ-ის 156-ე მუხლის თანახმად „არარეზიდენტი (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა), რომელიც ეწევა მომსახურებას საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფი არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების გარეშე, მხოლოდ ამ მომსახურებაზე და ექვემდებარება უკუდაბეგვრას<sup>47</sup>“

**აქციზი არის** არაპირდაპირი გადასახადი, რომლითაც იბეგრება წინასწარ კანონმდებლობით განსაზღვრული საქონლის ჯგუფი, ანუ იგი წინასწარ დადგენილ საქონელზე ვრცელდება. სხვაგვარი კლასიფიკაციის მიხედვით აქციზი ითვლება შერეულ გადასახადად<sup>48</sup>. აქციზს ბიუჯეტში იხდის აქციზური საქონლის მწარმოებელი ან აქციზური საქონლის იმპორტიორი<sup>49</sup>.

**იმპორტის გადასახადი არის** პროდუქტის იმპორტირებისას გადასახდელი გადასახადი. იგი ძირითადად იმპორტის გადასახადი დაწესებულია ავტომობილებზე, თამბაქოზე, სპირტიან სასმელებზე და ნავთობპროდუქტებზე<sup>50</sup>.

სსკ-ის თანახმად ადგილობრივი მნიშვნელობის გადასახადია „კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით შემოღებული გადასახადი (ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში), რომლის გადახდაც სავალდებულოა შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე<sup>51</sup>“. ამჟამინდელი მდგომარეობით სსკ-ით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადია ქონების გადასახადი.

<sup>46</sup> დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ), შემოსავლების სამსახური, 2019; [https://www.rs.ge/Default.aspx?sec\\_id=4773&lang=1](https://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=4773&lang=1) ხელმისაწვდომი 02.04.2020 მდგომარეობით

<sup>47</sup> ბესელია, თ., პირდაპირი და ირიბი გადასახადები, მათი როლი საბიუჯეტო შემოსავლების ფორმირებაში, თბ., 2019, გვ. 45

<sup>48</sup> ხელაშვილი, ე., ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გავლენა საქართველოზე (ესტონური მოდელი), თბ., 2018, გვ. 11

<sup>49</sup> ბესელია, თ., პირდაპირი და ირიბი გადასახადები, მათი როლი საბიუჯეტო შემოსავლების ფორმირებაში, თბ., 2019, გვ. 55

<sup>50</sup> იქვე, გვ.26

<sup>51</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბ., 2010

გადასახადების მრავალი კლასიფიკაცია არსებობს. მათ შორის ერთერთი ყველაზე გავრცელებულია გადასახადების დაყოფა პირდაპირ და არაპირდაპირ (ირიბი) გადასახადებად. თუმცა სსკ-ი გადასახადების კლასიფიკაციას ახდენს ადგილობრივი მნიშვნელობის და საერთო სახელმწიფოებრივ გადასახადებად, ასევე პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად (მუხლი 8, ნაწ. 3). გადასახადების ნებისმიერი სხვაგვარი კლასიფიკაცია ეყრდნობა მკვლევარების მოსაზრებებს. პირდაპირი გადასახადია რეგულარული საგადასახადო ანარიცხი, რომელსაც სახელმწიფოს უხდიან ფიზიკური და იურიდიული პირები მათ მიერ მიღებული ყველა სახის შემოსავლიდან, მათ შორის მოგებიდან და საკუთრებიდან მიღებული შემოსავლის ჩათვლით<sup>52</sup>. პირდაპირი გადასახადები იყოფა რეალურ და პირად გადასახადებად. რეალურია გადასახადი, რომლითაც იბეგრება ის სავარაუდო საშუალო შემოსავალი, რომელიც აქვს გადასახადის გადამხდელს. პირადი გადასახადებია ისინი, რომლებიც გადასახადის გადამხდელის მიერ ფაქტიურად მიღებული შემოსავლიდან გადაიხდება: საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, მემკვიდრეობის გადასახადი და ა.შ.<sup>53</sup>.

ირიბია გადასახადები რომლებიც ხარჯებზე წესდება, განსხვავებით პირდაპირი გადასახადებისგან, რომელიც მიღებული შემოსავლიდან იანგარიშება. მაგალითად, პირდაპირი გადასახადით იბეგრება გადასახადის გადამხდელის დივიდენდი, მიღებული პროცენტი, ქონება, ხელფასი და ა. შ. ხოლო არაპირდაპირი გადასახადი საქონლისა და მომსახურების ფასნამატის მიხედვით განისაზღვრება<sup>54</sup>.

როგორც ფიზიკურ, ასევე იურიდიულ პირებს შეიძლება დაეკისროთ მხოლოდ ის გადასახადები, რომლებიც განსაზღვრულია კანონით და გათვალისწინებულია სსკ-ის შესაბამისი მუხლის საფუძველზე. საქართველოში გადასახადების დაწესების უფლება აქვს ქვეყნის უმაღლეს წარმომადგენლობით საკანონმდებლო ორგანოს-საქართველოს პარლამენტს, ასევე ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს-საკრებულოებს. კონსტიტუციის 67-ე მუხლის თანახმად საგადასახადო

<sup>52</sup> ახალაია, ვ., საგადასახადო სისტემა და მისი როლი ტრანსპორტის მენეჯმენტის განვითარებაში, თბ., 2012, გვ. 28

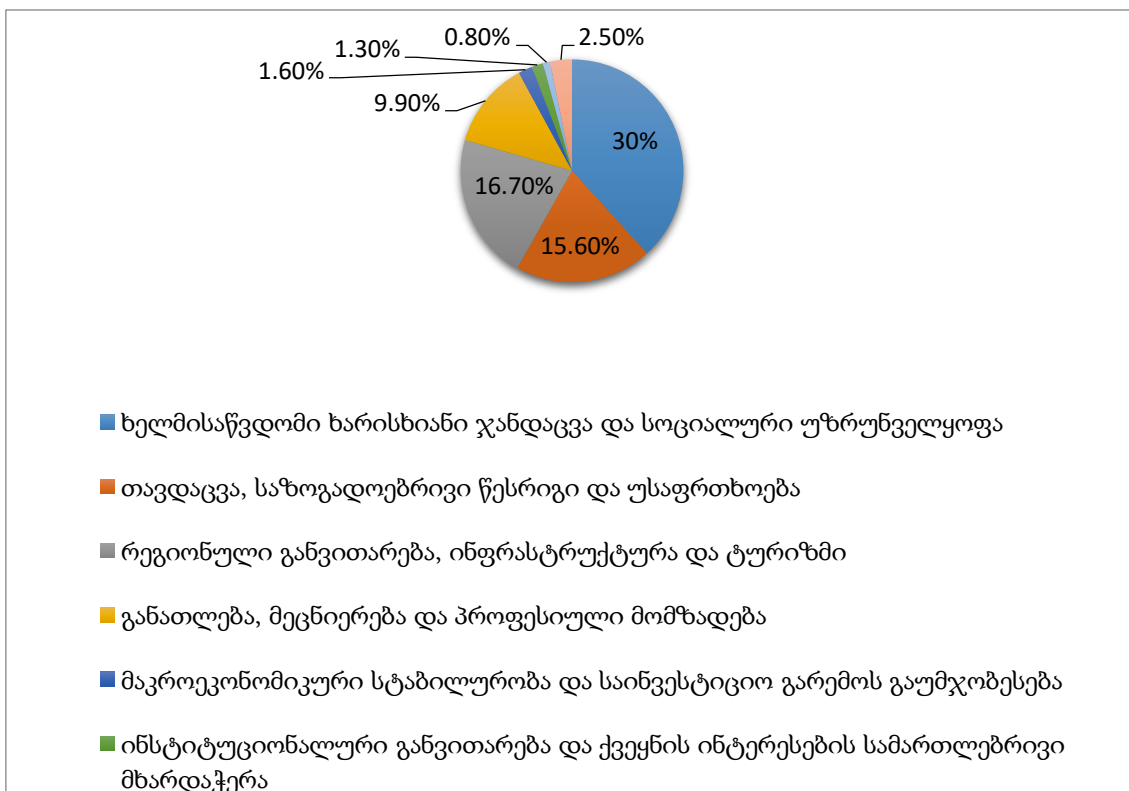
<sup>53</sup> იქვე, გვ. 28

<sup>54</sup> ახალაია, ვ., საგადასახადო სისტემა და მისი როლი ტრანსპორტის მენეჯმენტის განვითარებაში, თბ., 2012, გვ. 29

კონტროლს ახორციელებენ მხოლოდ კანონით განსაზღვრული საგადასახადო ორგანოები.

გადასახადებისდან მიღებული შემოსავლების მეშვეობით სახელმწიფო ასრულებს საკუთარ ფუნქციებს. ეს შემოსავლები გამოიყენება ქვეყანაში მიმდინარე სოციალური, ინფრასტრუქტურული, საგანმანათლებლო თუ სხვა სახის პროექტების დასაფინანსებლად.

**2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტიდან პრიორიტეტების დაფინანსებაზე მიმართული სახსრები**

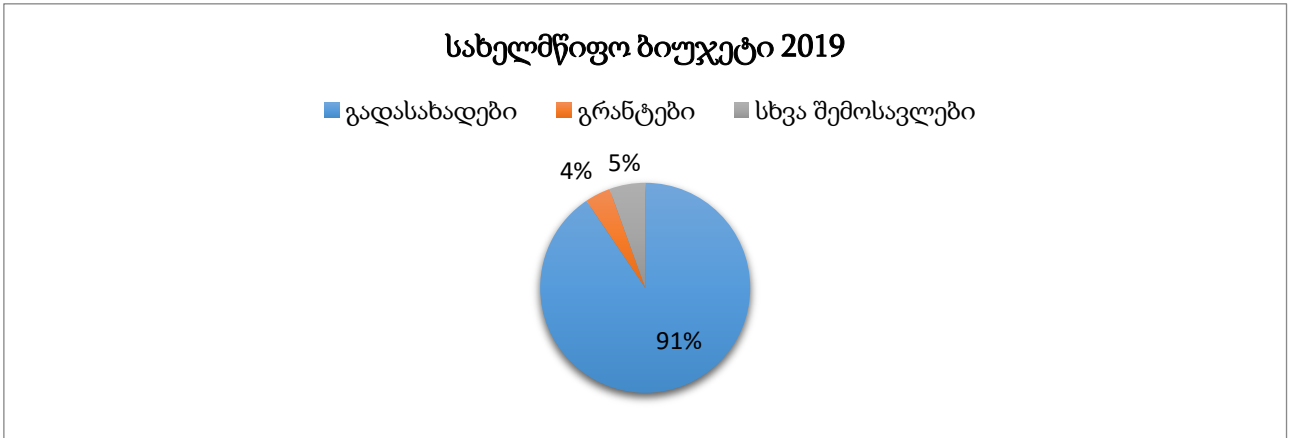


**წყარო: ფინანსთა სამინისტრო**

გადასახადები წარმოადგენენ ქვეყნის ბიუჯეტის ფორმირების უმთავრეს წყაროს<sup>55</sup>. ამავდროულად მიუთითებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ-გვერდზე

<sup>55</sup> ახალაია, ვ., საგადასახადო სისტემა და მისი როლი ტრანსპორტის მენეჯმენტის განვითარებაში, თბ., 2012, გვ. 17

განთავსებული საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის წლიური მონაცემები, რომლის მიხედვით გადასახადებისგან მიღებულმა თანხამ 2019 წელს შეადგინა სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების 90,54<sup>56</sup>%.



წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის მიღებული შემოსავლები (მლნ ლარი)	2015	2016	2017	2018	2019
სულ	7523,5	7461	8930	9582	9665,6
საშემოსავლო გადასახადი	2052,6	1978,6	2526,0	2877,9	3200,2
მოგების გადასახადი	1025,2	1055,9	756,6	736,6	866,3
დღგ	3505,4	3286,3	4122,6	4426,9	4243,6
აქციზი	870,7	1069,6	1450,9	1465,7	1506,7
იმპორტის გადასახადი	69,2	70,1	71,6	73,4	79,1

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის გადასახადების მონაცემები აჩვენებს, რომ ბიუჯეტში ყველაზე დიდი ოდენობით თანხები შედის დღგ-ს გადახდების შედეგად.

<sup>56</sup> საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის წლიური მონაცემები, 2002-2019, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, 2019; [https://mof.ge/saxelmwifo\\_biujeti](https://mof.ge/saxelmwifo_biujeti) ხელმისაწვდომი 02.04. 2020 მდგომარეობით

მაგალითად, 4,243, 6 მილიონი ლარი აკუმულირდა 2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტში დღგ-ს გადახდების შედეგად, მაშინ როდესაც მთლიანად გადასახადებით მიღებულმა თანხამ 9665,6 მილიონი შეადგინა. 3.200 მილიონს გადააჭარბა საშემოსავლო გადასახადის გადახდის შედეგად 2019 წლის ბიუჯეტში თანხების ოდენობამ. რაც შეეხება იმპორტის გადასახადს სახელმწიფო ბიუჯეტმა მხოლოდ 79 მილიონი ლარი მიიღო მისი გადახდის შედეგად.

#### 1.4. საქართველოს საგადასახადო საკანონმდებლო ბაზა

საქართველოს საგადასახადო სისტემა შედგება: საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, საგადასახადო კოდექსისა და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან. საგადასახადო კოდექსი კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, მათი დარღვევის შემთხვევაში პასუხისმგებლობის ზომას და ა.შ. ამ ყველაფერთან ერთად ასევე მნიშვნელოვანია ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ ორგანული კანონი.

2011 წელს მიღებულ იქნა საქართველოს ორგანული კანონის პროექტი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“, შესაბამისად, საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლში გაჩნდა ჩანაწერი, რომლის თანახმად ახალი საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების შემოღება შესაძლებელი იყო რეფერენდუმის გზით. ამჟამად კონსტიტუციის 94-ე მუხლი აღარ არსებობს. მის ნაცვლად მოქმედებს კონსტიტუციის 67-ე მუხლი, რომლის მეორე ნაწილის თანახმად „ხანგრძლივი და სტაბილური ეკონომიკური ზრდის უზრუნველსაყოფად ეკონომიკური პოლიტიკის ფუძემდებლური პრინციპები განისაზღვრება ორგანული კანონით. მაკროეკონომიკური პარამეტრების დადგენილი ზღვრების დარღვევისა და განსაკუთრებული აუცილებლობისას ზღვრებიდან გადაცდენის შემთხვევები, აგრეთვე პარამეტრების ზღვრებთან დაბრუნების მიზნით განსახორციელებელი ღონისძიებები განისაზღვრება ორგანული

კანონით<sup>57</sup>“. ამ შემთხვევაში ორგანულ კანონში სწორედ ეკონომიკური თავისუფლების აქტი იგულისხმება. კონსტიტუციის 67-ე მუხლი და საქართველოს ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ ერთობლიობაში იწოდება როგორც ეკონომიკური თავისუფლების აქტი. ორგანული კანონის პირველი მუხლის თანახმად, საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადის შემოღება, ან არსებული გადასახადების ზედა ზღვარის ზრდა, გარდა აქციზის გადასახადისა, შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით, გარდა ამ მუხლის მე-6 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა. აღნიშნულ გამონაკლისს წარმოადგენს გადასახადების გაზრდა 3 წლის ვადით. ამ შემთხვევაში რეფერენდუმი არ არის საჭირო. ამავე მუხლის მიხედვით რეფერენდუმის დანიშნვის ინიცირების უფლება აქვს საქართველოს მთავრობას<sup>58</sup>.

დღემდე ეკონომიკური თავისუფლების აქტი იწვევს აზრთა სხვადასხვაობას როგორც ეკონომიკის ექსპერტებს, ასევე პოლიტიკოსებსა და არასამთავრობო სექტორის წარმომადგენლებს შორის. ორგანული კანონის მომხრეები თვლიან, რომ იგი მოქალაქეების ეკონომიკური თავისუფლების გარანტიაა, რაც ადამიანის ფუნდამენტური უფლებაა. ორგანული კანონი იცავს მოქალაქეებს მთავრობის გაუაზრებელი საგადასახადო პოლიტიკისგან და უზრუნველყოფს დაბალი საგადასახადო ტვირთის შენარჩუნებას, რაც ქმნის ხელსაყრელ გარემოს ქვეყნის ეკონომიკის განვითარებისთვის და უნარჩუნებს მას საინვესტიციო მიმზიდველობას<sup>59</sup>. აღნიშნული მოსაზრების საპირისპიროდ ეკონომიკური თავისუფლების აქტის კრიტიკოსები აღნიშნავენ, რომ ორგანულმა კანონმა არ იქონია გავლენა ინვესტიციების ზრდაზე, აიძულა მთავრობა მოგების გადასახადის რეინვესტირების წესის დამკვიდრების შემდეგ აქციზის გადასახადის გაზრდის ხარჯზე შეეცა ბიუჯეტში გაჩენილი დეფიციტი. ამავე მოსაზრების მიხედვით ორგანული კანონი ხელს უშლის

<sup>57</sup> საქართველოს კონსტიტუცია, თბ., 1995

<sup>58</sup> ორგანული კანონი, ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ, 2011;

<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1405264?publication=2> ხელმისაწვდომი 06.04.2020 მდგომარეობით

<sup>59</sup> *თარხნიშვილი, ნ.*, კანონი ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ - ხელისუფლების ახალი გზავნილი, რადიო თავისუფლება, 2011; <https://www.radiotavisupleba.ge/a/24264301.html?fbclid=IwAR1czS61bqy-3aLnXQ4LvC1hKt1P41c0BCczWn4bnV3YihQDWq4YXW76ihA> ხელმისაწვდომი 05.04.2020 მდგომარეობით, იხ. ასევე პავლენიშვილი,ლ., პიგნატი, ნ., ეკონომიკური თავისუფლების აქტი: გვჭირდება თუ არა ის?, ISET Economist Blog, 2017; <https://iset-pi.ge/index.php/ka/iset-economist-blog/entry/2017-03-10-07-56-39?fbclid=IwAR0VdSQr6NAoxtr4CY4oN3ufa1bKaAe0WZDEVog5L8tIkA0VirvI0BpMWIs> ხელმისაწვდომი 05.04.2020 მდგომარეობით; იხ. ასევე ლექცია: „კახა ბენდუქიძე ეკონომიკური თავისუფლებისთვის“, 2016, თავისუფალი უნივერსიტეტი, თბილისი

ხელისუფლებას განახორციელოს ფისკალური პოლიტიკა, რადგან შეუძლებელია წინასწარ ივარაუდო ის ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთი, რომელიც საჭირო იქნება შემდგომ წლებში, განსაკუთრებით კი პოსტკრიზისულ პერიოდში ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის შენარჩუნებისთვის. ეკონომიკური თავისუფლების აქტის მომხრეების არგუმენტებზე მის მოწინააღმდეგეებს აქვთ კონტრარგუმენტები და პირიქით. შემდგომში განვიხილავთ ორივე მხარის არგუმენტებს მათი ურთიერთშეპირისპირების გზით.

„ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის პროექტის განმარტებითი ბარათის მიხედვით, კანონის მიზნებია ისეთი პირობების დადგენა, რომლებიც უზრუნველყოფენ საქართველოში ეკონომიკის ხანგრძლივადიან, სტაბილურ ზრდას, მის განვითარებას, ბიუჯეტის გამჭირვალობას, გადასახდელების ზრდას მხოლოდ ქართველი ხალხის მონაწილეობით, ქართველი ხალხის უფლებებისა და თავისუფლებების განმტკიცებას, მის დაცვას ისეთი საკანონმდებლო ინიციატივებისგან, რომლებიც იწვევს საგადასახადო ტვირთის გაზრდას, კონკურენციის შეზღუდვას ან/და კონკრეტული უპირატესობის მინიჭებას სხვადასხვა ჯგუფებისადმი<sup>60</sup>.

პირველი არგუმენტი ეკონომიკური თავისუფლების აქტის სასარგებლოდ, მისი ავტორების აზრით არის ის რომ იგი უზრუნველყოფს ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთის შენარჩუნებას.

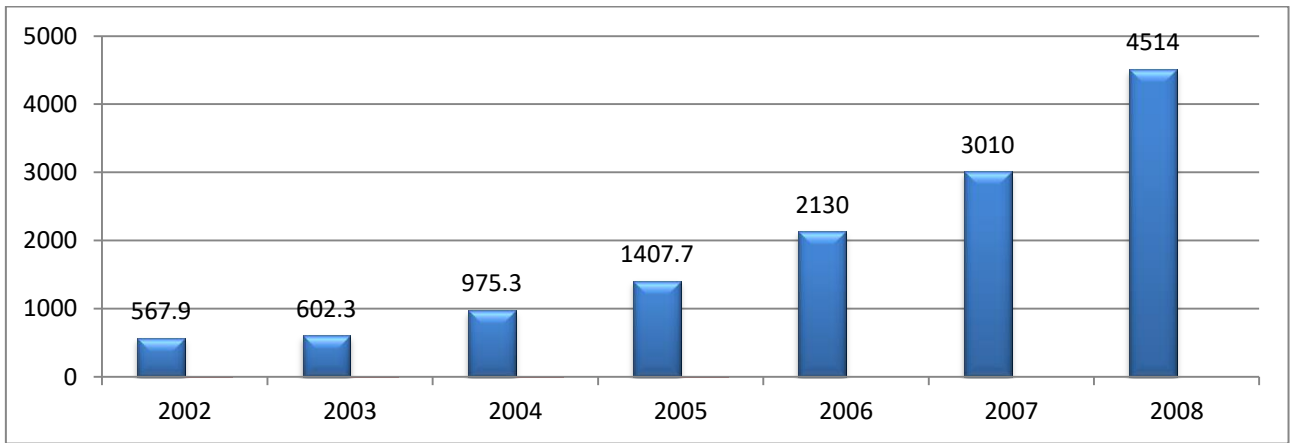
ამავე არგუმენტის თანახმად 2005 წელს გატარებული საგადასახადო რეფორმები სწორედ იმიტომ აღმოჩნდა წარმატებული, რომ რეფორმების შედეგად ქვეყნის ეკონომიკა ლაფერის მრუდის წვერზე აღმოჩნდა, ე.ი. ნაპოვნი იქნა ის ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთი რაც ქვეყნის განვითარებას უზრუნველყოფდა. ამ არგუმენტის სასარგებლოდ მეტყველებს ქვეყნის ეკონომიკისა და მისი ბიუჯეტის გადასახადების ზრდის მაჩვენებლებიც. 2005 წელს სახელმწიფო ბიუჯეტში შესული გადასახადების საერთო ოდენობა შეადგენდა 1407,7 მილიონ ლარს, ხოლო 2006 წელს საგადასახადო რეფორმის შემდეგ 2130 მილიონს. 2008 წელს აღნიშნულმა მაჩვენებელმა 4515 მილიონი ლარი შეადგინა.

---

<sup>60</sup> განმარტებითი ბარათი „ეკონომიკური თავისუფლების, შესაძლებლობებისა და ღირსების შესახებ“ საქართველოს კანონის ორგანულ პროექტზე, საქართველოს პარლამენტი, 2011

როგორც მოცემულ დიაგრამაზე წარმოდგენილი მონაცემები გვიჩვენებს ბიუჯეტის ზრდა მნიშვნელოვნად დაჩქარდა სწორედ 2005 წელს გატარებული საგადასახადო რეფორმის შემდეგ. რეფორმის შედეგად შემცირდა გადასახადების რაოდენობა. თუკი რეფორმამდე კანონმდებლობა ოცზე მეტ გადასახადს ითვალისწინებდა, რეფორმის შემდეგ დარჩა მხოლოდ 8 გადასახადი, რაც იმაზე მიუთითებს რომ ქვეყნის ეკონომიკური ზრდა ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთის შედეგად გახდა შესაძლებელი<sup>61</sup>. აღნიშნული არგუმენტის საპასუხოდ ეკონომიკური თავისუფლების აქტის მოწინააღმდეგეები მიუთითებენ, რომ შეუძლებელია განისაზღვროს ზოგადად ყველა ვითარების შესატყვისი ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთი.

**საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის გადასახადების წლიური მონაცემები**



**წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო**

ვითარების ცვლილება განაპირობებს იმას, რომ ხელისუფლება იძულებული ხდება საგადასახადო ტვირთი დროის კონკრეტულ მონაკვეთში არსებულ გამოწვევებს მიუსადაგოს, რაც განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია პოსტკრიზისულ პერიოდში. ამ არგუმენტის საპირისპიროდ უნდა აღინიშნოს, რომ, ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მიზანია არა საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური განაკვეთის დადგენა, არამედ მისი ზედა ზღვრის განსაზღვრა. ე.ი. საგადასახადო ტვირთის ოდენობა არ უნდა გაცდეს დადგენილ ნიშნულს. 2005 წელს მიმდინარე რეფორმის შედეგებმა გვიჩვენა, რომ საქართველოს ეკონომიკა სწრაფად ვითარდება დაბალი საგადასახადო ტვირთის პირობებში. აქედან გამომდინარე,

<sup>61</sup> საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, 2010, გვ. 4

ეკონომიკური თავისუფლების აქტის ავტორებმა გაითვალისწინეს არა ევროპის ქვეყნების გამოცდილება, არამედ საქართველოს ეკონომიკის სპეციფიკა. საგადასახადო ტვირთის ზედა ზღვარის დაწესება უზღუდავს მთავრობას შესაძლებლობას განახორციელოს ფისკალური პოლიტიკა, თუმცა არ ართმევს მას ამის შესაძლებლობას. აქედან გამომდინარე მიზანშეწონილია საგადასახადო ტვირთის ზედა ზღვარის შენარჩუნება. აღნიშნული მოსაზრების საპირისპიროდ ორგანული კანონის მოწინააღმდეგეები მიუთითებენ, რომ მთავრობის დანახარჯები მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში, რის შეზღუდვასაც ითვალისწინებს „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი, წარმატებული ეკონომიკის მქონე ბევრ ქვეყანაში პროცენტულად უფრო მაღალია ვიდრე საქართველოში. აქედან გამომდინარე ამ მონაცემსა და ქვეყნის ეკონომიკის განვითარების შეფერხებას შორის პირდაპირი კავშირი არ დგინდება. მაგალითად დანიაში მთავრობის დანახარჯები მშპ-სთან მიმართებით 27 %-ით აღემატება საქართველოს მაჩვენებელს, ხოლო ქვეყანა იკავებს მე-4 ადგილს ჰუმანური განვითარების ინდექსის რეიტინგში.

**მთლიანი მთავრობის დანახარჯები, მშპ-ის %**

ქვეყანა	%	HDI-ის რეიტინგი
დანია	56	4
ნორვეგია	48	1
შვეიცარია	33	3
ირლანდია	29	6
საქართველო	29	75

წყარო: IMF WEO 2016; HDR 2015

პირველ ადგილზეა ნორვეგია, სადაც მშპ-სთან მიმართებით 19%-ით მეტია მთავრობის დანახარჯები ვიდრე საქართველოში. მეორეს მხრივ ირლანდიის ანალოგიური მაჩვენებელი საქართველოსას ემთხვევა, ხოლო ქვეყანა იკავებს მე-6 ადგილს HDI-ის რეიტინგში. როგორც წარმოდგენილი მონაცემები ადასტურებს, ქვეყნის განვითარება არაა განპირობებული მთავრობის დანახარჯების პროცენტული წილით

მშპ-თან მიმართებით. თუმცა ამ მოსაზრების საპირისპიროდ გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ საქართველო განვითარებადი ქვეყანაა, ხოლო განვითარებადი ქვეყნების შემთხვევაში ეკონომიკის ზრდას საგადასახადო ტვირთის შემცირება განაპირობებს. აქედან გამომდინარე გასათვალისწინებელია არა რომელიმე განვითარებული ქვეყნის, არამედ საკუთრივ საქართველოს ვითარება.

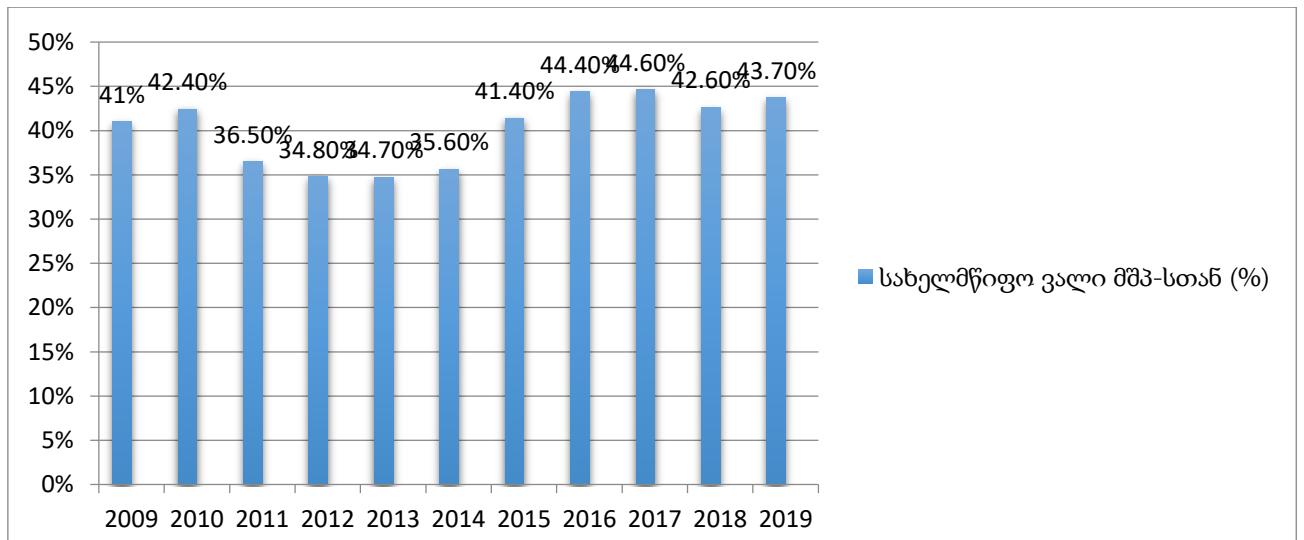
„ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის თანახმად საგადასახადო ტვირთის გაზრდა უნდა მოხდეს რეფერენდუმის გზით. ორგანული კანონის მოწინააღმდეგეები აღნიშნავენ, რომ ხალხი არაა კომპეტენტური საგადასახადო პოლიტიკის საკითხებში. ეს მოითხოვს სპეციფიურ, საფინანსო და ეკონომიკურ ცოდნას, რაც არ შეიძლება გააჩნდეს ამომრჩეველს. აქედან გამომდინარე კონსტიტუციის 67-ე მუხლის ის ნაწილი, რომლის თანახმად ახალი გადასახადების შემოღება რეფერენდუმ საჭიროებს იმოქმედებს 2029 წლამდე, რის შემდეგაც ძალადაკარგულად იქნება ცნობილი<sup>62</sup>. აღნიშნული ვადა განსაზღვრულია „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის გარდამავალი დებულებების მე-4 პრიმა მუხლით. ეს საკონსტიტუციო ცვლილება მართებულია. ამავე მოსაზრების სასარგებლოდ მეტყველებს საქართველოს კონსტიტუციის მე-7 მუხლის „ე“ პუნქტიც, რომლის თანახმადაც *„საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა განსაკუთრებულ გამგებლობას მიეკუთვნება „სახელმწიფო ფინანსები და სახელმწიფო სესხი; ფულის მოჭრა და ემისია; საბანკო, საკრედიტო, სადაზღვევო, საგადასახადო და სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის ვაჭრობის კანონმდებლობა“<sup>63</sup>*. კონსტიტუცია ცალსახად მიუთითებს, რომ მთავრობის კომპეტენციაა ფისკალური პოლიტიკის განხორციელება. აღნიშნულის საპირისპიროდ „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ ორგანული კანონის პირველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების შემოღება და არსებული განაკვეთის ზედა ზღვარის გაზრდა უნდა მოხდეს რეფერენდუმის გზით. ორგანული კანონის აღნიშნული მუხლი უზღუდავს მთავრობას ფისკალური

<sup>62</sup> შამუგია, ე., „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ ორგანულ კანონში შესატანი ცვლილებების მიმოხილვა, საქართველოს რეფორმების ასოციაცია (GRASS), 2018, გვ. 4

<sup>63</sup> საქართველოს კონსტიტუცია, თბ., 1995

პოლიტიკის განხორციელების შესაძლებლობას და შესაბამისად ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის მე-7 მუხლის „ე“ პუნქტის ნორმატიულ შინაარსს.

„ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ ორგანული კანონის თანახმად საგარეო ვალის მოცულობა არ უნდა აღემატებოდეს მშპ-ს 60%-ს. ამ ჩანაწერის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მთავრობის მიერ არ მოხდეს ისეთი მოცულობით ფინანსური ვალდებულებების აღება საერთაშორისო ფინანსური ინსტიტუტების წინაშე, რისი გადახდის შესაძლებლობაც შემდგომში მოსახლეობას არ ექნება. ორგანული კანონის აღწერილი ჩანაწერი არ იწვევს აზრთა სხვადასხვაობას, რადგან ამჟამინდელი მდგომარეობით 60%-იან ნიშნულს საქართველოს 17% აშორებს. მეორეს მხრივ, ცალსახაა, რომ საჭიროა აღნიშნული ზღვარი შენარჩუნდეს. ამავებზე მეტყველებს ის გარემოებაც, რომ ბოლო წლების მანძილზე სახელმწიფოს ვალი გაიზარდა. ქვემოთ მოცემული დიაგრამა გვიჩვენებს სახელმწიფოს ვალის დინამიკას. 2011 წელს სახელმწიფო ვალი 42,4%-დან 36,5%-მდე შემცირდა. ყველაზე დაბალი ნიშნული-37,7% დაფიქსირდა 2013 წელს. 2015 წელს სახელმწიფო ვალის შეფარდება მშპ-სთან მიმართებით 6%-ით გაიზარდა-41,4%. ხოლო 2019 წლის მდგომარეობით 43,7% შეადგინა. 2011 წლიდან 2019 წლამდე მონაკვეთში სახელმწიფო ვალი გაიზარდა 7,2%-ით რაც ზრდის ტენდენციაზე მიუთითებს.



წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

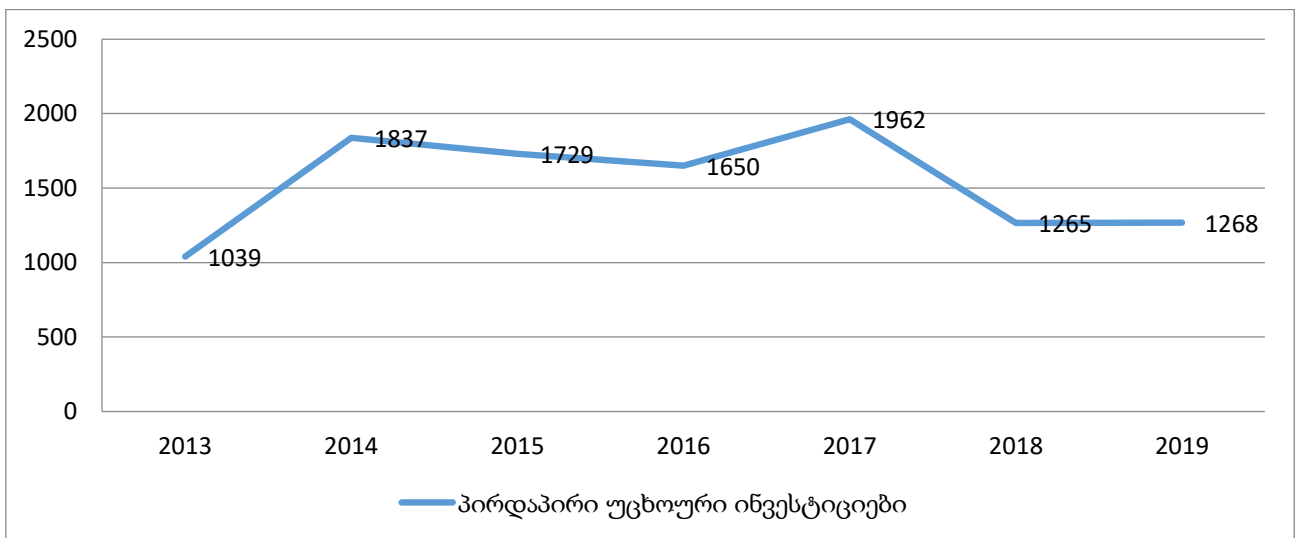
ორგანული კანონის ავტორები მიუთითებენ იმის თაობაზე, რომ მის ერთერთ მიზანს წარმოადგენდა საქართველოში საინვესტიციო გარემოს ხელშეწყობა<sup>64</sup>, თუმცა სტატისტიკური მონაცემები მიუთითებს რომ მას საინვესტიციო გარემოზე რაიმე არსებითი გავლენა არ მოუხდენია. ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ ამოქმედდა 2013 წელს, როდესაც საქართველოში პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების რაოდენობამ შეადგინა 1039,2 მილიონი აშშ დოლარი. მიუხედავად იმისა, რომ ეს მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად გაიზარდა 2014 წელს (1837 მილიონი დოლარი) შემდგომ წლებში მის პერმანენტულ ზრდას ადგილი არ ჰქონია. 2014-2016 წლებში საქართველოში პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების რაოდენობამ მატების ნაცვლად იკლო, 2017 წელს კვლავ გაიზარდა, ხოლო შემდგომში მკვეთრად შემცირდა, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ ინვესტიციების რაოდენობასა და ორგანული კანონის მოქმედებას შორის პირდაპირი ბმა არ არსებობს. გასავალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ ინვესტიციის განხორციელების დროს ინვესტორისთვის საინვესტიციო გარემოს შერჩევის პროცესში მნიშვნელობა აქვს რამოდენიმე ფაქტორის ერთობლიობას, რომელთა შორის ერთერთი, თუმცა არა ერთადერთი მიზეზია დაბალი საგადასახადო ტვირთი და საკანონმდებლო ბაზა. ამ შემთხვევაში დაბალი საგადასახადო ტვირთი პირობითი მცნებაა და გულისხმობს საგადასახადო განაკვეთებისა და გადასახადების სიმცირეს სხვა ქვეყნებთან შედარებით. რაც შეეხება საკანონმდებლო ბაზას, იგი გულისხმობს მრავალი ფაქტორების ერთობლიობას. კერძოდ: ინვესტიციების დაცვის რომელი კანონები მოქმედებს ქვეყანაში და რამდენად ეფექტურია ისინი, რამდენად სტაბილურია საკანონმდებლო გარემო. თუ კანონმდებლობა მუდმივად იცვლება ეს არ აძლევს საშუალებას ინვესტორს განსაზღვროს კანონის რომელი მოთხოვნების დაკმაყოფილება მოუწევს მომავალში. საქართველოში არსებული საკანონმდებლო კლიმატი არასტაბილურია, რაც საინვესტიციო გარემოს აუარესებს. ამ თავალსაზრისით არახელსაყრელია საიმიგრაციო პოლიტიკაც. 2015 წელს „საერთაშორისო გამჭირვალობა საქართველოს“ მიერ გამოქვეყნებულ პუბლიკაციაში საქართველოს საინვესტიციო

---

<sup>64</sup> ლექცია: „კახა ბენდუქიძე ეკონომიკური თავისუფლებისთვის“, 2016, თავისუფალი უნივერსიტეტი, თბილისი

გარემოს წინაშე არსებული გამოწვევების შესახებ<sup>65</sup> აღნიშნა რომ :1.უსაფუძვლოდ შემცირდა იმ ქვეყნების რაოდენობა საიდანაც მოქალაქეებს ჰქონდათ უვიზოდ შემოსვლის უფლება; 2. საქართველოს საზღვარზე არაა შესაძლებელი ვიზის აღება, ხოლო ქვეყნის ტერიტორიაზე ვიზის გაგრძელების გაუქმება; 3.სავიზო განაცხადის ონლაინ შევსება შეუძლებელია; 4. ბინადრობის უფლების მოპოვებისათვის, ისევე როგორც ვიზის გაცემისათვის დაწესებულია არაგონივრული ვადები<sup>66</sup>. ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ რეალურად წარმოადგენდა ერთერთ მცდელობას შექმნილიყო ხელსაყრელი საინვესტიციო კლიმატი საქართველოში, რაც სხვა ფაქტორების არსებობასაც საჭიროებს.

**პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში**



**წყარო: საქსტატი**

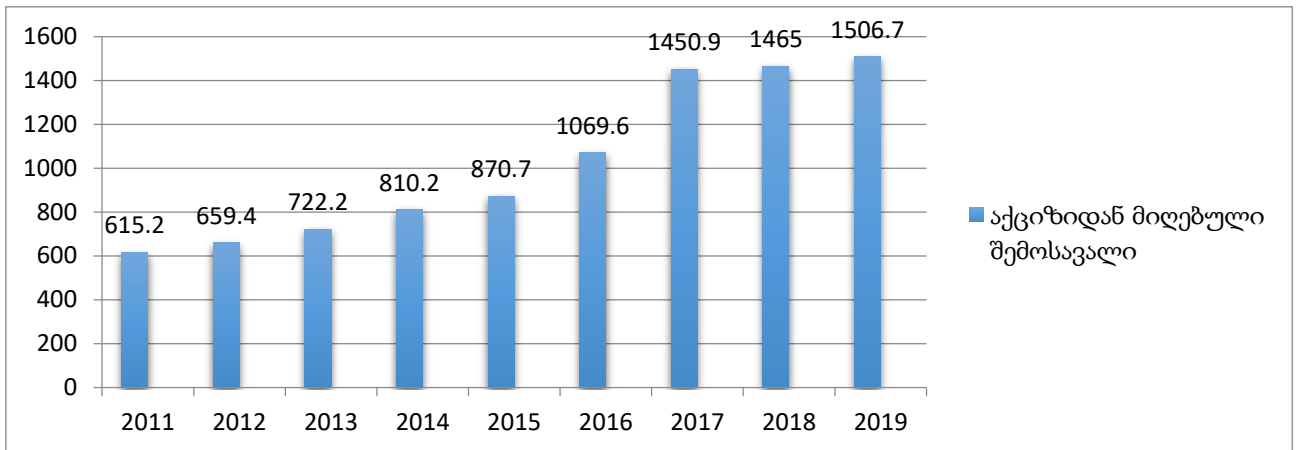
ორგანული კანონის ავტორები აღნიშნავენ, რომ კანონი ღირებულია არა იმით რა შედეგებიც მოიტანა, არამედ უფრო იმით რისი თავიდან აცილება გახდა შესაძლებელი მისი მიღების შედეგად. კერძოდ, ხელისუფლებამ გაზარდა აქციზის გადასახადი, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ იგი ცდილობს გაზარდოს საგადასახადო ტვირთი<sup>67</sup>. ეს კი

<sup>65</sup> საქართველოს საინვესტიციო გარემოს გამოწვევები, საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, 2015; <https://www.transparency.ge/ge/blog/sakartvelos-sainvestitsio-garemos-gamotsvevebi> ხელმისაწვდომი 29.05.2020 მდგმარეობით

<sup>66</sup> საქართველოს საინვესტიციო გარემოს გამოწვევები, საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, 2015;

<sup>67</sup> საგადასახადო ტვირთის სინონიმებია საგადასახადო წნეხი და დაბეგვრის კოეფიციენტი. იგი გულისხმობს ქვეყნის ჯამური საგადასახადო შემოსულობების შეფარდებას მთლიან შიდა პროდუქტთან; აღნიშნულთან დაკავშირებით იხ. კბილაძე, თ., საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური დონის განსაზღვრის პრობლემები საქართველოში, თბ., 2014, გვ. 4;

ორგანული კანონის ავტორების თქმით იმაზე მიუთითებს, რომ საგადასახადო ტვირთის ზედა ზღვარის არარსებობის პირობებში შესაძლებელია მომხდარიყო საგადასახადო ტვირთის გაზრდა იმ ოდენობით, რომელიც შეუსაბამო იქნებოდა ქვეყნის ეკონომიკის შესაძლებლობასთან. არაოპტიმალური საგადასახადო ტვირთი კი შეაფერხებდა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებას. აქედან გამომდინარე ორგანულმა კანონმა „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ ითამაშა დადებითი როლი ქვეყნის ეკონომიკური განვითარებასათვის<sup>68</sup>.



**წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო**

თუმცა აღნიშნული არგუმენტის საწინააღმდეგოდაც არსებობს კონტრარგუმენტი. კერძოდ, აქციზის გადასახადის გაზრდის აუცილებლობის წინაშე ხელისუფლება დადგა სწორედ იმის გამო, რომ „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მეშვეობით იგი მოკლებული იყო შესაძლებლობას სხვა გადასახადების გაზრდის გზით გაეზარდა საგადასახადო ტვირთი. ამასთან, ხელისუფლების მიერ მოგების გადასახადის დაბეგვრის ესტონური მოდელის გამოყენების შედეგად ბიუჯეტში გაჩნდა დეფიციტი, რომლის ამოვსებაც საჭირო იყო. შედეგად ხელისუფლებამ აქციზის გადასახადი გაზარდა სხვადასხვა პროდუქტებზე. მაგალითად, თამბაქოზე ერთი კოლოფი სიგარეტის (ფილტრიანი) აქციზი 60 თეთრით გაიზარდა, ტონა ბენზინზე აქციზმა 250-ის ნაცვლად 500 ლარი შეადგინა, ე.ი. გაიზარდა

<http://www.nplg.gov.ge/dlibrary/collect/0002/000757/Dis.Kbiladze%20T..pdf> ხელმისაწვდომი 29.05.2020 მდგომარეობით.

<sup>68</sup> ლექცია: „კახა ბენდუქიძე ეკონომიკური თავისუფლებისთვის“, 2016, თავისუფალი უნივერსიტეტი, თბილისი

ორჯერ<sup>69</sup>. აქციზის გადასახადის გარდა გაიზარდა ქონების გადასახადიც. ამჟამად არსებული რეგულაციის თანახმად თუ ოჯახს წლიური შემოსავალი აქვს 40.000 მეტი აქვს მან ქონების გადასახადი ავტომობილზეც უნდა გადაიხადოს<sup>70</sup>.

ამრიგად, ეკონომიკური თავისუფლების აქტის საჭიროება რთულად დასასაბუთებელია მისი უნიკალურობის გამო. თავისი არსით მას არ აქვს ანალოგი და ნოვატორული იდეის შედეგია. 2005 წლის რეფორმის გამოცდილება, რასაც ჩვენ შემდგომ თავში დაწვრილებით განვიხილავთ, გვიჩვენებს რომ დაბალი საგადასახადო ტვირთის პირობებში საქართველოს ეკონომიკის განვითარება მზარდი ტემპებით მიმდინარეობდა. აქედან გამომდინარე საჭიროა ამ ნიშნულის შენარჩუნება. სწორედ ამაშია ეკონომიკური თავისუფლების აქტის ლოგიკა. შესაბამისად, საქართველოს კანონმდებლობაში უნდა შენარჩუნდეს საგადასახადო ტვირთის გარკვეულ ზღვრულ დონემდე გაზრდის შემზღუდავი რეგულაციები. რაც შეეხება ორგანული კანონის იმ დათქმას, რომლის თანახმადაც გადასახადების შემოღება საჭიროებს რეფერენდუმის ჩატარებას, იგი არაგონივრულია და ეწინააღმდეგება მთავრობის უფლებას დამოუკიდებლად განახორციელოს ფისკალური პოლიტიკა. აქედან გამომდინარე აღნიშნული ნორმა უნდა გაუქმდეს.

---

<sup>69</sup> კაშია, ნ., საქართველოს საგადასახადო სისტემის თავისებურებანი, თბ., 2019, გვ.46-47; <https://openscience.ge/bitstream/1/662/1/samagistro%20kashia%20nino.pdf> ხელმისაწვდომი 06.04.2020 მდგომარეობით

<sup>70</sup> ნამჩავაძე, ბ., გადასახადის ზრდის ნამდვილი მიზეზი, 2017; <https://forbes.ge/news/1828/gadasaxadis-zrdis-namdvili-mizezi> ხელმისაწვდომი 06.04.2020 მდგომარეობით

## თავი II. საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმა და მისი შედეგები

### 2.1. საგადასახადო სისტემის რეფორმირების მიზეზები და მიზნები

საქართველოში 2005 წლიდან დღემდე საგადასახადო სისტემის მასშტაბური და ეფექტიანი რეფორმები იქნა გატარებული. რეფორმის მიზეზები განაპირობა 2005 წლამდე საქართველოს საგადასახადო სისტემაში შექმნილმა ვითარებამ, რომელიც ძირეულ ცვლილებებს საჭიროებდა. 2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ქვეყანაში მოქმედებდა 13 საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადი, 6 ადგილობრივი გადასახადი და 1 საბაჟო გადასახადი. საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადები იყო: საშემოსავლო გადასახადი, დღგ, მოგების გადასახადი, აქციზი, ქონების გადასახადი, ავტომობილის მესაკუთრეების გადასახადი, ქონების გადაცემის გადასახადი, სოციალური დაზღვევის გადასახადი, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის გადასახადი, მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისთვის განკუთვნილი გადასახადი და მცირე ბიზნესის გადასახადი<sup>71</sup>. კოდექსი ითვალისწინებდა შემდეგი სახის ადგილობრივ გადასახადებს: საკურორტო გადასახადი, სასტუმროს გადასახადი, რეკლამის გადასახადი, მიწის გადასახადი და ადგილობრივი სიმბოლიკის გამოყენებისთვის დაწესებული გადასახადი. ამრიგად, შეიძლება ითქვას რომ 2005 წლამდე საქართველოში ჩამოყალიბებული იყო საგადასახადო სისტემა, რომელიც დამახასიათებელი იყო გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყნებისთვის და გამოირჩეოდა მრავალი გადასახადით.

საგადასახადო სისტემის რეფორმირების მიზანს წარმოადგენდა ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების დაჩქარება, მშპ-ის გაზრდა, სახელმწიფო შემოსავლების ზრდა, კორუფციის აღმოფხვრა, ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრა და ა.შ

<sup>71</sup> შერგელაშვილი, თ., თოქმაზიშვილი, მ., საქართველოს ეკონომიკური ტრანსფორმაცია: დამოუკიდებლობის 20 წელი, ევროპული ინიციატივა – „ლიბერალური აკადემია თბილისი“, თბ., 2012, გვ. 40

ხელისუფლება ხვდებოდა რომ ასეთი ფისკალური ლანდშაფტი აფერხებდა ქვეყნის განვითარებას. ხელისუფლება იზიარებდა ლიბერტიარიანულ ხედვებს და მიიჩნევდა რომ უნდა მომხდარიყო ბიზნესის გათავისუფლება ჭარბი საგადასახადო ტვირთისგან, რაც მას განვითარების შესაძლებლობას მისცემდა და შედეგად გამოიწვევდა ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის დაჩქარებას. ამ მოსაზრებებს ამყარებდა სამეცნიერო კვლევების შედეგებიც. კერძოდ, 2001 წელს საერთაშორისო სავალუტო ფონდის ვებ-გვერდზე გამოქვეყნებულ სტატიაში აღინიშნა რომ განვითარებადი ქვეყნების საგადასახადო სისტემის შემთხვევაში რთულია ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრა, თუმცა ცხადია რომ წარმატებული რეფორმა საჭიროებს ჭარბ საგადასახადო ტვირთზე უარის თქმას<sup>72</sup>. ამავეზე მიუთითებს მარსდენის მიერ 1990 წელს ჩატარებული კვლევის შედეგები. კვლევის ფარგლებში მკვლევარმა გააანალიზა 20 ქვეყნის მონაცემები საგადასახადო ტვირთის და ეკონომიკური ზრდის ურთიერთმიმართების შესახებ. საკვლევი მასალები მოიცავდა 10 წლიან პერიოდს. კვლევის შედეგად დადგინდა რომ იმ ქვეყნებში, სადაც საგადასახადო ტვირთი დაბალი იყო სხვა ქვეყნების ანალოგიურ მაჩვენებელთან შედარებით, მთლიანი შიდა პროდუქტი იზრდებოდა უფრო სწრაფი ტემპით, ვიდრე მაღალი საგადასახადო ტვირთის მქონე ქვეყანაში<sup>73</sup>. ამ გამოცდილების გათვალისწინებით 2005 წლის საქართველოს ახალი საგადასახადო კოდექსით განისაზღვრა 5 საერთო სახელმწიფოებრივი და 2 ადგილობრივი გადასახადი. ასევე მოქმედებდა საბაჟო გადასახადიც. შესაბამისად, გადასახადების რაოდენობა რვამდე შემცირდა.

ექსპერტების აზრით, საქართველოში საგადასახადო რეფორმები შეიძლება დაიყოს 3 ეტაპად<sup>74</sup>. პირველი ეტაპი 2004-2007 წლები, როდესაც განხორციელებულ იქნა ძირითადი ცვლილებები. დაიწყო ბრძოლა ბიუროკრატიასთან, კორუფციასთან და ა.შ. ყველაზე მნიშვნელოვანი ცვლილება, რაც ამ ეტაპზე მოხდა იყო საგადასახადო ტვირთის შემცირება.

<sup>72</sup> *Tanzi, V., Howell, Z., Tax Policy for Developing Countries, International Monetary Fund, 2001;*  
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/> ხელმისაწვდომი 07.04. 2020 მდგომარეობით

<sup>73</sup> საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, 2010, გვ. 15

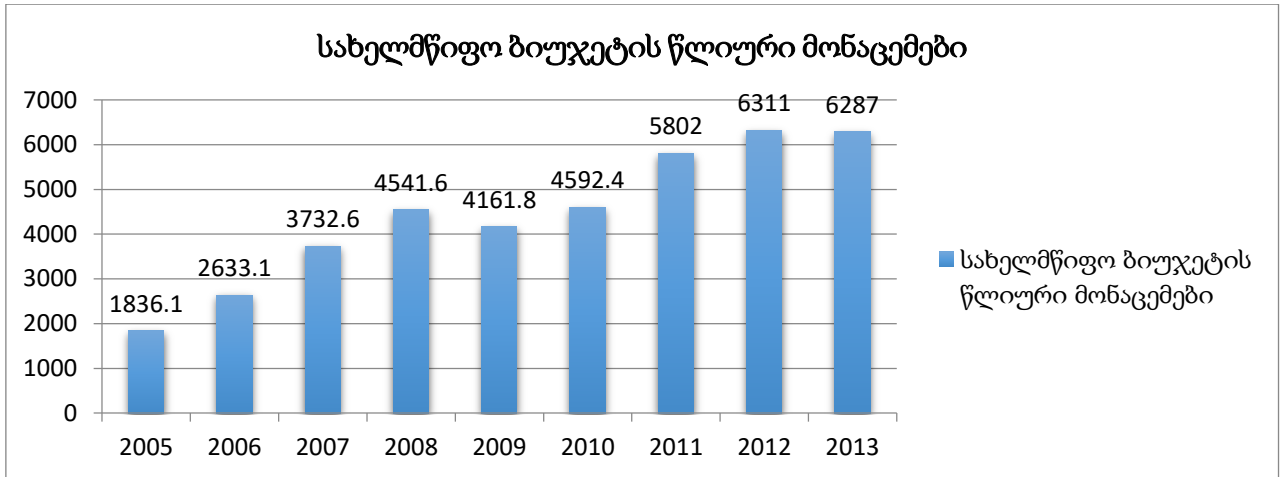
<sup>74</sup> R. kemularia, Deputy Minister of Finance of Georgia, <Tax reforms in Georgia>

მეორე ეტაპი მოიცავს 2007-2009 წლების პერიოდს. ამ პერიოდში შეიქმნა საგადასახადო შემოსავლების სამსახური, დაიხვეწა ინფრასტრუქტურა, შემცირდა მოგების გადასახადის განაკვეთი 20%-დან 15%-მდე, შეიქმნა გადასახადის გადამხდელთა ერთიანი ბაზა, ერთ გადასახადად გაერთიანდა სოციალური და ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადი.

მესამე ASYCUD ეტაპი, რომელიც მოიცავს 2010-2011 წლების პერიოდს. ამ პერიოდში შეიქმნა ახალი საგადასახადო კოდექსი, შემოღებულ იქნა დაბეგვრის ახალი რეჟიმები მცირე და საშუალო ბიზნესისთვის, აღმოიფხვრა ბიუროკრატიული დაბრკოლებები.

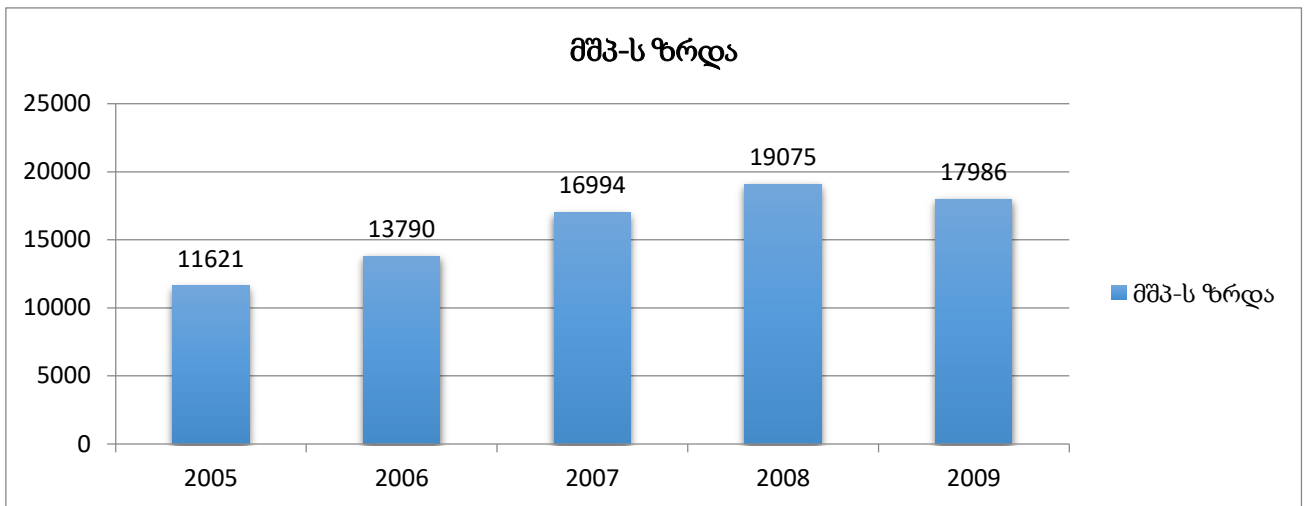
## 2.2. რეფორმის შედეგები და მათი გავლენა საქართველოს ეკონომიკაზე

საქართველოს საგადასახადო სისტემაში განხორციელებული რეფორმების როლი და შედეგები შეიძლება ნაწილობრივ მაინც შევაფასოთ ქვეყნის სახელმწიფო ბიუჯეტის მოცულობის დინამიკით. ასე მაგალითად, 2005 იგი შეადგენდა 1836 მილიონ ლარს 2006 წელს ამ მაჩვენებელმა 2633 მილიონი შეადგინა. პოტენციური საგადასახადო შემოსავლები მშპ-დან 40-45% დონიდან შემცირდა 28-30%-მდე, ხოლო ფაქტიური საგადასახადო შემოსავლების დონე მშპ-ს 15.6%-დან 23.4-მდე გაიზარდა. ამის შემდეგ ბიუჯეტის ზრდა პერმანენტულად მიმდინარეობდა და როგორც მოცემულ დიაგრამაზე წარმოდგენილი მონაცემები გვიჩვენებს, მხოლოდ 2008 წლის ომის შედეგად შეფერხდა.



**წყარო:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

ასევე როგორც მოცემული დიაგრამიდან ვხედავთ ყოველწლიურად მშპ-ც იზრდებოდა.



**წყარო:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

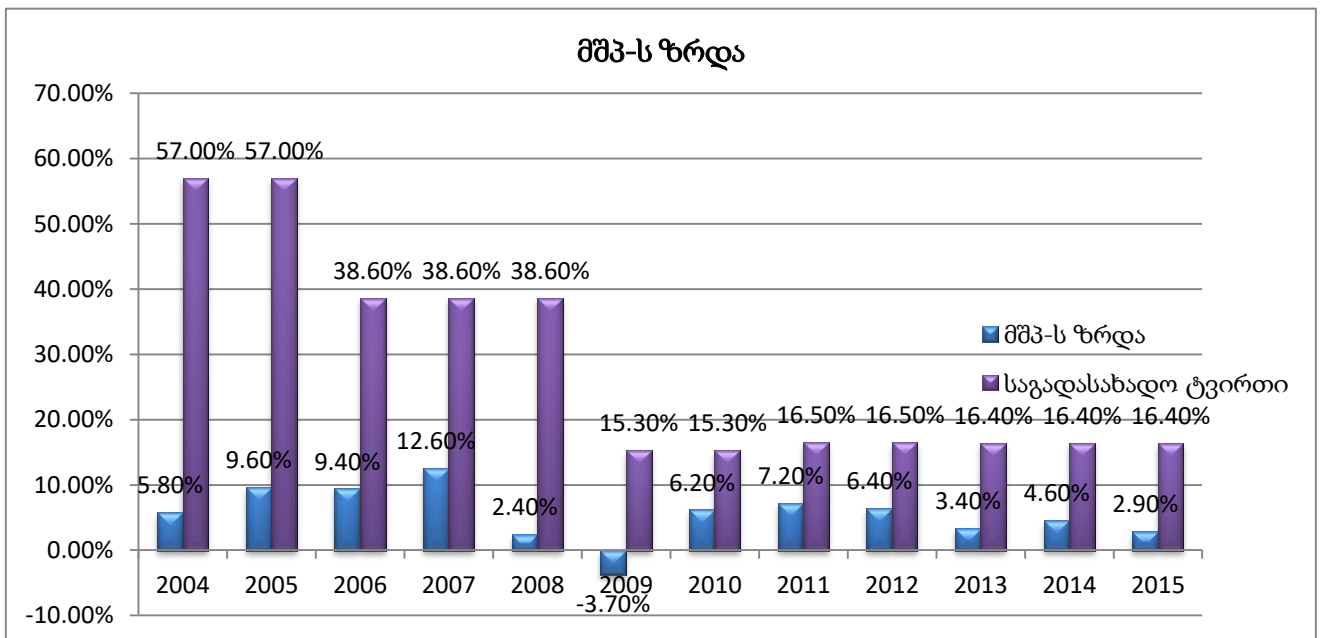
აღნიშნულმა რეფორმამ ხელი შეუწყო მშპ-ს ზრდას, 2005 წლიდან მშპ 11 621 მილიონი ლარიდან 13 790 მილიონამდე გაიზარდა. ეკონომიკის ზრდა 2008 წლამდე პერმანენტულად მიმდინარეობდა. 2009 წელს მშპ მნიშვნელოვნად შემცირდა, თუმცა 2010 წლიდან კვლავ განაგრძო ზრდა და უკვე 2019 წელს საქართველოს მშპ მიაღწია 44.914 მილიონ ლარს<sup>75</sup>.

<sup>75</sup> მშპ და ეკონომიკური ზრდა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, [https://mof.ge/mshp\\_ekonomikuri\\_zrda](https://mof.ge/mshp_ekonomikuri_zrda) ხელმისაწვდომი 29.05.2020 მდგომარეობით

საგადასახადო რეფორმის წარმატებაზე მეტყველებს რეალური ეკონომიკური ზრდის პროცენტული მაჩვენებელიც. 2004 წელს ეკონომიკური რეალური ზრდის მაჩვენებელმა შეადგინა 5,9%, ხოლო 2005 წელს ეკონომიკა 9,6%-ით გაიზარდა, რაც ყველაზე მაღალი მაჩვენებელია 2019 წლის ჩათვლით პერიოდის წლიურ ანალოგიურ მაჩვენებლებს შორის.

საგადასახადო ტვირთისა და ეკონომიკურ ზრდას შორის არსებულ ბმაზე მიუთითებს ის გარემოება, რომ 2005 წელს 57%-იანი საგადასახადო ტვირთის პირობებში ეკონომიკა გაიზარდა მხოლოდ 5,8%-ით, ხოლო 38,6%-იანი საგადასახადო ტვირთის შემთხვევაში (2006-2008 წლებში) ეკონომიკური ზრდა მნიშვნელოვნად დაჩქარდა<sup>76</sup>. მეორეს მხრივ მოცემული სტატისტიკა იმაზე მეტყველებს, რომ დაბალი საგადასახადო ტვირთი არ არის ეკონომიკური ზრდის ტემპის შენარჩუნების გარანტია. კერძოდ, 2013 წელს საგადასახადო ტვირთი შეადგენდა 16,4%-ს, რაც ნიშნავს რომ იგი 22%-ით შემცირდა, თუმცა ეკონომიკური ზრდის ტემპი დაეცა და 2015 წელს 2,9% შეადგინა, რაც ყველაზე დაბალი ნიშნულია თუ არ ჩავთვლით 2008 წლის ომის პერიოდს.

**რეალური ეკონომიკური ზრდის ტენდენცია და საგადასახადო ტვირთი**



წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო; მსოფლიო ბანკი

<sup>76</sup> <https://data.worldbank.org/> ხელმისაწვდომი 29.05. 2020 მდგომარეობით

2005-2008 წლებში გატარებული რეფორმების შედეგად საქართველოს საგადასახადო სისტემა განთავისუფლდა კორუფციისგან. ახალი სისტემა გაცილებით ეფექტიანი იყო ვიდრე 2004 წლამდე არსებული სისტემა. მოხდა საგადასახადო სისტემის კომპიუტერიზაცია. დაინერგა გადასახადების ელექტრონულად გადახდის სისტემა. საგადასახადო სისტემების მსოფლიო რეიტინგში გადასახადების გადახდის სიმარტივის მიხედვით საქართველომ 64-ე ადგილი დაიკავა 183 ქვეყნიდან. გადასახადების გადახდის ელექტრონული სისტემის დანერგვამ ბიზნესს გაუმარტივა ფუნქციონირება<sup>77</sup>.

### 2.3. 2005 წელს გატარებული საგადასახადო რეფორმის ნაკლოვანი მხარეები

2005 წელს გატარებულ საგადასახადო რეფორმას ჰქონდა ნაკლოვანებებიც. ეს ნაკლოვანებები განაპირობა მმართველობის ცენტრალიზებულმა სტილმა და აღმასრულებელი ხელისუფლების ხელში ძალაუფლების დიდი დოზით კონცენტრაციამ. სხვადასხვა სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნულია ვარდების რევოლუციის შემდეგ მოსული ხელისუფლების არადემოკრატიული მართვის სტილის თაობაზე. აქედან გამომდინარე დემოკრატიულობის ხარისხი და ადამიანთა გარკვეული ჯგუფების უფლებები წარმოადგენდა იმ გარდაუვალ „მსხვერპლს“, რაც შედეგად მოჰყვა ცენტრალიზებული მმართველობის პირობებში რეფორმების სწრაფად განხორციელებას. შეიძლება ითქვას რომ საგადასახადო რეფორმაზე აისახა ხელისუფლების პოლიტიკური მართვის სტილი. ეს ის შემთხვევაა როდესაც პოლიტიკურმა ნებამ ეკონომიკური რეფორმების არსი და შესაბამისად მისი ნაკლოვანი მხარეები განაპირობა. ხელისუფლების ცენტრალიზაციაზე მიუთითებს პროფესორი გ. ნოდია 2017 წელს გამოქვეყნებულ სტატიაში და აღნიშნავს, რომ ხელისუფლების წარმატება გამოიხატა რეფორმების განხორციელებაში და არა დემოკრატიული

---

<sup>77</sup> საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, თბ., 2010, გვ. 12

მმართველობის დამკვიდრებაში<sup>78</sup>. ამავეზე მიუთითებდა საქართველოსა და სამხრეთ კავკასიის საკითხების მკვლევარი- პროფესორი ს. ჯონსი 2006 წელს გამოქვეყნებულ სტატიაში, როდესაც აღნიშნავდა რომ ზოგიერთი მკვლევარის აზრით ხელისუფლება მიმართავდა ბონაპარტისტული მართვის სტილს, რადგან მისთვის მნიშვნელობა ჰქონდა არა დემოკრატიულობის ხარისხს, არამედ რეფორმების განხორციელების ტემპს<sup>79</sup>.

მმართველობის ავტოკრატიულ სტილზე მიუთითებს სისხლის სამართლის საქმეებზე, რეკლუციის შედეგად მოსული ხელისუფლების მმართველობის წლებში გამამართლებელი განაჩენების დაბალი მაჩვენებელი. როგორც უზენაესი სასამართლოს მიერ წარმოდგენილი სტატისტიკა მიუთითებს გამამართლებელი ბიზნესდავების განაჩენის ყველაზე მაღალი მაჩვენებელი დაფიქსირდა 2005 წელს- 0,8%, რაც ნიშნავს რომ 100 შემთხვევიდან საშუალოდ მხოლოდ 1 შემთხვევაში არ აკმაყოფილებდა სასამართლო პროკურატურის ბრალდებას. 7 წლის მანძილზე გამამართლებელი განაჩენების პროცენტული მაჩვენებელი მერყეობდა 0,1-დან 0,8%-ის შუალედში.

მმართველობის ცენტრალიზებული სტილიდან გამომდინარე არ არსებობდა დეცენტრალიზაციის, მათ შორის ფისკალური დეცენტრალიზაციის განხორციელების პოლიტიკური ნება, რაც საგადასახადო სისტემის რეფორმაზეც აისახა. ამიტომ საგადასახადო სისტემის ფისკალური ინსტრუმენტები არ იყო მორგებული დეცენტრალიზაციაზე. ადგილობრივ თვითმმართველობას მუნიციპალიტეტებში არ გააჩნდათ საკუთარი შემოსავლები იმ რაოდენობით, რაც საჭირო იყო ადგილობრივი მნიშვნელობის საკითხების მოსაგვარებლად<sup>80</sup>. დეცენტრალიზაციის ნაცვლად ხელისუფლებამ მმართველობის ცენტრალიზაცია მოახდინა, რაც იმაში გამოიხატა, რომ 2005 წელს განხორციელებული რეფორმის შედეგად თვითმმართველობის ქვედა დონე გაუქმდა. დარჩა თვითმმართველობის ერთადერთი დონე-რაიონების ტერიტორიაზე ჩამოყალიბებული მუნიციპალიტეტები. 2007 წელს შემცირდა თვითმმართველობის

---

<sup>78</sup> *Nodia, G.*, Democracy and its Deficits: The path towards becoming European-style democracies in Georgia, Moldova and Ukraine, 2017, P, 78

<sup>79</sup> *Jones, S.*, 2006 ; The Rose Revolution: A Revolution without Revolutionaries?, Cambridge Review of International Affairs, Volume 19, Number 1, March 2006, P. 35; <http://georgica.tsu.edu.ge/files/01-Politics/Rose%20revolution/Jones-2006.pdf> ხელმისაწვდომი 29.12.2019 მდგომარეობით

<sup>80</sup> საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, თბ., 2010, გვ. 12

უფლებამოსილებანი, რაც საშემოსავლო და მოგების გადასახადების სრულ ცენტრალიზაციაში გამოიხატა<sup>81</sup>. ფისკალური დეცენტრალიზაციის განხორციელებლობამ გამოიწვია მუნიციპალიტეტებში ეკონომიკური განვითარების შეფერხება. ქვეყნის მართვა ერთი სახელისუფლებო ვერტიკალის ფარგლებში ხდებოდა, რაც უსპობდა მუნიციპალიტეტს იმის შესაძლებლობას რომ საკუთარი სახსრებით, თავად მოეგვარებინა ადგილობრივი მნიშვნელობის პრობლემები. საბოლოო ჯამში ამან გავლენა იქონია ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე.

ფისკალური დეცენტრალიზაციის რეფორმის შეფერხების პარალელურად მართვის ცენტრალიზებულმა სტილმა გამოიწვია საგადასახადო ორგანოების მიერ გადასახადის გადამხდელებზე ზეწოლის ფაქტების გახშირება. ასეთი ზეწოლის თვალსაჩინო მაგალითს წარმოადგენდა „ელიტ ელექტრონიქსის“ საქმე. კომპანიას საგადასახადო ვალდებულებების გამო ჰქონდა სასამართლო დავა შემოსავლების სამსახურთან და დაეკისრა 14 მილიონი ლარის გადახდა. კომპანია იძულებული გახდა დაეხურა 34 მაღაზია<sup>82</sup>.

ამრიგად, მთლიანობაში ზემოთ აღნიშნული გათვალისწინებით შეიძლება ითქვას, რომ 2005 წელს განხორციელებულმა საგადასახადო რეფორმამ, ხელი შეუწყო საგადასახადო ტვირთის შემცირებასა და ეკონომიკური ზრდის დაჩქარებას. ამასთან, ცენტრალიზებული მართვის პირობებში ფისკალური დეცენტრალიზაციის განხორციელება, ხელს შეუწყობდა საქართველოს რეგიონების ეკონომიკურ განვითარებას და კიდევ უფრო დააჩქარებდა ქვეყნის ეკონომიკის ზრდას. მეორეს მხრივ, მართვის ავტოკრატიულმა სტილმა წაახალისა საგადასახადო ორგანოები ეძალადათ ბიზნესსექტორში დასაქმებულ მოქალაქეებზე და შეელახათ მათი ფუნდამენტური უფლებები, რაც უარყოფითად აისახა ბიზნესის განვითარების შედეგებსა და ეკონომიკის განვითარების ტემპებზე. ეს არის პოლიტიკური ნების გავლენის მაგალითი ეკონომიკურ, ამ შემთხვევაში კი საგადასახადო სისტემის რეფორმაზე, რომელიც გვიჩვენებს რომ ეკონომიკური რეფორმები, მათ შორის

<sup>81</sup> *ლოსაბერიძე, დ.*, ადგილობრივი თვითმმართველობის რეფორმა საქართველოში, 1991-2014, თბ., 2015; გვ. 135; [https://www.osgf.ge/files/2015/Publication/adgilobrivi\\_demokratiis\\_ganvitarebis\\_angarishi\\_1991-2014\\_bolo.pdf](https://www.osgf.ge/files/2015/Publication/adgilobrivi_demokratiis_ganvitarebis_angarishi_1991-2014_bolo.pdf) ხელმისაწვდომი 08.04.2020 მდგომარეობით

<sup>82</sup> საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, თბ., 2010, გვ. 6

საგადასახადო სფეროში პოლიტიკური ნების და მმართველი ჯგუფის იდეების რეალიზაციის გამოხატულებაა.

## თავი III. პირდაპირი გადასახადების რეფორმები და მათი შედეგები

### 3.1. მოგების გადასახადის რეფორმის ესტონური მოდელი და მისი შედეგები საქართველოში

2017 წლის 1 იანვრამდე საქართველოში მოქმედებდა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (ბაას)-მოგების გადასახადი<sup>83</sup>. აღნიშნული მოდელიდან გამომდინარე მიღებული მოგებიდან თანხა გადაიხდებოდა თავად ამ მოგების ოდენობიდან გამომდინარე<sup>84</sup>. ასეთი მოდელის გამოყენების შემთხვევაში არსებობს შესაძლებლობა, რომ მოხდეს მოგების დაგროვება, რომლის განაწილებაც ვერ ხერხდება. ალტერნატიულად შესაძლებელია ზარალის დაგროვებაც<sup>85</sup>.

აღნიშნული გადახდის მოდელი შეიცვალა მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ახალი რეგულაციებით, რომელსაც ეწოდა ესტონური მოდელი. იგი 2000 წელს იქნა

---

<sup>83</sup> ჭილაძე, ი., მოგების გადასახადის ახალი მოდელი საქართველოში და მისი აღრიცხვის თავისებურებები, გვ. 1;

<http://eprints.tsu.ge/998/1/%E1%83%9B%E1%83%9D%E1%83%92%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%98%E1%83%A1%20%E1%83%92%E1%83%90%E1%83%93%E1%83%90%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%AE%E1%83%90%E1%83%93%E1%83%98%E1%83%A1%20%E1%83%90%E1%83%AE%E1%83%90%E1%83%9A%E1%83%98%20%20%E1%83%9B%E1%83%9D%E1%83%93%E1%83%94%E1%83%9A%E1%83%98%20%20%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%A5%E1%83%90%E1%83%A0%E1%83%97%E1%83%95%E1%83%94%E1%83%9A%E1%83%9D%E1%83%A8%E1%83%98%20%20%E1%83%93%E1%83%90%20%E1%83%9B%E1%83%98%E1%83%A1%E1%83%98%20%E1%83%90%E1%83%A6%E1%83%A0%E1%83%98%E1%83%AA%E1%83%AE%E1%83%95%E1%83%98%E1%83%A1%20%E1%83%97%E1%83%90%E1%83%95%E1%83%98%E1%83%A1%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%A3%E1%83%A0%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%98.pdf>

<sup>84</sup> იქვე, გვ. 1

<sup>85</sup> იქვე, გვ. 1

შემუშავებული<sup>86</sup>. საქართველოში ესტონური მოდელის დანერგვის მიზანს წარმოადგენდა ქვეყნის ეკონომიკის ზრდისთვის ხელშეწყობა და ბიზნესის განვითარებისათვის ხელსაყრელი პირობების შექმნა.

იგი გამოყენებულ იქნა ესტონეთში და ამ ქვეყნის ეკონომიკისათვის სასიკეთო შედეგების მომტანი აღმოჩნდა<sup>87</sup>. ესტონეთმა მსოფლიოს გლობალურ ეკონომიკურ კრიზისს თავი დააღწია და ეს ესტონური მოდელის დამსახურებადაც იქნა მიჩნეული. ესტონური მოდელის არსი იმაში მდგომარეობს რომ იბეგრება არა მიღებული მოგება, არამედ მოგება რომლის რეინვესტირებაც არ ხდება მოგების ფარგლებში<sup>88</sup>. თუკი საწარმო გააგრძელებს მოგების რეინვესტირებას წარმოებაში ეს მოგება აღარ დაიბეგრება.<sup>89</sup>

ესტონური მოდელის შემოღების იდეა ეკუთვნოდა ექსპერიმენტულ გიორგი კვირიკაშვილს, რომელმაც ეს იდეა 2015 წლის მარტში, ეკონომიკის მინისტრის პოსტზე ყოფნისას გაახმოვანა<sup>90</sup>. მაშინ ამ იდეამ ვერ ჰპოვა მხარდაჭერა<sup>91</sup>. 2016 წლის იანვარში ექსპერიმენტული კოდექსი ერთხელ დაუბრუნდა ესტონურ მოდელს<sup>92</sup>. პარლამენტმა მიიღო ცვლილებები საგადასახადო კოდექსში 2016 წლის მაისში<sup>93</sup>.

2017 წლის 1 იანვრიდან გადასახადის გადამხდელია ყველა პირი, საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ყველა რეზიდენტი საწარმო, გარდა კომერციული ბანკებისა, საკრედიტო კავშირებისა, ინდივიდუალური მეწარმეების, ლომბარდების, სადაზღვევო და მიკროსაფინანსო ორგანიზაციების<sup>94</sup>. ახალი რეგულაციები არ ეხება ზემოაღნიშნულ ორგანიზაციებს 2019 წლის 1 იანვრამდე<sup>95</sup>. ესტონური მოდელი შემოღებული იქნა

---

<sup>86</sup> ერქომაიშვილი, გ., მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის შედეგები საქართველოში, ჟურნალი გლობალიზაცია და ბიზნესი, #6, 2018, გვ. 159; <http://oaji.net/articles/2017/4783-1545512935.pdf>

<sup>87</sup> ჭილაძე, ი., მოგების გადასახადის ახალი მოდელი საქართველოში და მისი აღრიცხვის თავისებურებები, გვ. 1

<sup>88</sup> იქვე, გვ. 1

<sup>89</sup> იქვე, გვ. 1

<sup>90</sup> ხელაშვილი, ე., ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გავლენა საქართველოზე (ესტონური მოდელი), თბ., 2018, გვ. 61

<sup>91</sup> იქვე, გვ. 61

<sup>92</sup> იქვე, გვ. 61

<sup>93</sup> იქვე, გვ. 61

<sup>94</sup> იქვე, გვ. 61

<sup>95</sup> იქვე, გვ. 61

USAID-ის მიერ დაფინანსებული პროექტის ფარგლებში „მმართველობა განვითარებისათვის“<sup>96</sup>.

ეკონომისტებმა ივარაუდეს რომ ესტონური მოდელის დანერგვას ექნება შემდეგი სახის შედეგები : 1. საფონდო კაპიტალის ზრდა 3. 23 %-ით წელიწადში; 2. მშპ-ს ზრდა წელიწადში 1,44 %-ით, 3. სამთავრობო ბიუჯეტის წლიური დეფიციტის ზრდა მაქსიმუმ 3 %-ით, საშემოსავლო გადასახადის ზრდა 1%-ით<sup>97</sup>. რეფორმის შედეგები ექსპერტების ვარაუდით ხელშესახებ გახდებოდა 1, 5 წელიწადში<sup>98</sup>.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2017 წლის ანგარიშის მიხედვით საკანონმდებლო ცვლილებების თაობაზე საწარმო, რომელიც დამფუძნებელ საწარმოზე ანაწილებს 2008-2016 წლებში მიღებულ მოგებას დაიბეგრება მისი განაწილებისას<sup>99</sup>. საწარმოს მიერ პარტნიორისთვის დივიდენდის, აქციის/წილის საკუთრებაში გადაცემის ფორმით განაწილება არ იბეგრება მოგების გადასახადით<sup>100</sup>. ცვლილების შესაბამისად გადაცემული წილის/აქციის ღირებულება არ განიხილება კაპიტალში შენატანად. მომავალში აღნიშნული ღირებულებით კაპიტალის შემცირების შემთხვევაში შემცირებული თანხა დაიბეგრება მოგების გადასახადით<sup>101</sup>. მოგების გადასახადით სესხის თანხის უზრუნველსაყოფად საბანკო ანგარიშზე განთავსებული თანხა დაიბეგრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ის განთავსებულია საწარმოს პარტნიორი ფიზიკური პირის ან არარეზიდენტის სესხის უზრუნველსაყოფად<sup>102</sup>. მოგების გადასახადით დაბეგრვის ობიექტის თანხის ოდენობა, ნაცვლად სესხის თანხისა, განისაზღვრება უზრუნველყოფის მიზნით საბანკო ანგარიშზე განთავსებული თანხის მოცულობით<sup>103</sup>.

<sup>96</sup> იქვე, გვ. 61

<sup>97</sup> იქვე, გვ. 62

<sup>98</sup> იქვე, გვ. 62

<sup>99</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2017 წლის ივლისის ანგარიში საკანონმდებლო ცვლილებების თაობაზე;

<https://www.mof.ge/images/File/%E1%83%A6%E1%83%98%E1%83%90%20%E1%83%99%E1%83%90%E1%83%A0%E1%83%98%E1%83%A1%20%E1%83%93%E1%83%A6%E1%83%94%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%98%20%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%92%E1%83%90%E1%83%93%E1%83%90%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%AE%E1%83%9D%20%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%99%E1%83%98%E1%83%97%E1%83%AE%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%98.pdf> ; გვ. 5

<sup>100</sup> იქვე, გვ. 6

<sup>101</sup> იქვე, გვ. 6

<sup>102</sup> იქვე, გვ.7

<sup>103</sup> იქვე, გვ. 7

ესტონური მოდელის დანერგვამდე მოგების გადასახადი 15 %-ს შეადგენდა რაც დღემდე ნარჩუნდება. ესტონური მოდელის დანერგვას თავისი ნეგატიური მხარეებიც აქვს. ერთ-ერთი მათგანი არის ის, რომ აღნიშნული მოდელი ირიბად იწვევს გადასახადის ზრდას, რაც მძიმე ტვირთად აწვება მეწარმეს<sup>104</sup>. ეს იმიტომ ხდება, რომ დასაბეგრი მოგება იყოფა 0.85-ზე, ხოლო შემდგომ მიღებული მოცულობიდან 15 % იანგარიშება<sup>105</sup>. ეს კი შედეგად იწვევს გადასახდელი თანხის ზრდას<sup>106</sup>. ბიზნესი რეინვესტირების შედეგად იზრდება, თუმცა საბოლოოდ მას მაიც უწევს მოგების გადასახადის 15 %-ის გადახდა, რაც გაზრდილი თანხის მოცულობის გათვალისწინებით გაცილებით უფრო დიდ თანხას შეადგენს. ეს ზრდის საბიუჯეტო შემოსავლებს და დადებითად აისახება ქვეყნის განვითარებაზე, თუმცა მოკლევადიან პერსპექტივაში მას აქვს საბიუჯეტო შემოსავლების შემცირების ეფექტი<sup>107</sup>.

მაშ რაში მდგომარეობს მოგების გადასახადის ამგვარი გადახდის დაანგარიშების სირთულე? საქმე იმაშია რომ ბიზნესების უმეტესობამ გადაწყვიტა არ გადაეხადა მოგების გადასახადი და მისი რეინვესტირება მოეხდინა. შედეგად, ბიუჯეტში ფინანსური დეფიციტი შეიქმნა. ბუნებრივია, რომ ეს ფინანსური დეფიციტი რაღაცის ხარჯზე უნდა აღმოფხრილიყო. ამიტომ მთავრობა იძულებული გახდა გაეზარდა სხვა გადასახადები. მეტწილად ბიუჯეტში ესტონური მოდელის გამოყენების შედეგად გაჩენილი დეფიციტის შევსებას ხელისუფლება აქციზის გადასახადის გაზრდით შეეცადა<sup>108</sup>. 2017 წელს, როდესაც ესტონური მოდელი შემოიღეს ეკონომიკური ზრდა შეადგენდა 4.8 %-ს. 2018 წელს ამ მაჩვენებელმა შეადგინა 4,7%, ხოლო 2019 წელს 4,5%, რაც გვამლევს იმის თქმის საფუძველს, რომ მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის დანერგვით ეკონომიკის ზრდას ადგილი არ ჰქონია. თუმცა როგორც მთავრობის მიერ RIA-შიცაა მითითებული, მოგების გადასახადის ესტონური მოდელი გათვლილია გრძელვადიან პერსპექტივაზე და ჯერ ამ საკითხზე საუბარი ნაადრევია.

---

<sup>104</sup> ერქომაიშვილი, გ., მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის შედეგები საქართველოში, ჟურნალი გლობალიზაცია და ბიზნესი, #6, 2018, გვ. 159

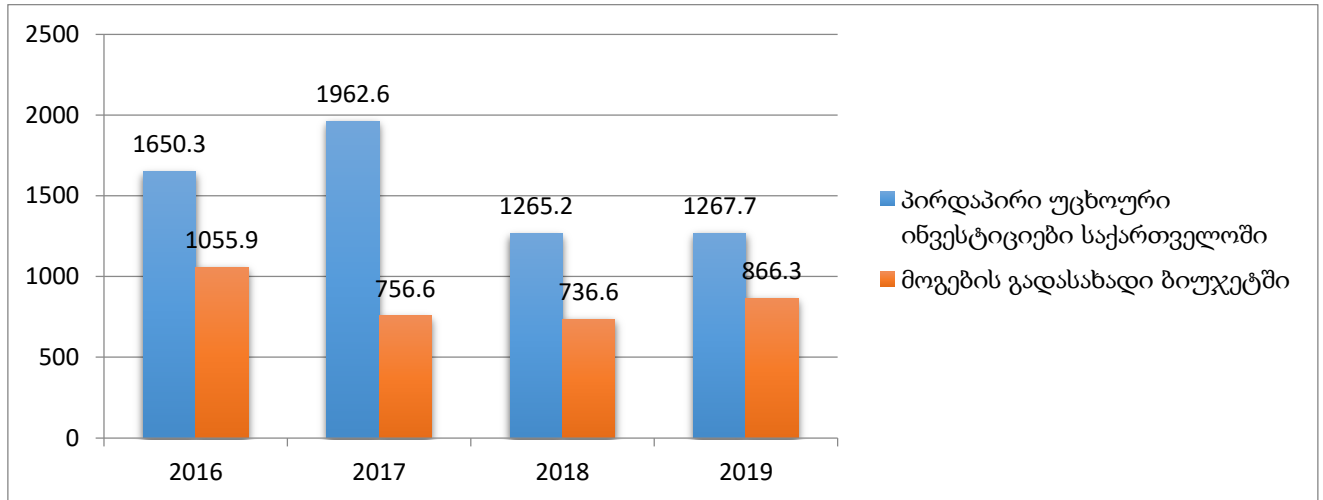
<sup>105</sup> ერქომაიშვილი, გ., მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის შედეგები საქართველოში, ჟურნალი გლობალიზაცია და ბიზნესი, #6, 2018, გვ. 159

<sup>106</sup> იქვე, გვ. 159

<sup>107</sup> იქვე, გვ. 160

<sup>108</sup> იქვე, გვ. 161

**პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების და მოგების გადასახადის დინამიკა ესტონური მოდელის ამოქმედების შემდეგ საქართველოში**



**წყარო: საქსტატი; საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო**

მოცემულ დიაგრამაზე წარმოდგენილი მონაცემები გვიჩვენებს, რომ პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების ზრდა არ მომხდარა ესტონური მოდელის ამოქმედების შემდეგ. პირიქით, მათი ოდენობა მნიშვნელოვნად შემცირდა. ამასთან, არც მოგების გადასახადის გადახდის შედეგად ბიუჯეტში აკუმულირებული თანხების ოდენობას მიუღწევია ძველი ნიშნულისთვის. შედარებისთვის, 2019 წელს რეფორმის განხორციელებიდან 2 წლის შემდეგ, მოგების გადასახადის ახალი მოდელის საფუძველზე ბიუჯეტში გადახდილი თანხების ოდენობამ შეადგინა 866,3 მილიონი ლარი, რაც 190 მილიონი ლარით ნაკლებია ვიდრე 2016 წლის ანალოგიური მაჩვენებელი.

ასევე როგორც ცნობილია, მოგების გადასახადი ესტონური მოდელი ეხება მხოლოდ იურიდიულ პირებს, შესაბამისად აღნიშნული რეფორმა გადასახადისგან არ ათავისუფლებს ფიზიკურ პირებს. ჩემი აზრით, მნიშვნელოვანია რომ ამგვარი შეღავათით სარგებლობის უფლება მიეცეს ფიზიკურ პირებსაც, რადგან საქართველოში არიან მეწარმე ფიზიკური პირები, რომლებსაც აქვთ საკმაოდ დიდი ბრუნვები და იმისთვის, რომ მათ ისარგებლონ ზემოაღნიშნული შეღავათით, იძულებულნი არიან, რომ სტატუსი შეიცვალონ და დარეგისტრირდნენ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებად, რაც ჩემი აზრით არასწორია.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება ითქვას, რომ ესტონური მოდელის დანერგვით მიღებული მნიშვნელოვანი შედეგები ჯერ კიდევ არ შეინიშნება. ინვესტიციები არ გაზრდილა. პირიქით, მისმა რაოდენობამ 2018 წელს მიაღწია იმ ნიშნულს, რომელთანაც იგი 2005 წელს იმყოფებოდა. რაც შეეხება მთლიანი შიდა პროდუქტის ზრდას, იგი ნამდვილად გაიზარდა ფინანსთა სამინისტროს ანგარიშის თანახმად ეკონომიკური საკითხების თაობაზე<sup>109</sup>, თუმცა გაუგებარია რა წარმოადგენს ასეთი ზრდის მიზეზს. არის თუ არა მშპ-ს ზრდის მიზეზი ესტონური მოდელის გამოყენება? სავარაუდოა, რომ არა. იგივე ფინანსთა სამინისტროს ანგარიშის მიხედვით მშპ-იზრდებოდა ჯერ კიდევ 2010 წლიდან მოყოლებული. მაგალითისათვის, 2010 წელს იგი გაიზარდა 6.567 დან 7. 287-მდე<sup>110</sup>, მაშინ როდესაც ესტონური მოდელის მიღების შესახებ საუბარი საერთოდ არ იყო. ხოლო 2017 წელს, როდესაც აღნიშნული მოდელი ამოქმედდა მშპ-ი მხოლოდ 900 ერთეულით გაიზარდა<sup>111</sup>. ეს გაცილებით უფრო დაბალი მაჩვენებელია ვიდრე მანამდე არსებული მაჩვენებელი. თუკი ხელშესახები შედეგები ეკონომიკური ზრდის მაჩვენებლებში უნდა გამოხატულიყო, არც საქართველოს ეკონომიკის მნიშვნელოვან ზრდას არ ჰქონია ადგილი. ეკონომიკური ზრდა არ გაუმჯობესებულა 1 %-ითაც კი<sup>112</sup> რაც ნიშნავს, რომ ამ მხრივ ესტონურ მოდელს არავითარი მნიშვნელოვანი ეფექტი არ მოუხდენია. აქედან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ არსებული მოდელი ამ მოკლევადიან პერიოდში არ არის ეფექტური და ჩემი აზრით, უმჯობესია ეს რეფორმა გადაიხედოს.

---

<sup>109</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს პუბლიკაცია მიმდინარე ეკონომიკური ტენდენციების თაობაზე, 2019, გვ. 5

<sup>110</sup> იხ. იქვე.

<sup>111</sup> იხ. იქვე, გვ. 5

<sup>112</sup> იხ. იქვე, გვ. 3

## 3.2. საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის წესი და მასთან დაკავშირებული ცვლილებები საქართველოს საგადასახადო კოდექსში

საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრა, ისევე როგორც მოგების გადასახადის შეიძლება მოხდეს შემდეგი სამი წესით: 1. პროგრესიული დაბეგვრა; 2. რეგრესიული დაბეგვრა; 3. პროპორციული დაბეგვრა. აქედან გამომდინარე ერთმანეთისგან განასხვავებენ პროგრესიულ, რეგრესიულ და პროპორციულ საშემოსავლო გადასახადებს. პროპორციული საგადასახადო დაბეგვრის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელები გადასახადს იხდიან თანაბარი განაკვეთით, იმისდა მიუხედავად რა ოდენობის შემოსავალს იღებენ ისინი<sup>113</sup>. პროპორციული საშემოსავლო გადასახადი მოქმედებს საქართველოში.

პროგრესიული დაბეგვრის წესის შემთხვევაში გადასახადის დასაბეგრი ოდენობა იანგარიშება იმისდა მიხედვით, რა ოდენობის შემოსავალს იღებს გადასახადის გადამხდელი<sup>114</sup>. კერძოდ, საგადასახადო განაკვეთი ასეთ შემთხვევაში იზრდება დასაბეგრი თანხის ოდენობის შესაბამისად. ამ შემთხვევაში საგადასახადო ტვირთი არათანაბრადაა გადანაწილებული გადასახადის გადამხდელებზე. რეგრესიული გადასახადის შემთხვევაში, პროგრესიული დაბეგვრის საპირისპიროდ, გადასახადის განაკვეთი მცირდება იმისდა მიხედვით, რა ოდენობის შემოსავალს იღებს გადასახადის გადამხდელი<sup>115</sup>. პროგრესიული გადასახადი ზოგჯერ შეცდომით იწოდება, როგორც პროგრესული, რაც შეცდომაა. გადასახადი შეიძლება იყოს პროგრესიული, ანუ ზრდადი და რეგრესიული, ანუ კლებადი.

პროგრესიული საშემოსავლო გადასახადი მოქმედებს მსოფლიოს მრავალ ქვეყანაში, მათ შორის ა.შ.შ-ში<sup>116</sup>. შტატების კანონმდებლობით თვის განმავლობაში 0-დან 9525

<sup>113</sup> *ქორჩილაკა, რ.*, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ ფსიქოლოგიური ასპექტები, თბ., 2014, გვ. 24

<sup>114</sup> იქვე, გვ. 25

<sup>115</sup> იქვე, გვ. 25

<sup>116</sup> *ხელაშვილი, ე.*, ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გავლენა საქართველოზე (ესტონური მოდელი), თბ., 2018, გვ. 25; <https://openscience.ge/bitstream/1/84/1/Elizaveta%20Khelashvili.pdf> ხელმისაწვდომი 27.04.2020 მდგომარეობით

დოლარამდე მიღებული შემოსავალი იბეგრება 12%-ით<sup>117</sup>. 9525-დან 38.700 დოლარამდე დიაპაზონში მიღებული შემოსავალი იბეგრება 22%-ით, ხოლო 38,701-დან 82. 500-მდე შემოსავალი 24%-ით<sup>118</sup>. როგორც ვხედავთ საგადასახადო განაკვეთი იზრდება შემოსავლის მიღების პროპორციულად. ჩემთვის შემოსავლის დაბეგრის ამგვარი ფორმა მისაღებია, რასაც შემდეგ პარაგრაფში განვიხილავ.

საქართველოში საშემოსავლო გადასახადის პროგრესიული დაბეგვრა მოქმედებდა 2005 წლამდე. პროგრესიული დაბეგვრის წესის მიხედვით საგადასახადო განაკვეთი მერყეობდა მიღებული შემოსავლის 12-დან 20%-მდე ოდენობით. 2005 წლის შემდეგ ეს წესი გაუქმდა. იგი ჩაანაცვლა პროპორციული დაბეგვრის წესმა. საქართველოს ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ კრძალავს პროგრესიულ დაბეგვრას. კერძოდ ორგანული კანონის პირველი მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად: „დაუშვებელია, რეფერენდუმის საგანი იყოს გადასახადის პროგრესულობის პრინციპი ან მეთოდოლოგია/საგადასახადო რეჟიმი“<sup>119</sup>. კანონის ავტორების მოსაზრებით პროგრესიული დაბეგვრის წესი უსამართლოა<sup>120</sup>. იგი კეისიანური შეხედულებების გამოხატულებაა, რომლის თანახმადაც მდიდარმა უნდა გადაიხადოს მეტი იმიტომ რომ მდიდარია<sup>121</sup>. პროპორციული განაკვეთების არსებობა მეტყველებს დაბეგვრის სოციალური მიმართულების არარსებობაზე. ამ შემთხვევაში საგადასახადო წნეხი უფრო მეტად მოსახლეობის დაბალშემოსავლიან ნაწილს აწვება. ამ ყველაფრის შედეგად ძლიერდება საზოგადოების სოციალური დიფერენციაცია.

2005 წლიდან ფიზიკური პირის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრებოდა 12 პროცენტით, 2008 წლიდან 25 პროცენტით, ხოლო 2011 წლიდან 20 პროცენტით.

საშემოსავლო გადასახადის პროპორციული განაკვეთის შემოღებით, სახელმწიფო წავიდა მარტივი გზით: არა შესწავლა, ანალიზი და მათ საფუძველზე ოპტიმალური, ეფექტური, დიფერენცირებული განაკვეთის შემოღება, არამედ შემოიღეს ერთიანი

---

<sup>117</sup> იქვე, გვ. 25

<sup>118</sup> იქვე, 25

<sup>119</sup> საქართველოს ორგანული კანონი ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ, თბ., 2011

<sup>120</sup> ლექცია: „კახა ბენდუქიძე ეკონომიკური თავისუფლებისთვის“, 2016, თავისუფალი უნივერსიტეტი, თბილისი

<sup>121</sup> იხ. იქვე

განაკვეთი, რომლის ადმინისტრირება შედარებით უფრო მარტივია, მაგრამ სოციალური თანასწორობის საკითხი უკვე გადატანილია მეორე პლანზე.

რეფორმის შედეგად მივიღეთ ის, რომ საშემოსავლო გადასახადის შემოსავლების მოცულობამ მოიმატა, თუმცა ჩემი აზრით, ეს დადებითი შედეგი არ იყო რეფორმის დამსახურება. აღნიშნული საშემოსავლო გადასახადის შემოსავლების მოცულობის ზრდა გამოწვეული იყო ადმინისტრირების გამკაცრების და ასევე ეკონომიკაში ხელფასის, შრომის ანაზღაურების ზრდის შედეგად.

## თავი IV. საქართველოს საგადასახადო სისტემის წინაშე არსებული გამოწვევები და მისი დაძლევის გზები

### 4.1. საგადასახადო სანქციების ოპტიმიზაციის აუცილებლობა და მისი რეგულირების სამართლებრივი მექანიზმები

გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება, ან მათი დამალვა არის მსოფლიოს ყველა ქვეყნის საგადასახადო სისტემის წინაშე არსებული სირთულე. გადასახადების წარმოშობასთან ერთად გადამხდელებს აქვთ ცდუნება არ გადაიხადონ გადასახადები<sup>122</sup>. გადასახადებისგან თავის არიდების ან მათი დამალვის მავნე პრაქტიკა აფერხებს ქვეყნის ეკონომიკურ ზრდას<sup>123</sup> და ამცირებს ბიუჯეტის შემოსავლებს.

---

<sup>122</sup> გადასახადისგან თავის არიდება და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, 2012, გვ. 5; [http://ewmi-prolog.org/images/files/7302Tax\\_evasion\\_and\\_criminal\\_liability\\_GEO\\_GSMEA.pdf](http://ewmi-prolog.org/images/files/7302Tax_evasion_and_criminal_liability_GEO_GSMEA.pdf) ხელმისაწვდომი 28.04.2020 მდგომარეობით

<sup>123</sup> ჯანგარიანი, დ., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაში, თბ., 2016, გვ. 10

გადასახადების დამალვის მიზეზი შეიძლება იყოს სხვადასხვა ფაქტორი: ბოროტი განზრახვა, უცოდინრობა, მექანიკური შეცდომა და ა. შ<sup>124</sup>. გადასახადებისგან თავის არიდება და გადასახადების დამალვა ერთმანეთისგან განსხვავებული ცნებებია. გადასახადებისგან თავის არიდების მიზნით გამოიყენება კანონმდებლობაში არსებული ხარვეზები<sup>125</sup>. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგებისა და საბუღალტრო აღრიცხვის მეთოდები<sup>126</sup>. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად გადასახადებისგან თავის არიდებას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც: 1. პირი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას, ან არ ახორციელებს მას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით; 2. დაკარგული ან განადგურებულია სააღრიცხო დოკუმენტაცია; 3. ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას 4. დასაბეგრი შემოსავალი მნიშვნელოვნად იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით. 5. ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი დეკლარირებულ შემოსავალს აჭარბებს<sup>127</sup>. რაც შეეხება გადასახადების დამალვას, იგი უკანონო ქმედებაა. აქედან გამომდინარე, გადასახადებისგან თავის არიდებას და გადასახადების დამალვას ერთმანეთისგან განასხვავებს მათი კანონსაწინააღმდეგო ხასიათი<sup>128</sup>. გადასახადების დამალვა შეიძლება გამოიხატოს შემდეგი სახის ქმედებებში: დაუსაბუთებელი შეღავათები და ჩამოწერები, ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტებში საწარმოს ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის შედეგების არ ჩვენება (ან ნაწილობრივ ჩვენება), ხელშეკრულების დადება დოკუმენტური გაფორმების გარეშე, სასაქონლო მატერიალური და სხვა სახსრების აღურიცხაობა და ა. შ<sup>129</sup>.

ბოლო რამდენიმე წლის განმავლობაში სსკ-ში რამდენიმე მნიშვნელოვანი ცვლილება იქნა შეტანილი საგადასახადო სანქციების ოპტიმიზაციის კუთხით, რაც ძალიან

<sup>124</sup> გადასახადისგან თავის არიდება და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, 2012, გვ. 6

<sup>125</sup> ჯანგარიანი, დ., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაში, თბ., 2016, გვ. 13

<sup>126</sup> ჯანგარიანი, დ., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაში, თბ., 2016, გვ. 13

<sup>127</sup> გადასახადისგან თავის არიდება და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, 2012, გვ. 11

<sup>128</sup> ჯანგარიანი, დ., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაში, თბ., 2016, გვ. 13

<sup>129</sup> იქვე, გვ. 13

მისასაღმებელია. ამ ცვლილებებიდან ზოგიერთი მათგანი დადებითად უნდა შეფასდეს. კერძოდ:

2019 წელს საგადასახადო კოდექსში შევიდა შემდეგი ცვლილებები: 1) გადამხდელს ავტომატურად შეუმცირდება დარიცხული ჯარიმების 50 პროცენტი, თუ წარმოშობილი საგადასახადო დავალიანება აღიარებულია და საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში სრულად გადახდილია დარიცხული გადასახადების და ჯარიმების 50 პროცენტი. 2) სამჯერ - 30%-დან 10%-მდე შემცირდა ჯარიმის მაქსიმალური ოდენობა დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის. ამასთან, თუ ვადაგადაცილების პერიოდი არ აღემატება 2 თვეს, ჯარიმის მაქსიმალური ოდენობა განახევრდება და იქნება 5 პროცენტი, ხოლო თუ ვადაგადაცილების პერიოდი აღემატება 2 თვეს, გადამხდელი დაჯარიმდება გადასახადი თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, ნაცვლად მანამდე მოქმედი 30 პროცენტისა. ამ ცვლილებებს მე მივესალმები და ვთვლი, რომ ძალიან დიდი წინ გადადგმული ნაბიჯია.

ასევე, ცვლილება შევიდა სსკ-ის 275-ე მუხლის მეოთხე ნაწილში. კერძოდ, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 100 000 ლარზე მეტით შემცირება მიიჩნევა გადასახადისგან თავის არიდებად და იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობით დადგენილი წესით, მაშინ როდესაც წინა პერიოდებში ეს ზღვარი იყო 50 000 ლარი. ერთის მხრივ, ეს ცვლილება მისასაღმებელია, რადგან იგი გახდა ნაკლებად ხისტი, თუმცა აქ არის მეორე მხარეც, ამ ცვლილებით ბოროტად სარგებლობენ „არაკეთილსინდისიერი“ გადამხდელები. კერძოდ, პრაქტიკაში იშვიათი არ არის შემთხვევა, როდესაც ერთი და იმავე ფიზიკურ პირს შექმნილი აქვს რამდენიმე შპს ერთად, ამის მიზეზი არის გადასახადებისგან თავის არიდება. კერძოდ, კონკრეტული პირები ქმნიან შპს-ს და თავისი საქმიანობის ფარგლებში ადეკლარირებენ შემოსავლებს, თუმცა ბიუჯეტში ამ თანხებს არ იხდიან, როგორც კი მიხვდებიან, რომ ძირითადი გადასახადის თანხა უკვე აღწევს 100 000 და შეიძლება მათი სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა დადგეს, წყვეტენ ამ შპს-თი საქმიანობას და უმაღვე აკეთებენ ახალს შპს-ს და იქაც ანალოგიური „სქემით“ მოქმედებენ. აქედან გამომდინარე, ჩემი აზრით უმჯობესია 100 000-ინი ზღვარი

შემცირდეს და დაუბრუნდეს ძველ ნიშნულს, ან დარჩეს იგივე და მოფიქრებულ იქნას რაიმე გეგმა, ზემოთხსენებული „სქემის“ აღმოფხვრის მიზნით.

ხარვეზიანია სსკ-ის 299-ე მულის მე-11 ნაწილიც, რომელიც იძლევა მეწარმის კუთვნილი აქტივების რეალიზაციის შესაძლებლობას სააკველიცო და საკასაციო წარმოების ეტაპზე სასამართლოში საქმის წარმოებისას. პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საქმეზე გადაწყვეტილების მიღებამდე სსკ-ი აჩერებს სადავო გადასახადის გადახდის ვალდებულებას, თუმცა საქმის წარმოების შემდგომ ეტაპებზე ეს წესი არ მოქმედებს. აქედან გამომდინარე შეიძლება შეიქმნას ისეთი ვითარება, რომლის დროსაც მეწარმის მიმართ საკასაციო სასამართლოში დადგება გამამართლებელი განაჩენი, მაგრამ ამ დროისათვის აღსრულების ბიუროს მიერ რეალიზებული იქნება კომპანიის კუთვნილი აქტივები<sup>130</sup>. მეწარმე, რომლის მიმართაც მიღებული იქნება გამამართლებელი გადაწყვეტილება მოკლებულია შესაძლებლობას დაიბრუნოს აღსრულების ბიუროს მიერ გაყიდული ქონება, ვინაიდან შემძენის მიმართ მოქმედებს კეთილსინდისიერი შემძენის ინსტიტუტი<sup>131</sup>. მაშასადამე, ქონების ახალი მესაკუთრე კეთილსინდისიერია შემძენილი ქონების მიმართ და არაა ვალდებული თავდაპირველ მფლობელს დაუბრუნოს მის მიერ შემძენილი ქონება, იმ შემთხვევაშიც კი თუ საკასაციო სასამართლო დაადგენს, რომ ქონების თავდაპირველი მესაკუთრე არ იყო ვალდებული გადაეხადა სადავო გადასახადები, რის გამოც მოხდა აქტივების რეალიზაცია აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ. აქედან გამომდინარე მიზანშეწონილია სსკ-ის 299-ე მუხლის მე-11 ნაწილის კორექტირება. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება სასამართლოში უნდა აჩერებდეს მის მოქმედებას საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე.

ზოგადად უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სანქციების ოპტიმიზაცია აუცილებელია, მნიშვნელოვანია მოხდეს ეკონომიკურ დანაშაულთან მიმართებაში რეგულაციების შემსუბუქება, ამავეზე მიუთითებს საქართველოს მთავრობის ოთხპუნქტიანი სამოქმედო გეგმაც<sup>132</sup>, რაც მეტყველებს საგადასახადო სანქციების ოპტიმიზაციისა და სისხლის სამართლის კოდექსის რიგი ნორმების დაკორექტირების

<sup>130</sup> გადასახადისგან თავის არიდება და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, 2012, გვ. 13

<sup>131</sup> იქვე, გვ. 13

<sup>132</sup> თავისუფლება სწრაფი განვითარება კეთილდღეობა, სამთავრობო პროგრამა, 2016-2020 წ. გვ. 13

აუცილებლობის თაობაზე. საგადასახადო სანქციების შემსუბუქება მისასაღმებელია და იგი დამატებით ხელს შეუწყობს სამეწარმეო საქმიანობის განვითარებას, თუმცა ამავდროულად მოფიქრებული უნდა იქნას რაიმე მექანიზმი, რათა ამ ცვლილებებით ბოროტად არ ისარგებლონ არაკეთილსინდისიერმა გადამხდელებმა და ბიუჯეტმა ამის ხარჯზე არ დაკარგოს თანხები.

## 4.2. პროგრესიული დაბეგვრის წესი და მისი მოსალოდნელი შედეგები

მსოფლიო პრაქტიკაში უპირატესად გამოიყენება პროპორციული საშემოსავლო გადასახადი, თუმცა აქტუალური პროგრესიული და რეგრესიული საშემოსავლო გადასახადებიც.

პროპორციული საგადასახადო დაბეგვრის დროს ყველა გადასახადის გადამხდელი იხდის გადასახადს თანაბარი განაკვეთით, იმისდა მიუხედავად რა ოდენობისაა მისი შემოსავალი<sup>133</sup>. დაბეგვრის პროცენტი არაა დამოკიდებული დასაბეგრი თანხის ოდენობაზე, რასაც მაგალითად ადგილი აქვს პროგრესიული გადასახადის შემთხვევაში. საქართველოში მოქმედებს დაბეგვრის პროპორციული წესი.

პროგრესიული წესით დაბეგვრა გულისხმობს საგადასახადო განაკვეთის ზრდას დასაბეგრი თანხის ოდენობის შესაბამისად<sup>134</sup>. ასეთ დროს საგადასახადო ტვირთი არათანაბრადაა გადანაწილებული გადასახადის გადამხდელებზე.

რეგრესიული მეთოდი წარმოადგენს პროგრესიული მეთოდის საპირისპიროს<sup>135</sup>. ასეთ დროს საგადასახადო ბაზის ზრდასთან ერთად წარმოებს გადასახადის განაკვეთს შემცირება<sup>136</sup>.

<sup>133</sup> ქორჩილავა, რ., საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამალგების ეკონომიკურ ფსიქოლოგიური ასპექტები, თბ., 2014, გვ. 24

<sup>134</sup> იქვე, გვ. 24

<sup>135</sup> იქვე, გვ. 24

<sup>136</sup> იქვე, გვ. 24

ფიქსირებული გადასახადის დროს გადასახდელი თანხა იმისდა მიხედვით დგინდება თუ რა საქმიანობას მისდევენ ესა თუ ის პირები<sup>137</sup>.

ხშირად პროგრესიული გადასახადი შეცდომით იწოდება, როგორც პროგრესული, რაც შეცდომაა. გადასახადი სინამდვილეში შეიძლება იყოს პროგრესიული-ანუ ზრდადი და რეგრესიული, ანუ კლებადი. პროგრესიული საშემოსავლო გადასახადის სისტემა გავრცელებულია მსოფლიოს უმეტეს ქვეყნებში, მათ შორის ა.შ.შ-ში. შტატების საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით 10 %-ით იბეგრება შემოსავალი 0-9525 \$-მდე, 12 % ით 9526 \$ იდან 38700\$-მდე , 22% -ით 38701\$ იდან 82500 \$ მდე, 24 % 82501 \$ იდან 157500 \$მდე და ა.შ<sup>138</sup>

შტატების კანონმდებლობის მიხედვით, დასაბეგრი თანხის დიაპაზონი მიღებული შემოსავლის ოდენობის შესაბამისად იცვლება<sup>139</sup>. 2017 წლიდან იგი შეიცვალა და 15-დან 12 %-მდე შემცირდა<sup>140</sup>.

საქართველოში პროგრესიული დაბეგვრა მოქმედებდა 2005 წელს, ახალი საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებამდე. მისი ამოქმედების შემდეგ პროგრესიული საშემოსავლო გადასახადი 12-დან 20 %-მდე განაკვეთით შეცვალა ფიქსირებულმა საშემოსავლო გადასახადმა<sup>141</sup>. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოკლებულია იმ ბენეფიტებს, რომლებიც პროგრესიული გადასახადის დაწესების შედეგად შეიძლება იქნას მიღებული.

გადასახადების „ფსიქოლოგიური კანონის“ მიხედვით მეურნეობისათვის დამახასიათებელია მოხმარების გაზრდა შემოსავლების ზრდის შემთხვევაში<sup>142</sup>. თუმცა სამეურნეო ერთეული უფრო მცირედით ზრდის მოხმარებას ვიდრე მოგებას იღებს, რისი მიზანიცაა მოგებიდან მიღებული ხარჯების დაზოგვა. ერთის მხრივ სამეურნეო ერთეულებს ასეთ დროს ეზრდებათ დანაზოგები თუმცა მეორეს მხრივ კი ბიუჯეტში გადახდილი თანხების ოდენობა არ იზრდება მეურნეობების გაზრდილი მოგების

---

<sup>137</sup> იქვე, გვ. 24

<sup>138</sup> ხელაშვილი, ე., ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გავლენა საქართველოზე ( ესტონური მოდელი), თბ., 2018, გვ. 25

<sup>139</sup> იქვე, გვ. 25

<sup>140</sup> იქვე, გვ. 25

<sup>141</sup> ანალიზი და რეკომენდაციები ეფექტური ფისკალური დეცენტრალიზაციისთვის, ღია საზოგადოება საქართველო, თბ., 2015, გვ. 14

<sup>142</sup> ქორჩილავა, რ., საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამალგების ეკონომიკურ ფსიქოლოგიური ასპექტები, თბ., 2014, გვ. 30

შესაბამისად. ასეთი ვითარების თავიდან აცილება საჭიროებს პროგრესიული გადასახადის შემოღებას<sup>143</sup>. ეს სტიმული იქნება ბიუჯეტის, ეკონომიკის ზრდისა და განვითარებისათვის. დღეის მდგომარეობით პროგრესიული გადასახადის არარსებობა ერთი მხრივ აიოლებს გადასახადების ადმინისტრირებას, თუმცა მეორე მხრივ ამცირებს მდიდრების საგადასახადო ვალდებულებას იმ გადასახადთან შედარებით, რომელიც მდიდრებს სტანდარტული ევროპული საგადასახადო სისტემის ფარგლებში ეკისრებათ<sup>144</sup>.

პროგრესიული გადასახადის ერთ-ერთ მთავარ მიზანს ეკონომიკური თანაბრობის მიღწევა შეადგენს<sup>145</sup>. ერთმანეთისგან განასხვავებენ ჰორიზონტალურ და ვერტიკალურ თანასწორობას<sup>146</sup>. ჰორიზონტალურ თანასწორობაში იგულისხმება ის გარემოება რომ ერთი და იგივე შემოსავლების მქონე ადამიანები თანაბარ გადასახადებს იხდიან, ვერტიკალურში კი ის რომ გადახდა წარმოებს საკუთარი შემოსავლების სიდიდის მიხედვით<sup>147</sup>.

პროგრესიული გადასახადების დადებით შედეგებს განაპირობებს მიღებული გადასახადების დახარჯვის შესაძლებლობა ადამიანური კაპიტალის განვითარებაზე და უთავასწორობის აღმოფხვრის შედეგად ეკონომიკური ზრდის ტემპის დაჩქარება<sup>148</sup>.

პროგრესიული საშემოსავლო გადასახადი გულისხმობს საზოგადოების შემოსავლების დაყოფას დონეებად. იმისდა მიხედვით რა ოდენობისაა ამა თუ იმ პირის შემოსავალი, მას მიესადაგება შესაბამისი გადასახადის განაკვეთი. მაგალითად პირობითად რომ ვთქვათ, 1000 ლარის შემოსავალი პროგრესული გადასახადის შემთხვევაში შესაძლოა არ იბეგრებოდეს. 1000 ლარიდან ზევით კი, პირობითად 10-13.000-ის ფარგლებში მოქმედებდეს საშემოსავლო გადასახადის გარკვეული დასაბეგრი

---

<sup>143</sup> იქვე, გვ. 30

<sup>144</sup> საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, თბ., 2010, გვ. 21

<sup>145</sup> ხუნდაძე, ტ., პროგრესული გადასახადები და კეთილდღეობის სახელმწიფო დანიასა და ესპანეთში, გვ. 4; <http://european.ge/wp-content/uploads/2016/03/%E1%83%9E%E1%83%A0%E1%83%9D%E1%83%92%E1%83%A0%E1%83%94%E1%83%A1%E1%83%A3%E1%83%9A%E1%83%98-%E1%83%92%E1%83%90%E1%83%93%E1%83%90%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%AE%E1%83%90%E1%83%93%E1%83%98.pdf>

<sup>146</sup> იქვე, გვ. 4

<sup>147</sup> იქვე, გვ. 4

<sup>148</sup> იქვე, გვ. 4

განაკვეთი, ვთქვათ 12 %. პროგრესული გადასახადის ლოგიკა, როგორც ვხედავთ იმაშია, რომ რაც უფრო მეტია შემოსავლის ოდენობა მით მეტია საშემოსავლო გადასახადის პროცენტი.

არსებობს პროგრესიული გადასახადის შემოღების ორი მთავარი მიზეზი-უთანასწორობა და სიღარიბე<sup>149</sup>. თუკი ამ ლოგიკით წავალთ პროგრესიული გადასახადის შემოღება აუცილებლობას წარმოადგენს, რადგანაც საქართველო ერთერთი ყველაზე უთანასწორო და ღარიბი ქვეყანაა მსოფლიოში. სიღარიბის თაობაზე ჩატარებული კვლევის მონაცემებით 2017 წლის მდგომარეობით სიღარიბეში ცხოვრობდა პენსიონერების 17.6 %, მოსახლეობის 21. 7, ხოლო ბავშვების 27.6 %<sup>150</sup>.

არსებობს შემოსავლის ისეთი დონე, რომლის დაბეგვრაც არ შეიძლება. მაგალითისათვის ასეთი შემოსავლის დონეს წარმოადგენს ე. წ. „საარსებო მინიმუმი“. საარსებო მინიმუმი დაითვლება სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მიერ თუმცა მეთოდოლოგიის შემუშავება ხდება ჯანდაცვის სამინისტროს მიერ, რადგანაც საარსებო მინიმუმის დათვლისას უნდა იქნას გათვალისწინებული ნივთიერებების ის მინიმალური რაოდენობა, რაც საჭიროა ადამიანის არსებობისათვის და მისი პირველადი მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებისათვის.

თუკი ადამიანის შემოსავალი არ აღემატება საარსებო მინიმუმს შესაძლოა დაისვას შეკითხვა შემდგენაირად-რამდენად სწორია დაიბეგროს ასეთი ოდენობის შემოსავალი? გარდა წმინდა სამართლებრივისა, ამ ნაწილში გასათვალისწინებელია მორალური ასპექტიც. ასევე უნდა აღინიშნოს, რომ ქვეყნები სადაც დაუბეგრავი მინიმუმი აღემატება საარსებო მინიმუმს მეტწილად წარმოადგენენ ეკონომიკური კეთილდღეობის მქონე, მაღალგანვითარებულ ქვეყნებს.

რადგანაც საარსებო მინიმუმი არ იბეგრება უნდა მოხდეს მისი გათვალისწინება მიღებული დასაბეგრი შემოსავლების წლიურ ოდენობაში. მაგალითად, თუ x

<sup>149</sup> ხუნდაძე, ტ., პროგრესული გადასახადები და კეთილდღეობის სახელმწიფო დანიასა და ესპანეთში, გვ. 3

<sup>150</sup> იხ. მოსახლეობის კეთილდღეობის კვლევა 2017, გვ. 12, 2018; <https://www.unicef.org/georgia/media/1036/file/%E1%83%9B%E1%83%9D%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%AE%E1%83%9A%E1%83%94%E1%83%9D%E1%83%91%E1%83%98%E1%83%A1%20%E1%83%99%E1%83%94%E1%83%97%E1%83%98%E1%83%9A%E1%83%93%E1%83%A6%E1%83%94%E1%83%9D%E1%83%91%E1%83%98%E1%83%A1%20%E1%83%99%E1%83%95%E1%83%9A%E1%83%94%E1%83%95%E1%83%90%202017.pdf>

პიროვნების შემოსავალი წლიურად აღემატება 1000 ლარს, საიდანაც იწყება დაბეგვრა პირველი 1000 ლარი არ უნდა იბეგრებოდეს, რადგან იგი საარსებო მინიმუმს წარმოადგენს. ამავე ლოგიკით უნდა იბეგრებოდეს საერთო შემოსავლის ოდენობაც. ე. ი. თუ პირის დასაბეგრი შემოსავალი 60.000 ია, იგი პირველი 1000 ლარისთვის საერთოდ არ უნდა დაიბეგროს, შემდეგი თანხა, როგორც უკვე ზემოთ მოტანილ მაგალითში ავლინებით უნდა დაიბეგროს 12 %-ით და ა. შ. ამ ლოგიკით დაბეგვრა უფრო სამართლიანია და საშემოსავლო განაკვეთიც ლოგიკურად იანგარიშება. ნაცვლად საერთო თანხიდან ნაანგარიშევი საშემოსავლო განაკვეთისა იანგარიშება თანხის დასაბეგრი ცალკეული ოდენობები თანხის სხვადასხვა ნაწილზე. სწორედ ესაა პროგრესიული გადასახადის არსი- შემოსავალი უნდა იბეგრებოდეს იმ ოდენობით რა ოდენობითაც ამას კანონი ითვალისწინებს.

პროგრესული საგადასახადო სისტემის შემოღებას რამდენიმე დადებითი და მნიშვნელოვანი თვისება გააჩნია: პირველი არის ის, რომ ბიუჯეტისთვის იქმნება დამატებითი შემოსავალი მაღალი შემოსავლის მქონე პიზიკური პირების ხარჯზე, რაც არ არის გათვალისწინებული ჩვეულებრივ საგადასახადო სისტემაში და გადასახადების უდიდესი ნაწილი დაბალ და საშუალო ფენას აწვება. მეორე, საშუალო და დაბალი შემოსავლის მქონე პირებს უმცირდებათ საგადასახადო ტვირთი, რაც მათ უფრო კონკურენტუნარიანს ხდის. მესამე, პროგრესული საშემოსავლო გადასახადის პირობებში მნიშვნელოვნად იზრდება მოთხოვნა ადგილობრივ პროდუქტებზე, რაც ადგილობრივი მეწარმეებისთვის დამატებითი შემოსავლია. მეოთხე და უმთავრესი არის ის, რომ აღნიშნული პროგრესული სისტემა ხელს შეუწყობს საშუალო კლასის გაძლიერებას და მის შემდგომ ჩამოყალიბებას.

## დასკვნა

2005 წლიდან საქართველოს საგადასახადო სფეროში გატარებული რეფორმების მიმდინარეობისა და მიღებული შედეგების ანალიზი ცხადყოფს, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემა კვლავაც დგას არაერთი გამოწვევის წინაშე. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ იგი მუდმივად ვითარდება იმ მოთხოვნების გათვალისწინებით, რომელსაც უყენებს მას ქვეყნის ეკონომიკის ზრდის დაჩქარების საჭიროება და საერთაშორისო თანამშრომლობისა და ხელშეკრულებებით დაფიქსირებული ვალდებულებები.

საქართველოს საგადასახადო სისტემაში 2005 წლიდან მიმდინარე რეფორმები უნდა შეფასდეს დადებითად, რომლის შედეგები აისახა:

- დაბალი საგადასახადო ტვირთისა და გადასახადების ადმინისტრირების გამკაცრებაში. როგორც კვლევამ გვიჩვენა, განვითარებად ქვეყნებში დაბალი საგადასახადო ტვირთი იძლევა ეკონომიკის განვითარების სტიმულს და წარმოადგენს ერთ-ერთ ოპტიმალურ ფაქტორს ამ ქვეყნის ეკონომიკური შესაძლებლობების გათვალისწინებით. 2005 წლიდან მშპ 11 621 მილიონი ლარიდან 13 790 მილიონ ლარამდე გაიზრდა და უკვე 2019 წელს საქართველოს მშპ-მ 44 914 მილიონ ლარს მიაღწია. საგადასახადო რეფორმის წარმატებაზე მეტყველებს, რეალური ეკონომიკის ზრდის პროცენტული მაჩვენებელიც. აღნიშნულმა მაჩვენებელმა 2004 წელს 5,9% შეადგინა, ხოლო 2005 წელს 9,6%.

- მნიშვნელოვანია ბოლო რამდენიმე წლის განმავლობაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებები საგადასახადო სანქციების ოპტიმიზაციის კუთხით, რომლის შედეგადაც მნიშვნელოვანი შეღავათები მიეცა გადასახადის გადამხდელებს. მაგალითად, 2019 წელს საგადასახადო კოდექსში შევიდა შემდეგი ცვლილებები: 1) გადამხდელს ავტომატურად შეუმცირდება დარიცხული ჯარიმების 50 პროცენტი, თუ წარმოშობილი საგადასახადო დავალიანება აღიარებულია და საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში სრულად გადახდილია დარიცხული გადასახადების და ჯარიმების 50 პროცენტი. 2) სამჯერ - 30%-დან 10%-მდე შემცირდა ჯარიმის მაქსიმალური ოდენობა დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის.

ამასთან, თუ ვადაგადაცილების პერიოდი არ აღემატება 2 თვეს, ჯარიმის მაქსიმალური ოდენობა განახევრდება და იქნება 5 პროცენტი, ხოლო თუ ვადაგადაცილების პერიოდი აღემატება 2 თვეს, გადამხდელი დაჯარიმდება გადასახადი თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, ნაცვლად მანამდე მოქმედი 30 პროცენტისა.

- განსაკუთრებით აღსანიშნავია 2017 წლიდან საქართველოს საგადასახადო სფეროში განხორციელებული მოგების გადასახადის რეფორმა, კერძოდ მოგების გადასახადის ე.წ. „ესტონურ მოდელზე“ გადასვლა. ამ რეფორმის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ მოგების რეინვესტირების შემთხვევაში, რეინვესტირებული თანხის მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლება, ხოლო შედეგად ეკონომიკური ზრდის დაჩქარება, რაც დადებითად უნდა შეფასდეს. მიუხედავად ამისა, მნიშვნელოვანია გადაიხედოს და შეფასდეს ამ რეფორმის როგორც დადებითი ასევე უარყოფითი მხარეები, რამენადაც რეფორმის მიზნის შესაბამისი შედეგები საქართველოს ეკონომიკაში ჯერ კიდევ არ შეინიშნება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კვლევით მიღებული შედეგების ანალიზი საშუალებას იძლევა საქართველოს საგადასახადო სისტემაში განხორციელებული რეფორმების ეფექტიანობის ამაღლებისა და შემდგომი გაუმჯობესების მიზნით, გათვალისწინებულ იქნეს შემდეგი რეკომენდაციები:

- უნდა გადაიხედოს საქართველოში მოგების გადასახადის ე.წ. „ესტონურ მოდელის“ ამოქმედების საერთო შედეგები და შეფასებულ იქნას, საბოლოო ჯამში რა დადებითი თუ უარყოფითი გავლენა მოახდინა მოგების გადასახადის რეფორმამ ქვეყნის სოციალურ და ეკონომიკურ კეთილდღეობაზე.

- მნიშვნელოვანია გადაიხედოს არსებული პროპორციული დაბეგვრის წესი. მიზანშეწონილად მიგვაჩნია შემოღებულ იქნას საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის პროგრესიული წესი და ქვეყნის უმაღლეს საკანონმდებლო ორგანოში დაიწყოს განხილვები გადასახადის პროგრესიული წესით დაბეგვრის შესახებ. საქართველოში პროგრესიული გადასახადი შეიძლება მიღებულ იქნეს დანიის მაგალითზე, რაც უზრუნველყოფს საზოგადოების მეტ თანასწორობას, უმუშევრობისა და სიდარობის დონის შემცირებას, ბიუჯეტის შემოსავლების ზრდას. პროგრესიული გადასახადის

შემოღება უნდა მოხდეს ეტაპობრივად, შესაბამისი მმართველობითი რეფორმების და ინდუსტრიული პოლიტიკის გათვალისწინებით.

- მიზანშეწონილია მოხდეს სსკ-ის 299-ე მუხლის მე-11 ნაწილის კორექტირება, რომლის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება არ აჩერებს მის მოქმედებას, რაც მიზანშეწონილი არ არის. პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საქმეზე გადაწყვეტილების მიღებამდე სსკ-ი აჩერებს სადავო გადასახადის გადახდის ვალდებულებას, თუმცა საქმის წარმოების შემდგომ ეტაპებზე ეს წესი არ მოქმედებს. აქედან გამომდინარე შეიძლება შეიქმნას ისეთი ვითარება, რომლის დროსაც მეწარმის მიმართ საკასაციო სასამართლოში დადგება გამამართლებელი განაჩენი, მაგრამ ამ დროისათვის აღსრულების ბიუროს მიერ რეალიზებული იქნება კომპანიის კუთვნილი აქტივები.

- მოხდეს სსკ-ის 275-ე მუხლის მე-4 ნაწილის კორექტირება, რომლის მიხედვითაც პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 100 000 ლარზე მეტით შემცირება მიიჩნევა გადასახადისგან თავის არიდებად და იწვევს სისხლის სამართლებრივ პასუხისმგებლობას. მიგვაჩნია, რომ აღნიშნული ზღვარი - 100 000 ლარი, უნდა დაუბრუნდეს ძველ ნიშნულს, ანუ 50 000 ლარს, რადგან ხშირ შემთხვევაში აღნიშნული შეღავათით სარგებლობენ არაკეთილსინდისიერი გადამხდელები. კერძოდ, ისინი აფუძნებენ შპს-ს და ადეკლარირებენ გადასახადებს (ბიუჯეტში თანხას არ იხდიან) სანამ ძირითადი გადასახადის თანხა 100 000 არ მიაღწევს, ამის შემდგომ კი აფუძნებენ ახალ შპს, რაც მიუღებელია, რამდენადაც აღნიშნული „სქემით“ ბიუჯეტი ძალიან დიდ თანხებს კარგავს.

- რეკომენდირებულია დაკორექტირდეს სსკ-ის 157-ე მუხლი, რომელიც გულისხმობს, რომ პირი ვალდებულია დარეგისტრირდეს დამატებული ღირებულების გადამხდელად, იმ შემთხვევაში თუ მისი დასაბეგრი ოპრეაციების საერთო თანხა ნებისმიერი უწყვეტი 12 თვის განმავლობაში აღემატება 100 000 ლარს, კერძოდ, აღნიშნული ზღვარი უნდა გაიზარდოს 200 000-მდე. ეს ცვლილება დამატებითი მოტივაცია იქნება გადასახადის გადამხდელებისთვის, რაც ასევე მნიშვნელოვნად წაადგება ეკონომიკას.

ამრიგად, საქართველოს საგადასახადო სისტემაში გატარებული რეფორმების დადებითი შედეგების მიუხედავად, იგი კვლავ საჭიროებს შემდგომ დახვეწას და განვითარებას, რამაც უნდა უზრუნველყოს ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების დაჩქარება და საზოგადოებრივი კეთილდღეობის ამაღლება.

## გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ანალიზი და რეკომენდაციები ეფექტური ფისკალური დეცენტრალიზაციისთვის, ღია საზოგადოება საქართველო, თბ., 2015
2. ახალაია, ვ., საგადასახადო სისტემა და მისი როლი თანამედროვე ტრანსპორტის მენეჯმენტის განვითარებაში, თბ., 2012
3. ბესელია, თ., პირდაპირი და ირიბი გადასახადები, მათი როლი საბიუჯეტო შემოსავლების ფორმირებაში, თბ., 2019
4. განმარტებითი ბარათი „ეკონომიკური თავისუფლების, შესაძლებლობებისა და ღირსების შესახებ“ საქართველოს კანონის ორგანულ პროექტზე, საქართველოს პარლამენტი, 2011
5. გზამკვლევი „გადასახადები და საგადასახადო სისტემა“, საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია, თბ., 2007
6. გადასახადისგან თავის არიდება და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, 2012
7. დასაქმება და უმუშევრობა, საქსტატი, 2019
8. დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ), შემოსავლების სამსახური, 2019
9. ერქომაიშვილი, გ., ალუდაური, დ., მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის შედეგები საქართველოში, ჟურნალი გლობალიზაცია და ბიზნესი, №6, 2018
10. ზაალიშვილი, ლ. საგადასახადო სისტემის როლი სიღარიბის დაძლევაში, თბ., 2019

11. თარხნიშვილი, ნ., კანონი ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ - ხელისუფლების ახალი გზავნილი, რადიო თავისუფლება, 2011
12. თავისუფლება სწრაფი განვითარება კეთილდღეობა, სამთავრობო პროგრამა, 2016-2020 წ
13. კაშია, ნ., საქართველოს საგადასახადო სისტემის თავისებურებანი, თბ., 2019
14. კვინიკაძე, გ., საგადასახადო პოლიტიკის მაკროეკონომიკური ასპექტები, თბ., 2019
15. კონტრიძე, ნ., "მთავრობის ზომა" საქართველოს და მსოფლიო ქვეყნების ეკონომიკებში, 2019
16. ლოსაბერიძე, დ., ადგილობრივი თვითმმართველობის რეფორმა საქართველოში, 1991-2014, თბ., 2015
17. ლექცია: „კახა ბენდუქიძე ეკონომიკური თავისუფლებისთვის“, თავისუფალი უნივერსიტეტი, თბილისი, 2016
18. მიქელაშვილი, მ., გადასახადები, გამომცემლობა „სიტყვა“, თბ., 2009
19. მოგების გადასახადის რეფორმა საქართველოში: გავლენის შეფასება სახელმწიფო ფინანსებზე და ძირითად მაკროეკონომიკურ ინდიკატორებზე, საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი, 2016
20. ნადარაია, ლ., როგავა, ზ., რუხაძე, კ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, East-West Management Institute, თბ., 2012
21. ნამჩავაძე, ბ., გადასახადის ზრდის ნამდვილი მიზეზი, 2017
22. პავლენიშვილი, ლ., პიგნატი, ნ., ეკონომიკური თავისუფლების აქტი: გვჭირდება თუ არა ის?, ISET Economist Blog, 2017
23. სვანაძე, ს., არაპირდაპირი გადასახადები. მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები, ქუთაისი, 2009
24. საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, თბ., 2010
25. საქართველოს სახალხო დამცველის საანგარიშო მოხსენება საქართველოში ადამიანების უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის შესახებ, თბ., 2007
26. საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგია

საქართველო 2020, საქართველოს მთავრობა, 2013

27. საქართველოს საინვესტიციო გარემოს გამოწვევები, საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, 2015
28. სახელმწიფო ბიუჯეტის გადასახადები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, 2006-2019 წლები
29. საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის წლიური მონაცემები, 2002-2019, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, 2019
30. საქართველოს წარები ბიუჯეტის წლიური მონაცემები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, 2019
31. ფუტკარაძე, ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, ბათუმი, 2012
32. ქორჩილავა, რ., საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ ფსიქოლოგიური ასპექტები, თბ., 2014
33. ხუნდაძე, ტ., პროგრესული გადასახადები და კეთილდღეობის სახელმწიფო დანიასა და ესპანეთში, 2016
34. ხელაშვილი, ე., ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის გავლენა საქართველოზე ( ესტონური მოდელი), თბ., 2018
35. შამუგია, ე., „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ ორგანულ კანონში შესატანი ცვლილებების მიმოხილვა, საქართველოს რეფორმების ასოციაცია (GRASS), 2018
36. შერგელაშვილი, თ., თოქმაზიშვილი, მ., საქართველოს ეკონომიკური ტრანსფორმაცია: დამოუკიდებლობის 20 წელი, ევროპული ინიციატივა – „ლიბერალური აკადემია თბილისი“, თბ., 2012
37. ჩივაძე, თ., გადასახადები, უთანასწორობა და კეთილდღეობა, 2018
38. ჯანგარიანი, დ., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაში, თბ., 2016
39. ჭილაძე, ი., მოგების გადასახადის ახალი მოდელი საქართველოში და მისი აღრიცხვის საკითხები; კონ ფერენციები "ეკონომიკა – XXI საუკუნე"

40. Elshan, A., Ahmeti,S., The Effect of Progressive Tax on Economic Growth: Empirical Evidence from European OECD Countries , International Journal of Economic Perspectives, 2017, Volume 11, Issue 4
41. Jones, S.,2006 ; The Rose Revolution: A Revolution without Revolutionaries?, Cambridge Review of International Affairs, Volume 19, Number 1, March 2006
42. income taxation in India, 2017
43. Nodia, G., Democracy and its Deficits: The path towards becoming European-style democracies in Georgia, Moldova and Ukraine, 2017
44. Popescu, L., The essence and the role of taxes-the principles of taxation, Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 4/2019
45. Samson, W., History of Taxation, Kluwer Academic Publishers, 2002
46. Tanzi, V., Howell, Z., Tax Policy for Developing Countries, International Monetary Fund, 2001
47. НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, Лазурина О.М., Лазурин Е.А., Юрченко А.В., Ярославль, 2014
48. И. В. ПОГОДИНА А. С. БАКАЕВА А. В. АВЕРИН, НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: ТЕОРИЯ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ, Владимир, 2017

#### გამოყენებული კანონები:

1. საქართველოს ორგანული კანონი „ ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“, 2011
2. საქართველოს კონსტიტუცია, თბ., 1995
3. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, თბ., 1999
4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბ., 2010
5. საქართველოს კანონი შემოსავლების სამსახურის შესახებ, თბ., 2010