

ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

სოციალურ მეცნიერებათა, ბიზნესისა და სამართალმცოდნეობის ფაკულტეტი

ეკონომიკური პოლიტიკისა და ბიზნესის ადმინისტრირების დეპარტამენტი

სულიკო ფუტკარაძე

საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის  
პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე

წარმოდგენილია ბიზნესის მართვის დოქტორის აკადემიური ხარისხის  
მოსაპოვებლად

(სპეციალობა: ბიზნესის ადმინისტრირება)

სამეცნიერო ხელმძღვანელი:  
სრული პროფესორი რ. მანველიძე

ბათუმი – 2012

<b>შესავალი</b>	<b>3</b>
<b>თავი I გადასახადების არსი და მათი წარმოშობის თეორიული წინამძღვრები</b>	<b>11</b>
1.1 გადასახადების წარმოშობის, საგადასახადო სისტემის შექმნისა და განვითარების ისტორია	11
1.2 გადასახადების თეორიული საფუძვლები, მათი სოციალურ-ეკონომიკური არსი და მნიშვნელობა	26
1.3 გადასახადების სტრუქტურა, ელემენტები და ფუნქციები	44
<b>თავი II საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში</b>	<b>70</b>
2.1 საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი შეფასების კრიტერიუმები	70
2.2 საქართველოს საგადასახადო სისტემის როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში	84
2.3 საქართველოს საგადასახადო სისტემის გადასახადების სტრუქტურა, მისი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში	92
<b>თავი III: საქართველოს საგადასახადო სისტემის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, მათი დაძლევის გზები</b>	<b>113</b>
3.1 საქართველოს საგადასახადო სისტემის ძირითადი მახასიათებლები, მათი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები თანამედროვე ეტაპზე	113
3.2 საგადასახადო სისტემის მართვის ორგანიზაცია და მისი სრულყოფის ღონისძიებები	128
3.3 საქართველოში საგადასახადო სისტემის მენეჯმენტის თანამედროვე პრობლემები და მათი გადაწყვეტის თავისებურებები	141
<b>დასკვნები და წინადადებები</b>	<b>168</b>
<b>გამოყენებული ლიტერატურა და წყაროები</b>	<b>178</b>

## შ ე ს ა ვ ა ლ ი

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

როგორც ცნობილია, სახელმწიფოს ფორმულირებისა და განვითარების ეკონომიკური საფუძველია ფინანსური რესურსები, რომლებიც ძირითადად გადასახადებითა და მათი სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდით ფორმირდება. ქვეყნის ეკონომიკური სისტემის გამართული და ეფექტური ფუნქციონირება მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული სახელმწიფოს მიერ გატარებულ საგადასახადო პოლიტიკასა და საგადასახადო სისტემის გამართულ მუშაობაზე. გადასახადები სახელმწიფოს მხრიდან ეკონომიკაზე ზემოქმედების ინსტრუმენტია. საგადასახადო სისტემის სრულყოფასთან დაკავშირებული საკითხები ყოველთვის არის და დარჩება ქვეყნის ეკონომიკური პოლიტიკის უმნიშვნელოვანეს საკვანძო საკითხად.

გადასახადების ოდენობის, მისი სახეების განსაზღვრა ქვეყნის ეკონომიკური, სოციალურ-ყოფითი პირობების, სამართლიანობისა და ეფექტურობის გათვალისწინებით, ყველა დროის ცნობილ მოაზროვნეთა მსჯელობის საგანს წარმოადგენდა.

ნებისმიერი ქვეყნის მიზანია შექნას ისეთი მოქნილი და მიზანდასახული საგადასახადო სისტემა, რომელიც ადვილად შეეწყობა ცვალებად ეკონომიკურ სიტუაციას და დროის კონკრეტულ მომენტში ქვეყნის ეკონომიკური მიზნებისა და ამოცანების ხასიათის გათვალისწინება შეეძლება.

**ოპტიმალური საგადასახადო სისტემის შექმნა** ეკონომიკური მეცნიერების ერთ-ერთი ყველაზე რთული პრობლემაა. იგი სხვადასხვა პოლიტიკურ წრეებსა თუ ბიზნესის წარმომადგენლებს შორის მუდმივი დავისა და განხილვის საგანია. იმის

გათვალისწინებით, რომ მსოფლიო ეკონომიკურ მეცნიერებას ჯერაც ვერ შეუქმნია ყველასათვის მოსაწონი და მისაღები საგადასახადო დაბეგვრის მოდელი, შეიძლება ითქვას, საქართველოს საგადასახადო სისტემაც სრულყოფილებისაგან შორსაა.

როგორც წესი, საგადასახადო სისტემას **მრავალმიზნობრივი** ხასიათი უნდა ჰქონდეს. ერთის მხრივ, მისი მეშვეობით უნდა განხორციელდეს ბიუჯეტის ძირითადი ნაწილის ფორმირება, ხოლო, მეორეს მხრივ, საგადასახადო სისტემა **სტიმული** უნდა იყოს სამეწარმეო აქტივობისათვის, ინვესტიციების მოზიდვისათვის, წარმოების გაფართოება-განვითარებისა და შესაბამისად, აღნიშნულის კვალობაზე საგადასახადო ბაზის შემდგომი გაზრდისათვის. ანუ, ზოგადად რომ ვთქვათ, საგადასახადო სისტემა, ეკონომიკის განვითარება – სტიმულირების ხელშემწყობ მექანიზმს უნდა წარმოადგენდეს.

სწორედაც, ყოველივე ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის თემატიკა მეტად აქტუალურია.

საზღვარგარეთის ქვეყნებისა და საქართველოს საგადასახადო სისტემები მრავალ ქართველ მეცნიერს აქვს განხილული, მათ შორის არიან: ზვიად როგავა, მიხეილ სხიერელი, იაკობ (იაშა) მესხია, მედეა გოცირიძე, რომან ლელაძე, ოლეგ ნიკოლეიშვილი, ლელა ბახტაძე, რევაზ კაკულია, მიხეილ ჩიკვილაძე, ვახტანგ ხმალაძე, ირაკლი შავიშვილი, დავით ხატიაშვილი, როინ მიგრიაული, სულიკო ყამარაული, ევგენი ბარათაშვილი, მზია ჩოკოლაშვილი, ლევან ყამარაული, ვაჟა ვერულიძე, დავით ჯალაღონია, ნერიმან ტერაშვილი და სხვანი. მათ ნაშრომებში გაანალიზებულია საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების თავისებურებები და მისი შემდგომი სრულყოფის პრობლემები.

პოსტსაბჭოური სისტემის პერიოდში გეგმიური მეურნეობრიობის პირობებში ჩვენს ქვეყანას ფაქტობრივად არ გააჩნდა საგადასახადო სისტემა მისი კლასიკური გაგებით, რაც იმით იყო განპირობებული, რომ წარმოების საშუალებებიც და წარმოებული პროდუქციაც სახელმწიფო საკუთრებას შეადგენდა. ამდენად, ყველა რესურსი, ადმინისტრაციული მეთოდების გამოყენებით, სახელმწიფოს ნებისმიერ დროს, ნებისმიერი მოცულობით შეეძლო მოეზიდა ბიუჯეტში.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში კი ბიუჯეტის შემოსავლებისა და გასავლების ფორმირების კანონზომიერებანი და მეთოდოლოგია ძირეულად განსხვავებულია. აქ, გადასახადები ფისკალურ დანიშნულებასთან ერთად, ეკონომიკის სახელმწიფოებრივი რეგულირების ფუნქციასაც იძენს. ხდება რა ერთობლივი შიდა პროდუქტის და ერთობლივი შემოსავლის განაწილება, გადასახადები მნიშვნელოვნად ზემოქმედებს ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის შედეგზე, ეკონომიკური საქმიანობის ცალკეულ სახეობებს შორის პროპორციებზე, საგადასახადო კვლავწარმოების სტრუქტურაზე, სოციალურ სფეროზე, კაპიტალის დაგროვების პროცესზე, მოსახლეობის მოხმარებასა და გადახდისუნარიან მოთხოვნილებაზე.

საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკისა და სისტემის ფორმირება დაიწყო 1991-1992 წლების მიჯნაზე, სოციალისტური ეკონომიკური მოდელის ძირეული ტრანსფორმაციის პირობებში, მაშინ, როცა ქვეყანას პრაქტიკულად არ გააჩნდა რეალური საგადასახადო ურთიერთობების სამართლებრივი რეგულირების გამოცდილება. საკანონმდებლო ბაზის შესაქმნელად შემჭიდროებულმა ვადებმა, ქვეყანაში არსებულმა სოციალურ-ეკონომიკურმა კრიზისმა არსებითად იმოქმედა საგადასახადო პოლიტიკასა და საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებაზეც. ფაქტობრივად, საქართველოში საგადასახადო სისტემა, შესაბამისი თეორიულ-მეთოდოლოგიური წანამდგვრების შემუშავების და ადაპტირების გარეშე, მთლიანად დაეფუძვნა საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილებას, ამასთან, ანალიზის და ანგარიშგასაწევი ფაქტობრივი შედეგების გაუთვალისწინებლად, გრძელდებოდა დაუსაბუთებელი ექსპერიმენტული და საცდელ-მოსინჯვითი პრაქტიკა, რის გამოც დაშვებულია ბევრი შეცდომა და სახეზეა არაეფექტური საგადასახადო სისტემა. ამდენად, გამუდმებით დღის წესრიგშია და კვლავაც აუცილებელია საქართველოს რეალობისათვის მისაღები საგადასახადო თეორიის შემუშავება და პრაქტიკაში დამკვიდრებისათვის ზრუნვა.

სამწუხაროდ, ჩვენი ქვეყნის დამოუკიდებელ სახელმწიფოდ ჩამოყალიბების საწყის ეტაპზე – გარდამავალ პერიოდში, პოლიტიკოსთა და პრაქტიკოს ეკონომისტთა ნაწილს, რომლებიც უშუალოდ მონაწილეობდნენ ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავებისა და საგადასახადო სისტემის

ჩამოყალიბების პროცესში, საგადასახადო თეორიის საკითხები მეორეხარისხოვნად მიაჩნდათ. სახელმწიფოს შესაბამისი სტრუქტურების მხრიდან გამუდმებით იყო მცდელობა რაც შეიძლება მეტი ფულადი სახსრები მოეზიდათ მეწარმეებიდან და მოსახლეობიდან სახელმწიფო ბიუჯეტში, ისე რომ ამ პოლიტიკას არ ექონდა შესაბამისი თეორიული ბაზა. არ იყო დასაბუთებული ამგვარი შემოსავლების ეფექტურობის არსი და პერსპექტიულობა. საგადასახადო კანონმდებლობაში გამუდმებით მიმდინარეობდა და კვლავაც მიმდინარეობს შესწორებებისა და ცვლილებების შეტანა. შედეგად, ქვეყნის საგადასახადო სისტემის არამდგრადობა წარმოშობს წინააღმდეგობებს გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის.

უნდა ითქვას, რომ 2004 წლიდან შემდგომ პერიოდში განხორციელდა მნიშვნელოვანი რეფორმები საგადასახადო სისტემის მოწესრიგების მიმართულებითაც, კერძოდ, აშკარად გაუმჯობესდა გადამხდელთა მომსახურების სერვისი, დაიხვეწა ადმინისტრირების მექანიზმი, გადასახადების სახელმწიფო ბიუჯეტში მობილიზების მიმართებით ძალისხმევა წარმატებული გამოდგა და შედეგები თვალშისაცემია, თუმცა, უნდა შევნიშნოთ, უსაფუძვლოა მტკიცება მოქმედი საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის იდეალურობაზე, რამდენადაც მისი პრაქტიკული ზემოქმედება ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე და მოსახლეობის ფართო ფენების ცხოვრებაზე სასურველისგან ჯერ კიდევ შორსაა. იგი ვერ უზრუნველყოფს სახელმწიფო პროგრამების მაქსიმალურად და დროულად დაფინანსებას. ასევე, აშკარად მცირეა ფინანსური რესურსები მოსახლეობის სოციალური დაცვის საიმედო და სრულყოფილი უზრუნველყოფისთვისაც. ვერ იქნა მიღწეული საგადასახადო კანონმდებლობის სტაბილურობა, არ ცხრება წინააღმდეგობა გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოების მიერ გადასახადის გადამხდელთა ადმინისტრირებას შორის. ფაქტია, რომ საქართველოს მოქმედი საგადასახადო სისტემა ვერ უწყობს ხელს მეწარმეობისა და ბიზნესის მდგრად განვითარებას.

სადისერტაციო ნაშრომის **კვლევის მიზანია** წარმოვადგინოთ მიღწევები საქართველოს საგადასახადო სისტემის შექმნისა და განვითარების საქმეში საქართველოს სახელმწიფოს დამოუკიდებლობის გამოცხადებიდან დღემდე,

ამასთან, მივანიშნებთ იმ პრობლემებსა და ხარვეზებზე, რაც კვლავაც ახასიათებს საქართველოში მოქმედ საგადასახადო სისტემას, რასაც ნათლად ვხედავდი მაშინ, როცა მათთან უშუალო და პრაქტიკული შეხება მქონდა ჯერ საგადასახადო ორგანოებში, შემდეგ საქართველოს ბიზნესმენტა ფედერაციის აჭარის რეგიონალურ ფილიალში, ამჟამად კი დამოუკიდებელ აუდიტორად, საგადასახადო ექსპერტად, აგრეთვე შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტსა და კერძო საბუღალტრო სკოლებში პედაგოგად მუშაობისა და კერძო პრაქტიკის პირობებში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოებში საგადასახადო დავების განხილვის პროცესში უშუალოდ მონაწილეობისას წავაწყდი.

ასევე, კვლევის მიზანია განვითარებულ სახელმწიფოთა საგადასახადო სისტემების მოწინავე გამოცდილებათა გათვალისწინებით საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფასთან დაკავშირებული რეკომენდაციებისა და წინადადებების შემუშავება.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, **კვლევის ძირითადი ამოცანებია:**

– საგადასახადო სისტემის საფუძვლის – გადასახადების არსის და მათი წარმოშობის თეორიული წანამდვრების შესწავლა;

– მოწინავე და განვითარებადი ქვეყნების საგადასახადო სისტემისა და პოლიტიკის აგების ძირითადი პრინციპების, მიდგომების შესწავლა – გაანალიზება;

– საქართველოში არსებული სოციალურ–ეკონომიკური პირობებისა და ეროვნული თავისებურებების გათვალისწინებით, ევროკავშირისა და სხვა მოწინავე გამოცდილების ქვეყნებში, დაბეგვრის სფეროში არსებული გამოცდილების ადაპტირება;

– საქართველოს საგადასახადო სისტემის შემადგენელი ცალკეული გადასახადის მაქსიმალური ოპტიმიზაცია;

– თანამედროვე პირობებში საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის ძირითადი პრიორიტეტების განსაზღვრა.

**კვლევის ობიექტს** წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკა.

**კვლევის საგანია** საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფასთან დაკავშირებული პრობლემები.

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

ფაქტობრივი მასალის ანალიზის პროცესში, კვლევის ზოგად მეცნიერულ მეთოდებთან ერთად, გამოყენებულია: სისტემური ანალიზის, ანალოგიების, პროგნოზირების, სტატისტიკური მონაცემების მონიტორინგის და სხვა მეთოდები; გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადო შემოწმებების შედეგებზე და საგადასახადო სამართალდარღვევებზე შედგენილი ოქმები; საგადასახადო დავების განხილვის შედეგების მასალები.

#### **გამოკვლევის მეცნიერული სიახლე:**

- გაანალიზებულია საქართველოს დამოუკიდებლობის დეკლარირების დღიდან საგადასახადო სისტემისა და პოლიტიკის შემუშავების, ჩამოყალიბებისა და პრაქტიკაში დამკვიდრებისას არსებული ხარვეზებისა და შეცდომების გამომწვევი მიზეზები, აგრეთვე ნეგატიური მოვლენები და უარყოფითი შედეგები, რაც თან ახლდა საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებასა და ჩამოყალიბებას 2004 წლამდე პერიოდში;

- გაანალიზებული და დახასიათებულია ვარდების რევოლუციის შემდგომ პერიოდში ქვეყნის ხელისუფლების მიერ საგადასახადო სისტემაში განხორციელებული რეფორმების შედეგად მიღწეული წარმატებები, აგრეთვე ხარვეზები და ნაკლოვანებები;

- დასაბუთებულია გადასახადების რაოდენობისა და საგადასახადო განაკვეთის შემცირებით გადასახადების გადამხდელთათვის საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქების დადებითი გავლენა ეკონომიკურ აღმავლობაზე;

- ნაჩვენებია საგადასახადო სისტემაში კორუფციის დაძლევისა და საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესებით სახელმწიფო ბიუჯეტის



შემოსავლების ზრდის ტენდენციები, ასევე, პრაქტიკულად არარეალური შეღავათების ერთობლიობა, რაც კვლავაც დამახასიათებელია საქართველოს მოქმედი საგადასახადო სისტემისათვის თანამედროვე ეტაპზე;

- ქვეყანაში ბიზნეს კლიმატის გაჯანსაღების, საინვესტიციო გარემოს გაუმჯობესების მიზნით შემუშავებულია წინადადებები, კერძოდ: გადასახადების შემდგომი ოპტიმიზაცია, საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივება, საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფა, მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებისთვის განსაკუთრებული ხელშემწყობი პირობების შექმნა, რეალური შეღავათების შემოღება, საგადასახადო კანონმდებლობის შემუშავების გერმანული გამოცდილებისა და პრაქტიკის დანერგვა.

**ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა:** სადისერტაციო ნაშრომში შემოთავაზებული წინადადებების პრაქტიკული განხორციელება ხელს შეუწყობს ქვეყანაში ბიზნეს გარემოსა და საინვესტიციო კლიმატის შემდგომ გაჯანსაღებას, მცირე და საშუალო ბიზნესის გამოცოცხლებას, მათ კვალობაზე ქვეყანაში არსებული დასაქმების პრობლემის გადაწყვეტას, საგადასახადო ბაზის გაფართოებას, ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების მნიშვნელოვნად გადიდებას, მოსახლეობის სოციალური პირობების გაუმჯობესებას.

ნაშრომის მნიშვნელოვანი დებულებები, დასკვნები, რეკომენდაციები, როგორც საყურადღებო გამოცდილება და პრევენციული ინსტრუმენტი, უპრიანია გამოიყენოს ხელოსუფლებამ საბიუჯეტო, საგადასახადო და ფისკალურ პრობლემებზე გადაწყვეტილებების მიღებისას.

ნაშრომში წარმოდგენილი ფაქტობრივი მასალა, ანალიზის შედეგები და სიტუაციური მაგალითები გამოდგება საინტერესო, მრავლისმეტყველ ნიმუშებად საგადასახადო ორგანოების თანამშრომლების კვალიფიკაციის ამაღლების კურსებზე, აგრეთვე უმაღლეს სასწავლებლებში გადასახადებისა და საგადასახადო დაბეგვრის, საგადასახადო და საბაჟო საქმის სასწავლო-სალექციო კურსების წაკითხვისას.

**სადისერტაციო ნაშრომის აპრობაცია.** ნაშრომის ძირითადი დებულებები მოხსენებულია საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკულ კონფერენციებზე, აგრეთვე ასახულია გამოქვეყნებულ სტატიებში სამეცნიერო, ანალიტიკურ-პრაქტიკულ ჟურნალში „ბიზნესი და კანონმდებლობა“.

**ნაშრომის სტრუქტურა და მოცულობა:** გამომდინარეობს კვლევის მიზნებიდან და ამოცანებიდან, აგრეთვე დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად წარსადგენი დისერტაციის გაფორმების მინიმალური სტანდარტით დადგენილი მოთხოვნებიდან. სადისერტაციო ნაშრომი მოიცავს 190 გვერდს, შედგება შესავლის, სამი თავის, თითოეულში სამ–სამი პარაგრაფის, და დასკვნისაგან. ნაშრომს ერთვის გამოყენებული ლიტერატურისა და წყაროების ჩამონათვალი.

# თავი I. გადასახადების არსი და მათი წარმოშობის თეორიული წანამძღვრები

## 1.1. გადასახადების წარმოშობის, საგადასახადო სისტემის შექმნისა და განვითარების ისტორია

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

„სულ მალე გადასახადი იმდენად ჩვეულებრივი მოვლენა გახდა, რომ აშშ-ს ცნობილმა პოლიტიკურმა მოღვაწემ – ბ. ფრანკლინმა (1706-1790) შეძლო ეთქვა, „ყველა ვალდებულია, რომ გადასახადი გადაიხადოს და მერე თუნდაც მოკვდეს“. ბურჟუაზიული ქვეყნებისათვის გადასახადების განსაკუთრებულ მნიშვნელობაზე ყურადღებას ამახვილებდა კ. მარქსიც: „გადასახადი ეს არის მთავრობის მასაზრდოებელი დედის ძუძუ... გადასახადი – ეს არის საკუთრებასთან, ოჯახთან და რელიგიასთან ერთად მეხუთე ღმერთი“.

გადასახადის, როგორც ერთ-ერთი კვლავწარმოებრივი ფაქტორის დასაბუთება მოცემულია მე-18 საუკუნის დასაწყისში საზღვარგარეთის ეკონომისტების - ე. საქსის, ჟ-ბ სეიას, ვ. პოსომკოვის ნაშრომებში. მიუხედავად იმისა, რომ მათი საგადასახადო თეორია უაღრესად გამოყენებით ხასიათს ატარებდა, ანუ, შემოფარგლული იყო სახელმწიფოს შენახვისათვის ფინანსური რესურსების

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

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

სახელმწიფოებრივი ორგანიზების საწყის ეტაპზე წარმოიშვა რელიგიური დაბეგვრა. მისი ძირითადი ფორმა იყო პირუტყვის მსხვერპლად შეწირვა, შემდეგ შემოვიდა ე. წ. დესეტინა და თანდათანობით დამკვიდრდა მიღებული შემოსავლის პროცენტის დაბეგვრა. რელიგიური გადასახადები უმეტეს წილად ნებაყოფლობით ხასიათს ატარებდა.

სახელმწიფოს ჩამოყალიბებისა და განვითარების კვალდაკვალ შემოღებულ იქნა ცალკეული გავლენიანი პირების (მთავრების) სასარგებლო გადასახადები. ასეთი პრაქტიკა ასეული წლების განმავლობაში არსებობდა ძველ ეგვიპტესა და შუასაუკუნეების ევროპაში. გადასახადების თანდათანობით განვითარებამ სახელმწიფოებს საშუალება მისცა სახსრები მიემართათ დაქირავებული არმიის შესანახად, ქვეყნის დედაქალაქის ირგვლივ ციხე-სიმაგრეების, ეკლესიების, წყალგაყვანილობის, გზების და სხვა დამხმარე სისტემების ასაშენებლად, აგრეთვე დღესასწაულების მოსაწყობად, ღარიბთა და უმწეოთათვის პროდუქტების დასარიგებლად.

გადასახადების ისტორიული ეტაპების ანალიზის მიზნით, საინტერესოა მიმოვიხილოთ ძველი რომის გადასახადების რეტროსპექტივა. ცნობილია, რომ თავდაპირველად რომის სახელმწიფო შედგებოდა ქალაქ რომისა და მისი მიმდებარე ტერიტორიებისგან. მშვიდობიან ძველ რომში გადასახადები გაუქმებული იყო. სახელმწიფოსა და ქალაქის მართვის ხარჯები მინიმუმამდე

იყო დაყვანილი, ხელმძღვანელი პირები თავიანთ მოვალეობას საზოგადოებრივ საწყისებზე ასრულებდნენ, შრომის ანაზღაურების გარეშე, უფრო მეტიც, ისინი ხშირად თავიანთ დანაზოგებს ხარჯავდნენ საზოგადოებისათვის, რაც მეტად საპატიოდ ითვლებოდა და ავტორიტეტს უზვეჭდა ქვეყნის მეთაურებს. ომის პირობებში კი მოქალაქეთა შემოსავალი იბეგრებოდა, თუმცა ძალიან ორგინალური მეთოდით.

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

**(მესხია ... 2004: 63).**

მას შემდეგ, რაც რომის სახელმწიფო გაძლიერდა და შემოიერთა ახალი ტერიტორიები, სახელმწიფო გადასახადებთან ერთად შემოიღეს ადგილობრივი გადასახადები. რომის იმპერიად გადაქცევის შემდეგ, როგორც ცნობილია, პროვინციებში მცხოვრებ მოსახლეობას არ გააჩნდა მოქალაქის სტატუსი. ეს გახდა საფუძველი იმისა, რომ იქ გადასახადი შედარებით მაღალი იყო. ამასთან, პროვინციებში დიდი ხნის განმავლობაში ვერ მოხერხდა სახელმწიფო საფინანსო ორგანოების შექმნა და შესაბამისად გართულებული იყო გადასახადების სახეებისა და მოცულობების კვალიფიციური დადგენა და აკრეფა. ამ საქმეში სახელმწიფო დასახმარებლად ე. წ. მოიჯარე-შემსყიდველებს იყენებდა, თუმცა, მათ საქმიანობას სახელმწიფო სათანადოდ ვერ აკონტროლებდა. შესაბამისად, ადგილი ჰქონდა კორუფციას და გამფლანგველობას. ყოველივე ამის შედეგად ქვეყანაში იფეთქა ეკონომიკურმა კრიზისმა (I საუკუნე ჩ. წ.).

შემდგომ რომის იმპერიაში თანდათანობით დაიხვეწა საგადასახადო სისტემა. იმპერატორმა ავგუსტ ოქტავინმა ქვეყნის ყველა პროვინციაში შექმნა გადასახადების ამკრეფი და შესაბამისი მაკონტროლებელი ორგანოები, მოახდინა ძირითადი საგადასახადო ბაზის - მიწების ხელახალი აზომვა-კადასტრირება,

ქონების აღწერა და ყველა მოსახლეს დაევალა თემის (პროვინციის) ხელისუფალთათვის წარედგინა დეკლარაცია შემოსავლებისა და ქონებრივი მდგომარეობის შესახებ.

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

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

„ძველ ათენში ათეული მოქალაქე საჯაროდ წყვეტდა ყოველწლიურად რა რაოდენობის გადასახადი დაეწესებინათ. ამოღებულ თანხას დადგენილი ოდენობით, დადგენილ პერიოდში უხდიდნენ სახელმწიფოს. ამ დაწესებული თანხის ზემოთ კი იყოფდნენ თვითონ. იმ შემთხვევაში, თუ ვერ შეძლებდნენ სახელმწიფოსთვის დაწესებული თანხის გადახდას, სახელმწიფო აძლევდა მათ გარკვეული პერიოდით გადავადებას. თუ ამ გადავადების შემდეგაც ვერ შეძლებდნენ სახელმწიფოსათვის გადასახადის გადახდას, მათ იჭერდნენ და ციხეში სვამდნენ.

მიუხედავად იმისა, რომ გადასახადები დაწესებული იყო უძველესი დროიდან, მისი ოდენობა და მთლიანად საგადასახადო სისტემა, ხშირ შემთხვევაში, იმ დროს არსებულ ეკონომიკურ და სოციალურ ფაქტორებს არ შეესაბამებოდა. სახელმწიფოებს არ გააჩნდათ გადასახადების აკრეფის ადმინისტრირების ჩამოყალიბებული მექანიზმები. გადასახადების აკრეფას აწარმოებდნენ, როგორც სპეციალურად მოწვეული სახელმწიფო მოსამსახურეები, ასევე რიგითი მოქალაქეები, რომელთაც არ გააჩნდათ შესაბამისი კვალიფიკაცია.

გადასახადების ამკრეფთა მიერ უფლებების გადამეტების გამოყენების წინააღმდეგ საბრძოლველად, ჯერ კიდევ ჩვენს წელთააღრიცხვამდე 59 წელს კეისარმა მიიღო კანონი პროვინციებში გამომძალველთა წინააღმდეგ საბრძოლველად, რაც მათ მიმართ სასტიკი სასჯელით გამოიხატებოდა. უმძიმეს სასჯელს ითვალისწინებდა მორწმუნის მიერ მოძღვრის წინაშე ჩადენილი ცოდვა ანგარებით, მტაცებლობით (სხვისი ქონებისა), ქრთამის აღებ-მიცემობით, ყალბი ვექსილით ფულის აღებით, ყალბობით (ყალბად მუშაობით), ძღვენის მოყვარულობით და ხელობის უსწავლელობით ჩადენილი ცოდვები“. (მესხია ... 2004: 63).

სახელმწიფოები ხშირად აწესებდნენ ისეთ გაუმართლებელ გადასახადებს, რომლებსაც უარყოფითი შედეგი მოჰქონდა როგორც მოსახლეობისათვის, ასევე სახელმწიფოსათვის. ამის მაგალითია მე-17 საუკუნეში დიდ ბრიტანეთში დაწესებული გადასახადი ბინის ფანჯრებზე, რამაც აიძულა მოსახლეობა, მაქსიმალურად შეემცირებინათ ფანჯრების რაოდენობა და დაეზნელებინათ თავიანთი საცხოვრებლები.

შედარებით მოგვიანებით საფუძველი ჩაეყარა გადასახადების დაწესებისა და აკრეფის სახელმწიფო სისტემას, ჩამოყალიბდა გადასახადების ახალი თეორიები. ამ პერიოდის ცნობილი ფილოსოფოსი და რელიგიური მოღვაწე თომა აქვინელი (1225-1274) გადასახადებს განმარტავდა, როგორც „ქვეყნის ნებადართულ ძარცვას“. საგადასახადო დაბეგვრის თეორიის ერთ-ერთი ფუძემდებელი ადამ სმიტს (1723 - 1790 წ.წ.) 1776 წელს გამოცემულ ნაშრომში „გამოკვლევა ხალხის სიმდიდრისა, ბუნებისა და მიზეზების შესახებ“, ჩამოყალიბებული აქვს საგადასახადო პოლიტიკის თეორიული საფუძვლები და საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპები (განსაზღვრულობის, ეფექტიანობის, სამართლიანობის). (ბახტაძე ... 2007: 42).

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

შუა საუკუნეებისა და შემდგომი პერიოდის ქვეყნებში თანდათანობით ვითარდება საგადასახადო სისტემა. ინგლისში, დანიაში, საფრანგეთსა და სხვა

ქვეყნებში შემოიღეს ახალი გადასახადები: აქციზი, საბაჟო მოსაკრებელი, საგანგებო გადასახადები, კომუნალური და ადგილობრივი გადასახადები, სავაჭრო გადასახადები და სხვა.

„ევროპის ძველ ქვეყნებში გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების რეტროსპექტული ანალიზიდან ირკვევა, რომ მან გაიარა ორი ძირითადი ეტაპი. პირველი ეტაპი მოიცავს უძველესი დროიდან შუა საუკუნეების დასაწყისამდე პერიოდს, როდესაც მიმდინარეობდა სახელმწიფოების ჩამოყალიბების პროცესი და არ არსებობდა გადასახადების დამდგენი და ამკრეფი კვალიფიცირებული საფინანსო სისტემა“. (მესხია ... 2004:66).

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

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

„1917 წელს გადასახადების ბუნებრივ ხარისხობრივი გარდაქმნის ეპოქა დამთავრდა. რუსეთის რეოლუციამ ახალი გადასახადები წარმოშვა, რითაც ბურჟუაზიასა და კულაკობაზე გადასახადი პროლეტარიატის ზემოქმედების მძლავრი იარაღი ხდება. 1918 წლის ოქტომბერში შემოღებულ იქნა 10 მილიარდიანი საგანგებო გადასახადი. მაგრამ გადასახადმა, როგორც სამართლებრივმა სისტემამ, სახელმწიფო მოხმარების დაფინანსებაში მთავარი როლის შესრულება შეწყვიტა. ამ როლს ასრულებდა კონტრიბუცია, ფულის



რემისია და სასურსათო გაწერა, რაც 1914 წლის ომით იქნა გამოწვეული, „სამხედრო კომუნიზმის“ პერიოდში იგი იყო ერთ-ერთი ხერხი სურსათზე ახალი ხელისუფლების მოთხოვნილების უზრუნველყოფის საქმეში.

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

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

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

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

გრიგოლ ერისთავის 1227-1230 წ.წ. შეწირულობის წიგნი ამტკიცებს, რომ ერისთავს მის საბრძანებელში გლეხთა სასამართლო საქმეებიც უნდა განეხილა (საკვლესიო გლეხთა გარდა). რასკვირველია, ამ სამოსამართლო საქმეების გარჩევა

და დაურება მის საერისთავო მამასახლისებს ჰქონდათ ჩაბარებული. სამოსამართლო საქმეების გარჩევა-ზედამხედველობისათვის ერისთავის სასარგებლოდ ჯარიმების განსაზღვრული ნაწილი ყოფილა დაწესებული, რომელსაც ეწოდება „კერძო საერისთავო“, როდესაც საქმე „ნაპარავს“ ეხებოდა, ეს „საერისთავო“, თურმე ერთ მეშვიდედს შეადგენდა.

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

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

„შედარებით მეტი ინფორმაციაა შემონახული შუა საუკუნეების ფეოდალური და შემდგომი პერიოდის საქართველოში გადასახადების შესახებ. ფეოდალური ხანის საქართველოში ჩამოყალიბებული სახით არის წარმოდგენილი საგადასახადო სისტემა, რომლითაც სახელმწიფო ხელისუფლება და ფეოდალები გადასახადების მეშვეობით აკუმულირებას უკეთებდნენ ფინანსურ რესურსებს, რათა დაეფინანსებინათ აუცილებელი ღონისძიებები, ურომლისოდაც ფეოდალურ სამთავროებს არსებობა არ შეეძლო“. (მესხია ...2010:71).

ადრეული ფეოდალიზმის ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე საქართველოში გადასახადების აკრეფა წარმოებდა სამთავროების მიხედვით, თანაც გადასახადების რაოდენობის დაწესება ხდებოდა ფეოდალის შეხედულებით.

„პირველი სამართლებლივი დოკუმენტი, რომელშიც მოცემულია საგადასახადო დაბეგვრის საკითხები, არის მანდატურთ-უხუცესი ბექასა და მისი შვილიშვილის ადაბულა ათაბაგ ამირსპასალარის „სამეფოს წიგნი“. ამ საკანონმდებლო აქტში ხაზგასმულია, რომ ქვეყნის ეკონომიკის წამყვანი დარგია სოფლის მეურნეობა, ამიტომ მიწის მესაკუთრეების, თავადების (ბატონების) ინტერესთა დაცვა ქვეყნის აღორძინების საფუძველია, ხოლო ის ფიზიკური პირები, რომელთა მიზანია მიწის დამუშავება, მებატონეს უხდიან მიწის რენტას“.

**(ზახტაძე ... 2007:49).**

შუა საუკუნეების საქართველოში გადასახადების ძირითად გადამხდელებს წარმოადგენდნენ გლეხები. ეს უკანასკნელნი მოკლებულნი იყვნენ თავისუფლებას და ვალდებულნი იყვნენ გადაეხადათ ბეგარა. გლეხი ამუშავებდა თავისი პატრონის მიწას და მოყვანილი მოსავლის ნაწილს პატრონს აძლევდა. ამგვარი ურთიერთობის არანაირი საკანონმდებლო ბაზა არ არსებობდა და იგი დაფუძნებული იყო პატრონსა და გლეხს შორის პირად გარიგებაზე და იმ დროისათვის არსებულ ტრადიციასა და ისტორიულ პირობებზე.

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

გარდა საქართველოს მკვიდრი მოსახლეობის, ხარკს (გადასახადს) დაპყრობილი ქვეყნების მოსახლეობაც იხდიდა, რასაც ნაალაფევი ერქვა. გადასახადის აკრეფას

ანხორციელებდა მრავალრიცხოვანი მოხელე. ისინი მიმაგრებული იყვნენ სოფლებზე, საციხისთავოებზე და საერისთავოებზე“.(მესხია ... 2004:72).

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

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

გადასახადების მარეგულირებელი ქართული სამართლის ძეგლებიდან მნიშვნელოვანია ტაშისკარის ბაჟის ნუსხა, რომელიც თარიღდება 1753-1754 წლებით და შედგება ერთი პირის მიერ დაწერილი ორი მცირე მოცულობის საბუთისაგან.

ტაშის-კარი (ტაშის-კარი - სოფელი ხაშურის რაიონში, ქვიშხეთის მახლობლად, ლიხის მთის აღმოსავლეთ კალთაზე მდინარე მტკვრის მარცხენა მხარეს) მეთვრამეტე საუკუნის ორმოცდაათიან წლებში ქართველ აბაშიძეთა სამფლობელოს წარმოადგენდა. ტაშის-კარის გამოვლით ვაჭრებს, რომლებსაც ოსმალეთიდან შემოჰქონდათ საქონელი აღმოსავლეთ საქართველოში, პაატა და ნიკოლოზ აბაშიძეებს დაწესებული ჰქონდათ გადასახადები, რომლის ამოღება ერთგულ და სანდო პიროვნებას ბეჟან ნახუცრიშვილს“. (მესხია ... 2004:72).

„ადრეულ ფეოდალურ საქართველოში გადასახადებს აწესებდნენ თვითონ ფეოდალები, რომლებიც მეტად მრავალრიცხოვანი და მრავალფეროვანი იყო. მოგვიანებით კი, ვახტანგ მეექვსის სამართლის წიგნში შეტანილი ქართული სამართლის ძეგლით „დასტურლამალი“-თ ფეოდალების მიერ გადასახადების დაწესება აიკრძალა და ამ წიგნის 362-ე მუხლით ცალკე გამოიყო სახელმწიფო

გადასახადები, რომლებსაც მიეკუთვნებოდა სახელმწიფო ბეგარა (სახელმწიფო ვალდებულების შესრულება პირადად ან დაქირავებული პირის მიერ, შემსრულებელს თან უნდა ჰქონდეს იარაღი და საგზალი), კოდის პური (სახელმწიფო გადასახადი ხორბლით ან ქერით (წელიწადში კომლზე 4 კოდი (10 ლიტრი - 1 კოდი პური), საბალახე (გადასახადი ცხვართ. 100 ცხვარზე 1 ცხვარი. დაბეგვრის სუბიექტი - საქონლის პატრონი), ნადირობის (ნადირის მორეკვა, ღამით დარაჯობა), საურავი (ფულადი გადასახადი 14 შაქრის ოდენობით). გვიანფეოდალურ საქართველოში არსებობდა: შრომამიმაგრებითი რენტა, რენტა პროდუქტებით და ფულადი რენტა.

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

წარსულში საქართველოში გავრცელებული გადასახადებიდან აღსანიშნავია აგრეთვე:

**„ღალა“** (არაბ.) – გადასახადი მიწით სარგებლობისათვის. ამ გადასახადს ჭირნახულის (ძირითადად მარცვლეულის) ან ფულის სახით იხდიდნენ გლეხები იმ მიწით სარგებლობისათვის, სადაც მოსავალი მოჰყავდათ, ღალის სახით გლეხი ფეოდალს მოსავლის 1/3 – 1/10 ნაწილს უხდიდა. ღალის განაკვეთისას მხედველობაში იღებდნენ მიწის სიდიდესა და ხარისხს. ღალა ეწოდებოდა აგრეთვე მიწის საიჯარო გადასახადს. არსებობდა „ღვინის ღალა“, „ბოსტნეულის ღალა“, „ნახშირის ღალა“ და ა. შ.

**მალი** (არაბულად დოვლათი, ქონება, სიმდიდრე) – მონღოლების მიერ შემოღებული გადასახადი მიწაზე, შემდეგ კომლზე, შემდეგ სულობრივი, მოგვიანებით – ყოველგვარი გადასახადი. აზერბაიჯანისა და სომხეთის სახანოებში XVIII საუკუნის II ნახევრიდან XIX საუკუნის I ნახევრამდე მალი იყო ნატურალური რენტა–გადასახადი, რომლის რაოდენობა განისაზღვრებოდა მოსავლის 1/10, 1/5, ან 1/3–ით. მალით იბეგრებოდა თბილისისა და გორის მაზრების მამრობითი სქესის მოსახლეობა 15 წლის ასაკს ზევით.

**მახტა** – სახელმწიფო კომლობრივი გადასახადი გვიან ფეოდალურ საქართველოში. იყო ნატურალურიც და ფულადიც. ის უნდა გადაეხადა სახაზინო გლეხის, ხელოსნისა და ვაჭრის ყოველ ოჯახს 3 კოდი პურის ოდენობით (2 კოდი ხორბალი, 1 კოდი ქერი). ფულად მახტას ახდევინებდნენ ვაჭრებსა და ხელოსნებს ქალაქად და სახელმწიფო გლეხებს ქალაქად და სოფლად. საბატონო გლეხობა მახტას არ იხდიდა.

**ყალანი** – პირდაპირი გადასახადი, რომლითაც გლეხის მიწის ნაკვეთები იბეგრებოდა. იყო ნატურალურიც და ფულადიც.

**საკომლო** – კომლი, რომელსაც ეკავა მიწის ნაკვეთი, ვალდებული იყო მიწის მეპატრონისათვის გადასახადი ფულადი ან ნატურალური ფორმით გადაეხადა. საკომლოს განაკვეთი შეადგენდა კომლზე 2 აბაზს წელიწადში.

**კულუხი** – ამ გადასახადს ღვინის სახით იხდიდნენ გლეხები იმ მიწით სარგებლობისათვის, სადაც ვენახი იყო გაშენებული. კულუხის გადახდა ხდებოდა ვენახის ფართობის, მოსავლის ან გლეხის შეძლების მიხედვით და მერყეობდა მოსავლის 1/2–დან 1/10–მდე.

**საბალახე** – სამოვარი ადგილის გადასახადი. ამ გადასახადის გადამხდელი იყო ის, ვინც სამოვარს იყენებდა, ანუ საქონლის მეპატრონე. საქონლის რაოდენობა აღირიცხებოდა სპეციალურ დავთარში და გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო ყოველ 100 ცხვარზე გადაეხადა 2 ცხვარი და 1 ბატკანი.

**ჭირი** – გადასახადი, რომელსაც სახელმწიფო იღებდა ეკლესია–მონასტრებისა და მისი მსახურებისაგან.

**ნარბევი** – საჯარიმო გადასახადი დეზერტირობისათვის.

**ქეშიკი** – შრომითი ბეგარის სახეობა – მოსახლეობის მიერ სამეფო ქონების ყარაულობა რიგრიგობით.

**სატარულო** – სამოურავო გადასახადი კომლზე ექვსი შაურის ოდენობით.

**სურსათის გადასახადი** – როგორც სახელმწიფო ისე საბატონო და საეკლესიო გლეხებისაგან იკრიბებოდა ხორბალი და ქერი ომის დროს ჯარის გამოსაკვებად. გადასახადის აკრება წელიწადში ერთხელ მელიქეებს ევალებოდათ. საქართველოს მთიანეთის მოსახლეობა სურსათის გადასახადისაგან თავისუფალი იყო.

**კოდის პური** – ამ გადასახადით იბეგრებოდა მიწა. წელიწადში კომლზე 4 კოდი (10 ლ მოცულობის) ხორბლის გადახდა იყო დადგენილი. ამ გადასახადს არ იხდიდნენ თუმები, ფშავეები, ხევსურები და სხვა - იმ ტერიტორიების მოსახლეობა, სადაც ხორბლის მოყვანა შეუძლებელი იყო.

**საქვრივო** – ქვრივი გლეხის ქალის გათხოვებისას მისი ბატონის სასარგებლოდ სასიძოვრის დაკისრებული გადასახადი გვიანდელ ფეოდალურ საქართველოში. სამეფო სოფლებში საქვრივოს ძირითადი ნაწილი მეფისა იყო, ხოლო ნაწილი – მოურავის, ნაცვალისა და მამასახლისის. საქვრივოს ჩვეულებრივ შეადგენდა 1 ხარი ან პროხა, რასაც 5 აბაზიც ემატებოდა. XVIII საუკუნის II ნახევრიდან და XIX საუკუნეში საქვრივომ ფულადი ხასიათი მიიღო და მისი რაოდენობა 5–დან 50 მანეთამდე მერყეობდა.

**შევარდენი** – ამ ორიგინალურ გადასახადს იხდიდნენ სოფლები, რომლებსაც ებარათ მეფის შევარდნების ბუდეები და ევალეობდათ მათი მოვლა. სოფელი ვალდებული იყო მეფისათვის მიერთმია შევარდენი“. (ტერაშვილი 2006:91).

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

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

ძველ საქართველოში გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების შესახებ გამოკვლევებში ფასდაუდებელი წვლილი, აქვთ შეტანილი მე-20 საუკუნის უდიდეს მეცნიერებს, აკადემიკოსებს: ივანე ჯავახიშვილს, პაატა გუგუშვილს, ვასილ ჩანტლაძეს, ირაკლი ანთილაძეს.

1917 წლის ოქტომბრის რევოლუციის შემდგომ პერიოდში, საქართველოს დამოუკიდებლობის მოკლე მანძილზე სახელმწიფომ ავტონომიური საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბება ვერ მოასწრო და გადასახადები ძირითადად მეფის რუსეთის დროს დამკვიდრებული საგადასახადო სისტემისა და წესების მიხედვით იკრიბებოდა.

საქართველოს გასაბჭოების შემდეგ საგადასახადო სისტემა მთლიანად იმეორებდა სსრკ-ს ფარგლებში დადგენილ გადასახადებს. ამასთან, თავისი არსებობის შვიდი ათეული წლის განმავლობაში, საბჭოთა საგადასახადო სისტემამ მრავალჯერ განიცადა ცვლილება. საბჭოთა საქართველოში ბიუჯეტის შემოსავლების 90%-ზე მეტს შეადგენდა საწარმოთა გადასახადები. ამ უკანასკნელის წყარო იყო მატერიალური წარმოების სფეროში შექმნილი წმინდა შემოსავალი.

სოციალისტური საწარმოები ბიუჯეტში იხდიდნენ სამი სახის: ბრუნვიდან, მოგებიდან და სხვა შემოსავლებიდან გადასახადს. საწარმოების და სამეურნეო ორგანიზაციების ბრუნვიდან გადასახადი იყოფოდა სასაქონლო და არასასაქონლო ბრუნვიდან გადასახადებად. სასაქონლო ბრუნვიდან გადაიხდებოდა საქონლის ბრუნვის გადასახადი, ხოლო არასასაქონლო ბრუნვიდან – შემოსავლიდან გადასახადი.

სახელმწიფო საწარმოების მოგებიდან ბიუჯეტში ჩარიცხვას ექვემდებარებოდა: ძირითად საწარმო ფონდებზე და ნორმირებულ საბრუნავ საშუალებებზე გადასახდელი, წყალზე გადასახდელი, ფიქსირებული (რენტული და არარენტული ხასიათის) გადასახდელი და შენატანები მოგების თავისუფალ ნაშთზე.

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

საბჭოთა პერიოდის საქართველოში მთავარ როლს თამაშობდა ბრუნვის გადასახადი, რამდენადაც სოციალისტური მეთოდოლოგიით ახალი ღირებულება მხოლოდ წარმოების სფეროში იანგარიშებოდა. ბრუნვის გადასახადს იხდიდნენ სახელმწიფო საწარმოები და ორგანიზაციები, საწარმოო გაერთიანებები (კომბინატები), საზოგადოებრივი, კოოპერაციული და მეურნეობათაშორისი ორგანიზაციები, რომლებიც ახდენდნენ საკუთარი წარმოების პროდუქციის რეალიზაციას.

„ბრუნვის გადასახადის სიდიდის გასაანგარიშებლად გამოიყენებოდა სამი მეთოდი: ფასთა სხვაობის მეთოდი, მყარ თანხაში ფიქსირებული განაკვეთი, ბრუნვის მიმართ საპროცენტო განაკვეთი.



საბჭოთა საგადასახადო სისტემაში ბრუნვის გადასახადის შემდეგ მეორე ადგილი ეკავა მოგებიდან გადასახადს. საწარმოები ვალდებული იყვნენ ბიუჯეტში პირველ რიგში ჩაერიცხათ ძირითადი საწარმოო ფონდებისა და ნორმირებული საშუალებების გადასახდელები. ძირითად საწარმოო ფონდებზე გადასახდელი დადგენილი იყო პროცენტებში: მაღალრენტაბელური საწარმოებისათვის - დასაბეგრი ობიექტის ღირებულების 6%, ხოლო ნაკლებადრენტაბელური საწარმოებისათვის - 3%.

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

გარდა ზემოთ აღნიშნულისა, საწარმოები ვალდებული იყვნენ ბიუჯეტში შეეტანათ მოგების თავისუფალი ნაშთი, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ დირექტიული გეგმიანი ეკონომიკის პირობებში საწარმოებს არ გააჩნდათ თავისუფლება და შესაბამისად დაბალი იყო ეკონომიკის განვითარების ტემპები“. (ყამარაული ... 2010:39).

საქართველოს უახლოეს ისტორიაში მკაფიოდ ჩანს გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებანი, რომელიც საშუალებას იძლევა განვიხილოთ მისი განვითარების ოთხი პერიოდი: 1991-1992 წლები; 1993-1995 წლები; 1996-1998 წლები; 1999-2002წლები. პირველი ეტაპი იყო გადასახადით დაბეგვრის საწყისი პერიოდი, მეორე პერიოდის წლები იყო გარდაქმნის პერიოდი, მესამე – იყო გადასახადებზე ზოგიერთი კანონის რეფორმირების პერიოდი, ხოლო ბოლო პერიოდი არის გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქციის გაძლიერების მიზნით საგადასახადო კოდექსის მიღებისა და სრულყოფის ეტაპი, ანუ საგადასახადო რეფორმების გაგრძელება. ბოლო ორი პერიოდი განსაკუთრებულ ხასიათს ატარებს, რაც იმას მოწმობს, რომ კანონმდებლობის ძალისხმევა

მიმართული იყოს საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობათა კოდიფიცირებაზე, სრულყოფაზე.

„ფასების გათავისუფლებამ და ამის შედეგად „უფასო პრივატიზაციამ“ ადამიანთა ვიწრო ჯგუფებს საშუალება მისცა მსხვილი საწარმოები უაღრესად დაბალ ფასებში შეეძინათ, რამაც გამოიწვია ბიუჯეტის აუცილებელი ფინანსური რესურსების გარეშე დატოვება, შრომის ანაზღაურების, პენსიებისა და სტიპენდიების გაყინვა, ფულადი მიმოქცევის ლიბერალიზაცია და კუპონის მკვეთრი გაუფასურება. საბჭოთა პრინციპებისა და დასავლეთის გამოცდილების მიხედვით საგადასახადო სისტემის დაფუძნება-ჩამოყალიბებისა და სხვა მოვლენის მიმდინარეობა ადასტურებს იმ ფაქტებს, რომ 1991-2000 წლებში საქართველოს მთავრობას პერსპექტივაში არ ჰქონდა განსაზღვრული მკვეთრი ეკონომიკური პოლიტიკა. ამიტომ ამ ბოლო წლებში ჩამოყალიბებული საბიუჯეტო საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობათა სისტემა ეფუძნება წინააღმდეგობრიობაში არსებულ ორ პრინციპულ მიზანდასახულობას. წინააღმდეგობრიობა იმაში მდგომარეობს, რომ, თუ გადასახადის თვისობრივი გაძლიერების ხარჯზე საგადასახადო სიმძიმის შემსუბუქების დეკლარირება ხდება, პრაქტიკაში კი ყველაფერი პირიქით მიმდინარეობს“. (ყამარაული ... 2010:39).

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

## **1.2 გადასახადების თეორიული საფუძვლები, მათი სოციალურ-ეკონომიკური არსი და მნიშვნელობა**

გადასახადებზე წარმოდგენა საუკუნეების განმავლობაში იცვლებოდა. გადასახადებით დაბეგვრის თეორიის განვითარებასა და სრულყოფასთან ერთად

ტერმინის „გადასახადის“ გაგებაზე შეხედულებების ევოლუცია ხდებოდა. მისი განსაზღვრის მეშვეობით შეიცნობა და ფასდება დაბეგვრისადმი საზოგადოების დამოკიდებულება. ამიტომ მეცნიერები და საზოგადო მოღვაწეები ცდილობდნენ გადასახადის ცნება განესაზღვრათ, არა მარტო ეკონომიკური პოზიციებიდან გამომდინარე, არამედ იურიდიული თვალსაზრისითაც. ნებისმიერ ქვეყანაში, როგორცაა სახელმწიფოებრიობის საფუძველი, ისეთია მისი ფისკალური სისტემის მნიშვნელობა. იცვლება ხელისუფლება, აგრეთვე იცვლება ეკონომიკური პოლიტიკა, ხოლო მასთან ერთად ძალაუფლების განხორციელების ფორმაც გადასახადის ჩათვლით.

გადასახადების დაწესების, მათი აკრეფის ფორმებისა და მეთოდების სრულყოფის საკითხებზე საზოგადოებრიობის განვითარების სხვადასხვა ეტაპებზე ყალიბდებოდა ერთმანეთისგან განსხვავებული საგადასახადო თეორიები, რომლებიც გულისხმობს საგადასახადო სისტემების აგების განსხვავებულ პრინციპებს, სხვადასხვაგვარად განსაზღვრავს მათ სტრუქტურას, როლსა და ფუნქციებს ეკონომიკაში.

გადასახადების თეორიული ასაპექტების მეცნიერულ შესწავლას საფუძველი ჩაეყარა ჯერ კიდევ XVI-XVII საუკუნეებში მერკანტელიზმის პერიოდიდან. მერკანტელისტები (დ. ლოკი, თ. გობსი და სხვები) აცხადებდნენ, რომ აუცილებელი იყო, სახელმწიფოსათვის გადასახადები გადაეცეულიყო შემოსავლის მუდმივ წყაროდ, განსაზღვრულიყო პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების უპირატესობა და გადასახადის გადამხდელთათვის შეთავაზებულიყო როგორც მისთვის, ასევე ეკონომიკისათვის ყველაზე მისაღები დაბეგვრის ობიექტი (მიწა და ქონება).

„პირველად, მეცნიერულად დასაბუთებული სისტემური სწავლება გადასახადების შესახებ შექმნა ა. სმიტმა და აღნიშნა, რომ საგადასახადო სისტემის ფორმირება ხდება სახელმწიფოს განვითარების შედარებით მაღალ დონეზე, და ეს არის დამოუკიდებლად მოქმედი სამეურნეო სუბიექტებისაგან, შემოსავლების მეტ-ნაკლებად მოწესრიგებული და სისტემატიზებული ამოღება სახელმწიფოს სასარგებლოდ. ა. სმიტმა, წინა პლანზე წამოწია დაბეგვრის ოთხი ძირითადი პრინციპი: თანაზომიერება, განსაზღვრულობა, მოხერხებულობა და სიაფე. როგორც

ა. სმიტი, ასევე უ. პეტი, ჯ. მილი და სხვები თვლიდნენ, ეკონომიკა იყო მყარი და თვითრეგულირებადი სისტემა, რომელიც მიიღწევოდა „უხილავი ხელის“ პრინციპის მოქმედების საფუძველზე. თუმცა აღნიშნული პრინციპის მუშაობისათვის აუცილებელი იყო სახელმწიფოს შეესრულებინა მასზე დაკისრებული ფუნქციები: **საკუთრების უფლების დაცვა და თავისუფალი ბაზრის განვითარების უზრუნველყოფა**. (ვერულიძე 2008:15).

ევროპის სახელმწიფოების ფორმირებისა და განვითარების პარარალურად XVII საუკუნის მეორე ნახევრისათვის გადასახადების თეორია ახალ სიმაღლეზე იქნა აყვანილი. ამ საქმეში უდიდესი როლი შეასრულა ინგლისური კლასიკური პოლიტიკური ეკონომიკის ფუძემდებელმა უილიამ პეტიმ, რომელმაც 1662 წელს გამოსცა ფუნდამენტური ნაშრომი „ტრაქტატი გადასახადთა და გამოსადებთა შესახებ“. აღნიშნულ ნაშრომში მან დაასაბუთა, რომ სამართლიანი და მოწესრიგებული საგადასახადო სისტემა სტიმულს აძლევს ეკონომიკის განვითარებას და სტაბილურს ხდის სახელმწიფოს ფუნქციონირებას.

საბაზრო ეკონომიკის განვითარებისა და სამეწარმეო ურთიერთობების სრულყოფის კვალდაკვალ ეკონომიკაში განვითარებული ობიექტური ციკლური მოვლენების კვალობაზე (სამრეწველო კრიზისი ინგლისში 1825 წელს, ინგლისსა და აშშ-ში 1836 წელს, აშშ-სა და ევროპის რიგ ქვეყნებში 1847–1848 წლებში, ასევე 1857 წელს, 1866 წელს, 1873 წელს და 1907 წელს) და განვითარებული ქვეყნების ყველაზე დამანგრეველმა ეკონომიკურმა კრიზისებმა (1920–1921, 1929–1933, 1937–1938წწ.), რომელებიც გამოირჩეოდა წარმოების ღრმა და ხანგრძლივი დაცემით, აუცილებელი გახდა გადასახადების შესახებ იმ დროისათვის არსებული კლასიკური თეორიის კორექტირება და სახელმწიფოს ადგილისა და როლის ხელახალი გააზრება, იმ თვალსაზრისით, რომ გადასახადები გამოყენებულიყო როგორც ეფექტური ინსტრუმენტი ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირებისათვის. გაჩნდა ახალი მეცნიერულად დასაბუთებული თეორიები, როგორც სახელმწიფოს ადგილისა და როლის შესახებ ეკონომიკურ პროცესებში, ისე დაბეგვრის მნიშვნელობის შესახებ. იმ დროისათვის გამოჩენილი მეცნიერული თეორიები შეიძლება დაიყოს ორ ძირითად მიმართულებად – კეინსური და ნეოკლასიკური.

XIX და XX საუკუნეების გასაყარზე მსოფლიოს ერთ-ერთმა უდიდესმა ეკონომისტმა ჯონ მენარდ კეინსმა წამოაყენა რა „ეფექტური მოთხოვნის“ თეორია, დაასაბუთა, რომ გადასახადები ეკონომიკურთან ერთად არის სოციალური ურთიერთობების რეგულირების მძლავრი ინსტრუმენტი და მისი ერთ-ერთი მთავარი ამოცანაა მაკროეკონომიკური წონასწორობის სტაბილიზაციის უზრუნველყოფა. კეინსის ერთ-ერთი მთავარი დამსახურება მდგომარეობს შემდეგი დებულების წამოყენებას და დასაბუთებაში: რაც მაღალია ეროვნული შემოსავლის მოცულობა, მით უფრო მეტი გადასახადი უნდა იქნას აკრეფილი და პირიქით. გარდა ამისა, კეინსმა მის მიერ შემუშავებული ე. წ. „ჩასმული სტაბილიზატორის“ თეორიის თანახმად დაასაბუთა, რომ, რაც უფრო მაღალია საგადასახადო განაკვეთი, მით უფრო არასტაბილური და მერყევია საგადასახადო ბაზა. მანვე დაამტკიცა, რომ გადასახადების შემცირება ასტიმულირებს შემოსავლების ზრდას და შესაბამისად მატულობს მოხმარება და საბოლოო ჯამში იზრდება ერთობლივი მოთხოვნა, რაც თავის მხრივ ეკონომიკური ზრდის ფაქტორს წარმოადგენს.

კეინსის ერთერთი უდიდესი აღმოჩენაა გადასახადების „ფსიქოლოგიური კანონი“, რომლის თანახმად, სამეურნე ერთეულს მიდრეკილება აქვს შემოსავლის ზრდის პარარელურად გაზარდოს მოხმარება. მაგრამ შედარებით ნაკლები მამსტაბით, ვიდრე შემოსავლები იზრდება. ეს თავის მხრივ იწვევს დაზოგვის (დაგროვების) გადიდებას, ხოლო ამ უკანასკნელის შესამცირებლად საჭიროა საშემოსავლო გადასახადის პროგრესული განაკვეთების დაწესება. ყოველივე ამის შედეგად გაიზრდება სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლები, შესაბამისად მეტი თანხა წარიმართება ინვენსტირებისათვის, შემცირდება უმუშევრობის დონე და სტიმული მიეცემა ეკონომიკურ აღორძინებასა და განვითარებას.

„ჯ. კეინსის მიმდევრები, ა. ლარნერი, ე. ხანსენი და სხვები გვთავაზობდნენ მკაცრ საგადასახადო პოლიტიკას, რომელიც ითვალისწინებდა მსხვილი შემოსავლებისა და მემკვიდრეობით მიღებული ქონების მაღალი განაკვეთებით, ხოლო დაბალი შემოსავლების შეღავათიან დაბეგვრას. ჯ. კეინსი და მისი მიმდევრები თვლიდნენ, რომ სწორედ ასეთი საგადასახადო პოლიტიკა უზრუნველყოფდა ეკონომიკურ განვითარებას და სოციალურ სამართლიანობას“.

**(ვერულიძე 2008:18).**

პრინციპული განსხვავება ნეოკლასიკურ და კეინსური თეორიებს შორის მდგომარეობს არაერთგვაროვან მიდგომაში სახელმწიფოს მხრიდან ეკონომიკური პროცესების რეგულირების მეთოდებთან დაკავშირებით, კერძოდ ფინანსური მიდგომისაგან განსხვავებით, რომელიც ამტკიცებდა, რომ დინამიური განვითარება შეუძლებელია და ამიტომ არსებობს სახელმწიფოს ჩარევის აუცილებლობა, დაბეგვრის ნეოკლასიკური მიმართულება ამტკიცებს, რომ სახელმწიფოს მხრიდან მარეგულირებელი ზემოქმედება მიმართული უნდა იყოს მხოლოდ იმისკენ, რომ აღმოიხვრას დაბრკოლებები, რომლებიც ხელს უშლის თავისუფალი კონკურენციის კანონებს, მაგრამ არ უნდა შეზღუდოს ბაზრის ბუნებრივი თვითრეგულირებადი კანონები.

ნეოკლასიკური თეორიის ფუძემდებელი იყო ჯ. მილი. მას მიაჩნდა, რომ სახელმწიფო თავად წარმოადგენდა დესტაბილიზაციის ფაქტორს, ამიტომ მისი ეკონომიკაზე ზემოქმედება უნდა განხორციელებულიყო მხოლოდ ფულად-საკრედიტო პოლიტიკის მეშვეობით, მაგრამ ფულად-საკრედიტო პოლიტიკისათვის უპირატესობის მინიჭებით უგულვებელყოფილი რჩებოდა საბიუჯეტო-საგადასახადო პოლიტიკა. აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ თვით ნეოკლასიკური თეორიის თეორიის წარმომადგენლებს არ ჰქონდათ ერთნაირი შეხედულება სახელმწიფოს როლთან დაკავშირებით ეკონომიკური პროცესების რეგულირების საკითხებში. ერთი ნაწილი თვლიდა, რომ სახელმწიფო რეგულირება და მაღალი გადასახადები აფერხებს ეკონომიკის ზრდას, ამიტომ აუცილებელია გადასახადების და სახელმწიფო ხარჯების შემცირება. მეორე ნაწილს მიაჩნდა, რომ სახელმწიფოს როლი უნდა შეზღუდულიყო მხოლოდ იმ საქმიანობით, რომელსაც მის გარდა ვერავინ ვერ განახორციელებდა: ფულის მასის რეგულირება მიმოქცევაში, ბანკების საპროცენტო განაკვეთების რეგულირება, საგადასახადო რეგულირება (გადასახადების ამაღლება ან დადაბლება). აღნიშნულიდა გამომდინარე ნეოკლასიკური თეორიის ჩარჩოებში ჩამოყალიბდა ორი მიმართულება: მონეტარიზმის თეორია და მიწოდების ეკონომიკური თეორია.

გადასახადების თეორიული საფუძვლების განვითარებაში დიდი როლი შეასრულა აგრეთვე ნეოკეინსურმა მიმართულებამ. იგი ნაკარნახევია სახელმწიფო რეგულირების კეინსური კონცეფციის ელემენტებისა და ნეოკლასიკური

მიმართულებების კონცეფციის შეჯერებით, რომელიც ძირითადად ეფუძნება ეკონომიკაში სახელმწიფოს ჩაურევლობას. ნეოკეინსური თეორიის წარმომადგენლებმა შეიმუშავეს თავისუფალი მეწარმეობის კონკურენციისა და ფასების ლიბერალიზაციის თეორიული ასპექტები და მივიდნენ იმ დასკვნამდე, რომ საგადასახადო მექანიზმი წარმოადგენს წარმოების რეგულატორს, ხოლო საგადასახადო პოლიტიკა – ანტიკრიზისული და ანტიინფლაციური რეგულირების საშუალებაა.

„მნიშვნელოვანი ადგილი ნეოკეინსურ თეორიაში დათმობილი აქვს საგადასახადო პრობლემებს. ინგლისელი ეკონომისტი ი. ფიშერი და ნ. კალდორი არიან ნეოკეინსური თეორიის წარმომადგენლები. ისინი გვთავაზობენ დასაბეგრი ობიექტები დაიყოს მოხმარებიდან გამომდინარე და დაიბეგროს მოხმარებული პროდუქტის საბოლოო ღირებულება. სწორედ აქედან წამოვიდა იდეა მოხმარებაზე გადასახადების დაწესების შესახებ, რომელიც მათი აზრით წარმოადგენდა დანაზოგების წახალისების მეთოდს და ინფლაციასთან ბრძოლის საშუალებას. ფული, რომელიც გათვალისწინებული იყო სამომხმარებლო საქონლის შესაძენად მიმართული იქნებოდა ინვესტიციისაკენ ან დანაზოგისაკენ. გრძელვადიანი დანაზოგები უკვე თავისთავად წარმოადგენს მომავალი ეკონომიკის ზრდის ფაქტორს...“ (ვერულიძე 2008:20).

კეინსისა და ნეოკეინსიანელთა თეორიულ-ეკონომიკური მოძღვრებანი გარკვეულწილად ეჭვის ქვეშ დააყენა XX საუკუნის 30–40–იანი წლების მსოფლიო ეკონომიკურმა კრიზისმა. საგადასახადო შემოსავლების გადიდებამ კრიზისულ პერიოდში ვერ უზრუნველყო სამომხმარებლო მოთხოვნის კომპენსირება და კიდევ უფრო გააღრმავა ეკონომიკური კრიზისი და სწორედ აღნიშნულმა შეურყია საფუძველი ფართოდ აღიარებულ გადასახადების კეინსურ თეორიას.

ყოველივე ამის შემდეგ, XX საუკუნის პირველ ნახევარში მეცნიერ-ეკონომისტებმა და სპეციალისტებმა დაიწყეს გადასახადების მანამდე აღიარებული და გაბატონებული თეორიული სააფუძვლების რევიზია. ცნობილმა ამერიკელმა მკვლევარმა, ნობელის პრემიის ლაურეატმა პ. სამუელსონმა XX საუკუნის წამოაყენა და დაასაბუთა კონცეფცია საბიუჯეტო-საგადასახადო და ფულად-საკრედიტო პოლიტიკის ინტეგრირებულად, ურთიერთდაკავშირებულად ფორმირების

აუცილებლობის შესახებ. მისი აზრით, ფულად-საკრედიტო და ფისკალური პოლიტიკის ოპტიმალურ ურთიერთშეთანხმებას შეუძლია უზრუნველყოს ეკონომიკის არ მხოლოდ აღმავლობა, ან დაცემით გამოწვეული ნეგატიური მოვლენების შერბილება ან ნიველირება არამედ, შექმნას პირობები და გარემო ეკონომიკის განუხრელი აღმავლობისა და სტაბილური განვითარებისათვის.

აღნიშნული იდეა კიდევ უფრო განავითარა და მას ახალი თვისობრივი შინაარსი შესძინა ცნობილმა ამერიკელმა ეკონომისტმა, ნობელის პრემიის ლაურეატმა მ. ფრიდმენმა. მან დაასაბუთა ეკონომიკის მართვის რეგულირებაში სახელმწიფოს მინიმალურ დონეზე ჩარევის ეფექტიანობა და კეინსის „ეფექტიანი მოთხოვნის“ თეორიას დაუპირისპირა „მიწოდების თეორია“, ანუ ეკონომიკის წონასწორობის უზრუნველსაყოფად მოთხოვნას დაუპირისპირა მიწოდება. სწორედ, აღნიშნული უდევს საფუძვლად დღეისათვის მრავალი განვითარებული ქვეყნის საგადასახადო სისტემას. თანამედროვე საგადასახადო პრაქტიკა ადასტურებს, რომ ეფექტურია ის საგადასახადო პოლიტიკა, რომელიც ასტიმულირებს დაზოგვას და ხელს უწყობს ეკონომიკურ ზრდას. გამომდინარე აქედან, საგადასახადო პოლიტიკის უმთავრესი ამოცანა ხდება საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური გადანაწილება პროდუქციის მწარმოებელსა და მომხმარებელს შორის. ამასთან, ეკონომიკური ზრდის მიღწევის ინტერესებიდან გამომდინარე, მაქსიმალურად უნდა შეუმსუბუქდეს საგადასახადო ზეწოლა მწარმოებლებს. ამ ამოცანით საგადასახადო პოლიტიკა გამოდის ეკონომიკის რეგულირების ინსტრუმენტის როლში“. (ავტორთა ... 2003:70).

დაბეგვრის თეორიების თანამედროვე მდგომარეობა გვიჩვენებს, რომ არ არსებობს რომელიმე ერთი თეორია, რომელიც გამოდგებოდა რეცეპტად ყველა სახელმწიფოსთვის მათი საგადასახადო სისტემების ასაგებად. თუმცა პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ ბევრ ქვეყანაში დაბეგვრის მეთოდოლოგიად გამოიყენება სამივე კონცეფციის ურთიერთშეთანხმება: კეინსური სხვადასხვა ვარიაციებით, მიწოდების ეკონომიკის თეორიები და მონეტარიზმი.

კეინსური და სხვა კლასიკური შეხედულებების შეჯერება ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირებისა და დაბეგვრის საკითხებთან დაკავშირებით შეიმჩნევა არა მხოლოდ ცნობილი ეკონომისტების მხრიდან, არამედ სახელმწიფო მოხელეების



მხრიდანაც, რომლებიც დაკავებული არიან აღნიშნული პრობლემის დარეგულირებით.

გადასახადით დაბეგვრის წყაროს წარმოადგენს საერთო ეროვნული შემოსავალი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე სახელმწიფოს უნარი – შეასრულოს მისთვის დამახასიათებელი სოციალური, ეკონომიკური, ფინანსური, სამხედრო და სხვა მრავალი ფუნქცია, ძირითადად დამოკიდებულია იმ შემოსავლებს ოდენობაზე, რომელსაც იგი განაგებს.

ყველა იურიდიული და ფიზიკური პირი ვალდებულია გადასახადების გადახდის გზით მონაწილეობდეს სახელმწიფოს მიერ დადგენილი ბიუჯეტისა და ქვეყნის არასაბიუჯეტო ფონდების ფორმირებაში. ვალდებულება ნიშნავს, რომ ყველა იურიდიულმა და ფიზიკურმა პირმა, რომელიც შემოსავლებს ღებულობს, გააჩნია ქონება და ახორციელებს სამეურნეო ოპერაციებს, აუცილებელია მონაწილეობა მიიღოს სახელმწიფო რესურსების ფორმირებაში.

მოდერნობა გადასახადების შესახებ ფინანსური მეცნიერების შემადგენელი ნაწილია და შეისწავლის წარმოებით ურთიერთობებს საწარმოო ძალებთან და ზედნაშენთან ერთიანობასა და ურთიერთმოქმედებაში. წარმოებით ურთიერთობათა იმ მრავალფეროვნებიდან, რომელიც მოიცავს წარმოების, განაწილების, გაცვლისა და მოხმარების ურთიერთობებს, განასხვავებენ ფინანსურ ურთიერთობებს, რომელთაგან გამოიყოფა საგადასახადო ურთიერთობები.

მთლიანი ეროვნული პროდუქტისა და ეროვნული შემოსავლის გადანაწილების სტადიაზე, განსაკუთრებით კი ამ უკანასკნელის გადანაწილებისას, წარმოიშობა და ფუნქციონირებას იწყებს ფინანსური ურთიერთობები სახელმწიფოსა და საზოგადოების წევრებს შორის.

გადასახადები ყოველთვის და ყველგან მთელი საზოგადოების სოციალურ-ეკონომიკურ სფეროს მოიცავდა. კაცობრიობის ისტორიაში არ მოიპოვება გადასახადის გარეშე სახელმწიფოს არსებობის არც ერთი ფაქტი.

საწარმოო ძალთა განვითარებისა და შრომის საზოგადოებრივი დანაწილების საფუძველზე კერძო საკუთრების ფორმირებამ, საზოგადოების წევრთა ქონებრივმა უთანასწორობამ (მდიდრებისა და ღარიბების ჩამოყალიბებამ)

გამოიწვია სახელმწიფოს ფორმირება და ფუნქციონირება, რომელიც გასაწვევი ხარჯების დაფინანსების წყაროების გამონახვას მოითხოვდა, ნებისმიერ საზოგადოებაში ნორმალური ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია გადასახადების შემოღება. გადასახადი საზოგადოების ყველა წევრმა უნდა გაიღოს, რადგან იგი სახელმწიფოს მიერ საზოგადოებისათვის, მისი თითოეული წევრისათვის გაწეული მომსახურების ფასია.

„გადასახადები ის ფასია, რომელსაც ცივილიზებული საზოგადოებისათვის ვიხდით“, აღნიშნავდა ცნობილი ამერიკელი მწერალი ოლივერ ჰოლმსი“. (ზახტაძე ... 2007:17).

**გადასახადი** – სიტყვის ფართო გაგებით, წარმოგვიდგება კვლავწარმოების, როგორც ობიექტური ელემენტი, ე. ი. კვლავწარმოება არა მარტო შრომის საშუალებების, კაპიტალის, რესურსების, არამედ ინტელექტუალური პოტენციალისაც. **საზღვარგარეთის პრაქტიკაში გადასახადი, როგორც კვლავწარმოების ელემენტის გამოყენება 200 წელზე მეტია დაიწყო.**

გადასახადები მონაწილეობს რა ახლად შექმნილი ღირებულების გადანაწილების პროცესში, გამოდის კვლავწარმოების ერთიანი პროცესის ნაწილად, წარმოებით ურთიერთობათა სპეციფიკურ ფორმად, რაც სხვა არაფერია, თუ არა მათი საზოგადოებრივი შინაარსი, რომელიც საშვალეზას იძლევა გამოვარკვოთ მათი შინაგანი არსი და ევოლუცია, არსებითი თავისებურებანი, შევისწავლოთ ბაზისისა და ზედნაშენის ზემოქმედების მექანიზმი, რაც მეტად მნიშვნელოვანია გადასახადების მთავარი მახასიათებლის გასარკვევად.

საზოგადოების განვითარების ამა თუ იმ ეტაპისათვის, გადასახადების ამოღების მრავალფეროვანი საშუალებებისა და ხერხების გამოყენება ქმნის საგადასახადო ურთიერთობათა დამოკიდებულების, მათი წარმოებითი ურთიერთობისაგან იზოლირების მოჩვენებითობას. რაც, რა თქმა უნდა, არასწორია. სინამდვილეში გადასახადები გამოხატავს რა წარმოებით ურთიერთობათა მეტად შეზღუდულ სფეროს, წარმოადგენს განაწილებით, უფრო ზუსტად კი, გადანაწილებით ურთიერთობათა ნაწილს. გადასახადების მონაწილეობა ეროვნული შემოსავლის და ნაწილობრივ ეროვნული სიმდიდრის გადანაწილებაში საგადასახადო ურთიერთობებს დამოკიდებულს ხდის

მატერიალური დოვლათის წარმოების პირველად გადანაწილებაზე, რომელიც იცვლება საწარმოო ძალებისა და გაცვლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე. მთლიანობაში გადასახადები ატარებს წარმოებულ, მეორად ხასიათს.

გადასახადები, როგორც განაწილებითი ურთიერთობების ნაწილი, გამოხატავს ეკონომიკური კანონების მოთხოვნებს. საგადასახადო ურთიერთობებში ვლინდება საზოგადოებრივ ურთიერთობათა ყველა ის წინააღმდეგობა, რომელიც ახასიათებს არსებულ წარმოებით ურთიერთობებს.

„გადასახადებს, საზოგადოებრივი შინაარსის გარდა, გააჩნია მატერიალური საფუძველი. გადასახადები წარმოადგენს რა ბიუჯეტის შემოსავლის წყაროს, რომელიც სახელმწიფოს მიერ პოლიტიკური იძულების ხელშეწყობით არის მითვისებული, ეკონომიკური ცხოვრების ზედაპირზე გადასახადის მატერიალურ შინაარსად გვევლინება. გადასახადების მეშვეობით სახელმწიფო შემოსავლების მოცულობის გადიდება იწვევს წარმოებული ეროვნული შემოსავლის ნაწილის მობილიზაციას, რაც, საბოლოო ჯამში, ქვეყნის ეკონომიკურ ძლიერებას ხმარდება. ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, სერიოზულ გადასინჯვას მოითხოვს გადასახადების ექსპლუატატორული ბუნების კლასობრივი პოზიციებიდან ახსნა, თუნდაც ისეთი განვითარებადი ქვეყნის მიმართ, როგორც საქართველოა. რა თქმა უნდა, ექსპლუატატორულ საზოგადოებებში სახელმწიფო იცავდა გაბატონებული კლასის ინტერესებს და აქედან გამომდინარე, მისი შენახვის ხარჯების დაფინანსების წყაროც გულისხმობდა ექსპლუატაციის აუცილებლობას, სხვანაირი ახსნა არამეცნიერული იქნებოდა“. (ბახტაძე ...2007:21).

ყოველივე ზემოთ აღნიშნული იმაზე მიანიშნებს, რომ გადასახადებს გააჩნია ორმაგი ბუნება – გამოდის წარმოებით ურთიერთობათა სპეციფიკურ ფორმად (გადასახადების საზოგადოებრივი შინაარსი) და წარმოადგენს ფულად ფორმაში ეროვნული შემოსავლის ნაწილს (მატერიალური შინაარსი).

ჩვენის აზრით გადასახადები არ შეიძლება დაყვანილი იქნეს მარტო ფულად ურთიერთობებამდე. იგი, უპირატესად ფინანსურ ურთიერთობათა ერთობლიობაა, რომლის ფორმირება წარმოებს მთლიანი შიდა პროდუქტის (მშპ) გადანაწილების პროცესში საერთო სახელმწიფოებრივი ფონდის შექმნის მიზნით

საზოგადოებრივი ფუნქციონირების დასაფინანსებლად. იგი ქვეყნის ეროვნული შემოსავლის და ეროვნული სიმდიდრის ნაწილია.

ეროვნული შემოსავლის ის ნაწილი, რომელიც ქვეყნის მთელი მოსახლეობისაგან არის მობილიზებული, გადასახადის სახით, გარდაიქმნება სახელმწიფოს ფინანსური რესურსების ცენტრალიზირებულ ფონდად, ე. ი. მისი სიცოცხლისუნარიანობის საფუძვლად.

საზოგადოებრიობის განვითარების ყველა სტადიაში გადასახადების ფორმირება ძირითადად წარმოებდა და წარმოებს ახლად შექმნილი ღირებულებით, რომელიც საზოგადოების მიერ არის წარმოებული და სახელმწიფოს მიერ მითვისებული.

ნებისმიერი სახელმწიფოს ეკონომიკური საფუძველია გადასახადები, რომლის გარეშე მას არსებობა არ შეუძლია, რადგანაც ისინი ქვეყნის ძირითადი სახელმწიფო ფინანსური გეგმის – ბიუჯეტის შემოსავლების მთავარ წყაროს წარმოადგენენ.

„სახელმწიფო თავისი წარმოშობიდან დღემდე, მჭიდროდ არის დაკავშირებული გადასახადებთან და მისი არსებობა წარმოუდგენელია გადასახადის გარეშე, სწორედ ამ კავშირის ხასიათია გამოხატული ბენჟამინ ფრანკლინის ფრაზაში: „ცხოვრებაში გარდაუვალია ორი რამ: სიკვდილი და გადასახადები“. (ვერულიძე 2008:8).

სახელმწიფო მისი ეკონომიკური, სოციალური და პოლიტიკური ფუნქციების გასანხორციელებლად ობიექტურად მოითხოვს ფულადი რესურსების მობილიზებას, რომლის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი წყარო სწორედ გადასახადებია.

1723-1790 წლებში ა. სმიტმა გადასახადი განსაზღვრა როგორც საკანონმდებლო წესით სახელმწიფოს მიერ დადგენილი ტვირთი, რომელშიც გასათვალისწინებელია მისი გადახდის წესი. მან წამოაყენა თეზისი სახელმწიფო ხარჯების არამწარმოებლურ ხასიათზე. ამიტომ გადასახადი საზოგადოებისათვის გარკვეულწილად საზიანოა. ერთროულად გადასახადი გაიგება როგორც შეცნობილი (შეგნებული) აუცილებლობა, როგორც ეკონომიკური და სოციალური

მოთხოვნილება. ამიტომ გადასახადი იმისათვის, ვინც იხდის მას, არა მონობის, არამედ თავისუფლების ნიშან-თვისებაა.

ჟ. სისმონდის აზრით, გადასახადი მსხვერპლია, მაგრამ ამასთან ერთად კეთილდღეობაც, თუ სახელმწიფოს მომსახურებას ამ მსხვერპლის ხარჯზე ჩვენთვის სიკეთე მოაქვს. ამასთან, გადასახადი სახელმწიფოს შემოსავლების ისეთი ფორმაა, როდესაც მოქალაქეების ქონებიდან მიღებული ეს შემოსავლები მათთვის ცალმხრივ მსხვერპლს წარმოადგენს, მათ მიერ რაიმე ეკვივალენტის მიღების გარეშე.

ს. ვიტეს (1902 წ.) აზრით, „გადასახადი ეს არის დადგენილი წესით მოსახლეობის მიერ სავალდებულო ფულადი შენატანი სახელმწიფო საქიროების დაკმაყოფილებისათვის“, ხოლო საბჭოთა საფინანსო ენიციკლოპედიაში აღნიშნულია, რომ „გადასახადი“ ცნობილ ტერიტორიაზე მოსახლეობიდან იძულებით ამოღებული მოსაკრებლებია სახელმწიფოს საერთო მოთხოვნილების დაფარვის მიზნით.

გადასახადის ბუნების გაგების სირთულე დაკავშირებულია იმასთან, რომ იგი უნდა განვიხილოთ ერთდროულად როგორც ეკონომიკური, სამეურნეო და პოლიტიკური სინამდვილის მოვლენა. გადასახადი, უპირველეს ყოვლისა, არის ფინანსური, ეკონომიკური კატეგორია, ხოლო თავისი შინაგანი არსით საზოგადოებრივად აუცილებელი მოვლენა.

„გადასახადი სახელმწიფო ხაზინაში შესული საშუალებების ძირითადი წყაროა, რომელსაც სახელმწიფო რამდენიმე მიზნისათვის იყენებს, მათ შორის:

- სახელმწიფო ხარჯების დაფინანსებისათვის;
- შემოსავლებისა და ქონების განაწილების გზით სოციალური თანასწორობის პროპაგანდისთვის;
- ეკონომიკაში საერთო დანახარჯების რეგულირებისთვის;
- იმპორტისაგან საკუთარი (შიდა) მწარმოებლების დაცვისთვის და სხვა.

გადასახადი ერთდროულად სამეურნეო ცხოვრების ეკონომიკური პროცესების რეგულირების ერთ-ერთ ხერხს წარმოადგენს.

გადასახადი კომპლექსური კატეგორიაა, რომელსაც გააჩნია როგორც ეკონომიკური, ისე სოციალური არსი და მნიშვნელობა. გადასახადების

ეკონომიკური ბუნების განსაზღვრისას მნიშვნელოვან კრიტერიუმს წარმოადგენს, ის გარემოება, რომ იგი არსებითად მიეკუთვნება საზოგადოების საფინანსო-საბიუჯეტო სისტემას.

ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების მართვის და რეგულირების დონე დიდად არის დამოკიდებული ხელისუფლების უნარზე, თუ რამდენად სწორად წარმართავს, განჭვრეტს და ოპტიმალურად გამოითვლის სახელმწიფოს აუცილებელი ხარჯების დასაფინანსებლად საჭირო მოცულობის შემოსავლებს.

გადასახადები ეკონომიკური სისტემის ფუნქციონირების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ბარომეტრი და ინსტრუმენტია. იგი სახელმწიფოსა და სამეურნეო სუბიექტს შორის ურთიერთდამოკიდებულების დონეს და ხარისხს ასახავს. გადასახადი თავისი ეკონომიკური ბუნების განაწილებისა და გადანაწილების გზით მიღებული ეროვნული შემოსავლისა და სიმდიდრის ნაწილია, რომელიც ხელისუფლების მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლადაა მიმართული. გადასახადის გარეშე სახელმწიფოს არ შეუძლია თავის შენახვა. სწორედ ამიტაა განპირობებული სახელმწიფოსა და სამეურნეო სუბიექტს შორის არათანაბარუფლებრივი ცალმხრივი საგადასახადო ურთიერთობა. ეს ნიშნავს, რომ აღნიშნულ ურთიერთობაში სახელმწიფო წარმოადგენს მთავარ, აქტიურ მოქმედ პირს, ხოლო გადასახადის გადამხდელები სახელმწიფოს მიერ დადგენილი სავალდებულო საგადასახადო კანონების პასიური შემსრულებლები არიან.

საგადასახადო ურთიერთობა ეკონომიკურ ურთიერთობათა სისტემაში გარკვეული თავისებურებებით გამოირჩევა, რაც იმით გამოიხატება, რომ გადასახადები ატარებენ აუცილებელ ხასიათს, ისინი წარმოადგენენ ეროვნული შემოსავლის იმ ნაწილს, რომელთაც სახელმწიფო გადასახადის გადამხდელისგან იძულების წესით ამოიღებს. ამგვარი ადმინისტრაციული მეთოდის გამოყენების აუცილებლობას განაპირობებს ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელები მათი შინაგანი ფსიქოლოგიიდან გამომდინარე, ცდილობენ საკუთარი შემოსავლების მაქსიმალურ გადიდებას და შესაბამისად, გადასახადებს ნებაყოფლობით არ იხდიან. ამიტომაცაა, რომ გადასახადის გადახდა ნებისმიერი

პიროვნების თუ სამეურნე სუბიექტისათვის მეტად მძიმე და არასასიამოვნო პროცედურაა.

ს. პეპელევის აზრით „გადასახადი წარმოადგენს ფიზიკური და იურიდიული პირების საკუთრების კანონით დადგენილი გასხვისების ფორმას, რომელიც ატარებს სავალდებულო, ინდივიდუალურად უსაყიდლოდ და არექვივალენტურ ხასიათს, უზრუნველყოფილია სახელმწიფო იძულების ღონისძიებებით, არ ატარებს სასჯელის ან კონტრიბუციის ხასიათს და მისი მიზანია უზრუნველყოს საჯარო ხელისუფლების სუბიექტების გადახდისუნარიანობა“.

ი. მესხია და რ. ბასარია გადასახადს განსაზღვრავენ, როგორც სახელმწიფოს ნორმალური ფუნქციონირების ფინანსური უზრუნველყოფის ძირითად საშუალებას. (მესხია ...2010:10).

„გადასახადი, პირველ ყოვლისა, არის განაწილებისა და გადანაწილების გზით მიღებული შემოსავლისა და სიმდიდრის ნაწილი, რომელიც სახელმწიფო ხელისუფლების მოთხოვნილებებს აკმაყოფილებს“. (ჩანტლაძე 1995:82).

როგორც ვხედავთ, ყველა ზემოთაღნიშნული დეფინიცია გადასახადის შესახებ უმეტესწილად ასახავს ამ შენატანების ეკონომიკურ ბუნებას და მათი განსხვავება სხვა საგადასახადო შენატანებისაგან ფაქტობრივად შეუძლებელია.

ცნებაში – „გადასახადი“ ჩადებულია იურიდიული ხასიათის გადასახადით დაბეგვრის არსის გაგებისათვის მნიშვნელოვანი სხვადასხვა მომენტი, კერძოდ:

- ა) საკანონმდებლო ორგანოს პრეროგატივაა დაამტკიცოს გადასახადი;
- ბ) გადასახადის მთავარი ნიშან-თვისება – მისი დადგენის ცალმხრივი ხასიათი;
- გ) გადასახადი ინდივიდუალურად უსაყიდლოა. გადასახადის გადახდა – გადამხდელის მოვალეობაა, იგი არ წარმოშობს სახელმწიფოს შემხვედრ ვალდებულებებს;
- დ) გადასახადის გადახდა ხდება დაუბრუნებლობის პრინციპით;
- ე) გადასახადის ამოღების მიზანია სახელმწიფო ხარჯების უზრუნველყოფა საერთოდ და არა რომელიმე კონკრეტული ხარჯის.

აღსანიშნავია, რომ მსოფლიოს მრავალი ქვეყანა ეკონომიკური პროცესების რეგულირებისათვის საგადასახადო მექანიზმს ყოველთვის აქტიურად იყენებდა. ამ

მიმართებით საქართველოში, სოციალისტური განვითარების პერიოდში, არ იყო მნიშვნელოვანი თეორიული დამუშავება და მოცემული მიმართულების არც პრაქტიკული გამოყენება. ამიტომ საგადასახადო სფეროში დღეს არსებული მრავალი პრობლემა განპირობებულია გასულ წლებში მათი შეუფასებლობით.

გადასახდის ნორმატიული განსაზღვრება მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2010წ.) მე-6 მუხლში, რომლის თანახმადაც, გადასახადი არის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაექვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

გადასახადი წარმოადგენს სავალდებულო შენატანს, ე. ი. გადასახადის გადამხდელები კანონის ძალით, განსაზღვრული პირობების არსებობისას (დაბეგვრის ობიექტის არსებობა და ა. შ.), ვალდებული არიან გადაიხადონ გადასახადი.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით სავალდებულოა. არასავალდებულო გადასახადი არ არსებობს.

გადასახადის გადახდის სავალდებულო ხასიათი უზრუნველყოფილია სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო, სამართალდამცავი და სასამართლო ორგანოების მეშვეობით, რაც მეტყველებს იმ გარემოებაზე, რომ გადასახადის გადახდა ატარებს არა ნებაყოფლობით, არამედ იძულებით ხასიათს.

იძულებითი ღონისძიებებისა და სანქციების სისტემა განსაზღვრულ ზემოქმედებას ახდენს გადასახადის გადამხდელზე, რათა მან შეასრულოს თავისი საგადასახადო ვალდებულება და გადაიხადოს გადასახადი.

გადასახადის არსებით ნიშანს წარმოადგენს მისი გადახდის უსასყიდლო ხასიათი, რომელიც გადასახადის ცალმხრივობით, არაექვივალენტურობით და დაუბრუნებლობით ხასიათდება. გადასახადის უსასყიდლო ხასიათი ნიშნავს, რომ გადასახადის სახით გადახდილი ფულადი სახსრები გადადის სახელმწიფო ბიუჯეტის განკარგულებაში, მისი შესაბამისი ანაზღაურების, ან სარგებლის მიღების გარეშე, რაც იმას ნიშნავს, რომ სახელმწიფო გადასახადის გადამხდელისაგან ამოღებულ თანხას ფულადი ექვივალენტებით არ აბრუნებს,



მაგრამ იგი საგადასახადო შემოსავლების გარკვეულ ნაწილს ეკონომიკის განვითარებისათვის, სოციალურ-კულტურული და სხვა სახელმწიფოებრივი ღონისძიებებისათვის ხარჯავს, რითაც გადასახდების დიდი ნაწილი გადამხდელს უბრუნდება არაპირდაპირი გზით, ხმარდება როგორც მათი, ასევე მთელი საზოგადოების სოციალური მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებას, ქვეყნის პოლიტიკურ მოწყობას, თავდაცვას, საზოგადოებრივი წესრიგის დაცვას და ა. შ. შედეგად, გამოდის, რომ გადასახადები ერთგვარად წარმოადგენენ სახელმწიფოს მიერ საზოგადოებისათვის გაწეული გარკვეული მომსახურების საფასურს.

„საგადასახადო ვალდებულება ცალმხრივია. საგადასახადო–სამართლებრივ ურთიერთობაში არსებობს მხოლოდ ერთი ვალდებული მხარე – გადასახადის გადამხდელი. სახელმწიფო გადასახადის მიღებით არ იღებს თავის თავზე რაიმე შემხვედრ ვალდებულებას გადასახადის გადამხდელის წინაშე და არ არის ვალდებული განახორციელოს რაიმე სახის მოქმედება მის სასარგებლოდ. ამავდროულად, გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდით არ იძენს არანაირ უფლებას“. (ნადარაია ... 2012:41).

მოცემული დებულება ვიწრო გაგებით ნიშნავს, რომ გადასახადის გადახდის შემთხვევაში გადამხდელი არ იღებს არავითარ სარგებელს, ან რაიმე უპირატესობას სახელმწიფოსაგან, თუმცა ეს როდი ნიშნავს იმას, რომ გადასახადის გადამხდელები სახელმწიფოსაგან საერთოდ არ იღებენ არანაირ სარგებელს. მოსახლეობის სოციალური დაცვის საერთო–სახელმწიფოებრივი პროგრამები, აგრეთვე განათლების, მეცნიერების, კულტურის, ინფორმაციის მასობრივი საშუალებების, ჯანმრთელობის დაცვის პროგრამები – აი, იმ სიკეთეთა არასრული ჩამონათვალი, რომელსაც იღებენ გადასახადების გადამხდელები **საერთო–სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის დაწესებულებებისა და ორგანოებისაგან.**

ბიუჯეტში თავმოყრილი ფულადი სახსრები, ხმარდება სახელმწიფოებრივი, ადგილობრივი და რეგიონული მნიშვნელობის ეკონომიკური, სოციალური, საგარეო–ეკონომიკური, კულტურული, ქვეყნის თავდაცვისა და სუვერენული ქვეყნის ვალდებულებათა შესრულებისათვის საჭირო ღონისძიებებს, აგრეთვე საერთო–სახელმწიფოებრივი, ადგილობრივი და რეგიონული მნიშვნელობის მიზნობრივ პროგრამებს.

გადასახადები არაექვივალენტურია და საზოგადოებრივი სიკეთით სარგებლობა არაფრით არ არის პროპორციული გადამხდელების მიერ გადახდილი გადასახადების ოდენობასთან.

თანამედროვე ცივილიზებულ და მაღალგანვითარებულ საზოგადოებაში გადასახადების წინაშე წამოყენებულ ამოცანათა წრე კიდევ უფრო ფართოვდება, ცივილიზებული სახელმწიფოები საგადასახადო მექანიზმს აქტიურად იყენებენ საზოგადოებრივი წარმოების დინამიკის და სტრუქტურის რეგულირებისათვის, სამეცნიერო-ტექნიკური და ტექნოლოგიური მიღწევების პრაქტიკაში დანერგვისა და სხვა სახელმწიფოებრივი მიზნობრივი პროგრამების რეალიზაციისათვის.

იმ ეკონომიკურ ბერკეტებს შორის, რომელთა მეშვეობითაც სახელმწიფო ზემოქმედებას ახდენს საბაზრო ურთიერთობებზე, განსაკუთრებული ადგილი გადასახადებს უჭირავს. საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ქვეყნები ფართოდ იყენებენ საგადასახადო პოლიტიკას, როგორც ბაზრის ნეგატიურ მივლენებზე ზემოქმედების განმსაზღვრელ რეგულატორს. გადასახადი წარმოადგენს ფიზიკური და იურიდიული პირების სავალდებულო გადასახდელს, რომელსაც სახელმწიფო ამოიღებს. გადასახადი სხვა არაფერია, თუ არა სახელმწიფოს ეკონომიკური საფუძველი. ისტორიულ ასპექტში მათი წარმოშობის ძირითადი მიზეზებია საზოგადოების ანტაგონისტურ კლასებად დაყოფა და სახელმწიფოს გაჩენა.

გადასახადი წარმოადგენს რა ეროვნული შემოსავლის გადანაწილების მთავარ საშუალებას, მისი მეშვეობით ხდება სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების მობილიზაცია.

„გადასახადი, პირველ ყოვლისა, არის განაწილებისა და გადანაწილების გზით მიღებული შემოსავლისა და სიმდიდრის ნაწილი, რომელიც სახელმწიფო ხელისუფლების გარკვეულ მოთხოვნილებებს აკმაყოფილებს“. (ჩანტლაძე 1995:82).

გადასახადს გააჩნია ორი თავისებურება: **იმპერატურობა და მესაკუთრის შეცვლა**. მათგან არსებითი მნიშვნელობისაა მისი იმპერატურობა. გადასახადის იმპერატურობა გულისხმობს ხელისუფლებისა და დაქვემდებარებულთა ურთიერთობას, ხოლო **მესაკუთრის შეცვლა** ნიშნავს, რომ სახელმწიფო გადასახადის გადამხდელისაგან ამოღებულ თანხას ფულადი ეკვივალენტით უკან აღარ აბრუნებს.

გადასახადები მონაწილეობენ რა მთლიანი შიდა პროდუქტის და ეროვნული შემოსავლის ღირებულების ნაწილის ხაზინაში მობილიზაციის პროცესში, წარმოიქმნება და ფუნქციონირებენ ღირებულების მოძრაობის არა ყველა, არამედ მხოლოდ განაწილების, უფრო სწორად, გადანაწილების ფაზაში.

გადასახადები მონაწილეობენ რა გადანაწილების ფაზაში, ამით გამოხატავენ ობიექტური ეკონომიკური სინამდვილის განსაზღვრულ მხარეს, ე. ი. გამოდიან თავისებური ეკონომიკური კატეგორიის როლში.

გადასახადები, მონაწილეობენ რა გადანაწილებით პროცესში, სახელმწიფოს უზრუნველყოფენ ფინანსური რესურსებით. გადასახადის მატერიალურ წყაროდ გამოდის ახალი ღირებულება, რომელიც შექმნილია წარმოებაში შრომით, კაპიტალით, და ბუნებრივი რესურსებით. ე. ი. გადასახადების მატერიალური წყაროა ეროვნული შემოსავალი. იმ შემთხვევაში, როცა ეს უკანასკნელი საკმარისი არ არის გაწეული ხარჯების დასაფარავად (ომის, კრიზისების, ბუნებრივი ანომალიებისა და კატაკლიზმების შემთხვევაში), გადასახადების მატერიალურ წყაროდ გამოიყენება ეროვნული სიმდიდრე, ე. ი. მთლიანი ეროვნული შემოსავალი.

წარმოებაში შექმნილი ეროვნული შემოსავალი ორ ნაწილად იყოფა: ერთი ნაწილი მიემართება მესაკუთრეების – კაპიტალისა და ბუნებრივი რესურსების მფლობელებისაკენ მოგებისა და შემოსავლის ფორმით, ხოლო მეორე ნაწილი – შრომის ანაზღაურების სახით დაქირავებული მუშაკების სასარგებლოდ.

გადასახადები ღირებულების ფულად ფორმაში გადანაწილების პროცესში ფულადი რესურსების რეალური მოძრაობის მომენტიდან წარმოიქმნება. ფულადი რესურსების რეალური მოძრაობა სხვა არაფერია, თუ არა საანგარიშსწორებო-ფულადი ოპერაციები, ხოლო ფულადი რესურსების მოძრაობა გაფართოებული კვლავწარმოების კანონებით განისაზღვრება. ფულადი ამონაგების მიღების შემდეგ იწყება მისი გადანაწილების პროცესი.

გადასახადები, როგორც გადანაწილებითი პროცესის მონაწილე, დამოკიდებულია მთლიანი შიდა პროდუქტისა და ეროვნული შემოსავლის ღირებულების მოცულობაზე, რომელიც თავის გამოხატულებას გადანაწილებითი პროცესის მეორე მხარეს – სახელმწიფოს მიერ მთლიანი შიდა პროდუქტისა და ეროვნული შემოსავლის ღირებულების გამოყენებაში.

სახელმწიფო ხელისუფლებამ, რომელიც აწესებს ღირებულებაში გადასახადის წილს, არ უნდა დაარღვიოს სწორი თანაფარდობა შექმნილ და გასანაწილებელ ღირებულებას შორის. თუ შექმნილ პროდუქტში (ღირებულებაში) გასანაწილებელი წილი უფრო მეტია. იგი იწვევს ინფლაციური გადასახადის საზღვრების გადიდებას. ამასთან დაკავშირებით აუცილებელია ჩამოყალიბდეს საგადასახადო დაბეგვრის ოპტიმალური კავშირი კვლავწარმოებით პროპორციებთან.

განვითარებული ქვეყნები საგადასახადო დაბეგვრას ფართოდ იყენებენ ეკონომიკის სახელმწიფოებრივი რეგულირების მექანიზმად, გადასახადის ქმედით ეკონომიკურ სტიმულად გარდაქმნის გზით, როგორც ეკონომიკური მართვის ელემენტს.

საზოგადოებრიობის განვითარების ისტორია ყოველთვის მნიშვნელოვან ყურადღებას უთმობდა საგადასახადო დაბეგვრის პრობლემებს, იქიდან გამომდინარე, რომ დადგენილიყო, საზოგადოებრიობისა და შესაბამისად, ამა თუ იმ ქვეყნის განვითარებისათვის რა უფრო მისაღები იყო – სახელმწიფოს ცენტრალიზებულ ფონდში სახსრების აკუმულაცია ფისკალური მეთოდით, თუ გადასახადების შემცირებით ეროვნული სამეწარმეო საქმიანობის სტიმულირებისა და საგადასახადო ბაზის გაფართოების მიღწევით შემოსავლების გადიდების ურუნველყოფა?

ერთი რამ უდავო და ჭეშმარიტია: ის სახელმწიფო მიაღწევს ეროვნული ეკონომიკის აღმავლობას, რომელიც ცდილობს მეწარმეობის სტიმულირებას ნორმალური საგადასახადო დაბეგვრით. „მეწარმეობის განვითარება და სახელმწიფო ხარჯების სტაბილიზაცია ისეთივე ტემპით განვითარდება, რა ტემპითაც გადასახადები მცირდება. მხოლოდ ამ გზით მიიღწევა დამამძიმებელი საგადასახადო წნეხის რეალური გადაწყვეტა“. (ერხარდ 1991:18).

### 1.3 გადასახადების სტრუქტურა, ელემენტები და ფუნქციები

ვიწრო გაგებით, გადასახადი წარმოადგენს განსაზღვრულ ფულად შენატანს, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი ბიუჯეტში, ან სახელმწიფო ფონდში დადგენილი წესით. ფართო გაგებით კი გადასახადი წარმოადგენს

დამოკიდებულებათა რთულ სისტემას, რომელიც მოიცავს მთელ რიგ ელემენტებს.

გადასახადი, როგორც კომპლექსური ეკონომიკურ-სამართლებრივი მოვლენა წარმოადგენს განსაზღვრული, ურთიერთდამოკიდებული ელემენტების ერთობლიობას. ამასთან, თოთოეულ მათგანს გააჩნია დამოუკიდებელი იურიდიული მნიშვნელობა. დამოუკიდებელი ელემენტების გამოყოფა განპირობებულია იმ ურთიერთობების განსაკუთრებული მნიშვნელობით, რომლებიც ეხება გადასახადის გადამხდელების მატერიალურ ინტერესებს.

„გადასახადი ზუსტად უნდა იყოს განსაზღვრული და კანონი თითოეული გადასახადის შესახებ უნდა მოიცავდეს ამომწურავ ინფორმაციას, რაც შესაძლებლს გახდის კონკრეტულად დადგინდეს:

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

- სახელმწიფო მოთხოვნის საზღვრები გადასახადის გადამხდელის ქონების მიმართებაში;

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

- ერთის მხრივ გადასახადისაგან თავის არიდება, კანონიერი გზებით;
- მეორეს მხრივ საგადასახადო ორგანოების მხრიდან კანონის დებულებების ფართო განმარტებები და კანონის ბოროტად გამოყენება“.(ვერულიძე 2008:25).

სწორედ ამ უკანასკნელის ნათელ გამოხატულებასთან გვაქვს საქმე საქართველოს საგადასახადო სისტემის პრაქტიკაში, რამდენადაც საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებიდან დღემდე არ მოხერხდა გამართული და მწყობრი საგადასახადო კანონმდებლობის შექმნა, რის გამოც, საგადასახადო კანონმდებლობაში გამუდმებით მიმდინარეობდა და კვლავაც მიმდინარეობს შესწორებებისა და ცვლილებების შეტანა, შედეგად ქვეყნის საგადასახადო სისტემა არამდგრადია, საგადასახადო ორგანოები და მისი მაკონტროლებელი სტრუქტურები კანონმდებლობაში არსებული ბუნდოვანი დებულებების სხვადასხვაგვარი ინტერპრტირებით ახერხებენ გადასახადების გადამხდელთა უსაფუძვლოდ და არამართლზომიერად დასჯას, რასაც თან სდევს საჩივრები და

საგადასახადო დავები საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოებში, რომლის უშუალო მონაწილედ ხშირად ვყოფილვარ 1990–2006 წლებში საგადასახადო ორგანოებში მუშაობისას, ხოლო შემდეგ, როგორც საგადასახადო ექსპერტი და დამოუკიდებელი აუდიტორი.

საგადასახადო დავები, ერთის მხრივ, გადასახადების გადამხდელებისგან მოითხოვს გარკვეული დროისა და ენერჯის, ფინანსური რესურსების უაზრო ხარჯვას, რაც მნიშვნელოვნად ამუხრუჭებს ბიზნესს და ხელს უშლის მის თავისუფალ განვითარებას, მეორეს მხრივ კი წარმოშობს წინააღმდეგობებს გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის.

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში მოქმედებს მხოლოდ 5 საერთო-სახელმწიფოებრივი (საშემოსავლო, მოგების, დამატებული ღირებულების, აქციზი, იმპორტის) და ერთი ადგილობრივი (ქონების) გადასახადი, რომელთა სტრუქტურაც განსხვავდება ერთმანეთისაგან, გადასახადის ელემენტებს უნივერსალური მნიშვნელობა გააჩნიათ.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის არსიდან გამომდინარე, გადასახადის დადგენა არ ნიშნავს მხოლოდ მისთვის სახელის დარქმევას. არ შეიძლება შესრულდეს საგადასახადო ვალდებულება, თუ უცნობია ვალდებული პირი, საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა და მისი აღსრულების წესი. ამიტომ გადასახადის დადგენა ნიშნავს განისაზღვროს მისი იურიდიული შემადგენლობის ყველა არსებითი ელემენტი (გადასახადის გადამხდელი, ობიექტი, საგანი, საგადასახადო პერიოდი და ა.შ.).

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლი განსაზღვრავს საქართველოში მოქმედი საერთო - სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადების ამომწურავ ჩამონათვალს, უშუალოდ აღნიშნული მუხლის საფუძველზე არცერთი გადასახადი არ შეიძლება აიკრიფოს, ვინაიდან მასში არ არის განსაზღვრული გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის პირობები.

გადასახადი შეიძლება ჩაითვალოს დადგენილად მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც კანონით განსაზღვრულია საგადასახადო ვალდებულების არსებითი ელემენტები, ე. ი. გადასახადის დადგენა შესაძლებელია მხოლოდ გადასახადის

შესახებ კანონში საგადასახადო ვალდებულების არსებითი ელემენტების პირდაპირი ჩამოთვლის გზით.

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

გადასახადის სტრუქტურა შეიცავს შემდეგ არსებითი ელემენტებს:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**მტკიცე განაკვეთი** შეიძლება დაწესდეს ობიექტის ერთეულზე აბსოლიტურ თანხებში. **წილობრივი განაკვეთი** კი - მეასედი წილადით, პროცენტებში, რაც თავის მხრივ, შეიძლება პროპორციული და პროგრესიული იყოს.

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

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

**მარტივის** დროს ნაზარდი განაკვეთი მიეყენება დაბეგვრის მთელს ობიექტს (თანხას), **რთულის** დროს კი – დასაბეგრი თანხა იყოფა რამდენიმე ნაწილად (საფეხურად), სადაც ყოველ საფეხურს დაბეგვრის შესაბამისი განაკვეთი გააჩნია, ე. ი. გადიდებული განაკვეთი მიეყენება არა მთელ თანხას, არამედ დასაბეგრი ობიექტის ნაწილს, რაც წინა საფეხურს აღემატება (აღნიშნული წესით



იბეგრებოდა ფიზიკურ პირთა შემოსავლები საშემოსავლო გადასახადით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 42-ე მუხლის შესაბამისად).

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

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

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

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

პირდაპირი გადასახადები იყოფა რეალურ და პირად გადასახადებად. **პირდაპირი რეალური გადასახადი** ამოიღება ქონების ცალკეული სახეებიდან – მიწა, შენობები, სარეწაო საწარმოები, ფასიანი ქაღალდები, კადასტრული აღრიცხვის მონაცემების მიხედვით.

გადასახადის გადახდა შემოსავლის მიღებამდე ხორციელდება იურიდიულ პირთა ბუღალტერიების მიერ, რომლებიც ახორციელებენ მუშებისა და მოსამსახურეების საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებას და დაკავებას.

გადასახადის გადახდა შემოსავლის მიღების შემდეგ ითვალისწინებს გადასახადის განსაზღვრას გადამხდელთა მიერ საფინანსო ორგანოებისათვის

წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე მიღებული შემოსავლების შესაბამისად.

უფრო ვრცლად განხილვას ექვემდებარება დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში გავრცელებული პირდაპირი გადასახადების სისტემა.

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

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

პირდაპირი პირადი გადასახადების გადახდა წარმოებს გადასახადის გადამხდელის მიერ რეალურად მიღებული შემოსავლიდან (მოგებიდან). ეს გადასახადები ითვალისწინებენ გადასახადის გადამხდელის გადახდისუნარიანობას. მათ განეკუთვნება საშემოსავლო გადასახადი და მოგების გადასახადი. **არაპირდაპირი გადასახადები** შეიძლება დავეყთ არაპირდაპირ ინდივიდუალურ და არაპირდაპირ უნივერსალურ გადასახადებად. არაპირდაპირ ინდივიდუალური გადასახადებით იბეგრება მკაცრად განსაზღვრული საქონლის ჯგუფები (აქციზები საქონლის ცალკეულ ჯგუფებზე და სახეებზე). არაპირდაპირი უნივერსალური გადასახადებით იბეგრება ყველა სახის საქონელი და მომსახურება, გარდა კანონით განთავისუფლებულსა (დამატებული ღირებულების გადასახადი)... არაპირდაპირი გადასახადი გადასახადის ტვირთი (სიმძიმე) მთლიანად აწვება საქონლის (მომსახურების) საბოლოო მომხმარებელს და განსაკუთრებით მოსახლეობის უზრუნველყოფილ ფენებს“. (ნადარაია ...2012:44).

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

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

ბიუჯეტში თანხის ზედმეტად გადახდა შეიძლება განაპირობოს იძულებამ, შეცდომამ, დასაბეგრი ბრუნვის გაუქმებამ და სხვა. ასეთი გარემოებები ამცირებენ საგადასახადო ვალდებულებებს. კანონმდებლობით დადგენილი შეღავათებიც ამცირებენ საგადასახადო ვალდებულებებს, ცალკეულ შემთხვევაში კი, შეღავათით სარგებლობისას, გადასახადის სუბიექტი მთლიანად თავისუფლდება საგადასახადო ვალდებულებისგან. ზოგადად, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობა მეტად მკაცრია და ჯარიმების, სანქცია-საურავების, ყადაღის, ძალისმიერი მეთოდების გამოყენების სახით მოქმედებს. ასეთი პრაქტიკა შორეული წარსულიდან მომდინარეობს, თუმცა არსებობს მოსაზრება, რომ იძულების მექანიზმის გამკაცრება, საბოლოოდ, გადასახადების ამოღების დინამიკაზე უარყოფითად აისახება.

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

ელემენტების სრული ერთობლიობის პირობებში გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება – გადაიხადოს გადასახადი, შეიძლება ჩავთვალოთ დადგენილად, თუ კანონმდებელმა რაიმე მიზეზით არ დაადგინა, ან, არ განსაზღვრა თუნდაც ერთი მათგანი, მაშინ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება არ არსებობს. ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს სრული უფლება გააჩნია არ გადაიხადოს გადასახადი, ან გადაიხადოს მისთვის ხელსაყრელი საშუალებით. მაგალითად, „დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ“ საქართველოს 1993 წლის 24 დეკემბრის კანონით, არარეზიდენტი პირების მიერ მუდმივი დაწესებულების გარეშე საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურება, ან

შესრულებული სამუშაო ფორმალურად წარმოადგენდა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას. მაგრამ გადასახადის გადახდის მექანიზმის არარსებობის გამო, აღნიშნულ გადასახადს გადამხდელები არ იხდიდნენ და მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) მე-3 კარის ამოქმედების შემდეგ, 1997 წლის 1 სექტემბრიდან, განისაზღვრა აღნიშნული კატეგორიის პირებისათვის გადასახადის გადახდის პროცედურა – უკუდაბეგრა.

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

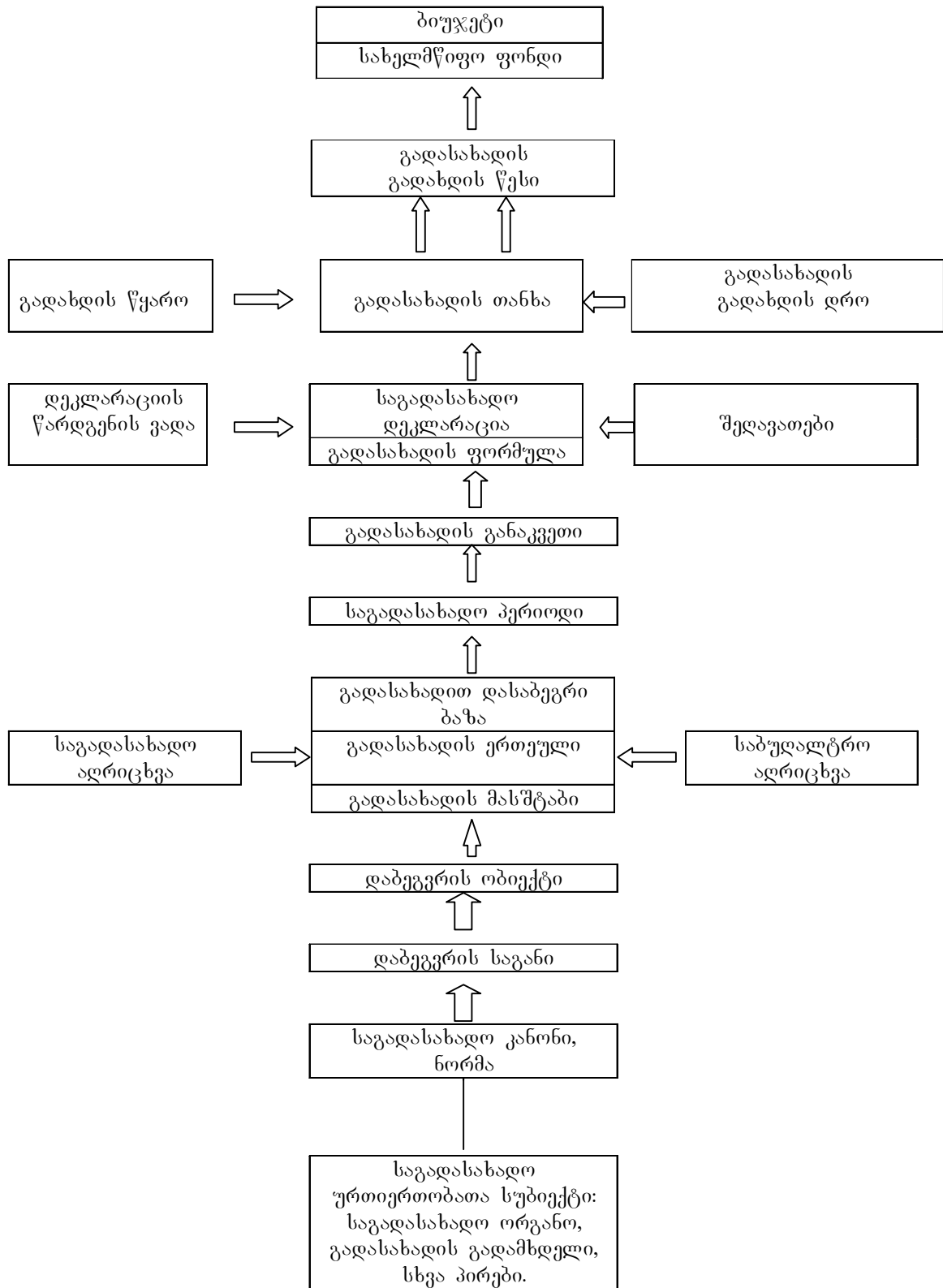
ამგვარად, საგადასახადო კანონმდებლობის ტექნიკის შესახებ საკითხი წარმოადგენს საგადასახადო სამართლის ერთ-ერთ ძირითად მომენტს. საგადასახადო ვალდებულებების სტრუქტურა ზვიად როგავას სახელმძღვანელოში „გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი“ გრაფიკულად წარმოდგენილია შემდეგნაირად (იხ. სქემა1) (როგავა 2002:27).

გადასახადის ერთ-ერთ ელემენტს წარმოადგენს საგადასახადო სამართლებრივი ნორმა, ე.ი. საგადასახადო სფეროში ქცევის საერთო წესი, რომელიც დადგენილია განსაზღვრული წესით და სანქცირებულია კომპეტენტური სახელმწიფო ორგანოს მიერ. სწორედ საგადასახადო ნორმა არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობასა და რეალიზაციას. საგადასახადო ნორმის გარეშე გადასახადის გადახდის ვალდებულება არ შეიძლება ჩაითვალოს დადგენილად.

გადასახადის მეორე ძირითად ელემენტს თვით საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების მონაწილე – გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს. გადასახადის გადამხდელებს მიეკუთვნებიან იურიდიული და ფიზიკური პირები, ასევე სხვა კატეგორიის გადამხდელები, რომლებსაც საგადასახადო კოდექსის ნორმების შესაბამისად გადასახადის გადახდის ვალდებულება აკისრიათ.

# საგადასახადო ვალდებულების სტრუქტურა

(სქემა №1)



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

გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ფიზიკური მაჩვენებლების მიღებისათვის აუცილებელია შესაბამისი აღრიცხვის წარმოება. მაჩვენებლის მიღების საფუძველს წარმოადგენს საბუღალტრო აღრიცხვა. ამასთან, მთელ რიგ შემთხვევაში გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის წარმოიქმნება სპეციალური აღრიცხვის წარმოების აუცილებლობა (საგადასახადო აღრიცხვა), რომლის მექანიზმი სრულიად განსხვავდება საბუღალტრო მეთოდებისგან.

გადასახადის არსებობის დროითი განსაზღვრულობის დასადგენად, აუცილებელია განისაზღვროს საგადასახადო პერიოდი, ე. ი. დრო, რომლის განმავლობაშიც მთავრდება გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ფორმულირების პროცესი და განისაზღვრება საგადასახადო ვალდებულების ოდენობა.

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

აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი წარმოადგენს იმ იურიდიულ ფაქტებს (მოქმედებას, მოვლენას, მდგომარეობას), რომლებიც განაპირობებენ სუბიექტის ვალდებულებას გადაიხადოს გადასახადი (საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების მიწოდება; შემოსავლის მიღება; ქონების მიღება მეკვიდრეობით და ა. შ.) **გადასახადის დაბეგვრის საგანი** კი აღნიშნავს ფაქტიური (და არა იურიდიული) ხასიათის ნიშნებს, რომლებიც შესაბამისი გადასახადის გადახდის საფუძველს წარმოადგენენ.

გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის ელემენტს მყარად ემიჯნება გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ელემენტი, რომელიც წარმოადგენს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის რაოდენობრივ გამოხატულებას. სხვა სიტყვებით, რომ ითქვას, ეს ის ღირებულებითი ბაზაა, რომლის მიმართაც გამოიყენება გადასახადის განაკვეთი.

გადასახადის დასაბეგრი ბაზა შეიძლება დაემთხვეს, ან არ დაემთხვეს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტს.

**გადასახადით დასაბეგრი ბაზის** დასადგენად აუცილებელია ვიცოდეთ გადასახადის მასშტაბი, ე. ი. გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის კანონით განსაზღვრული ფიზიკური მახასიათებელი, ან განზომილების პარამეტრი. ამავდროულად, გადასახადის ერთეულად ჩაითვლება მიღებული მასშტაბის პირობითი ერთეული, რომელიც გადასახადით დასაბეგრი ბაზის რაოდენობრივ გამოხატულებად გამოიყენება. მაგალითად, ალკოჰოლურ სასმელზე აქციზის გამოსაანგარიშებლად მასშტაბის სახით მოცულობის ამორჩევის შემთხვევაში, ერთეულს წარმოადგენს ერთი ლიტრი (სხვა ქვეყნებში – გალონი, ბარელი და ა.შ.).

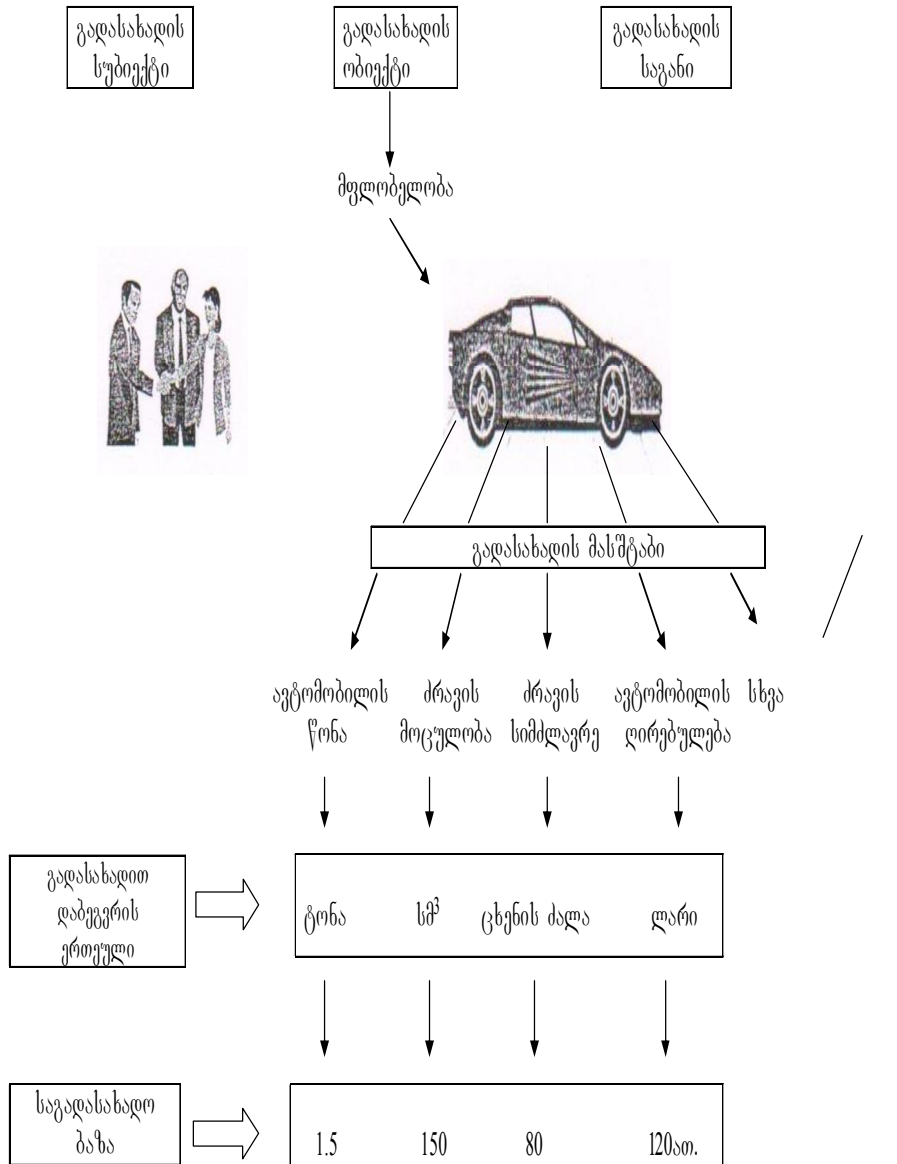
დაბეგვრის ერთეულში იგულისხმება გადასახადით დასაბეგრი მასშტაბის ერთეული, რომელიც გამოიყენება საგადასახადო ბაზის რაოდენობრივი გამოხატვის მიზნით. ავტოსატრანსპორტო საშუალებებზე (იმპორტის დროს) გადასახადი (აქციზის გადასახადის ნაცვლად) გაიანგარიშება ავტომობილის ძრავის სიმძლავრისა და ავტომანქანის ასაკის (გამომშვების წლის) მიხედვით. სიმძლავრე კი შეიძლება განისაზღვროს სხვადასხვა ერთეულებში – ცხენის ძალებში, ან კილოვატებში (იხ. სქემა 2).

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

გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება ფიქსირდება სპეციალური საგადასახადო-საანგარიშსწორებო დოკუმენტში, რომელსაც **საგადასახადო დეკლარაცია** ეწოდება. საგადასახადო დეკლარაცია წარედგინება საგადასახადო

# გადასახადის არსებითი ელემენტები

(სქემა №2)





ორგანოს დადგენილ ვადებში, რომელსაც **საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადა** ეწოდება.

გადასახადის თანხის გამოანგარიშება წარმოებს კანონმდებლობით დადგენილი განსაზღვრული მეთოდის (ფორმულის) საფუძველზე, რომელიც აისახება საგადასახადო დეკლარაციის შესაბამის სტრიქონებში და გრაფებში.

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

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

კანონმდებლობით დადგენილია, აგრეთვე გადასახადის გადახდის ვადები, რომლის დროსაც გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია ფაქტიურად შეიტანოს გადასახადი ბიუჯეტში.

**გადასახადის წყარო** წარმოადგენს იმ რეზერვს, შესაბამის ეკონომიკურ მაჩვენებელს, რომლის ხარჯზეც წარმოებს გადასახადის გადახდა. მაგალითად: მოგება, ფინანსური შედეგი და ა.შ.

ბიუჯეტში საგადასახადო შენატანის პროცედურის მოწესრიგების მიზნით დადგენილია გადასახადის გადახდის წესი, რომელიც წარმოადგენს ბიუჯეტში გადასახადის ჩარიცხვის ნორმატიულად დადგენილ საშუალებებსა და პროცედურებს.

გადასახადების სოციალურ-ეკონომიკური არსი და როლი მათ ფუნქციაში, ანუ საზოგადოებისა და სახელმწიფოს განვითარებაზე გადასახადების ზეგავლენის ძირითად მიმართულებებში ვლინდება, ნებისმიერი სისტემური წარმონაქმნის ფუნქცია ხსნის მის არსს, შინაგან შემადგენლობასა და საზოგადოებრივ მნიშვნელობას. **გადასახადის ფუნქცია** გვიჩვენებს, თუ როგორ ხდება გადასახადის საზოგადოებრივი დანიშნულების სახელმწიფო შემოსავლების

განაწილებისა და გადანაწილების, როგორც ინსტრუმენტის რეალიზაცია. გადასახადის ფუნქცია მათი სხვადასხვა თვისების გამოხატვის ხერხს წარმოადგენს.

საბაზრო ეკონომიკის ყველა ქვეყნის მიერ გადასახადი გამოიყენება, როგორც საბიუჯეტო ურთიერთობებზე პირდაპირი ზემოქმედების მეთოდი.

გადასახადების მეშვეობით მიიღწევა საზოგადოებრივი მოთხოვნილებებსა და რესურსებს შორის მათი დაკმაყოფილებისათვის აუცილებელი წინაპირობა, გადასახადების საშუალებით ხდება ბუნებრივი სიმდიდრის რაციონალურად გამოყენების უზრუნველყოფა, კერძოდ კი, მავნე წარმოებაზე ჯარიმების შემოღების გზით.

„გადასახადის ეკონომიკური არსის რეალიზაცია ხდება მათი ძირითადი ფუნქციების მეშვეობით, როგორცაა: ფისკალური, გამანაწილებელი (სოციალური), მარეგულირებელი, მაკონტროლებელი და წამახალისებელი.

როგორც წესი, ნებისმიერი ეკონომიკური კატეგორიის ფუნქციებში ვლინდება მისი არსი, შინაგანი შინაარსი და საზოგადოებრივი დანიშნულება. გადასახადების ფუნქციები გამოხატავს რა, მათ სოციალურ-ეკონომიკურ არსს, გადასახადებისა და მათი სხვა ეკონომიკურ კატეგორიებთან ურთიერთკავშირის გაგების საშუალებას იძლევა.

გადასახადის ფუნქცია გულისხმობს მისი არსისა და თვისების გამოვლენას, აგრეთვე საზოგადოებაში მისი როლის განსაზღვრას. ფუნქცია გვიჩვენებს თუ როგორ ხდება მოცემული ეკონომიკური კატეგორიის, როგორც შემოსავლის განაწილებისა და გადანაწილების ინსტრუმენტის გამოყენება, მისი მეშვეობით მოსახლეობის ცალკეულ ჯგუფებს შორის შემოსავლების გამოთანაბრება და ეკონომიკის რეგულირება-სტიმულირება.

გადასახადის „ფუნქცია გვიჩვენებს თუ როგორ ხდება მოცემული კატეგორიის, როგორც შემოსავლის განაწილებისა და გადანაწილების ინსტრუმენტის გამოყენება, მისი მეშვეობით მოსახლეობის ცალკეულ ჯგუფებს შორის შემოსავლების გამოთანაბრება და ეკონომიკის რეგულირება-სტიმულირება“. (მესხია ...2002:38).

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

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

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

სახელმწიფო ხელისუფლება გადასახადების ფისკალური ფუნქციის მეშვეობით უზრუნველყოფს:

- სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის დაბალანსების მიღწევას;

- საბიუჯეტო სისტემის სხვადასხვა რგოლებს შორის საგადასახადო შემოსავლების თანაბარზომიერად გადანაწილებას;

- მაღალი დონის სოციალური ინფრასტრუქტურის შექმნას სახელმწიფოსა და ცალკეულ რეგიონებში;

- ყველა პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური ამოცანების შესრულებას.

ფისკალური ფუნქციის მნიშვნელობა იზრდება საბაზრო ეკონომიკის განვითარების კვალობაზე. გასული, მე-20 საუკუნისათვის დამახასიათებელი იყო ყველა საგადასახადო შემოსავლების მნიშვნელოვანი ზრდა, განპირობებული წარმოების გადიდებითა და მეცნიერულ-ტექნიკური რევოლუციით, რამაც გამოიწვია ეროვნული შემოსავლის გადიდების რეალური შესაძლებლობა და შესაბამისად, სახელმწიფო ბიუჯეტის ფინანსური რესურსების ზრდა.

გადასახადების ფისკალური ფუნქციის მნიშვნელობა პირველად შეიცვალა თანამედროვე ეპოქაში თავისუფალი კონკურენციის ეპოქასთან შედარებით, ფაქტობრივად გადასახადებს თანდათანობით ჩამოსცილდა ექსპლუატატორული ბუნება, განვითარებული სოციალური ორიენტაციის ქვეყნებში. ჩვენ მიგვაჩნია, რომ გადასახადების მეშვეობით ბიუჯეტის შემოსავლების პერმანენტული ზრდა გადასახადების ექსპლუატაციის მაჩვენებელი არ არის. პირიქით, დასავლეთის ეკონომიკურად განვითარებული ქვეყნების სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების მნიშვნელოვანი ნაწილი ხმარდება არ მარტო საკუთარი ქვეყნის მოსახლეობის სოციალური მდგომარეობის გაუმჯობესებას, არამედ განვითარებადი ქვეყნების ეკონომიკური ჩამორჩენილობიდან გამოყვანას, ამ ქვეყნების მოსახლეობის ცხოვრების დონის ამაღლებას. ამასთან, განვითარებულ ქვეყნებს აკისრიათ მშვიდობის შენარჩუნება გლობალურ თუ რეგიონალურ დონეზე, ეკოლოგიური წონასწორობის დაცვა და სხვა ანომალიური მოვლენების სალიკვიდაციო ღონისძიებათა ხარჯების დაფინანსება.

„მე-20 საუკუნის უკანასკნელ ათწლეულში მსოფლიოში რამდენადმე შენედა საგადასახადო მექანიზმით სახელმწიფოთა ერთობლივი შემოსავლების გადანაწილების პროცესი, თუმცა მისი წილი მაინც მაღალია და იგი 50%-ს აღწევს. მაგალითად, თუ შვეციაში, ირლანდიაში და დანიაში სახელმწიფოს წილი ეროვნული შემოსავლის განაწილებაში 50%-ს აღემატება, ინგლისში, იტალიაში, საფრანგეთში, ავსტრისა და სხვა მოწინავე ქვეყნებში იგი 50%-ს აღწევს, ხოლო იაპონიაში მხოლოდ – 35%-ს აღემატება. გადასახადების ფისკალური ფუნქცია, რომლის მეშეობითაც წარმოებს ეროვნული შემოსავლის ნაწილის განსახელმწიფოებრიობა ფულადი ფორმით, ქმნის ეკონომიკაში სახელმწიფოს ჩარევისთვის ობიექტურ წინაპირობებს, სწორედ ამიტომ გადასახადის

ფისკალური ფუნქცია მნიშვნელოვანწილად განაპირობებს მისი მარეგულირებელი ფუნქციის განვითარებას“. (ბახტაძე ... 2007:33).

გადასახადების სოციალური ფუნქციის, ანუ მოსახლეობის სხვადასხვა ჯგუფების შემოსავლების გამოთანაბრების ფუნქციის ამოცანაა მაღალშემოსავლიანი ფიზიკური და იურიდიული პირების პროგრესული საგადასახადო განაკვეთებით დაბეგვრის მეშვეობით ეროვნული შემოსავლის დაბალშემოსავლიან ჯგუფში გადანაწილება.

გადასახადების სოციალური ფუნქციის რეალიზაცია ხორციელდება სხვადასხვა მოცულობის შემოსავლებზე არათანაბარი დაბეგვრის გზით. საწარმოებისა და მოსახლეობის პირადი შემოსავალი უმეტესწილად იბეგრება პროგრესული საშემოსავლო გადასახადით. როგორც პრაქტიკა გვიჩვენებს, პროგრესული მეთოდით გადასახადების ამოღება იწვევს აზრთა სხვადასხვაობას მოსახლეობის ცალკეულ ფენებში. დაბალშემოსავლიანები თვლიან, რომ გადასახადის განაკვეთი მაღალ შემოსავლებზე კიდევ უფრო უნდა გაიზარდოს, ხოლო მაღალშემოსავლიანები თვლიან, რომ მათი შემოსავლების მაღალი კოეფიციენტებით დაბეგვრა ამუხრუჭებს ინვესტიციურ აქტივობას და შესაბამისად ეკონომიკურ ზრდას.

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

**გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქციის** არსი იმაში მდგომარეობს, რომ გადასახადები აქტიურად მონაწილეობენ რა ეროვნული შემოსავლის გადანაწილებით პროცესში, ასტიმულირებენ, ან ანელებენ ამ პროცესის ტემპებს, აძლიერებენ, ან ასუსტებენ კაპიტალის დაგროვებას, აფართოებენ, ან ამცირებენ მოსახლეობის მყიდველობით უნარიანობას. გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქცია მჭიდრო კავშირშია გადასახადების ფისკალურ ფუნქციასთან. სახელმწიფოებისათვის ეროვნული შემოსავლის ნაწილის მობილიზაცია, იქნება ეს მისი გადიდების, თუ შემცირების პოზიციებიდან, მუდმივად იწვევს გადამხდელებთან სისტემატიურ შეხებას, რაც საბოლოო ჯამში, საშუალებას აძლევს ხელისუფლებას რეალური ზემოქმედება მოახდინოს ქვეყნის ეკონომიკაზე, კვლავწარმოების პროცესის ყველა სტადიაზე. საყურადღებოა, რომ მარეგულირებელი ფუნქცია დიდ ეფექტს იძლევა ეკონომიკური სტაბილიზაციის პირობებში. ამასთან, კრიზის პირობებში მისი მნიშვნელობა ეცემა.

გადასახადების მარეგულირებელ ფუნქციას ხშირად ეკონომიკურ ფუნქციასაც უწოდებენ, ამ ბოლო დროს ეკონომიკურ ლიტერატურაში მას გადასახადების მასტიმულირებელ ფუნქციადაც მოიხსენიებენ, თუმცა, მისი შინაარსის გაგებაში რაიმე პრინციპული განსხვავება არ შეინიშნება.

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

სახელმწიფო ეკონომიკის რეგულირებას ახორციელებს დაბეგვრის სისტემის ცვლილებით, გადასახადების მანევრირებით და საგადასახადო შეღავათების დაწესებით. პრაქტიკაში ეკონომიკური რეგულირებისათვის გამოიყენება ორი საგადასახადო მოდელი: ლიბერალური და მკაცრი.

**ლიბერალური საგადასახადო მოდელის** გამოყენებისას დაბალია საგადასახადო განაკვეთები, შედარებით მეტია საგადასახადო შეღავათების წრე, რის გამოც გადასახადის გადამხდელებს თავიანთ განკარგულებაში რჩებათ შემოსავლების უფრი დიდი ნაწილი და შესაბამისად, შესაძლებლობა ეძლევათ

წარმართონ იგი ინვესტირებისათვის, საწარმოთა ტექნიკური და ტექნოლოგიური სრულყოფისათვის, რაც საბოლოო ჯამში იწვევს შრომის ნაყოფიერების გადიდებას, პროდუქციის კონკურენტუნარიანობის ამაღლებას და ეკონომიკურ ზრდას.

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

გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქცია ნიშნავს, რომ გადასახადები, როგორც გადანაწილებითი პროცესის აქტიური მონაწილე სერიოზულ გავლენას ახდენს წარმოებაზე, ასტიმულირებს, ან აბრკოლებს მის ტემპებს, აძლიერებს, ან ასუსტებს კაპიტალის დაგროვებას, აფართოვებს, ან ამცირებს მოსახლეობის გადახდისუნარიანობას. ამასთან, ხაზგასასმელია ის გარემოებაც, რომ ეკონომიკური პროცესების რეგულირების აუცილებლობა წარმოშვა სასაქონლო-საბაზრო ურთიერთობებმა. ეს ურთიერთობები ითვალისწინებს სამეურნეო სუბიექტების თავისუფალ განვითარებას, თანაც ბაზარი მოითხოვს მის მონაწილეთა უფლებების გაფართოებას, მათი დამოკიდებულების ზრდას და იმავდროულად წარმოების შედეგებზე პასუხისმგებლობას.

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

ჩვენის აზრით საგადასახადო რეგულირების საბოლოო მიზანია – განუწყვეტელი საინვესტიციო პროცესების უზრუნველყოფა, უკეთესი ფინანსური შედეგების მიღწევა და ამით საერთო სახელმწიფოებრივ ფულად საშუალებათა ფონდის გადიდება.

გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქციის მეშვეობით გადასახადები, როგორც წარმოებით ურთიერთობათა სპეციფიკური ფორმა გავლენას ახდენს წარმოების ფაქტორებზე - შრომასა და კაპიტალზე.

„წარმოებაში დასაქმებული მუშაკი შრომის ანაზღაურებით მიღებული შემოსავლით ყიდულობს მისი და ოჯახის პირად მოთხოვნათა დასაკმაყოფილებელ საქონელს, მომსახურებას და იხდის გადასახადებს. ამ უკანასკნელის გავლენით შრომის ანაზღაურებაზე სამი მიმართულებით მოქმედებს:

ჯერ ერთი, გადასახადის სიდიდე განისაზღვრება შრომის ანაზღაურების დონით, რომელშიც ჩართულია გადასახადიც;

მეორე, იგი გავლენას ახდენს ერთობლივი მოთხოვნის დონესა და სტრუქტურაზე, ხოლო ბაზრის მექანიზმის მეშვეობით ზემოქმედებას ახდენს წარმოების შენელებასა და აღმავლობაზე;

მესამე, გადასახადები განსაზღვრავს წარმოების ხარჯებსა და საქონლის (მომსახურების) ფასებს შორის თანაფარდობას. სწორედ ეს თანაფარდობა მეწარმის მიერ საწარმოო სიმძლავრეების გამოყენების ან რეალიზაციის პროცესში წარმმართველ როლს ასრულებს“. (Поляка ... 2003:16).

გადასახადების მარეგულირებელი და ფისკალური ფუნქციები ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირურთიერთობებში იმყოფებიან. სახელმწიფოს მიერ გადასახადების მეშვეობით ეროვნული შემოსავლის ნაწილის აკუმულირება იწვევს წარმოების პროცესის მონაწილეებთან გადასახადების შეხებას, რაც სახელმწიფო ხელისუფლებას შესაძლებლობას აძლევს გავლენა მოახდინოს ქვეყნის ეკონომიკაზე კვლავწარმოების ყველა სტადიაზე. რადგანაც წარმოების განვითარება განპირობებულია მისი შინაგანი მოთხოვნილებებით, მარეგულირებელი და ფისკალური ფუნქციები გამოხატავს გადასახადების არსებით მხარეს და ობიექტურ ხასიათს.

გადასახადების მარეგულირებელი და ფისკალური ფუნქციები წარმოადგენს წინააღმდეგობათა ერთობლიობას. ორივე ფუნქცია შინაგანად ერთიანია.

ფისკალური ფუნქცია წარმოიშვა რა გადასახადებთან ერთად, განაპირობა მარეგულირებელი ფუნქციის ამოქმედება და განვითარება. საგადასახადო



შემოსავლების მზარდმა ფისკალურმა მნიშვნელობამ შექმნა წარმოების პროცესზე ფართო და გაღრმავებული ზემოქმედების შესაძლებლობა. ამასთან, წარმოების რეგულირება, რომელიც მიმართულია ეკონომიკური ზრდის დასაჩქარებლად, ამაღლებს მოსახლეობის გარკვეული ჯგუფების შემოსავლიანობას, რაც მომავალში გადასახადების ფისკალური ფუნქციის სამოქმედო ბაზას გააფართოებს.

გადასახადების ფისკალური და მარეგულირებელი ფუნქციების შინაგანი ერთიანობა არ გამორიცხავს თვით ფუნქციებში და ფუნქციებს შორის წინააღმდეგობასაც, რაც უშუალოდ გადასახადების არსშია ჩადებული, როგორც წარმოებით ურთიერთობათა სპეციფიკურ ფორმაში.

ფისკალური ფუნქცია გამოხატავს გადასახადის გადამხდელის ურთიერთობას სახელმწიფოსთან, ხოლო მარეგულირებელი ფუნქცია – სახელმწიფოს ურთიერთობას გადასახადის გადამხდელთან.

გადასახადის ფისკალური ფუნქციის გამოვლინება სახელმწიფოს შემოსავლებში მათ მონაწილეობაზე აისახება.

ამრიგად, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში შესამჩნევად იზრდება გადასახადების, როგორც ეროვნული ეკონომიკის რეგულატორის როლი და მნიშვნელობა. გადასახადები წარმოადგენს მართვის ერთ-ერთ მთავარ ეკონომიკურ მეთოდს, რომელიც მეწარმეთა და საკუთრების სხვადასხვა ფორმის მქონე სამეურნეო ერთეულების კომერციულ ინტერესებთან საერთო-სახელმწიფოებრივი ინტერესების მჭიდრო კავშირს უზრუნველყოფს. გადასახადების მეშვეობით განისაზღვრება მეწარმეთა და საკუთრების ყველა ფორმის საწარმოთა შორის ურთიერთობა, იქნება იგი სახელმწიფო თუ ადგილობრივ ბიუჯეტებთან მიმართებაში. გადასახადების მოწესრიგებით საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობა რეგულირდება.

გადასახადები მოწოდებულია ხელი შეუწყოს ახალი ეკონომიკური სისტემის დამკვიდრებას და უზრუნველყოს ეკონომიკური რეფორმების განხორციელება, ეკონომიკის კრიზისული მდგომარეობიდან გამოყვანა, გარდამავალი პერიოდისათვის დამახასიათებელი ისეთი ძირითადი პრობლემის გადაწყვეტა, როგორცაა:

- სახელმწიფოსა და რეგიონების (ტერიტორიული ერთეულების) ფინანსური სისტემების სტაბილიზაცია;

- ეკონომიკაში სტრუქტურული გარდაქმნების დაჩქარება;

- სამეურნეო საქმიანობის აქტივიზაცია;

- მეწარმეობის განვითარების, წარმოების ზრდისა და მისი ეფექტიანობის ამაღლება.

მსოფლიოს თითქმის ყველა ქვეყანაში და მათ შორის განსაკუთრებით გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნებში, ერთ-ერთ ურთულეს პრობლემას წარმოადგენს ოპტიმალური თანაფარდობის („ოქროს შუალედის“) დადგენა გადასახადის ფისკალურ და მარეგულირებელ ფუნქციებს შორის. საგადასახადო განაკვეთების შემცირება და საგადასახადო ლიბერალიზაცია, თავისი შინაარსით, ძალიან მიმზიდველია და მას ბევრი მხარდამჭერი ჰყავს. ასეთი კონცეფცია უფრო გავრცელებული იყო გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნებში და მათ შორის საქართველოშიც. საგადასახადო განაკვეთების შემცირებამ თეორიულად და პრაქტიკულად ხელი უნდა შეუწყოს ეკონომიკურ ზრდას, რეალური სექტორის განვითარებას, მაგრამ ამ შემთხვევაში, მთავარ პრობლემას წარმოადგენს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებით უზრუნველყოფა.

**ბიუჯეტის დეფიციტის** პრობლემა დღის წესრიგში აყენებს ხარჯების შემცირების ამოცანებს, რაც ყოველთვის არაა შესაძლებელი, განსაკუთრებით კი იმ ქვეყნებში, რომლებიც საბაზრო ეკონომიკისა და დამოუკიდებელი სახელმწიფოს მშენებლობის გზას დაადგენენ. საბიუჯეტო დეფიციტის დასაფარავად ისინი ხშირ შემთხვევაში მეტისმეტად ზრდიან საშინაო და საგარეო ვალებს, რაც თავის მხრივ გრძელვადიან პერიოდში ბიუჯეტის ხარჯების გადიდებას იწვევს. ამასთანავე, დეფიციტის ზრდა ახდენს ინფლაციური პროცესების პროვოცირებას, რასაც საბოლოო ჯამში მეწარმეთა საბრუნავი საშუალებების და მოსახლეობის ფულადი შემოსავლების გაუფასურებამდე მივყავართ.

მეწარმეთა უმეტესი ნაწილი თვლის, რომ გადასახადის ორი მიზნის ერთობლივად მიღწევისათვის, ანუ გადასახადების შემცირების პარალელურად საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდისათვის საჭიროა წარმოებული პროდუქციისა და

მომსახურების მოცულობის ზრდა (საგადასახადო ბაზის განვითარება). მათი (და არა მარტო მათი) აზრით, საგადასახადო წნეხის შემსუბუქება წარმოების მოცულობის გადიდებას და შესაბამისად, საგადასახადო ბაზის გაფართოებას იწვევს. ამ დამოკიდებულების დასადასტურებლად საჭიროა გამოკვლევა, თუ როგორი ხარისხით ზემოქმედებს გადასახადების შემცირება მთლიან შიდა პროდუქტის მოცულობის ზრდაზე, ანუ საჭიროა ამ ორ სიდიდეს შორის ელასტიურობის რაოდენობრივი მახასიათებლის დადგენა.

ცნობილია, რომ თანაფარდობას გადასახადის განაკვეთის სიდიდესა და მთლიან შიდა პროდუქტის მოცულობას შორის აღწერს ლაფერის მრუდი (კონცეფცია) და მან პირველად გამოყენება ჰპოვა ამერიკის შეერთებულ შტატებში რ. რეიგანის პრეზიდენტობის დროს. პრეზიდენტის იმედი, რომ გადასახადების შემცირება გამოიწვევდა შემოსავლების გადიდებას, არ გამართლდა, პირიქით, შემცირდა შემოსავლები და იკლო ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების მოცულობამ. რა თქმა უნდა, ამ ერთი მაგალითით არ შეიძლება ლაფერის კონცეფციის ეფექტის უარყოფა, რადგან მეტ წილ, ქვეყნებში მაღალი გადასახადების და საერთოდ გადასახადების რაოდენობისა და განაკვეთების შემცირებამ გაზარდა ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების მოცულობა. ამის საუკეთესო და ნათელი მაგალითია, ვარდების რევოლუციის შემდეგ საქართველოს ხელისუფლებისა და მთავრობის მიერ განხორციელებული საგადასახადო რეფორმა, რომლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ნაწილს სწორედ, გადასახადების და საგადასახადო განაკვეთების შემცირება წარმოადგენდა. შედეგად, მივიღეთ ის, რომ თუ ყოფილი ხელისუფლების პერიოდში საგადასახადო სისტემაში გამეფებული მაღალი კორუფციისა და საგადასახადო ორგანოების მოუქნელი ადმინისტრირების პირობებში 12 საერთო-სახელმწიფოებრივი და 6 ადგილობრივი გადასახადის არსებობის პირობებში, საგადასახადო შემოსავლების უკმარისობის გამო, მუდმივად ვერ სრულდებოდა სახელმწიფო ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების მობილიზებაზე გაწერილი გეგმები, სახელმწიფო ბიუჯეტი განიცდიდა მუდმივ დეფიციტს, რასაც თან სდევდა სახელმწიფო ბიუჯეტის მუდმივი სეკვესტრები, 2005 წლის 1 იანვრიდან ხელისუფლების მიერ მიღებული ახალი საგადასახადო კოდექსით (2004 წ)

მნიშვნელოვნად შემცირებული გადასახადებისა (6 საერთო-სახელმწიფოებრივი და 2 ადგილობრივი გადასახადი) და საგადასახადო განაკვეთების პირობებშიც კი, გამართული და მოქნილი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებით, მკაცრი საგადასახადო ადმინისტრირებით, მოხერხდა საგადასახადო შემოსავლების მკვეთრი და სტაბილური ზრდა. ადრე დამკვიდრებული საბიუჯეტო სეკვესტრების ნაცვლად, გამუდმებით მიმდინარეობდა დაგეგმილი ბიუჯეტის ხარჯვითი ნაწილის ზრდა, რომელმაც, თავის მხრივ, მნიშვნელოვნად შეუწყო ხელი ქვეყნის სოციალურ - ეკონომიკურ აღმავლობასა და ეკონომიკურ განვითარებას.

ჩემი აზრით, არ შეიძლება გვერდი აუაროთ მეორე, მეტად საინტერესო ისეთ პრობლემას, როგორცაა მოცემულ კონკრეტულ პირობებში (იგულისხმება პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური გარემო), გადასახადების შემცირება. შესასწავლია, გადასახადების კიდევ უფრო შემცირება ხელს შეუწყობს თუ არა ბიუჯეტის შემოსავლების ზრდას და თუ შეუწყობს, მაშინ რამდენი დრო დასჭირდება გადასახადების შემცირების შედეგად საგადასახადო შემოსავლების შემცირების კომპენსირებას? ეს ურთულესი პრობლემაა. მისი გაანგარიშება შესაძლებელია უტყუარი და სანდო ინფორმაციის პირობებში. ისეთ გარემოში კი, როდესაც ჯერ კიდევ არაა ჩამოყალიბებული აღრიცხვისა და სტატისტიკის ანგარიშგების მეთოდოლოგიურად გამართული სისტემა და ინფორმაციული მონაცემები მუდმივად იცვლება, ასეთი გაანგარიშების ჩატარება მეტად სარისკოა და ცხადია, შედეგების უტყუარობაზე პასუხისმგებლობას ვერავინ აიღებს.

ამიტომაც, მიზანშეწონილია გამოვიყენოთ ანალოგიის მეთოდი. „ამ მხრივ, საინტერესოა ევროსაბჭოს წევრი ზოგიერთი ქვეყნის მონაცემები. გაანგარიშებები მოწმობენ, რომ ამ ქვეყნებში საგადასახადო კოეფიციენტის (ანუ გადასახადების ჯამის შეფარდება მშპ-თან) შემცირება 10 პროცენტული პუნქტით იწვევს მშპ-ს ყოველწლიურად 0,5 - 1%-ით ზრდას. პრაქტიკულად ეს ნიშნავს, რომ ლაფერის ჰიპოთეზა ყველა ქვეყანაში პრაქტიკულად არ დასტურდება.

რაც შეეხება გარდამავალი ქვეყნების შესაბამისი მაჩვენებლების ანალიზის შედეგებს, ირკვევა, რომ სპეციფიკური დამოკიდებულება ყალიბდება გადასახადის დონესა და მშპ-ის სიდიდეს შორის. სახელმწიფოები, რომლებიც

ამოიღებენ შედარებით მაღალ გადასახდებსა და შესაბამისად, აქვთ მეტი შესაძლებლობა დააბანდონ ინვესტიციები საწარმოო სფეროში, გამოიყენონ მეცნიერულ-ტექნიკური ინოვაციები, ხასიათდებიან ეკონომიკური ზრდის უფრო მაღალი ტემპებით. მაგალითად, რეალური მშპ-ის საშუალო წლიური ზრდის ტემპები 1996-1998 წლებში ბელორუსიაში, უნგრეთში, მაკედონიაში, პოლონეთში, სლოვაკეთში, სლოვენიაში, ხორვატიასა და ჩეხეთში, სადაც სახელმწიფო შემოსავლები აჭარბებენ მშპ-ის 40%-ს, შეადგენს 4,4%-ს. იმ ქვეყნებში კი, სადაც საგადასახადო კოეფიციენტი მერყეობდა 30-40%-ის ფარგლებში (ბულგარეთი, ლიტვა, მოლდავეთი, რუსეთი, უკრაინა, ესტონეთი), აღნიშნული მაჩვენებელი წელიწადში 0,6%-ს შეადგენდა.

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

**(მესხია ...2004:86).**

სწორედ ამიტომაც თანამედროვე საქართველოს საერთო-ეკონომიკური პოლიტიკის ერთ-ერთი მთავარი პრობლემა ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის შექმნა.

## თავი II. საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში

### 2.1 საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი შეფასების კრიტერიუმები

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

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

სახელმწიფო და მისი შესაბამისი ინსტიტუტების სახით გადასახადის ეკონომიკური დანიშნულების წარმატებით რეალიზაციისათვის ყოველი ეკონომიკური სისტემა შესაბამისი საგადასახადო სისტემის ფორმირებას ახდენს.

საგადასახადო სისტემის ქვეშ იგულისხმება საშემოსავლო, სამომხმარებლო, რესურსული და ქონებრივი გადასახადების ქვესისტემაში სტრუქტურირებული კორპორაციებისა და მოქალაქეების ერთობლივი შემოსავლების ნაწილის განზოგადების იმპერატიული ფორმების, აგრეთვე ეკონომიკურ-სამართლებრივი და მეთოდურ-ფუნქციონალური პრინციპებისა და მოქმედების რეალიზაციაში მომყვანი საფინანსო – საგადასახადო ადმინისტრაციის სახით მართვის სახელმწიფო ორგანოების ერთობლიობა. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, საგადასახადო სისტემა ესაა კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახადებისა და მოსაკრებლების, მათი პრინციპების, ფორმებისა და მეთოდების დადგენის, ცვლილებების, გაუქმების, გადახდისა და ამოღების, აგრეთვე, გადასახადებისგან თავის არიდებაზე პასუხისმგებლობის ნორმების ერთობლიობა.

კანონმდებლობით დადგენილი წესით ამოღებული გადასახადები, მოსაკრებლები, ბაჟი და სხვა გადასახადები ერთობლიობაში საგადასახადო სისტემას ქმნიან. გადასახადის მრავალფეროვნების, მათი სახეებისა და სტრუქტურების, ამოღების ხერხების, საბაზისი განაკვეთების, შეღავათებისა და ხელისუფლების სხვადასხვა დონის ფისკალური რწმუნების მიხედვით საგადასახადო სისტემები ერთმანეთისაგან მნიშვნელოვნად განსხვავდებიან. აქედან გამომდინარე, ისინი პრაქტიკაში მრავალგვარი სახითა და ეროვნული თავისებურებების სიმრავლით წარმოგვიდგება.

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

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

საგადასახადო პოლიტიკა წარმოადგენს გადასახადების ასაკრეფად სახელმწიფოს დონისძიებათა ერთობლიობას, რომელიც ტარდება ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის მხარდასაჭერად, წარმოების მოცულობასა და მოსახლეობის გადახდისუნარიან მოთხოვნას შორის დისპროპორციის აღმოფხვრის მიზნით. თეორიულად საგადასახადო დაბეგვრის დონე უნდა შეესაბამებოდეს იმ ფაზას, რომელშიც ქვეყნის ეკონომიკა იმყოფება. კერძოდ, წარმოების აღმავლობის პირობებში საჭიროა გადასახადების განაკვეთების გაზრდა, რაც არ გამორიცხავს პრიორიტეტული დაბეგვრისათვის მათი კლების ალბათობას, კრიზისის შემთხვევაში - კი გადასახადების განაკვეთების შემცირებასა და

მწარმოებლისათვის საგადასახადო შეღავათების შემოღებას, რიგ შემთხვევაში კი რეგრესული განაკვეთის დადგენას გადასახადებზე.

საგადასახადო პოლიტიკის რეალიზება წარმოებს საკანონმდებლო და სხვა ნორმატიული აქტების მიღების საფუძველზე, რომლებიც ადგენს ქვეყანაში ასაკრეფი გადასახადების სახეებს, ასევე გადამხდელთა წრეს, საგადასახადო განაკვეთებს, საგადასახადო შეღავათებს, გადამხდელთა პასუხისმგებლობას, გადასახადების განაწილებას ბიუჯეტის დონეებს შორის.

ქვეყანის საზოგადოებრივ-პოლიტიკური მდგომარეობა, საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობათა სისტემაში ჩამოყალიბებული ტრადიციები – ეს სწორედ ის ფაქტორებია, რომლებიც ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის პრინციპებს განსაზღვრავენ. საგადასახადო პოლიტიკის შინაარსი და მიზნები განპირობებულია საზოგადოების სოციალურ-ეკონომიკურ წყობათა და ხელისუფლებაში მყოფი სოციალური ჯგუფების ინტერესებით.

ლ. ოკუნოვი საგადასახადო პოლიტიკის სამ ტიპს გამოყოფს:

**პირველი ტიპი** – მაქსიმალური გადასახადების პოლიტიკა, რომლის დროსაც სახელმწიფოსათვის მზადდება „საგადასახადო ხაფანგი“ და გადასახადების ზრდა სახელმწიფო შემოსავლების მატებით არ ხასიათდება. განაკვეთის ზღვრული საზღვრები დადგენილია და ყოველი კონკრეტული შემთხვევის დროს მრავალ ფაქტორზეა დამოკიდებული. საზღვარგარეთის მეცნიერები ზღვრულ განაკვეთად 50%-ს მიიჩნევენ.

**მეორე ტიპი** – გონივრული საგადასახადო პოლიტიკა, რომელიც მეწარმეობის განვითარებას ხელშემწყობი და ხელსაყრელი საგადასახადო კლიმატით უზრუნველყოფს. მეწარმე გადასახადებით დაბეგვრიდან მაქსიმალურად თავისუფლდება, მაგრამ ამ შემთხვევაში სოციალური პროგრამების უზრუნველყოფა იზღუდება, რადგანაც სახელმწიფო შემოსავლები მცირდება.

**მესამე ტიპი** – საგადასახადო პოლიტიკა, რომელიც დაბეგვრის საკმაოდ მაღალ დონეს ითვალისწინებს, ოღონდ მნიშვნელოვანი სოციალური დაცვის პირობებში. ამასთან, საგადასახადო შემოსავლებს მიმართავენ სხვადასხვა სოციალური ფონდის გაზრდაზე.



ჩვენის აზრით მძლავრი ეკონომიკის პირობებში, საგადასახადო პოლიტიკის დასახელებული ყველა ტიპი წარმატებით ერწყმის ერთმანეთს. ჩემი მოსაზრება ემთხვევა იმ მეცნიერთა შეხედულებებს, რომლებიც ამტკიცებენ, რომ საქართველოსათვის დამახასიათებელია საგადასახადო პოლიტიკის პირველი ტიპის მესამესთან შერწყმა.

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

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

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

აუცილებელია აღვნიშნოთ, რომ „საგადასახადო სისტემა“ და „გადასახადების სისტემა“ არატოლფასი ცნებებია. კერძოდ, ჩვენის აზრით საგადასახადო სისტემა უფრო ფართე ცნებაა, ვინაიდან იგი ხასიათდება ეკონომიკური და სამართლებრივ-პოლიტიკური მახასიათებლებით.

ეკონომიკურ მახასიათებელს პირველ რიგში მიეკუთვნება საგადასახადო ტვირთი.

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

კონკრეტული გადასახადის გადამხდელთან მიმართებაში, საგადასახადო ტვირთის კატეგორია ასახავს გადასახადის გადამხდელის ერთობლივი შემოსავლიდან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადების წილს. როგორც წესი, ამ მაჩვენებლის გამოთვლა წარმოებს ყველა დარიცხული გადასახადების ჯამის შეფარდებით საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების რეალიზაციის მოცულობასთან, სხვა რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების ჩათვლით). ზოგჯერ, უფრო მეტი სიზუსტისთვის, ფისკალური შენატანების შემადგენლობაში ჩაირთვება სახელმწიფო ფონდების შენატანებიც.

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

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

უდავოა, რომ რაციონალური საგადასახადო სისტემა და არაკაბალური გადასახადები ეკონომიკის განვითარებაზე დადებითად მოქმედებს.

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

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

ზოგადად, ეკონომიკურ ურთიერთობებში საგადასახადო სისტემა მოწოდებულია უზრუნველყოს სახელმწიფო ფინანსური რესურსებით.

ნებისმიერი ქვეყნის საგადასახადო სისტემა მოიცავს საგადასახადო სამსახურების ორგანოებს, საგადასახადო ურთიერთობათა მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებს და გადასახადების, მოსაკრებლების და ბაჟის სახით საბიუჯეტო სისტემაში აუცილებელი გადასახადების ერთობლიობას.

თანამედროვე განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემათა ჩამოყალიბება სხვადასხვა ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური პირობების ზემოქმედებით მოხდა. გადასახადების სახეების, მათი სტრუქტურის, ამოღების წესების, განაკვეთების, ხელისუფლების სხვადასხვა დონეზე

ფისკალური უფლებამოსილების, საგადასახადო ბაზის, გადასახადების მოქმედების სფეროს, საგადასახადო შეღავათების მიხედვით განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემები ერთმანეთისაგან ძირეულად განსხვავდებიან.

ამასთან, განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემებს გააჩნიათ საერთო თავისებურებებიც, კერძოდ:

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

2. სახელმწიფო საგადასახადო შემოსავლების გადიდების ახალი გზების ძიება;

3. გადასახადები იბეგრება საქონლის მწარმოებლების, საოჯახო მეურნეობების ან კომპანიების შემოსავლის წყაროსთან;

4. საგადასახადო დაბეგვრას ექვემდებარება საოჯახო მეურნეობის, ან მათი წევრების შემოსავლები, საბოლოო მომხმარებელთა ხარჯები, საცალო ვაჭრობის შემოსავლები, სამეწარმეო საქმიანობიდან მიღებული მთლიანი შემოსავლები, სამეწარმეო შემოსავლები საამორტიზაციო ანარიცხების გამოკლებით, შრომის ანაზღაურების ფონდი, მოგება, ხელფასი, დანაზოგები, დივიდენდები.

**განვითარებულ ქვეყნებში მოქმედებენ გადასახადების შემდეგი ძირითადი სახეები:**

- ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი;
- იურიდიულ პირთა საშემოსავლო (მოგების) გადასახადი;
- ბრუნვის გადასახადი (დამატებული ღირებულების გადასახადი, გაყიდვიდან გადასახადი);
- სოციალური დაზღვევის ფონდებში შენატანები;
- მოხმარებაზე განსაკუთრებული სახის გადასახადები;
- გადასახადები, რომელთა დაბეგვრის ბაზაა დაგროვილი სიმდიდრე (ქონების გადასახადი, მემკვიდრეობისა და ნაჩუქრობის გადასახადი).

გადასახადები იყოფა პირად და რეალურ გადასახადებად. პირადი გადასახადები ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ მდგომარეობას და მის გადახდისუნარიანობას, ხოლო რეალური გადასახადებით

იბეგრება საქმიანობა, ან საქონელი, ე. ი. გაყიდვა, ყიდვა ან ქონების ფლობა (საკუთრება). გადასახადის გადამხდელის ინდივიდუალური ფინანსური მდგომარეობის მიუხედავად, რეალური გადასახადით შეიძლება დაიბეგროს როგორც ფიზიკური, ისე იურიდიული პირი. პირადი გადასახადით იბეგრება მხოლოდ მოსახლობის შემოსავალი.

საგადასახადო სისტემის აგების საერთო, ზოგადი პრინციპები კონკრეტულ გამოხატულებას პოულობენ გადასახადების საერთო ელემენტებში, რომლებშიც თავს იყრიან: სუბიექტები, ობიექტები, წყაროები, დაბეგვრის ერთეულები, განაკვეთები, შეღავათები და საგადასახადო სარგოები.

როგორც საგადასახადო სისტემების შინაარსის, ასევე საგადასახადო სისტემების შეფასების კრიტერიუმებზე მეცნიერ-ეკონომისტებს შორის ერთიანი მოსაზრება არ არსებობს. მაგალითად:

„ეკონომიკურად განვითარებული ქვეყნებისთვის აღიარებულია საგადასახადო სისტემის 5 ძირითადი კრიტერიუმი:

1. **ეკონომიკური ეფექტიანობა.** საგადასახადო სისტემა წინააღმდეგობაში არ უნდა იყოს რესურსების ეფექტიანად განაწილებასთან;

2. **ადმინისტრაციული სიმარტივე.** ადმინისტრაციული სისტემა უნდა იყოს მარტივი და გამოსაყენებლად შედარებით იაფი;

3. **მოქნილობა** - შეძლოს ცვალებად ეკონომიკურ პირობებზე სწრაფი რეაგირება;

4. **პოლიტიკური პასუხისმგებლობა.** საგადასახადო სისტემა ისე უნდა იყოს აგებული, რომ ადამიანებს სჯეროდეთ, რომ ისინი იხდიან იმიტომ, რომ პოლიტიკურ სისტემას შეეძლოს ზუსტად გამოხატოს მათი უპირატესობა;

5. **სამართლიანობა.** საგადასახადო სისტემა სამართლიანი უნდა იყოს საზოგადოების სხვადასხვა წევრის მიმართ“. (სტიგლიცი 1997:369).

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

ნეიტრალიზაცია, ორგანიზაციული სიმარტივე, მოქნილობა და გადამხდელის მხრიდან გადასახადების გაკონტროლება“ (იაკობსონი 1996:129).

დ. ჩერნიკი, ეყრდნობა რა ადამ სმიტის კლასიკურ ნაშრომს „გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ“ გვთავაზობს საგადასახადო სისტემის შეფასების შემდეგ კრიტერიუმებს, პრინციპებს: სამართლიანობას, მოხერხებულობასა და ეკონომიურობას“. (ჩენიკი 1997:34).

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

მაგრამ ახალი ეკონომიკური სისტემის დანერგვის პროცესში ჩვენი შეხედულებები ნაწილობრივ შეიცვალა. პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ საბაზრო ეკონომიკაში გარდამავალ პერიოდში საგადასახადო სისტემა მაშინ ფუნქციონირებს ოპტიმალურად, როდესაც აგებულია ისეთ პრინციპებზე, როგორცაა: სამართლიანობა, თანასწორობა, სიმარტივე და განსაზღვრულობა.

ქვეყანაში საბაზრო ეკონომიკის მშენებლობის პროცესში საგადასახადო სისტემით უკმაყოფილება და მისი მწვავე კრიტიკა უპირატესად გამოწვეულია გადასახადების სამართლიანობის დეფიციტით, კერძოდ იმით, რომ ეს გადასახადები ხშირ შემთხვევაში არასამართლიანად არის მიჩნეული.

საგადასახადო სამართლიანობა გულისხმობს გადასახადით დაბეგვრის საყოველთაოობას და მოქალაქეთა შორის მათი განაწილების თანაბრობას შემოსავლების მიხედვით. საგადასახადო დაბეგვრის პრაქტიკაში თანასწორობის პრინციპის გამოყენებას ორ საუკუნეზე მეტი ხნის ისტორია აქვს: ჯერ კიდევ მეთვრამეტე საუკუნის მეორე ნახევარში საფრანგეთის ფინანსთა მინისტრი ამატი ტერე წერდა: „მე უფრო ვცდილობ მივადწიო გადასახადის განაწილებაში თანასწორობას, ვიდრე მის ზუსტად გადახდას“. (ფორ 1979:172).

ძალიან ძნელია ნებისმიერი სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის სამართლიანობისა, თუ უსამართლობის ზუსტად განსაზღვრა. ცნობილია სამართლიანობის ორგვარი გაგება: **ჰორიზონტალური და ვერტიკალური**.

ჰორიზონტალურად სამართლიან საგადასახადო სისტემასთან მაშინ გვაქვს საქმე, როდესაც ადამიანები გადასახადებით ერთნაირად, თანაბრად იბეგრებიან. აშშ-ში საგადასახადო პრაქტიკაში ჰორიზონტალური თანასწორობის პრინციპს ისეთ მნიშვნელობას ანიჭებენ, რომ ამის შესახებ ქვეყნის კონსტიტუციაში სპეციალურად შეიტანეს 24-ე შესწორება. ის საგადასახადო სისტემა, რომელიც ეწევა ადამიანთა დისკრიმინაციას რასის, კანის ფერის, თუ სარწმუნოების მიხედვით, არასამართლიანი და მიუღებელია. ამასთან საყურადღებოა, რომ ჰორიზონტალური თანასწორობა პრაქტიკულად ძნელად განსახორციელებელია. არ მოიძებნება ორი ყოველმხრივ ერთნაირ პირობებში მყოფი ადამიანი, რომელთა მიმართ საგადასახადო დაბეგრვაში სამართლიანობის პრინციპი სრულყოფილად იქნება დაცული. მხედველობაში გვაქვს ასაკის, სქესის, ოჯახური მდგომარეობის სხვადასხვაობა.

მაგალითად, 65 წელზე ხნირ მოქალაქეს გადასახადებში შეღავათები ეძლევა, რასაც მოკლებული არიან ახალგაზრდები. ორივე მოქალაქე, რომელთაც ერთნაირი შემოსავლები აქვთ, ოჯახის შექმნის შემდეგ უფრო მეტ გადასახადს იხდის, ვიდრე ქორწინებამდე იხდიდა. სხვა თანაბარ პირობებში რამდენად სამართლიანი იქნება ერთნაირი შემოსავლების მქონე ქალი და კაცი ერთნაირად დაიბეგროს? სოციალური დაცვის თვალსაზრისით, სამართლიანობის პრინციპის გამოყენებას ისიც ართულებს, რომ მსოფლიოში ქალები საშუალოდ მამაკაცებზე დიდხანს ცოცხლობენ, და შესაბამისად, მათი საპენსიო ასაკის ხანგრძლივობაც მეტია, რაც, თავის მხრივ, საჭიროებს საპენსიო სახსრების რეზერვში მეტი ოდენობით მოზიდვას. ძნელია ეს პრობლემა ჰორიზონტალური სამართლიანობის პრინციპით გადაწყვიტო.

თუ საგადასახადო დაბეგრვის ჰორიზონტალური სამართლიანობის პრინციპი მოითხოვს, ერთიანი მახასიათებლების მქონე პირები გადასახადებით ერთნაირ დონით იბეგრებოდეს, **ვერტიკალური სამართლიანობის პრინციპის** თანახმად, ერთი ადამიანი თავისი მდგომარეობიდან გამომდინარე მეტ გადასახადს უნდა იხდიდეს, ვიდრე მეორე. ამ შემთხვევაში ახალი პრობლემები წამოიჭრება: აუცილებელია განისაზღვროს ვინ უნდა გადაიხადოს გადასახადი უფრო დიდი განაკვეთით. ეს პრობლემა კანონით უნდა იყოს დარეგულირებული.

იმის განსასაზღვრად თუ ვინ რა დოზით გადაიხადოს გადასახადი, მსოფლიო პრაქტიკა იყენებს ზოგად კრიტერიუმებს, მათ შორის: ადამიანთა ერთ ჯგუფს გადასახადის გადახდის მეტი შესაძლებლობა აქვს, მეორე ჯგუფი ფლობს ეკონომიკური კეთილდღეობის მეტ შესაძლებლობას, ხოლო მესამე ჯგუფი საერთო სახელმწიფო ხარჯებიდან მეტ შემოსავალს იღებს.

განვიხილოთ პირველი კრიტერიუმი. ფიზიკური პირი, აქვს რა უკეთესი ეკონომიკური პირობები, ვალდებულია მეტი გადასახადი გადაიხადოს. პრობლემაა ის თუ, როგორ განვსაზღვროთ ვის აქვს უკეთესი ეკონომიკური პირობები. საგადასახადო სისტემას საფუძვლად უნდა დაედოს კეთილდღეობის განმსაზღვრელი ვიწრო, კონკრეტული გაგება, და არა მოვლენათა და საერთო მდგომარეობის შეფასება. წინააღმდეგ შემთხვევაში ეს იქნება წინასწარ დადგენილი უსამართლობის აღიარება.

ეს სიტუაცია შეიძლება შევადაროთ, მაგალითად, ვალდებულებებისა და მოთხოვნების განაწილებას უშუალოდ ოჯახში. ამ შემთხვევაში, შეიძლება კონკრეტულად შევაფასოთ ოჯახის როგორც საჭიროებები, ისე შესაძლებლობები. რა თქმა უნდა, ოჯახის პირობებში უფრო ადვილად შეიძლება ამის გაკეთება, ვიდრე საერთოდ მთლიანად სახელმწიფოს მასშტაბით, ვინაიდან ამ შემთხვევაში უფრო სრულ ინფორმაციას ვღებულობთ, ვიდრე მთლიანად სახელმწიფოს შესახებ.

ნებისმიერი ნორმალური სახელმწიფო ხელისუფლების ფუნქციონირება უნდა დაეყრდნოს მოთხოვნას, როგორც საგადასახადო დაბეგვრის საფუძველს.

თანამედროვე მსოფლიოში ფართოდ არის გავრცელებული მოსაზრება იმის შესახებ, რომ არც ეკონომიკური კეთილდღეობა და არც გადასახადების გადახდის შესაძლებლობა არ არის საგადასახადო დაბეგვრის სამართლიანობის საფუძველი. როგორც ერთი, ისე, მეორე მიეკუთვნება საზოგადოებაში ფიზიკური პირის ინდივიდუალურ წვლილს, რომელიც მის მიერ შექმნილი ეკონომიკური პროდუქციის სიდიდიდან გამომდინარე განისაზღვრება.

ჭეშმარიტებასთან ყველაზე მეტად მიახლოების მიუხედავად არც მოთხოვნა დაბეგვრის სამართლიანობის საფუძველი. ამასთან, გასათვალისწინებელია შემოსავალიც, თუნდაც იმიტომ, რომ შემოსავალი და მოთხოვნა ერთმანეთისაგან



განსხვავდება დანაზოგის სიდიდით, ესე იგი შემოსავალი (შ) ან მოხმარება (მ), წარმოგვიდგება დანაზოგის (დ) სახით:

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

ამრიგად, ძირითადი საკითხია, საგადასახადო დაბეგვისაგან განთავისუფლებულია თუ არა დანაზოგი? შეილება მოგვეჩვენოს, რომ ეს კითხვა ქვემოთ მოტანილი კითხვის ეკვივალენტურია, შეიძლება თუ არა გადასახადისაგან გავანთავისუფლოთ დანაზოგებიდან მიღებული შემოსავლები, ან მისგან მიღებული უკუგება (სარგებელი, დივიდენდი, კაპიტალის ნამატზე მოგება)?

ამერიკელ ეკონომისტს ჯ. სტიგლიცს მოჰყავს ტყუპი დების მაგალითი, რომლითაც თანასწორობასთან მიმართებით ილუსტრირებულია მათი სხვადასხვა პოზიცია: „ერთის – კეთილგონიერი და მეორის – მფლანგველური. ტყუპები ერთნაირ ხელფასს იღებდნენ მთელი ცხოვრების განმავლობაში. კეთილგონიერი ტყუპისცალი თავისი ხელფასიდან 20%-ს ზოგავდა ცხოვრების საპენსიო პერიოდისათვის. მფლანგველი ტყუპისცალი კი, პირიქით, მთელ ხელფასს ხარჯავდა და საპენსიო ასაკის დადგომისას სოციალური დახმარების ორგანოებს მიმართა. აშშ-ის არსებული საგადასახადო სისტემის პირობებში კეთილგონიერი მნიშვნელოვნად მეტ გადასახადს იხდიდა, ვიდრე მფლანგველი ტყუპისცალი (დანაზოგიდან გადასახადის სახით). ამასთან, იგი ნაკლები ოდენობით იღებდა სახელმწიფო დახმარებას.

ყოველივე ამის გამო, კეთილგონიერი ტყუპისცალისათვის არსებული საგადასახადო სისტემა არასამართლიანია, იმდენად, რამდენადაც ორივე დას ერთნაირი შემოსავლები ჰქონდათ და მათი ეკონომიკური შესაძლებლობებიც იდენტური იყო. რამდენად მართებულია კეთილგონიერი დის კითხვა: რატომ უნდა შევინახო მე ჩემი და, როდესაც იგი არ მეხმარებოდა მე? სამართლიანია კეთილგონიერი „დის დასჯა“ დამატებითი გადასახადით, როდესაც მფლანგველი და თავის ხელფასს მთლიანად ხარჯავდა? ეს უკანასკნელი არ ეთანხმება ტყუპისცალის პოზიციას და მიუთითებს, რომ წარსულს არა აქვს მნიშვნელობა, რომ პენსიაზე გასვლის მომენტისათვის მათ სხვადასხვა შემოსავალი აქვთ.

სინამდვილეში კეთილგონიერი დის შემოსავალი მეტია მფლანგველი დის შემოსავალზე და ამიტომ კეთილგონიერის მეტი გადასახადით დაბეგვრა სახელმწიფოსა და საკუთარი დის სასარგებლოდ მხარდაჭერის ღირსია. ამასთან საჭიროა ქვეყნის საგადასახადო კოდექსმა სტიმული მისცეს დასაბეგრი ბაზრის გადიდების შესაძლებლობებს. საგადასახადო დაბეგვრის ბაზად მიჩნეული უნდა იქნეს მთელი შრომითი ცხოვრების შემოსავალი და არა ერთი დღის, ერთი თვის, ერთი წლისა. მთელი ცხოვრების შრომითი შემოსავალი განისაზღვრება როგორც ინდივიდის შემოსავლის სიდიდის დღევანდელი დისკონტირებული ღირებულება“. (სტიგლიცი 1997:380).

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

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

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

გადასახადები თავისთავად განასახიერებს ფინანსურ ურთიერთობათა იმ ნაწილს, რომელიც დაკავშირებულია სახელმწიფოს ფულადი შემოსავლების ფორმირებასთან, რაც აუცილებელია სახელმწიფოს შესაბამისი ფუნქციების შესასრულებლად. გადასახადები წარმოადგენს ობიექტურ აუცილებლობას, ვინაიდან განპირობებულია საზოგადოების მოთხოვნის გადიდებით, რომელსაც მივყავართ ერთობლივი მოთხოვნის ისეთი მახასიათებლების შემცირებამდე, როგორცაა პირადი მოხმარება და ინვენსტიციები. ერთობლივი მოთხოვნის

შემცირება წარმოშობს წრმოებული მთლიანი ეროვნული პროდუქტის რეალიზაციის პრობლემას, მასზე საპასუხო რეაქცია კი ერთობლივი მიწოდების კლებაა. სამართლიანია საწინააღმდეგო მტკიცებაც, იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო ტვირთის შემცირებას მივყავართ ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა განკარგულებაში დარჩენილი შემოსავლის ზრდასთან. ამასთან დაკავშირებით მართლზომიერია ველოდოთ პირადი მოხმარების, დანაზოგისა და ინვენსტიციების ზრდას. ერთობლივი მოთხოვნის ზრდა გამოიწვევს ერთობლივი მიწოდების ზრდას, ასევე მთლიანი ეროვნული პროდუქტის მოცულობის ზრდასაც. ამრიგად, გადასახადები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს, როგორც „გადახურებული“ ეკონომიკის ზრდის ან „გაგრილების“, ან დეპრესიული ეკონომიკის გამაცოცხლებელი ინსტრუმენტი.

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

- გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის დაუბეგრავი მინიმუმი;
- გადასახადის ობიექტის განსაზღვრული ელემენტების ამოღება დაბეგვრიდან;
- ცალკეულ პირთა, ან გადანხდელთა კატეგორიის განთავისუფლება გადასახდების გადახდისაგან;
- საგადასახადო განაკვეთების შემცირება;
- საგადასახადო სარგოდან დაქვითვა (საგადასახადო გადასახდელი საანგარიშო პერიოდში);
- მიზნობრივი საგადასახადო შეღავათების დაწესება, საგადასახადო კრედიტების ჩათვლით (გადასახადების აკრეფის გადავადება);
- სხვა საგადასახადო შეღავათები.

საგადასახადო შეღავათების გამოყენებით შესაძლებელია ეროვნული მეურნეობის რეგიონებისა და დარგების განვითარების სტიმულირება, ან პირიქით, შეფერხება. საგადასახადო სისტემების მეშვეობით, აგრეთვე

შესაძლებელია მცირე მეწარმეობის ხელშეწყობა (ან შეზღუდვა), მოსახლეობის ცალკეული ფენების დასაქმების ზრდა, საქველმოქმედო საქმიანობის გაფართოება სოციალურ-კულტურული და გარემოს დაცვის სფეროში.

უნდა აღინიშნოს, რომ ეფექტიანი საგადასახადო პოლიტიკის გატარებას შეუძლია მნიშვნელოვანწილად შეუწყოს ხელი სახელმწიფოს ძირითადი ეკონომიკური ამოცანების გადაჭრას. საქართველოში დღემდე არ არსებობს საგადასახადო პოლიტიკის გატარების მწყობრი კონცეფცია, რის გამოც მუდმივი ცვლილებები, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობაში შედის, ხშირად „წუთიერ“, კონიუნქტურულ ხასიათს ატარებს, რომელიც შედეგში ქვეყანაში წარმოების დაცემის, სოციალური პოლიტიკის კრახისა და სხვა ნეგატიური ეკონომიკური შედეგების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან მიზეზს წარმოადგენს. ამავდროულად აუცილებელია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო პოლიტიკა ცხადია „პანაცეა არაა ყველა უბედურებისა“, არამედ იგი ეკონომიკაზე ზემოქმედების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია სახელმწიფოს მართვის არსენალში.

## 2.2 საქართველოს საგადასახადო სისტემის როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში

საქართველოს საგადასახადო სისტემას საფუძველი მისი სახელმწიფოებრივი ჩამოყალიბების პროცესში ჩაეყარა. ეკონომიკის განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე საგადასახადო სისტემის წინაშე კონკრეტული ამოცანები იდგა, რაც იმაში გამოიხატებოდა, რომ მას უნდა უზრუნველყო სახელმწიფოს კუთვნილი შემოსავლების მობილიზება სახელმწიფოს მიერვე განსაზღვრული ხარჯების დასაფარავად.

საბჭოთა კავშირის დაშლის შემდეგ ქვეყანაში წარმოიქმნა საკუთარი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების აუცილებლობა, რომლის წინაშეც დაისახა ახალი ამოცანები. კერძოდ, მან უნდა დააკმაყოფილოს, როგორც სახელმწიფოს ინტერესები, ისე თავისუფალი ბაზრის მითხოვნები.

საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალ შემოსავლების სამსახურის ორგანოებს;

საგადასახადო ურთიერთობის მონაწილეთა უფლება-მოვალეობებსა და პასუხისმგებლობას; გადასახადების შემოღების, შეცვლისა და გაუქმების წესებს; გადასახადების ადმინისტრირების წესებს და სხვ.

საქართველოს თანამედროვე საგადასახადო სისტემა ძირითადად 1991-1992 წლების მიჯნაზე, ქვეყანაში მიმდინარე კარდინალური ეკონომიკური გარდაქმნებისა და საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლის პერიოდში ჩამოყალიბდა. რეალური საგადასახადო ურთიერთობების სამართლებრივი რეგულირების გამოცდილების უქონლობამ, კანონმდებლობის შემუშავებისათვის არსებულმა შემჭიდროვებულმა ვადებმა, ეკონომიკურმა და სოციალურმა კრიზისმა ქვეყანაში, უშუალო ზეგავლენა მოახდინა მის ჩამოყალიბებაზე. როგორც უკვე აღვნიშნეთ საქართველოს საგადასახადო სისტემა საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების ბაზაზე იქმნებოდა. ამის გამო იგი საერთო სტრუქტურითა და აგებულების პრინციპებით ძირითადად შეესაბამება მსოფლიო ეკონომიკაში გავრცელებული გადასახადებით დაბეგვრის სისტემებს.

ამასთან, ხაზგასასმელია ის გარემოებაც, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემის ძირითადი ელემენტები თავიდანვე ვერ ყალიბდებოდა ეროვნული სპეციფიკის გათვალისწინებით.

„1992 წლიდან მოყოლებული არცერთი უცხოელი, რომლებიც აქტიურად მონაწილეობდნენ საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკის ჩამოყალიბებაში, არ ითვალისწინებდა ქვეყნის ეკონომიკურ თავისებურებებს და რაოდენ გასაკვირიც არ უნდა იყოს, ისინი გვეარნახობდნენ ისეთ საგადასახადო და საბაჟო კოდექსებს, რომელთა წაკითხვაც არა თუ მეწარმესა და ბიზნესმენს, არამედ თვით, ამ კანონის მიმღებ პირებსაც უჭირდათ. შესაბამისად მათ გაგებასა და აღქმაში იყო შეცდომებიც, რამაც თავის მხრივ საქართველოს საგადასახადო სისტემის სწორად ფორმირებაზე უარყოფითი ზეგავლენა მოახდინა.

საქართველოს 1993 წლის 21 დეკემბრის კანონმა „საგადასახადო სისტემის საფუძვლების შესახებ“, განსაზღვრა საქართველოს დამოუკიდებელი საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების სამართლებრივი საფუძვლები. აღნიშნული ეტაპის დამახასიათებელი თავისებურება იყო ის, რომ პარალელურად არსებობდა ზემოთ აღნიშნულ კანონზე დაფუძნებული და

მასთან შესაბამისობაში მყოფი ნორმატიული აქტები ცალკეული გადასახადების შესახებ“. (მესხია ...1996:99).

აღნიშნული კანონი და მათთან დაკავშირებული დებულებები მოქმედებდა 1997 წლამდე, მანამ, ვიდრე საქართველოს პარლამენტის მიერ არ იქნა მიღებული და ამოქმედებული პირველი საგადასახადო კოდექსი, რომელშიც მოგვიანებით არაერთი შესწორება და ცვლილება შევიდა. საქართველოს პირველმა საგადასახადო კოდექსმა, რომელიც 1997 წლის 13 ივნისს, საქართველოს პარლამენტმა მიიღო განსაზღვრა საგადასახადო სისტემის სტრუქტურა და ფუნქციონირების ზოგადი მექანიზმი, გადასახადის სახეები, მათი გამოანგარიშების და გადახდის წესი, საგადასახადო ორგანოებისა და გადასახადის გადამხდელების ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა, საგადასახადო სამართლებრივი პრინციპები, საგადასახადო ტერმინოლოგია და ა.შ.

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

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

პრაქტიკამ დაადასტურა, რომ 1997 წელს მიღებულმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსმა, რომელიც ასევე ძირითადად უცხოელების რეკომენდაციებით იქნა მიღებული, მნიშვნელოვნად გააუარესა ქვეყანაში არსებული ბიზნესგარემო და იმდროინდელი ქართული ეკონომიკის კლანური დაყოფა გამოიწვია. მიზეზი კი ის იყო, რომ როგორც წესი, ბუნებრივია ყველა უცხოელი ცდილობს იქონიოს თავისი გავლენის სფეროები სხვა განუვითარებელ და ნაკლებად განვითარებული ქვეყნების ეკონომიკაზე, აიძულონ ამ ქვეყნების უმაღლესი პოლიტიკური პირები სხვადასხვა გზებით (გრანტები,

დაბალპროცენტიანი სესხები, მოსყიდვა და სხვა) მიაღებინონ ისეთი კანონები, რომლებიც დააკნინებს ეროვნულ ეკონომიკას და მათ ამ ქვეყნების სამომხმარებლო ბაზად აქცევს. ჩვენი მოსაზრებით სწორედ 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ამის ნათელი დადასტურება იყო.

აღნიშნულ მიზეზებთან ერთად, იმ დროისათვის არსებული საგადასახადო ორგანოების მოუქნელმა და გაუმართავმა მუშაობამ, საბაჟო და საგადასახადო სისტემაში გამეფებული კორუფციის მაღალმა დონემ, გადამხდელთა სუსტმა საგადასახადო ადმინისტრირებამ და მთლიანობაში კი საგადასახადო სისტემამ ვერ უზრუნველყო ვერცერთი ფუნქციის ნორმალური, ეფექტური შესრულება და გადაიქცა მამუხრუჭებელ ძალად, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულებაში, ასევე მეწარმეობის განვითარების თვალსაზრისით. ყოველივე აღნიშნულმა კი საბოლოო ჯამში ახალი საგადასახადო კანონმდებლობის შემუშავებისა და პრაქტიკული რეალიზაციის აუცილებლობა წარმოშვა.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის სამართლებრივ უზრუნველყოფაში შემდგომ ეტაპს წარმოადგენს 2004 წლის 22 დეკემბერს მიღებული რიგით მეორე საგადასახადო კოდექსი, რომელიც აიგო ერთის მხრივ გადასახადების ლიბერალიზაციაზე, მეორეს მხრივ კი მკაცრ საგადასახადო ადმინისტრირებაზე. ამასთან, ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ კანონმდებლობის შეცვლა საგადასახადო სფეროში სრულებითაც არ ნიშნავს პანაცეას, პირიქით, მისი სრულყოფა უნდა მოხდეს ეტეპობრივად, ქვეყანაში მიმდინარე სოციალურ-ეკონომიკური პროცესების რაციონალური გააზრების შედეგად.

ჩვენი აზრით, ყველაზე განმაზოგადებელი მაჩვენებელი, რომლითაც ხასიათდება საგადასახადო პოლიტიკა, ესაა საგადასახადო ტვირთის მაჩვენებელი. გადასახადების როლი ბიუჯეტის შემოსავლებში და, ზოგადად, სახელმწიფოს ეკონომიკურ განვითარებაში. საქართველოში საგადასახადო ტვირთის სიდიდესთან დაკავშირებით არსებობს აზრთა სხვადასხვაობა. ოფიციალური სტატისტიკის მონაცემების მიხედვით, საგადასახადო ტვირთის სიდიდე საქართველოში მერყეობს 10-22 პროცენტის ფარგლებში – 2002 წელს – 9,6 პროცენტი, 2003 წელს – 9,4 პროცენტი, 2004 წელს – 13,5 პროცენტი, 2005 წელს – 15,7 პროცენტი, 2006 წელს - 19,1 პროცენტი, 2007 წელს – 21,8 პროცენტი, 2008

წელს - 22,7 პროცენტი, 2009 წელს - 23,1 პროცენტი, 2010 წელს - 22,9 პროცენტი, 2011 წელს - 23,6 პროცენტი.

საქართველოს აღმასრულებელი ხელისუფლების საქმიანობის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პრობლემაა საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავება და მისი განხორციელება მოსალოდნელი მაკროეკონომიკური დისპროპორციების მიზეზების გათვალისწინებით, რომ განისაზღვროს თუ როგორი საგადასახადო-საბიუჯეტო სისტემა და პოლიტიკა შეუწყობს ხელს მოსახლეობის ცხოვრების დონის ამაღლებასა და მაკროეკონომიკური ამოცანების (ეკონომიკური ზრდისა და ინფლაციის შემცირების) წარმატებით გადაწყვეტას.

„საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად, განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოების სამართლებრივ მდგომარეობას, საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, საგადასახადო ორგანოებისა და ამ ორგანოების პირთა არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს და არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს“. (ვერულიძე 2008:39).

საგადასახადო სისტემის სრულყოფისა და საგადასახადო შემოსავლების გადიდების ღონისძიებათა შემუშავებისას საჭიროა, შემოსავლების ადვილად და ეფექტურად გაზრდის შესაძლებლობათა განსაზღვრა, რის შედეგად, უნდა დადგეს საგადასახადო დაბეგვრაში რეფორმის განხორციელების აუცილებლობის საკითხი.

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



საგადასახადო-საბიუჯეტო პოლიტიკის წარმატებით წარმართვა საგადასახადო სისტემის ისეთი მახასიათებლების გათვალისწინებას მოითხოვს, როგორცაა: სტაბილურობა და ელასტიურობა, ეფექტურობა, სამართლიანობა, მართვის სიმარტივე, მოხერხებულობა, საგადასახადო ტვირთის გონივრული საზღვრების დადგენა.

სახელმწიფო ხელისუფლების მიზანმიმართული საქმიანობის შედეგად საგადასახადო ბაზის ოპტიმალური ზრდა და განვითარება მოხერხდა.

უკანასკნელ წლებში საქართველოს ეკონომიკამ რუსეთის მხრიდან დაწესებული სავაჭრო-ეკონომიკური ემბარგოს და მთელი რიგი სხვა სახის შემზღვეველი ღონისძიებების გატარების მიუხედავად, ზრდის მაღალი ტემპები შეინარჩუნა. 2006 წელს მთლიანი შიდა პროდუქტის რეალურმა ზრდამ 9.4% შეადგინა და ნომინალურად 13,8 მილიარდ ლარს გადააჭარბა, ერთ სულზე 3152.5 ლარი შეადგინა, რაც წინა წლების მაჩვენებელს მნიშვნელოვნად აღემატება. ქვეყნის ეკონომიკაში პროგრესი შესამჩნევია, თუმცა, ობიექტური მიზეზების გამო, ჩვენი ეკონომიკური განვითარების დონე მაინც მნიშვნელოვნად ჩამორჩება მეზობელ, ასევე პოსტსაბჭოთა ქვეყნებს, სადაც მთლიანი შიდა პროდუქტის რეალური ზრდა აღნიშნული პერიოდისათვის: სომხეთში 13.4 პროცენტს, ხოლო აზერბაიჯანში – 34.5 პროცენტს შეადგენდა.

ჩვენი აზრით, მნიშვნელოვანი შედეგი გამოიღო ხელისუფლების მიერ გატარებულმა კურსმა საგადასახადო რეგულირების სფეროში. „იდეალური“ საგადასახადო სისტემა რამდენიმე გადასახადზე - შედარებით დაბალ საგადასახადო განაკვეთებსა და ფართო საგადასახადო ბაზაზე უნდა იყოს დაფუძნებული, რაც საბოლოო ჯამში გადასახადების გადახდას და გადასახადების დაგეგმილი მოცულობით ამოღებას აადვილებს.

ვარდების რეოლუციის შემდეგ ქვეყანაში მოსული ხელისუფლების მიერ გატარებული კურსის წარმატება მნიშვნელოვნად განაპირობა საგადასახადო ადმინისტრირების კუთხით განხორციელებულმა რეფორმებმა, რაც გამოიხატა უმკაცრეს ადმინისტრირების პოლიტიკასა და საგადასახადო სამართალდამრღვევთა მიმართ ადეკვატური საჯარიმო სანქციების შემოღებაში. საგადასახადო სამართალდარღვევებზე ფინანსური სანქციები, 1997 წლის საგადასახადო

კოდექსით გათვალისწინებულ ნორმებთან შედარებით, 2004 წლის საგადასახადო კოდექსით რაოდენობრივადაც გაიზარდა და ბევრად უფრო გამკაცრდა.

გლობალურ საგადასახადო სფეროში მსოფლიო ეკონომიკური კრიზისის ფონზე გამოიკვეთა ტენდენციები, რომელთაგანაც აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ სახეზეა საერთაშორისო საგადასახადო კონვერგენციის პროცესი. მის ფონზე ეროვნული სისტემებისა და საგადასახადო პოლიტიკის პრინციპების უნივერსალიზაციის ტენდენცია შეიმჩნევა. ბოლო წლების ანალიზი ცხადყოფს, რომ საქართველოს ხელისუფლებამ გლობალური კრიზისის ფონზე აქცეტი ლიბერალური საგადასახადო პოლიტიკის გატარებაზე გააკეთა. 2009-2010 წლებში საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებები ლიბერალური საგადასახადო მიმართულებით, ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირების გზას ნათლად წარმოაჩენს. ახალი საგადასახადო კოდექსი, რომელიც ძალაში 2011 წლის 1 იანვრიდან შევიდა, შეიცავს მთელ რიგ დებულებებს, რამაც ბიზნესის სტიმულირებას უნდა შეუწყოს ხელი. კერძოდ: მცირე ბიზნესისათვის გამარტივებული საგადასახადო რეგულირება შემოიღეს; დაფუძნდა საგადასახადო ომბუდსმენდის ინსტიტუტი; გადამხდელს წინასწარ ეძლევა უფლება შეათანხმოს „თამაშის წესები“ და დაბეგვრის პირობები შემოსავლების სამსახურთან; დაფუძნდა პირადი საგადასახადო აგენტის ინსტიტუტი; ამოქმედდა გაფრთხილების ინსტიტუტი, როგორც დაჯარიმების ალტერნატივა; დაწესდა დღგ-ით დაბეგვრის რეჟიმი; საგადასახადო კოდექსის მიხედვით გათვალისწინებულია დღგ-ის გადასახადის კვარტალური დეკლარირების სისტემა; მოხდა კანონმდებლობის კონსოლიდაცია, კერძოდ, გაერთიანდა საბაჟო და საგადასახადო კოდექსები, ხოლო აქამდე მოქმედი კანონქვემდებარე აქტები სულ 5 კანონქვემდებარე აქტად ჩამოყალიბდა. საქართველომ საერთაშორისო რეიტინგით „Paying Taxes 2011“ გადასახადების გადახდის სიმარტივის მიხედვით დასახელებულ 183 ქვეყანას შორის 61-ე ადგილი დაიკავა, ამასთან, საქართველო იმ 10 ქვეყნის სიაში მოხვდა, სადაც გადასახადის მთლიანი მაჩვენებელი ყველაზე დაბალია.

საქართველოს პარლამენტმა მიიღო კანონი – „ეკონომიკური თავისუფლებისა და ღირსების შესახებ“, რომლის მიხედვითაც საქართველოში გადასახადების

ზრდა, ან მათი დაბეგვრის ობიექტების გაფართოება შესაძლებელია მხოლოდ ხალხის თანხმობით (რეფერენდუმით) და დაუშვებელია პროგრესული გადასახადების შემოღება. შეიძლება ითქვას, რომ უახლოეს პერიოდში საქართველოში სტაბილური საგადასახადო გარემო შეიქმნება და ქვეყანაში ბიზნესაქტივობა მნიშვნელოვნად გაიზრდება.

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

ქვეყნის საგადასახადო კოდექსი და საგადასახადო პოლიტიკა უნდა გათავისუფლდეს პოლიტიკური მიზანშეწონილობით საკითხების გადაწყვეტის შესაძლებლობებისაგან.

საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლიდან გამომდინარე, „სახელმწიფო ვალდებულია ხელი შეუწყოს მეწარმეობისა და კონკურენციის განვითარებას“. (საქართველოს 2005:13), რაც სხვა პირობებთან ერთად იმასაც ნიშნავს, რომ ქვეყანაში საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა ისე უნდა მოეწყოს, რომ გადასახადების სახეები და განაკვეთები, საგადასახადო კონტროლი, საგადასახადო დავების გადაწყვეტის წესები და საკითხები გადასახების გადამხდელებსა და სახელმწიფოს შორის ისე უნდა გვარდებოდეს, ამ ურთიერთობამ არათუ ხელი არ შეუშალოს თავისუფალ მეწარმეობას და კონკურენციის განვითარებას, არამედ პირიქით, ხელი შეუწყოს მას, ისე რომ ყველას ვინც მეწარმეობას და, საზოგადოდ, ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევა, გამონაკლისის გარეშე, თანაბარ პირობებში მოუწიოს მუშაობა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მიმაჩნია საშუალოვადიან პრიორიტეტის ფარგლებში დაიგეგმოს და განხორციელდეს შემდეგი ღონისძიებები:

–საგადასახადო კანონმდებლობის ლიბერალიზაცია და საგადასახადო სისტემის მაქსიმალურად გამარტივება საინვესტიციო გარემოს შემდგომი გაუმჯობესების უზრუნველყოფის მიზნით;

– საგადასახადო სისტემის სტაბილურობის უზრუნველყოფა;

– პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების ოპტიმალური შეთანაწყობა;

–საგადასახადო დავების განხილვის სისტემის სამართლიანობისა და ნეიტრალურობის დონის ამაღლება, რაც გულისხმობს დაბეგვრის პირობების გათანაბრებას გადასახადის გადამხდელთა ყველა კატეგორიისათვის დაუსაბუთებელი შეღავათების გაუქმების ხარჯზე;

– მოგების გადასახადის, საშემოსავლო გადასახადის, დღგ-ის განაკვეთების დიფერენცირება და შემცირება.

### **2.3 საქართველოს საგადასახადო სისტემის გადასახადების სტრუქტურა, მისი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში**

საქართველოს საგადასახადო სისტემის გადასახადების სტრუქტურა საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების დღიდან გამუდმებით განიცდიდა ცვლილებებს და თვისობრივად ახლებურად ყალიბდება. საზოგადოდ ცნობილია, რომ რაციონალური საგადასახადო სისტემის ფორმულირების უმნიშვნელოვანესი კრიტერიუმი, საზოგადოების უმეტესი ნაწილისთვის, განსაკუთრებით კი მეწარმეთათვის, მარტივი, გასაგები და მისაღები უნდა იყოს. არ შეიძლება უგულებელყოფა იმისა, რომ გადასახადები განსაკუთრებული მნიშვნელობის ბერკეტია და მისი თეორიულ-მეცნიერული არგუმენტების გარეშე, მექანიკური გამოყენებით სუსტდება ფინანსები, ფული და საერთოდ ეკონომიკა. იგი ხდება წარმოებისა და საბოლოო ჯამში კი ეკონომიკის დამამუხრუჭებელი ფაქტორი.

პრაქტიკამ დაადასტურა, რომ სწორედ საერთაშორისო გამოცდილების გათვალისწინებით შემუშავებული პირველი საგადასახადო კოდექსი (1997წ.) საქართველოში შექმნილ სიტუაციას არანაირად არ ასახავდა, როცა საქართველოში ქვეყნის მთავრობა ვერ აკონტროლებდა ქვეყნის მთელ ტერიტორიას

(კონტრაბანდული საქონლის შემოდინების არხებით). აღნიშნულს თან დაერთო საქართველოს იმდროინდელი ხელისუფლების წარმომადგენელთა ძალისხმევით რამდენიმე წლის განმავლობაში საგადასახადი კოდექსში შეტანილი მრავალი ცვლილება და დამატება, რომელმაც, საბოლოო ჯამში, ეს – ქვეყნისათვის უმნიშვნელოვანესი დოკუმენტი სრულიად არეულ–დარეულ და კორუფციის ხელშემწყობ დოკუმენტად გადააქცია.

საქართველოს საგადასახადო სისტემა სხვადასხვა სახის გადასახდებს მოიცავს. მათი კლასიფიკაცია სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით წარმოებს. გადასახადები იყოფა პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად. პირდაპირი გადასახადები უშუალოდ შემოსავალზე, ან ქონებაზე (დაბეგვრის პირდაპირი ფორმა) წესდება. არაპირდაპირ გადასახადებს მიეკუთვნება ისეთი გადასახადები, რომლებიც შედის საქონლის ფასში ან მომსახურების ტარიფებში. საქონლის მფლობელს ბიუჯეტში მისი რეალიზაციიდან მიღებული გადასახადი შეაქვს (დაბეგვრის პირდაპირი ფორმა). ამ ნიშნით გადასახადების კლასიფიკაცია რამდენადმე რთულია იმის გამო, რომ კორპორაციებზე დაკისრებული გადასახადები ფორმალურად პირდაპირია, მაგრამ მისი გარკვეული ნაწილი ფასში შეიტანება და მომხმარებელს ამ გზით გადაეკისრება.

საქართველოს საგადასახადო სისტემაში, სახელმწიფოს სოციალური ფუნქციების გაფართოების პირობებში, სახელმწიფო ბიუჯეტში მნიშვნელოვანი ადგილი ეჭირა სოციალური დაზღვევის მიზნობრივ შენატანებს, რაც ქმნიდა – სოციალური დაზღვევის, დასაქმებისა და სამედიცინო დაზღვევის სპეციალურ ფონდებს, ისინი თავისი არსით მიზნობრივ გადასახადებს წარმოადგენდნენ.

პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადები, აგრეთვე სოციალური დაზღვევის ფონდი, ცალკეულ სახეებად იყოფა, იმის მიხედვით, ვინ არის გადასახადის ამომღები და მიღებული შემოსავლების განმკარგულებელი. ასევე, არჩევენ სახელმწიფო და ადგილობრივ გადასახადებს.

გადასახადები, მათი გამოყენების მიხედვით, შეიძლება დაიყოს: საერთო და სოციალურ (მიზნობრივ) გადასახადებად. საერთო გადასახადი წარმოადგენს ზოგად გადასახადს და სახელმწიფო ხაზინაში შედის. სოციალურ (მიზნობრივ) გადასახადებს გარკვეული მიზნობრივი დანიშნულება გააჩნიათ და უპირატესად

სხვადასხვა ბიუჯეტგარეშე ფონდებში ჩაირიცხება. მაგალითად, აშშ-ში შემოღებულია ბენზინისა და სათბობის გადასახადი, მიღებული შემოსავალი საგზაო ფონდში შედის. ანალოგიურია ნავთობის კომპანიების გადასახადი და სხვა. ამგვარად, პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადები, ასევე, სოციალური დაზღვევის შენატანები წარმოადგენენ ძირითად წყაროებს, რომლითაც მოსახლეობის ფულადი რესურსების ნაწილი ხაზინისაკენ მიემართება.

2004 წლის დასაწყისიდან საქართველოს ხელისუფლებამ სერიოზულ მუშაობა ჩაატარა საგადასახადო დაგეგმვის სრულყოფის მიმართულებით. ასევე, განხორციელდა საბიუჯეტო პოლიტიკის სრულყოფის რეალური ღონისძიებები, დაიხვეწა საგადასახადო და საბაჟო ადმინისტრირების პროცესი, რამაც მნიშვნელოვნად შეუწყო ხელი ეკონომიკის ლეგალიზაციას და ბიზნესგარემოს გაჯანსაღებას, რაც თავის მხრივ, სახელმწიფოს საბიუჯეტო შემოსავლების მნიშვნელოვნად გაზრდის უმთავრესი პირობა გახდა.

„2006 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების და გრანტების მოცულობა 3601,4 მილიონი ლარის მოცულობით განისაზღვრა, ფაქტობრივად კი მობილიზებული იქნა 3773,2 მილიონი ლარი, ანუ 104,8 პროცენტი, რაც წინა – 2005 წელთან შედარებით 44,5 პროცენტით გაიზარდა.

საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდა ძირითადად საგადასახადო შემოსავლების ხარჯზე განხორციელდა, მაგრამ, მსგავსად 2005 წლისა, მის მატებაზე მნიშვნელოვანი გავლენა იქონია არასაგადასახადო შემოსავლებმა (პრივატიზებიდან მიღებულმა შემოსავლებმა), კაპიტალურმა შემოსავლებმა და გრანტებმა.

საგადასახადო დეპარტამენტიდან მიღებული შემოსავლების მოცულობა გაიზარდა 53,5 პროცენტით, 866,4 მილიონი ლარიდან 1330,2 მილიონ ლარამდე.

ყოფილი საბაჟო დეპარტამენტის მიერ მობილიზებულმა საგადასახადო შემოსავლების მოცულობამ დაგეგმილ მაჩვენებელს – 34,4 პროცენტით გადააჭარბა. იმპორტის წინმსწრები (47,8%-ით) მატება საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურებზე აისახა: 2003–2006 წლებში საბაჟო დეპარტამენტიდან მიღებული შემოსავლების წილი 34,6 პროცენტიდან 49,5 პროცენტამდე გაიზარდა“. (ბახტაძე ...2007:126).

ჩვენის აზრით კი, საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურაში საბაჟო სისტემიდან მიღებული შემოსავლების ზრდის ტენდენცია სასურველი მდგომარეობის მაჩვენებელი არ არის. ამ დროს ადგილობრივი წარმოების აქტიობა მეტად დაბალია და იგი ნელი ტემპით ვითარდება.

საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურაში არსებითი მნიშვნელობა პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების თანაფარდობას ენიჭება. იგი განვითარებულ ქვეყნებში გარკვეული თავისებურებებით ხასიათდება: აშშ-ში, იაპონიაში, კანადასა და ინგლისში პირდაპირი გადასახადები სჭარბობს, ხოლო საფრანგეთში – არაპირდაპირი, გერმანიასა და იტალიაში ამ მხრივ არსებული მდგომარეობა შედარებით დაბალანსებულია. ბევრი, ეკონომიკურად მოწინავე ქვეყნის საგადასახადო სტრუქტურაში ასეთი თანაფარდობა ფიქსირდება: გადასახადები შემოსავლიდან და მოგებიდან შეადგენს 37,4%-ს, არაპირდაპირ გადასახადები - 31,3%-ს, სოციალური დაზღვევის ფონდებში შენატანებ- 22,2%-ს, სხვადასხვა გადასახადები კი - 9,1%-ს.

**არაპირდაპირი გადასახადების წილი საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში 2002-20011 წლებში (მლნ. ლარი)**

ცხრილი N 1

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
საგადასახადო შემოსავლები	924,0	1005,9	1530,2	1982,8	2646,6	3669,0	4752,7	4388,7	4867,5	6134,8
დამატებული ღირებულების გადასახადი	404,6	406,9	661,4	987,4	1332,7	1973,7	2069,0	2051,7	2203,1	2784,4
აქციზი	172,5	193,9	212,7	306,8	364,2	428,6	518,5	443,3	560,8	615,1
საბაჟო გადასახადი	59,1	80,5	143,9	124,2	132,4	52,0	51,9	35,9	70,4	93,1
არაპირდაპირი გადასახადების საერთო მოცულობა	636,2	681,3	1018	1418,4	1829,3	2454,3	2639,4	2530,9	2834,2	3492,6
არაპირდაპირი გადასახადების წილი საგადასახადო შემოსავლებში (%)	68,853	67,73	66,527	71,535	69,1175	66,8917	55,534	57,6681	58,2277	56,931

წყარო: ცხრილი შედგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მონაცემების საფუძველზე ([www.mof.ge](http://www.mof.ge)).

საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტში შემოსავლები ძირითადად არაპირდაპირი საგადასახადო შემოსავლების ბაზაზე იზრდება. 2003 –2005 წლებში აღნიშნული გადასახადების წილი 67.7 – 75,1 %-ის ფარგლებში მერყეობდა, 2006 წელს იგი ოდნავ შემცირდა (69,1 პროცენტამდე).

როგორც უკვე აღნიშნეთ, არაპირდაპირი გადასახადები ძირითადად განვითარებადი და ნაკლებად განვითარებადი ქვეყნებისათვისაა დამახასიათებელი. იგი ფისკალურად გაცილებით ეფექტურია: შედარებით ნაკლებ ადმინისტრირებას საჭიროებს, ბიუჯეტში რეგულარულად მიიღება, მაგრამ სოციალურად არასამართლიანია, გამომდინარე იქიდან, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლები მოსახლეობისა და მათი კეთილდღეობის ხარჯზე იზრდება.

პირდაპირი გადასახადები საგადასახადო სისტემის საფუძველს წარმოადგენს, იგი საგადასახადო წნეხის სამართლიანად გადანაწილებას უწყობს ხელს. ქვეყანაში პირდაპირი გადასახადების როლის ამღლებსთვის აუცილებელია, უპირველესად, სამეურნეო სფეროში შეიქმნას კეთილსასურველი საგადასახადო კლიმატი, გაიზარდოს ფიზიკურ პირთა და საწარმოთა რეალური შემოსავლები, ამაღლდეს საგადასახადო კულტურა (რომელიც მოქმედებს გადასახადების ამოღების ეფექტურობაზე), სრულყოფილი გახდეს საგადასახადო კანონმდებლობა და საგადასახადო სამსახურების საქმიანობა.

საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში ერთ–ერთი მნიშვნელოვანია საგადასახადო შემოსავლები, რომელიც სახელმწიფოს ფინანსური რესურსებით ფორმირების ძირითადი წყაროა. მის ხარჯზე 2006 წელს მობილიზებულ იქნა 2633,1 მილიონი ლარი, დაგეგმილზე 3,8 პროცენტით, წინა – 2005 წელთან შედარებით კი 43,4 პროცენტით მეტი. საგადასახადო შემოსავლების წილმა ქვეყნის მთლიან შიდა პროდუქტში 19,1 პროცენტი შეადგინა (ნაერთ ბიუჯეტში ეს მაჩვენებელი 21,8 პროცენტს შეადგენს, წინა – 2005 წელთან შედარებით იგი საგრძნობლად გაიზარდა, თუმცა მნიშვნელოვნად ჩამორჩა განვითარებულ ქვეყნებს, სადაც იგი საშუალოდ 30–45 პროცენტის ფარგლებში მერყეობს).

საგულისხმოა ის ფაქტი, რომ 2000—2006 წლებში საგადასახადო შემოსავლები თოთქმის 4–5ჯერ გაიზარდა, მაგრამ მისი წვლილი შემოსავლებსა და გრანტებში 91–



დან 69,8 პროცენტამდე შემცირდა, საყურადღებოა რომ, ერთჯერადი ხასიათის შემოსავლების (კაპიტალური შემოსავლებისა და გრანტების) შემცირების შედეგად გამოწვეული დანაკლისის შევსება გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლების მნიშვნელოვანი მატების გარეშე შეუძლებელი იქნება.

2004 წლის დასაწყისიდან, ქვეყანაში არსებულ მდგომარეობას სწორი და რეალური შეფასება მიეცა. ხელისუფლებამ სრულიად განსხვავებული კურსის განხორციელება დაიწყო, რომლის შესაბამისადაც მნიშვნელოვანი საგადასახადო რეფორმები განხორციელდა. 2004 წლის ბოლოს მიღებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო სისტემის სტრუქტურა მნიშვნელოვნად შეიცვალა, რაც თავის მხრივ, როგორც გადასახადების რაოდენობრივ, ისე საგადასახადო განაკვეთების მნიშვნელოვნად შემცირებაში გამოიხატა.

1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული 12 საერთო-სახელმწიფოებრივი (საშემოსავლო; დღგ-ი, აქციზი, ქონების, მიწის, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა, ქონების გადაცემისთვის, სოციალური, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისთვის, მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების საქართველოს ტერიტორიაზე შემოსვლისთვის) და 7 ადგილობრივი გადასახადის, (სამეწარმეო საქმიანობისათვის, სათამაშო ბიზნესის, საკურორტო, სასტუმროს, რეკლამის, მანქანების პარკირების, ადგილობრივი სიმბოლიკის გამოყენებისათვის.)<sup>21</sup> ნაცვლად, 2004 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით შემცირდა 7 საერთო-სახელმწიფო (საშემოსავლო დღგ-ი, აქციზი, სოციალური, საბაჟო.) და 2 ადგილობრივი გადასახადი (ქონების გადასახადი, სათამაშო ბიზნესის). **(საქართველოს 2004:7).**

2004 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით ასევე მნიშვნელოვნად შემცირდა გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადო ტვირთი გადასახადების საგადასახადო განაკვეთების შემცირების ხარჯზე, კერძოდ კი, 2005 წლის 1 ივლისიდან დღგ-ის საგადასახადო განაკეთი- 20%-დან 18%-მდე, საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი- 20%-დან 12%-მდე, ხოლო სოციალური გადასახადები ჯამში - 33%-იდან 20%-მდე შემცირდა, მოგვიანებით სსკ-ში(2004წ) შეტანილი ცვლილებებით მოგების გადასახადის განაკვეთი 20%-იდან 15%-მდე, ხოლო ორი

გადასახადის – საშემოსავლო(12%) და სოციალური(20%) გადასახადების გაერთიანების ხარჯზე შემოღებული იქნა ერთი – საშემოსავლო გადასახადი ჯერ 25%-იანი, ხოლო შემდეგ 20%-იანი საგადასახადო განაკვეთით. ქვეყნის ხელისუფლების მიერ საგადასახადო განაკვეთების ლიბერალიზაცია მათი შემცირების თვალსაზრისით შედგომშიც გრძელდებოდა და კვლავაც გრძელდება ამჟამად მოქმედ ახალ, მესამე(2010წ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსით და მასში შეტანილი ცვლილებებით, რაც ჩვენის აზრით ხელისუფლების სწორი საგადასახადო პოლიტიკის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ნაწილია.

საქართველოს ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირებაში მნიშვნელოვანი ადგილი საშემოსავლო და მოგების გადასახადებს უჭირავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ეს გადასახადები გაერთიანებულია ერთ კარში.

აღსანიშნავია, რომ ფიზიკური პირების შემოსავლების დაბეგვრას მოსახლეობის გადასახადებით დაბეგვრის სისტემაში ერთ–ერთი ძირითადი ადგილი ეთმობა. იგი პირდაპირი გადასახადია და ცენტრალური გადასახადების რიცხვს მიეკუთვნება. ამ გადასახადით 2004 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი პროგრესული სისტემას ითვალისწინებდა, კერძოდ დაწესებული იყო საშემოსავლო გადასახადის 4 განაკვეთი წლის დასაწყისიდან ნაზარდი ჯამით შემოსავლის სიდიდეზე დამოკიდებულებით – შესაბამისად 200 ლარამდე შემოსავალზე 12%-ის, 201–დან 359 ლარამდე შემოსავალზე 15%-ის, 351–დან 600 ლარამდე შემოსავალზე 17%-ის, ხოლო 601 ლარს ზევით შემოსავლებზე 20%-ის ოდენობით, 2004 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საშემოსავლო გადასახადით ფიზიკურ პირთა შემოსავლების აღნიშნული პროგრესული სისტემა შეიცვალა პროპორციული სისტემით და ერთი 12%-იანი განაკვეთი დაკანონდა.

„ხელისუფლების მტკიცებით, ეს ცვლილება გადამხდელისათვის ორი დადებითი ეფექტი მოიტანა: ჯერ ერთი, გადასახადის შემცირების შესაბამისად გადამხდელის განკარგულებაში დარჩენილი ფულადი სახსრები გაიზარდა და მეორეც, აღნიშნული გადასახადის გაანგარიშების მექანიზმი მნიშვნელოვნად გამარტივდა, თუმცა აქვე მინდა იმ ოპონენტთა აზრი გავიზიარო, რომლებიც სამართლიანად ამტკიცებენ, რომ ამ ცვლილებით საგადასახადო ტვირთის სიმძიმე ყველაზე მინიმალური ხელფასებისა და შემოსავლების მქონე პირებისათვის

უცვლელი დარჩა, დანარჩენებს კი 3 ან 5%-ით, ხოლო ყველაზე მაღალი შემოსავლების მქონე პრებს 7%-ით შეუმცირდათ. შედეგად, საშემოსავლო გადასახადის ლიბერალიზებით ინსპირირებული კეთილდღეობა მოსახლეობის ძირითად ნაწილს საერთოდ ასცდა და მხოლოდ ქართულ პოლიტიკურ ელიტაზე და მიკრო და მაკრო ოლიგარქებზე გადანაწილდა. უნიფიცირებული საგადასახადო განაკვეთით დაბეგრული შემოსავლების შემთხვევაში, საგადასახადო ტვირთი არითმეტიკული კი არა, გეომეტრიული პროგრესით რეგრესირდება (მსუბუქდება) და საგადასახადო უსამართლობაზე მიგვანიშნებს“. (ტერაშვილი 2006:34).

ამასთან, ნიშანდობლივია ისიც, რომ ძირითადი სამუშაო ადგილის მიხედვით მიღებული ხელფასიდან საგადასახადო წლის განმავლობაში ყოველთვიურად დაუბეგრავი მინიმუმის გამოქვითვის უფლება გაუქმდა.

საგადასახადო სისტემის სრულყოფის საქმეში ხელისუფლების მიერ განხორციელებული ღონისძიებებიდან ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ეტაპად აგრეთვე 2007 წლის ივლისში საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებები და დამატებები მიმაჩნია, რომლითაც ფაქტობრივად და უდიდესი სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის პრობლემები გადაწყდა. აღნიშნული ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის აუცილებლობა ობიექტურმა გარემოებებმა განაპირობა.

ქვეყანაში ეკონომიკური ზრდის მაღალი ტემპების შენარჩუნებისათვის საჭირო იყო ინვესტიციებისა და ექსპორტის წახალისება, კერძოდ, ადგილობრივი წარმოების საქონლის კონკურენტუნარიანობის ზრდა საწარმოო დანახარჯების შემცირებით და რეინვესტირების ხელშეწყობით. ამისათვის, მნიშვნელოვან ეტაპად პირდაპირი გადასახადების განაკვეთების შემცირება ჩაითვალა. ამასთან, არსებული საშემოსავლო და სოციალური გადასახადები, თავისი ბუნებით, ანუ დაბეგრის ობიექტის თვალსაზრისით ხშირ შემთხვევაში ერთმანეთის იდენტური და გადასახადის გადამხდელთათვის რთული იყო ის ასევე, ბიზნესთვალსაზრისით მათ არათანაბარ მდგომარეობაში აყენებდა. მაგალითად, მეწარმე ფიზიკური პირისათვის იგი შეადგენდა – 29,6%-ს, ხელფასისის სახით მიღებული შემოსავლებისათვის კი – 26,7%-ს.

სწორედ, აღნიშნულიდან გამომდინარე, საშემოსავლო გადასახადის 25%-იანი განაკვეთი (2008 წლის 1 იანვრიდან საშემოსავლო (12%) და სოციალური გადასახადების (20%) გაერთიანების), 2009 წლის 1 იანვრიდან 20%-მდე შემცირდა, აგრეთვე ნიშანდობლივია ისიც, რომ ამჟამად მოქმედი – მესამე (2010წ) საგადასახადო კოდექსის გარდამავალი დებულებების შესაბამისად (მუხლი 309-ე, პუნქტი-1) გათვალისწინებულია მომდევნო წლებში მისი ეტაპობრივად შემცირება, კერძოდ კი, 2013 წლიდან – 18%-მდე, ხოლო 2014 წლიდან კი – 15%-მდე. (საქართველოს 2010:344).

ხაზგასასმელია ის გარემოებაც, რომ მსოფლიოს ბევრ ქვეყანაში ბიუჯეტის შემოსავლები 40–50%-ს შეადგენს საშემოსავლო გადასახადები, საქართველოში კი ეს მაჩვენებელი 15–18%-ია, რაც მოსახლეობის ხელფასებისა და საერთო შემოსავლების დაბალი დონითაა გამოწვეული. (ყამარაული ...2010:216).

საქართველოს საგადასახადო სისტემაში ასევე მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია მოგების გადასახადს და იგი სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების საერთო თანხის 10%-ზე მეტს შეადგენს. მოგებაზე გადასახადი პირდაპირი გადასახადია, რომელიც რეზიდენტობის პრინციპზეა დაფუძნებული. საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის პირობებში, საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, გამუდმებით მიმდინარეობდა მუშაობა მისი ოპტიმიზაციისათვის, კერძოდ, აღნიშნული გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის სწორად განსაზღვრის, საგადასახადო განაკვეთის შემცირებისა და საგადასახადო შეღავათების მოქნილად და რაციონალურად გამოყენებით წარმოების, ეფექტურობის განუხრელი ზრდის მისაღწევად.

მნიშვნელოვნად მიმაჩნია 2004 წ. საგადასახადო კოდექსით ძირითადი საშუალებების 100%-იანი გამოქვითვის უფლების შემოღება. აღნიშნულმა წესმა გადამხდელებს საშუალება მისცა ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული მოგება, მოგების გადასახადის გადაუხდელად მთლიანად გამოიყენონ ძირითადი საშუალებების შესაძენად, წარმოების შემდგომი გაფართოებისათვის მთლიანი მოგების რეინვესტირების გზით. გარკვეულწილად, ასევე წარმოების შემდგომი გაფართოებისა და ქვეყნის ეკონომიკის ზრუნვას ემსახურებოდა აგრეთვე ისიც, როცა

ხელისუფლების მიერ მოგების გადასახადის საგადასახადო განაკვეთი 20–იდან 15 %-მდე შემცირდა.

არსებითად დადებითი ხასიათის ცვლილებები მცირე და საშუალო ბიზნესის ხელშეწყობისა და განვითარების კუთხით განხორციელდა. კერძოდ, ახალი – 2010 წლის საგადასახადო კოდექსით მიკრო და მცირე მეწარმეობის ცნებები შემოიღეს. მეწარმე ფიზიკურ პირს, რომლის წლიური ბრუნვა 30 000 ლარს არ აღემატება და იგი ეკონომიკურ საქმიანობაში დაქირავებულ ფიზიკურ პირთა შრომას არ იყენებს, მიკრო ბიზნესის სტატუსი ენიჭება და მას ფაქტობრივად არანაირი გადასახადების გადახდა არ მოუწევს, ხოლო იმ მეწარმე ფიზიკურ პირებს, რომელთა წლიური ბრუნვა 100 000 ლარამდეა, მათ, სურვილის შემთხვევაში, შესაძლოა მიენიჭოთ მცირე ბიზნესის სტატუსი, რომლის მიღების შემთხვევაში აღნიშნული სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკური პირი ბრუნვიდან 3%-ს გადაიხდის თუ, მის მიერ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების 60%-ზე მას ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტები გააჩნია (გარდა დაქირავებულ ფიზიკურ პირებზე გაცემული ხელფასისა), ხოლო სხვა შემთხვევაში მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკურ პირს ბრუნვიდან 5%-ის გადახდა მოუწევს.

საჭიროა ავლნიშნოთ ისიც, რომ ამ სტატუსს თავისი უარყოფითი მხარეებიც გააჩნია, რის შესახებაც ჩემი უარყოფითი დამოკიდებულება და პოზიცია ღიად დავაფიქსირე ჟურნალ „ბიზნესი და კანონმდებლობაში“ გამოქვეყნებულ სტატიებში – „მიკრო და მცირე ბიზნესის გადასახადები – მითი...“, თუ რეალობა“ (სექტემბერი, 2010 წ.), „მარტივი „გამოცანა“ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმეთათვის“.

აღნიშნულ სტატიებში გავაანალიზე რომ მცირე ბიზნესის სტატუსი მომგებიანი და მისაღებია მხოლოდ იმ მეწარმე ფიზიკური პირებისათვის, ვინც ეკონომიკურ საქმიანობას, ფაქტობრივად 25%-ზე მაღალი რენტაბელობის პირობებში აწარმოებს. ამასთან, აღნიშნული სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკურ პირთათვის საგადასახადო ადმინისტრირების წესებში გარკვეული შეზღუდვებია ჩადებული, ყველაზე დიდი საფრთხის მტარებელად ის შეზღუდვა მიმაჩნია, რომლითაც მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკური პირი საგადასახადო აგენტის მოვალეობისაგან თავისუფლდება, შესაბამისად, იგი დაქირავებულ ფიზიკურ პირთათვის გადახდილი შრომის ანაზღაურების თანხიდან გადახდის წყაროსთან

საშემოსავლო გადასახადს არ უკავებს, მაგრამ იმ შემთხვევაში, თუ, აღნიშნული მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკურ პირს მიერ გასული მთელი სააანგარიშო წლის განმავლობაში დაქირავებულ პირთათვის გადახდილი შრომის ანაზღაურების თანხა ჯამში, აღნიშნული მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკური პირის ბრუნვის 25%-ს გადააჭარბებს, ასეთ შემთხვევაში მას პრაქტიკულად საგადასახადო აგენტის შესაბამისი სტატუსი აღუდგება და იმ საშემოსავლო გადასახადის გადახდა, რომელიც მან დაქირავებულ ფიზიკურ პირებს ხელფასის გაცემის მომენტში არ დაუკავა, პრაქტიკულად შემდგომში მას – მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმეს მოუხდება, შედეგად კი ეს უკანასკნელი ცხადია მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირისათვის ზედმეტ და დამატებით საგადასახადო ტვირთად იქცევა.

აუცილებლად მიმაჩნია მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკური პირების აღნიშნული შეზღუდვებისგან განთავისუფლება, სხვა შემთხვევაში კი ისინი დიდი საფრთხის წინაშე დგებიან და თუ მათ სწორი პროგნოზირება არ ექნებათ იმ შესახებ, რომ წლის შედეგების მიხედვით მის მიერ დაქირავებულ ფიზიკურ პირებზე ხელფასის სახით გაცემულ ანაზღაურება მისივე – მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირის შემოსავლის 25%-ს გადააჭარბებს და, როგორც საგადასახადო აგენტი, დაქირავებულ ფიზიკური პირებზე გაცემულ ხელფასებიდან თავის დროს – ხელფასის გაცემის მომენტში არ დაუკავებს საშემოსავლო გადასახადს (რის უფლებასაც კანონი მას ამ მომენტისათვის აძლევს) და არ ჩარიცხავს ბიუჯეტში, ზემოთ აღნიშნული პირობის დადგომის შემთხვევაში ამ უკანასკნელი თანხების გადახდა ფაქტობრივად პირადად მათ – მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკურ პირებს მოუხდებათ და იგი ცხადია აღნიშნული სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკური პირებისათვის ზედმეტ დამატებით საგადასახადო ტვირთად იქცევა.

დამატებული ღირებულების გადასახადი, საქართველოს საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებიდან ერთ-ერთი ძირითადი გადასახადია და იგი შემოიღეს 1992 წლიდან. დამატებული ღირებულების გადასახადი საქართველოს ცენტრალური ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ფორმირებასა და სახელმწიფოს საერთო-ეკონომიკურ განვითარებაში ფრიად მნიშვნელოვან როლს ასრულებს. ჩვენს ქვეყანაში დღე-ს ამოღების პროცესი თავისებურებების ერთობლიობით ხასიათდება,

რომელიც ეკონომიკის, ფინანსების, ბუღალტრული აღრიცხვის პროცესებისა და საქართველოს ბაზრის ფორმირების თანამედროვე პროცესებთან დაკავშირებულ რეალობას ასახავს.

ჩვენს პირობებში მყოფი ქვეყნისათვის, დასავლეთ ევროპისა და მსოფლიოს სხვა სახელმწიფოებში წარმატებით გამოყენებული დღეს განმაზოგადებელი კონცეფციის საფუძვლიანი შესაწავლა აუცილებელია.

დამატებული ღირებულების გადასახადი ირიბ მრავალსაფეხურიან გადასახადს წარმოადგენს, რომლის ძირითადი ფუნქციაც ფისკალურია. დამატებული ღირებულების გადასახადიდან შემოსული მთლიანი თანხა საქართველოს ცენტრალურ ბიუჯეტში შედის. იგი ქვეყნის ერთ-ერთი ძირითადი გადასახადია და ცენტრალური ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ფორმირებაში მნიშვნელოვან როლს ასრულებს.

„ეკონომიკური არსის მიხედვით, ეს გადასახადი წარმოებისა და მიმოქცევის სტადიაზე შექმნილი დამატებული ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში ამოღების ფორმას წარმოადგენს. მიმოქცევისაგან განსხვავებით, დამატებულ ღირებულების გადასახადით იბეგრება არა მარტო მიმოქცევა, არამედ წარმოების მთელი სტადია, ანუ წარმოებისა და საქონელმომძრაობის ჯაჭვში არსებული რგოლიდან ყოველი მონაწილე დამატებული ღირებულების გადასახადში მონაწილეობს.

დამატებული ღირებულება ვლინდება, როგორც სხვაობა რეალიზებული საქონლის ღირებულებაზე, წარმოებასა და მიმოქცევაზე გაწეულ დანახარჯებს შორის. იმის გამო, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის სიდიდე საქონლის ფასს ემატება, გადასახადის გადახდის წყაროს წარმოადგენს საბოლოო მომხმარებლის საშუალებები, სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, გამყიდველი საწარმო-გამანაწილებელ ჯაჭვში გაყიდვის მომენტში, მყიდველისაგან ამ გადასახადის ამკრეფს წარმოადგენს. აკრეფილი თანხიდან ის აკრეფს დამატებული ღირებულების გადასახადს, რომელიც მან ნედლეულის, ენერჯის, და ა. შ. ყიდვის დროს თვითონ გადაიხადა, ხოლო დარჩენილ ნაწილს სახელმწიფოს გადასცემს (გადაუგზავნის.) საბოლოო ჯამში, დამატებული ღირებულების გადასახადი საწარმოო და გამანაწილებელი სფეროს მეშვეობით საბოლოო მომხმარებელზე გადააქვს. იგი ამ გადასახადს იხდის, როგორც გასაყიდი ფასის ნაწილს, თუმცა მეწარმისაგან

განსხვავებით მისი კომპენსირება არ შეუძლია. მაშასადამე, დამატებული ღირებულების გადასახადის ამოღება საქონლის მთელი ღირებულებიდან კი არ ხდება, არამედ მხოლოდ წარმოებისა და რეალიზაციის საერთო ჯაჭვში ყოველ სტადიაზე მისი ნამატიდან. საბოლოო ჯამში, დაბეგვრას ექვემდებარება სხვაობა კომპანიის მიერ თავისი საქონლისა და მომსახურების შედეგად ამონაგებ საერთო შემოსავალსა და დანახარჯების ჯამს შორის“. (ყამარაული ... 2010:277).

აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელი, როგორც გამყიდველი ნედლეულისა და მასალის გაყიდვის დროს, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებით არავითარ ეკონომიკურ დატვირთვას არ ღებულობს, რადგანაც მის კომპენსირებას საქონლის მყიდველი ახდენს.

ეკონომიკური ბუნებით, დანიშნულებითა და ამოღების ხერხების მიხედვით არაპირდაპირმა გადასახადებმა პრაქტიკაში რამდენიმე არსებითი მახასიათებელი შეიძინა. ეს გადასახადები მომხმარებელზე გადასახადებს წარმოადგენს, ისინი უკიდურესად გადატანითია, ამიტომაც ანტისოციალურ და უსამართლო გადასახადებად ითვლებიან.

ეკონომიკური არსის მიხედვით ეს გადასახადი წარმოადგენს ბიუჯეტში დამატებული ღირებულების ნაწილის ამოღების როგორც ფორმას, რომელიც წარმოებისა და მიმოქცევის ყველა სტადიაზე იქმნება. დღგ-ს სახელწოდება გადასახადით დაბეგვრის ბაზისა და გადასახადის თანხის განსაზღვრის პრაქტიკას ეწინააღმდეგება. საქმე იმაშია, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის ხარჯზე ფასების ნამატის მთელი თანხა საბოლოო მომხმარებელზე გადადის და ერთნაირ ტვირთად „აწვება“ როგორც ღარიბ, ასევე მდიდარ მომხმარებელს. აქვე იმასაც თუ გავითვალისწინებთ, რომ საქართველოში მოსახლეობის ძირითადი მასის შემოსავლები ძალიან დაბალია და ზრდა ან უმნიშვნელოა, ან საერთოდ მცირდება, ნათლად დავინახავთ აღნიშნული გადასახადის ანტისოციალურ და უსამართლო ხასიათს, რაზეც ზემოთ გვექონდა საუბარი.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების მთელ პერიოდში დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად გადამხდელთა სავალდებულო და ნებაყოფლობითი რეგისტრაციის პრობები სისტემატურად



იცვლებოდა. „დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ“ 1993 წლის 24 დეკემბრის კანონის შესაბამისად (მუხლი 2):

„დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელები სამეწარმეო საქმიანობის მიმდევარი იურიდიული, ფიზიკური და იურიდიული პირის სტატუსის არმქონე მოქალაქეები არიან.

სამეწარმეო საქმიანობის მიმდევარი ფიზიკური პირები ამ გადასახადით დაიბეგრებიან, თუ მათი სამეწარმეო საქმიანობის დასაბეგრი შემოსავალი წელიწადში შრომის ანაზღაურების თვითური მინიმალური დონის ხუთმაგ ოდენობას აღემატება“. (გადასახადების კანონთა კრებული 1995:37).

1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (მუხლები – 92; 93) (საქართველოს 2003:98). დღ-ის გადამხდელთა სავალდებულო და ნებაყოფლობითი რეგისტრაციის წესები განისაზღვრა, რომლის შესაბამისადაც პირი, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობას ეწეოდა და ნებისმიერი, უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში დღ-თი დასაბეგრ ოპერაციებს ახორციელებდა, რომელთა საერთო თანხა 3000 ლარს აღემატებოდა. ვალდებული ხდებოდა ამ მომენტის დადგომიდან არაუგვიანეს მომდევნო თვის 10 რიცხვისა საგადასახადო ორგანოში წარედგინა განცხადება დღ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის, ხოლო პირი რომელიც არ იყო ვალდებული რეგისტრაციაში დღ-ის გადამხდელად, შეეძლო მიემართა განცხადებით საგადასახადო ორგანოსათვის დღ-ის გადამხდელად ნებაყოფლობითი რეგისტრაციისათვის გატარებულიყო, რის შემდეგაც მას საგადასახადო ორგანო დღ-ის გადამხდელად დაარეგისტრირებდა.

მოგვიანებით, საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებებით დღ-ის გადამხდელად გადასახადების გადამხდელთა სავალდებულო რეგისტრაციის ზღვარი (2000 წლის 10 აგვისტოდან) 24 000 ლარამდე გაიზარდა, ხოლო 2005 წლის 1 იანვრიდან ეს ზღვარი 100 000 ლარს შეადგენს, ამასთან დღ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის პირობებში დამატებით შეიტანეს ისეთი მოთხოვნები, როგორცაა: პირის ერთჯერადი, ან კიდევ ერთი დღის მოსალოდნელი შემოსავლები თუ 100 000 ლარს აჭარბებს დღ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას აღნიშნული ოპერაციების განხორციელებამდე ითხოვს, გარკვეულად დაამძიმა გადამხდელთა მდგომარეობა სავალდებულო რეგისტრაციის პირობაში შეტანილმა

იმ ცვლილებამ, რომ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემთხვევაში დღგ-ის დასაბეგრ შემოსავლად განიხილება არა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემდგომ განხორციელებული ოპერაციები, არამედ თვით იმ ბოლო ოპერაციიდან მიღებული შემოსავალიც, რომლითაც დღგ-ის დასაბეგრმა ბრუნვებმა ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ჯამში 100 000 ლარს გადააჭარბა.

საყურადღებოა, რომ აღნიშნული ცვლილების შემდგომ იმის თქმა, რომ 100 000 ლარამდე დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვებით მიღებულ შემოსავლებიდან გადამხდელები დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან მთლიანად თავისუფლდებიან, პრაქტიკულად რეალობას აღარ შეესაბამება.

მიუხედავად იმისა, რომ 2004 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (2005 წლის ივლისიდან) დღგ-ის საგადასახადო განაკვეთი 20-იდან 18%-მდე შემცირდა, რამაც სახელმწიფო ბიუჯეტში აღნიშნული გადასახადებიდან საგადასახადო შემოსავლების შემოდინებაზე საგრძნობი გავლენა მოახდინა, აღნიშნულის საკომპენსაციოდ ხელისუფლებამ ყოვლად გაუმართლებელი შეზღუდვა შემოიღო, კერძოდ კი ის, როგორც იყო მყიდველის (ჩათვლის) მიმღებისათვის დღგ-ის ჩათვლის მიღების შეზღუდვა დღგ-ის იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, რომლებიც მყიდველის (ჩათვლის) მიმღების მიერ ჩათვლაზე არ იქნებოდა წარდგენილი დღგ-ის საანგარიშო პერიოდის დასრულებიდან 45 (2009 წლის 1 იანვრიდან 90) კალენდარული დღის ვადაში, აღნიშნულმა შეზღუდვამ პრაქტიკულად დაარღვია დღგ-ის უმთავრესი შინაარსი, რომ ის საბოლოო მომხმარებლის გადასახადია, ამ შეზღუდვის შედეგად, ჩათვლის მიღების უფლების დაკარგვის შემთხვევაში გამყიდველს, სამუშაოს/მომსახურების მიმწოდებელს პრაქტიკულად ზედმეტად (განმეორებით) უხდება დღგ-ის თანხის გადახდა და იგი ჩათვლის მიმღებს ზედმეტ ტვირთად აწვება.

ასევე, ყოვლად გაუმართლებელი და მიუღებელი იყო მაკონტროლებელთა მიერ დღგ-ის ჩათვლების გაუქმება, სსკ-ის (2004წ) 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად საქონლის/მომსახურების მიწოდებიდან 2 სამუშაო დღის დაგვიანებით გამოწერილი დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ის ჩათვლების გაუქმების მანკიერი პრაქტიკა, რომელიც 2009 წლის ბოლომდე გრძელდებოდა, მანამდე სანამ სასამართლო ორგანოების მიერ არ ჩამოყალიბდა

პრაქტიკა (რომელშიც პირადად ვმონაწილეობდი რამდენიმე საგადასახადო დავის სასამართლო სხდომებზე განხილვის პროცესში), რომ საქონლის/მომსახურების მიწილებიდან დადგენილი 2 სამუშაო დღის ვადაში დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვადის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობა პირველ რიგში უნდა დაეკისროს საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელს, მას, ვისაც ევალება დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა და არა მყიდველს, ამასთან მხედველობაში მისაღები იყო ის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებაც, რომ გადასახადების გადამხდელების მიერ აღნიშნული დარღვევის შემთხვევაში სახელმწიფო ბიუჯეტს პრაქტიკულად არანაირი ზიანი არ ადგებოდა, არც გადასახადის შემცირებას და არც გადახდის დროს გადავადებას არ იწვევდა.

სწორედ, ჩამოყალიბებული სასამართლო პრაქტიკისა და ზემოთ აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით 2009 წლის 1 დეკემბრის (N2191-III) კანონით „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატებების და ცვლილებების შეტანის შესახებ“, სსკ-ის (2004წ) 281-ე მუხლში (გარდამავალი დებულებები) დამატებით შეტანილი 53-ე ნაწილის შესაბამისად დადგინდა, რომ:

„53. 2005 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის მიხედვით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიღების მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისათვის დადგენილი ვადის (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა დარღვევით გამოწერილი და წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ის ჩათვლები 2010 წლის 1 იანვრიდან გაუქმებას არ ექვემდებარება. ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება 2010 წლის 1 იანვრამდე გაუქმებულ დღგ-ის ჩათვლებზე, მათ შორის, ჩათვლებზე, რომლებზეც მიმდინარეობს საგადასახადო დავა“. (საქართველოს 2010:269).

აქვე მინდა დავძინო, რომ აღნიშნულმა დამატებამ პირადად ჩემში (რასაც ბევრი ექსპერტი და სპეციალისტი იზიარებს) გაურკვევლობა და გაკვირვება გამოიწვია, რამდენადაც აღნიშნულის შესაბამისად ფაქტობრივად აღიარებულ იქნა, რომ აქამდე საგადასახადო ორგანოების მხრიდან 2005 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის ბოლომდე გადასახადების გადამხდელთა მიმართ განხორციელებული ე. წ. ორდღიანი ვადის დარღვევით გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ის

ჩათვლების გაუქმება და შესაბამისი სანქციების გავრცელება უსაფუძვლო და არამართლზომიერი იყო. 2010 წლის 1 იანვრიდან ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული ჩათვლები აღარ გაუქმდებოდა. მაგრამ გასაოცარი სწორედ ის იყო, რომ ეს 2010 წლის 1 იანვრამდე გაუქმებულ დღგ-ის ჩათვლებზე არ გავრცელდებოდა, მათ შორის ჩათვლებზე რომელზედაც უშუალოდ იმ დროისათვის მიმდინარეობდა საგადასახადო დავები.

სწორედ აღნიშნულთან დაკავშირებით ჟურნალის „ბიზნესი და კანონმდებლობა“ 2010 წლის იანვრის ნომერში გამოქვეყნებულ სტატიაში „დიდ კაცთან პატარა კაცსა ...“ (გვ. 7–13), ჩემი პოზიცია დავაფიქსირე, იმის თაობაზე რომ ეს უკანასკნელი პრაქტიკულად არავითარ კომენტარს არ საჭიროებდა და იმაზე მიანიშნებდა, რომ სახელმწიფო იმას დააკანონებს, რაც მას აწყობს და იგი საერთო სამართლებრივ ნორმებში ჯდება თუ არა სულ არ აინტერესებს.

„საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების ფორმირებაში გარკვეულ როლს თამაშობს აგრეთვე აქციზის გადასახადი. ტერმინი „აქციზი“ ლათინური სიტყვიდან (ჩამოჭრა) *accidere* წარმოიშვა. აქციზი ირიბი დაბეგვრის ერთ-ერთი უძველესი ფორმაა, მას როგორც ირიბ გადასახადს, არა მარტო განსაზღვრული მსგავსება გააჩნია დღგ-სთან, არამედ განსხვავებული თავისებურებაც, რომელიც ყოველი კონკრეტული საქონლისათვის ინდივიდუალურია. მაგალითად, გერმანიაში აქციზით დაბეგვრას ექვემდებარება: სიგარეტი, ლუდი, მარილი, ჩაი, ძმარი, სათამაშო კარტები, ხოლო დასავლეთის სხვა ქვეყნებში აქციზით ჩვეულებრივ მასობრივი შიდა მოხმარების საქონელი იბეგრება.

სხვა სახის გადასახადებისაგან აქციზის განმანსხვავებელ თავისებურებას ის წარმოადგენს, რომ მისი ამოღება მხოლოდ ცალკეული საქონლიდან ხდება (პროდუქციიდან), ამ პროდუქციის ფასში აქციზის ჩართვის გზით. იგი გადასახადის ერთ-ერთი სახეა, რომელიც გამყიდველის მიერ მიღებულ შემოსავალზე არ არის დამოკიდებული. აქციზი აქციზური საქონლის ფასში შედის და ამოღება სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ ხდება. ხშირ შემთხვევაში, სააქციზო გადასახადებით იბეგრება ღვინისა და არყის ნაწარმი, დელიკატესი, ფუფუნების საგნები, ავტომობილები. აქციზის გადამხდელები არიან მომხმარებლები, რომლებიც სააქციზო გადასახადით დაბეგრულ საქონელს ყიდულობენ.

აქციზი, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც გადაიხდება მის ფასთან ერთად ასევე მრავალსაფეხურიანია. დღე-ისგან განსხვავებით, აქციზი ბიუჯეტში ერთხელ გადაიხდება და პროდუქციის მთელი ღირებულების დაბეგვრა ხდება.

აქციზი ორნაირ როლს ასრულებს, პირველი – ბიუჯეტის შემოსავლების ერთ-ერთი უნიშვნელოვანესი წყაროა და მეორე – მოთხოვნისა და მიწოდების რეგულირებისა და აგრეთვე მოხმარების შეზღუდვის საშუალებაა“. (ყამარაული ...2010:310).

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად აქციზით დასაბეგრი საქონლის მიმართ გამოიყენება როგორც საპროცენტო, ასევე მტკიცე (სპეციფიკური) განაკვეთებიც. აქციზის გადასახადის არარსებობის პირობებში აქციზური პროდუქციის მწარმოებელი საწარმო მალალ მოგებას დაუმსახურებლად მიიღებდა და სხვა საწარმოებთან შედარებით უკეთესი პირობები შეექმნებოდა. მაგალითად, საქართველოში სპირტიანი სასმელების, სიგარეტის საცალო ფასები ისეთია, რომ ამ პროდუქციის მწარმოებლის რენტაბელობის დონე სააქციზო გადასახადის გარეშე რამდენჯერმე მაღალი იქნებოდა.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების დღიდან აქციზურ საქონელზე აქციზის განაკვეთები ზრდის მიმართულები განუხრელად იცვლებოდა. აქციზური საქონელის ექსპორტი ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება, გარდა შავი და ფერადი ლითონის ჯართისა, რომელიც სისტემატურად იზრდებოდა, ახალი (2010წ) საგადასახადო კოდექსის 226<sup>1</sup> მუხლის შესაბამისად ამჟამად შავი ან/და ფერადი ლითონის ნარჩენის ექსპორტის მომსახურების ტარიფების ოდენობა და გადახდის წესი საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განისაზღვრება.

2008 წლის 1 იანვრამდე საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობით გადასახადების სტრუქტურაში ასევე მნიშვნელოვანი ადგილი ეკავა სოციალურ გადასახადებს (სოციალური დაზღვევის ფონდის გადასახადი – 27%+1%, დასაქმების ფონდის გადასახადი – 1%+1%, სამედიცინო დაზღვევის გადასახადი – 3%+1%). 2004 წლის საგადასახადო კოდექსით მეწარმე სუბიექტებისათვის აღნიშნული სოციალური გადასახადების ნაცვლად შემოიღებული იქნა ერთიანი სოციალური გადასახადი და მისი განაკვეთი ადრე ჯამში არსებული 31%-ის ნაცვლად, შემცირდა 20%-მდე. გაუქმდა სოციალური გადასახადის მინიმალური ოდენობა (16 ლარი), ამასთან,

ფიზიკურ პირებს მისაღები შემოსავლებიდან აღარ დაუკავდებათ აღნიშნული გადასახადის სახით – 2% (1%+1%).

საქართველოს საგადასახადო სისტემის შემადგენელი ნაწილია ქონებისა და მიწის გადასახადი წარმოადგენდა. საგადასახადო კოდექსის (1997წ.) მე-6 მუხლის შესაბამისად საერთო სახელმწიფოებრივ გადასახადებს მიეკუთვნებოდნენ. 2005 წლის 1 იანვრიდან კი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) მე-9 მუხლის (პუნქტი – 5) შესაბამისად ადგილობრივ გადასახადს განეკუთვნება ერთიანი – ქონების გადასახადის სახით და მასში ფაქტობრივად იგივე ორი – ქონებისა და მიწის გადასახადებია თავმოყრილი. (საქართველოს 2010:7).

ვინაიდან ქონების გადასახადი მთლიანად ადგილობრივი გადასახადების რიგში გადატანილია, ადგილობრივი მმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს გარკვეულწილად გაზრდილი უფლებები მიეცათ. კერძოდ, მათ უფლება აქვთ გარკვეული ზღვარის ფარგლებში დააწესონ ქონების გადასახადი, დააწესონ მიწაზე ქონების გადასახადის საბაზისო განაკვეთები, კონკრეტული მიწის კატეგორიისა და ადგილმდებარეობის გათვალისწინებით, გაადიდონ ან შეამცირონ 50%-მდე.

ამასთან, ხაზგასმით მინდა აღვნიშნო, რომ ქონების გადასახადი სისტემაში ყველაზე რთულად ადმინისტრირებადი გადასახადია, მას ემატება აღნიშნული გადასახადით მოცული (ქონების (გარდა მიწისა) და მიწის (სასოფო სამეურნეო და არასასოფლო სამეურნეო) გადასახადებთან მიმართებაში საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილი სისტემატური ცვლილებები და დამატებები, რის შედეგადაც ამ გადასახადებთან დაკავშირებით მოქმედმა კანონმდებლობამ დასრულებული, სრულყოფილი სახე კვლავაც ვერა და ვერ მიიღო, გამომდინარე მათში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანა არც უახლოეს მომავალშია გამორიცხული.

კიდევ უფრო მოუგვარებელია ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადებით დაბეგვრის პრობლემა, 2004 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამის თავეში პრაქტიკულად არ დარჩენილა არცერთი მუხლი, რომელშიც რაიმე ფორმით, რაიმე შესწორება და ცვლილება არ შესულიყო, ამასთან ზოგიერთ მუხლსა, თუ პუნქტში შეტანილი შესწორები და ცვლილები წლიდან წლამდე იცვლებოდა, იცვლებოდა აღნიშნული გადასახადების დაბეგვრისა და დასაბეგრი ბაზის

განსაზღვრის წესები, საგადასახადო განაკვეთები და სხვა პროცედურული ნორმები. სწორედ ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებთან დაკავშირებულ პრობლემებს მიუძღვნენ ჟურნალ „ბიზნესი და კანონმდებლობა“-ში (მაისი, 2008წ., გვ. 41-43) სტატია „ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი-მოუგვარებელი პრობლემა“, სადაც ვრცლად და ხაზგასმით ჩამოვყალიბე ჩემი შეხედულებები და მოსაზრებები იმ პრობლემებზე, რაც იმ დროისათვის მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობაში აღნიშნულ გადასახადებთან მიმართებაში არსებობდა.

საქართველოს საგადასახადო სისტემაში საწარმოთა ქონების გადასახადით დაბეგვრის საკითხები, შედარებით სტაბილურად გამოიყურებოდა მანამ სანამ საქართველოს საგადასახადო საგადასახადო კოდექსში 2009 წლის 17 ივლისს შეტანილი ცვლილებებით 2009 წლიდან მოყოლებული ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა (ქონების საშუალო წლიური ნარჩენი ღირებულება (გაიანგარიშება კალენდარული წლის დასაწყისისა და ბოლოსათვის აქტივების საშუალო ღირებულების მიხედვით):

- 2000 წლამდე მიღებულ აქტივებზე – 3-ჯერ;
- 2000 წლიდან 2004 წლამდე მიღებულ აქტივებზე – 2-ჯერ;
- 2004 წელს მიღებულ აქტივებზე – 1,5 ჯერ;
- ხოლო იმ აქტივებზე, რომელთა მიღების შესახებ ინფორმაცია არ არსებობს, ისევე, როგორც 2000 წლამდე მიღებულ აქტივებზე 3-ჯერ უნდა გაიზარდოს.

უნდა ითქვას, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში (2004 წ) შეტანილი აღნიშნული ცვლილებებით (მუხლი 273, პუნქტი 1) საწარმოთა ქონების გადასახადი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში (2004 წ) შეტანილი აღნიშნული ცვლილებებით (მუხლი 273, პუნქტი 1) საწარმოთა ქონების გადასახადი 1%-ს კი არა, ცალკეული შემთხვევებში 1,5%; 2%; 3%-ს შეადგენს, აქვე ხაზგასასმელია ის გარემოება, რომ მიუხედავად საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ქონების გადასახადის დასაბეგრი ბაზის აღნიშნული გზით მნიშვნელოვანი გადიდებისა, საგადასახადო კოდექსის ამავე მუხლში დამატებით შეტანილი 1<sup>2</sup> პუნქტის შესაბამისად საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო აგენტს დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური ნარჩენი ღირებულება

საბაზრო ფასით განუსაზღვროს, ხოლო გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს მიერ საბაზრო ფასის ოდენობასთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილება. (საქართველოს 2010ა:425).

ამრიგად, ყოველივე ზემოთ აღნიშნულიდან შეიძლება დავასკვნათ, რომ გადასახადების სტრუქტურა საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების დღიდან ევოლუციურად ვითარდებოდა და ვითარდება, მაგრამ მის იდეალურობაზე ლაპარაკი ჯერჯერობით ნაადრევია, რამდენადაც მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობაში კვლავ შეინიშნება ე. წ. „თეთრი ლაქები“, რომლებიც მავანსა და მავანს ადვილად აძლევს შესაძლებლობას საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული დებულებები მათი ხელოვნურად ინტერპრირებით სულ სხვაგვარად წარმოადგინოს და გადამხდელის პოლიტიკური, თუ სხვა მსოფლმხედველობითი შეხედულებების გამო მისი დასჯის, დამატებითი გადასახადებისა და ფინანსური სანქციების დაკისრების საფუძვლად გამოიყენოს. ყოველივე აღნიშნულის თქმის საშუალებას კი ის პრაქტიკული გამოცდილება მაძლევს, რაც თექსმეტწელიწად ნახევარს უშუალოდ სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოებში, ხოლო მის შემდგომ ბოლო ექვს წელიწადში, როგორც დამოუკიდებელ აუდიტორსა და საგადასახადო ექსპერტს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სამოქალაქო სასამართლოებში, უშუალოდ საგადასახადო დავებში მონაწილეობის პრაქტიკით დამიგროვდა.



### თავი III. საქართველოს საგადასახადო სისტემის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, მათი დაძლევის გზები

#### 3.1 საქართველოს საგადასახადო სისტემის ძირითადი მახასიათებლები, მათი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები თანამედროვე ეტაპზე

ნებისმიერი ქვეყნის ეკონომიკური სისტემის ფუნქციონირების ეფექტურობა და სიცოცხლის უნარიანობა მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული ამ ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო სისტემის გამართულობასა და სახელმწიფოს მიერ გატარებულ საგადასახადო პოლიტიკაზე. გამომდინარე იქიდან, რომ გადასახადები სახელმწიფოს არსებობის ეკონომიკური საფუძველი და ბიუჯეტის შევსების ძირითადი წყაროა, ფისკალურ დანიშნულებასთან ერთად, გადასახადები ქვეყნის ეკონომიკის სახელმწიფოებრივი რეგულირების მძლავრ მექანიზმად გამოიყენება. ახდენს რა ერთობლივი შიგა პროდუქტის და ეროვნული შემოსავლის განაწილებას, გადასახადები ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის ტემპებზე მნიშვნელოვნად ზემოქმედებს, ასევე ეკონომიკური საქმიანობის ცალკეული სახეობებს შორის პროპორციებზე, საზოგადოებრივი კვლავწარმოების სტრუქტურაზე, სოციალურ სფეროზე, კაპიტალის დაგროვების პროცესზე, მოსახლეობის მოხმარებასა და გადახდისუნარიან მოთხოვნილებაზე.

ქვეყნის ეკონომიკის სახელმწიფოებრივ რეგულირებაში საგადასახადო მექანიზმის გამოყენების აუცილებლობა, იმითაცაა განპირობებული, რომ დღეს, პრაქტიკულად, არ არსებობს ქვეყანა, სადაც ეკონომიკაში შექმნილი დოვლათი თანაბრად იქნება განაწილებულ, როგორც საზოგადოების წევრებს, ისევე ტერიტორიულ ერთეულებს შორის. იქიდან გამომდინარე, რომ სახელმწიფოს ერთ–ერთი უმთავრესი ამოცანა ქვეყანაში ფინანსური რესურსების მეტ–ნაკლებად თანაბრად განაწილებაა, აღნიშნული პრობლემის გადაწყვეტის მთავარ ინსტრუმენტად საგადასახადო რეზერვების გამოყენებით სწორედ სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების გადიდება და აღნიშნული შემოსავლების მცირე რესურსების მქონე ეკონომიკურ სუბიექტებზე (რეგიონი, მოსახლეობა) გადანაწილება – გამოიყენება მიჩნეული.

ნებისმიერ ეპოქაში, სახელწიფო ეკონომიკასთან წინააღმდეგობრივ ერთობლიობაში ფუნქციონირებს. თავისთავად, სახელმწიფო ეკონომიკა არ არის, ხოლო ეკონომიკა სახელმწიფო, თანაც, წარმოუდგენელია სახელმწიფო ეკონომიკის გარეშე. კაცობრიობას მთელი თავისი არსებობის მანძილზე არ ქონია არცერთი შემთხვევა, როცა ეკონომიკა სახელმწიფოსაგან თავისუფალი იყო, ან სახელმწიფო ეკონომიკისაგან. სახელმწიფო და ეკონომიკა მათთვის დამახასიათებელი პრინციპებითა და კანონზომიერებებით ფუნქციონირებენ. თუმცა, ეკონომიკა საკუთარ თვითრეალიზაციას ახდენს სახელმწიფო პრინციპებისა და კანონზომიერებების (სამართლებრივი, ადმინისტრაციული და სახელისუფლებო) დახმარებით, ე. ი. ორგანიზაციით, რომელიც დამახასიათებელია სახელმწიფო მოწყობისათვის. ამასთან სახელმწიფოც არ გაურბის საკუთარი თვითრეალიზაციის პროცესში ეკონომიკის ორგანიზაციას.

არცერთი ქვეყნის ეკონომიკას ფუნქციონირება არ შეუძლია სახელმწიფოს მიერ ეკონომიკის ინსტიტუციონალური ორგანიზაციის გარეშე. სახელმწიფო მის მიერ შექმნილი სხვადასხვა სახის სამართლებრივ და ადმინისტრაციული ინსტიტუტების, დაწყებულს ცალკეული კანონებით და დამთავრებულს დაწესებულებათა სისტემით, რომელსაც იგი იყენებს სამეურნეო ცხოვრების მოსაწყობად, მასში შეაქვს აუცილებელი წინასწარ დასახული წესრიგი, მაგრამ არა ისეთი, რომელიც გამოიწვევდა სამეურნეო სისტემის მიზანმიმართულ მართვას. სახელმწიფო ყოველთვის ასრულებს სამეურნეო სისტემის კონკრეტული ქცევისაგან განსხვავებულ ფუნქციას. ხაზგასასმელია ის გარემოება, რომ სახელმწიფოებრივი ინსტიტუციონალური ორგანიზაციის გარეშე ეკონომიკის ნორმალური ფუნქციონირება შეუძლებელია.

ნებისმიერი ეკონომიკური სისტემის უმნიშვნელოვანესი საკითხია შემოსავლის, მისი წარმოების, განაწილებისა და დანაწილების, მითვისების საკითხი, რომელიც განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საბაზრო ეკონომიკის პირობებში და უფრო მეტად კი – გარდამავალი ეკონომიკის პირობებში.

„თანამედროვე საბაზრო ეკონომიკის პირობებში მრავალგვარი შემოსავლები არსებობს, კერძოდ, სამეწარმეო შემოსავალი, სასესხო პროცენტები, სავაჭრო მოგება, რენტა, დაქირავებული მუშების ხელფასი, პირადი და საოჯახო შრომის (ასეთ

შემთხვევაში შემოსავალი ატარებს გასამრჯელოს, ჯილდოს ხასიათს). არსებობს შემოსავალი, რომლებსაც გააჩნია დახმარების ფორმა, მაგალითად, სოციალური დახმარება. დაბოლოს გვხვდება შემოსავლები, რომლებიც საზოგადოებაში უარყოფითად ასოცირდება. მაგალითად, უკანონო შემოსავლები.

შემოსავლები შეიძლება იყოს პირდაპირი და არაპირდაპირი. ე. ი. 1) შემოსავლები, რომლებიც წარმოიქმნება უშუალოდ მეურნეობების მეშვეობით, თავის საკუთარ საფუძველზე და 2) შემოსავლები, რომლებიც წარმოიქმნება არაპირდაპირი გზით. პირდაპირი შემოსავლების გარდაქმნის მეშვეობით – შემოსავალი შემოსავლებისაგან. ერთია პირველადი შემოსავლების წარმოქმნა და მეორეა მეორადი შემოსავლების წარმოქმნა. საზოგადოებაში ყოველთვის მოქმედებს შემოსავლისა და შემოსავლების გადანაწილების მექანიზმი, რომელშიც სახელმწიფოს გადამწყვეტი ადგილი უჭირავს“. (ბახტაძე ...2007:149).

შემოსავლების გადანაწილების სახელმწიფო მექანიზმში უმნიშვნელოვანესი როლი საგადასახადო დაბეგვრას აკისრია. სახელმწიფო პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების დაწესებით ხაზინაში შემოსავლების მობილიზებას აწარმოებს, რათა ხელისუფლებამ სახელმწიფო ფუნქციების შესრულებასთან დაკავშირებული ხარჯები დაფაროს. სახელმწიფოს შემოსავლები და ხარჯები, მათი განაწილება წყაროებისა და მიმართულებების შესაბამისად სახელმწიფო ბიუჯეტის სახით წარმოდგება.

ეკონომისტი, რომელიც გარდამავალი ეკონომიკის სფეროში კვლევას ეწევა, წარმოდგენილად მიგვაჩნია, ყურადღება არ მიაქციოს სახელმწიფო ბიუჯეტის პრობლემებს შორის უმთავრესს – სახელმწიფო ბიუჯეტის ირგვლივ ატეხილ დაუსრულებელ, პერმანენტულ, სოციალურ–ეკონომიკურ ბრძოლას ქვეყნის საბიუჯეტო მოწყობის საკითხებზე, განსაკუთრებით კი, ხარჯების მიმართულების საკითხებზე. თუმცა, ისიც უნდა ითქვას, რომ ეს ყველაფერი გარეგნულად მოჩანს ასე, სინამდვილეში ამ ბრძოლის უკან უფრო ღრმა, წინააღმდეგობრივი პროცესი იმალება, რაც გარდამავალი ეკონომიკის საბიუჯეტო ურთიერთობისათვისაა დამახასიათებელი.

საქართველოს, ისედაც მწირი სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯებში პრიორიტულია თავდაცვის, სოციალური და მართლწესრიგის ხარჯები, ამის პარალელურად

მოთხოვნა ეკოლოგიური და ჰუმანიტარული პროგრამების დაფინანსების გადიდებაზე მხოლოდ კეთილშობილურ სურვილად რჩება.

ტრანსფორმაციული ეკონომიკის ფარგლებში საბიუჯეტო ურთიერთობების ერთ-ერთ არსებით წინააღმდეგობას ამ სფეროში ინსტიტუციური და სამართლებრივი სისტემის პერმანენტული კრიზისი წარმოადგენს, რაც უპირატესად საბიუჯეტო სახსრების არამიზნობრივ ხარჯვაში გამოიხატება. აღნიშნულ საკითხთან მიმართებაში მთლიანად ვიზიარებ ქალბატონ ლელა ბახტაძის, ბატონების – რევაზ კაკულიასა და მიხეილ ჩიკვილაძის სახელმძღვანელოში „საგადასახადო დაბეგვრა“, ჩამოყალიბებულ მოსაზრებას, რომ: „მდგომარეობის უსწრაფესად გამოსწორების უზრუნველსაყოფად ხელისუფლებამ სახელმწიფო ბიუჯეტზე ზღვარგადასული ბიუროკრატიული დატვირთვა უნდა დაძლიოს, კერძოდ, აუცილებელია სახელმწიფო საკუთრების დებიუროკრატიზაცია, სახელისუფლო მმართველობის გაბერილი აპარატის შემცირება და მომავლის საფინანსო-საკრედიტო სისტემის ფორმირება-ფუნქციონირება“. (ბახტაძე ...2007:151).

დავიწყოთ ამ ბოლო პრობლემის განხილვით. გარდამავალ ეკონომიკაში დროულად უნდა გადაიჭრას ფისკალური ურთიერთობების წინააღმდეგობანი. ამ წინააღმდეგობების ერთ მხარესაა სახელმწიფო ბიუჯეტის პერმანენტული დეფიციტი, ხოლო მეორე მხარეს – ქვეყანაში საქმიანი აქტივობისა და მეწარმეობის უნებლიე, თუ მიზანმიმართული დამუხრუჭება.

როგორ შევძლოთ ამ წინააღმდეგობების დაძლევა? როგორ უზრუნველვყოთ სახელმწიფო ბიუჯეტში შემოსავლების გადიდება სამეწარმეო აქტივობის ზრდის პირობებში?

აღნიშნული წინააღმდეგობების დასაძლევად მიზანშეწონილად მიგვაჩნია შევვხოთ ზოგიერთ საკითხს.

„სამეურნეო საქმიანობისაგან მიღებული ყველა პირვანდელი შემოსავალი, რომელიც წარმოების სფეროში რჩება, მიმართულია იმ დანახარჯთა დასაფარავად, რომლებიც წარმოადგენს საზოგადოების მიმდინარე შემოსავლების ერთობლიობას, ანუ ეროვნულ შემოსავალს. შემოსავლების გადანაწილება ერთდროულად არის ეროვნული შემოსავლის გადანაწილებაც, რომელსაც მივყავართ არა მარტო სხვადასხვა სახის – დაგროვების, ინვესტიციების, შენახვის ფონდების

ფორმირებასთან. არ შეიძლება შემოსავლის გადანაწილებასა და გადანაწილებაში სახელმწიფოს როლის არც გადაჭარბებით შეფასება და არც ამ როლის შეუფასებლობა. ამ შემთხვევაში სახელმწიფოს როლი ძალიან მნიშვნელოვანია. ამ როლის კონკრეტული რეალიზაცია შეიძლება ეფექტიანად იყოს და მავნეც, დადებითიც და უარყოფითიც. სახელმწიფოს გამანაწილებელ საქმიანობას განსაკუთრებული მნიშვნელობა გააჩნია საზოგადოებაში სტაბილურობისა და მშვიდობის, ეკონომიკის განვითარებისა და მოსახლეობის ცხოვრების დონის ამაღლების უზრუნველყოფაში. ამასთან, საყურადღებოა სახელმწიფოს როლი შემოსავლების წარმოქმნისა და მათი მითვისების ეკონომიკური რეალიზაციისა და სოციალური სამართლიანობისაკენ მოძრაობის უზრუნველსაყოფად.

სახელმწიფოს ეკონომიკური როლის ფინანსური ურთიერთობის პოზიციიდან გამომდინარე, საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმში შეტანილი უნდა იქნეს გარკვეული ცვლილებები“. (ბახტაძე ...2007:152).

გადამხდელთა ერთ ნაწილზე საგადასახადო მხარდაჭერის პოლიტიკის გატარებით და მეორე ნაწილზე, რომლებიც საზოგადოებრივი ინტერესებისადმი სიმპათიებს არ ავლენენ, გადასახადების გადიდების მოთხოვნა უნდა გატარდეს. გადასახადების განაკვეთების დიფერენციაციაც ბიზნესში გაბედულად უნდა იქნეს გამოყენებული ეს იძლევა ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების ზრდის შესაძლებლობას, თუმცა გამორიცხული არ არის ამან სტიმულირების საწინააღმდეგო ეფექტი გამოიწვიოს.

შემოსავლების იმ ნაწილზე, რომელთა გამოყენება ინვესტიციებშია გათვალისწინებული, გადასახადებისაგან განთავისუფლება, ან მათი ნაწილობრივ შემცირება ეკონომიკის რეკონსტრუქციის პროგრამის ჩარჩოებში, ბიუჯეტის ხარჯების შემცირებას გამოიწვევს.

ისევე როგორც, ეკონომისტთა და ექსპერტთა დიდ ნაწილს, მიგვაჩნია, რომ უფრო სერიოზული ყურადღებაა მისაქცევი ინფლაციის პირობებში საგადასახადო დაბეგვრისადმი. ინფლაციის ტემპების შესაბამისად, აუცილებელია ხელფასების ინდექსაცია, სხვაგვარად შეუძლებელია საშემოსავლო გადასახადის ბიუჯეტში შემოსულობის სტაბილიზაცია. ანალოგიურად უნდა განხორციელდეს ბიუჯეტის ხარჯების ინდექსირება.

სახელმწიფოს ეკონომიკური როლი ყველაზე მკაფიოდ ბიუჯეტთან მიმართებაში ვლინდება. იმის გამო, რომ სახელმწიფო ყოველთვის საჭიროებს ხარჯების ზრდის აუცილებლობას და მის პარალელურად განიცდის საზოგადოების დაწოლას საგადასახადო განაკვეთების შემცირების მიზნით, ხელისუფლება ასეთი პოლიტიკის შედეგად დებულობს მზარდ დეფიციტს, მაღალ ინფლაციას და ბოლოს, ფინანსურ კრიზისს, რომელიც საერთო ეკონომიკური კრიზისის წინაპირობაა.

„კარგად მოწყობილი პოლიტიკური სისტემა საკმაოდ საიმედო ფარია ეროვნული მეურნეობის საბიუჯეტო დეფიციტისგან დასაცავად... ბიუჯეტის დეფიციტისგან თავის დაცვის საუკეთესო საშუალებას გაცილებით ადრეულ ეტაპზე პარლამენტის მიერ რეალური დაფარვის გარეშე დასამტკიცებლად წარდგენილი ხარჯთა ნუსხის დამტკიცებაზე უარის თქმა წარმოადგენს.“(ბალცეროვიჩი 2004: 176).

საქართველოს საგადასახადო სისტემაზე სრული წარმოდგენის შესაქმნელად, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკა და საგადასახადო სისტემა მოკლე რეტროსპექტივაში წარმოვადგინოთ, რომლითაც ქვეყნის საგადასახადო სისტემის პლუსები და მინუსები უფრო თვალსაჩინოდ და კონკრეტულად გამოჩნდება.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ უკვე, საბჭოთა ხელისუფლების დროს ეკონომიკის ცენტრალიზებულ-გეგმიანი სისტემის პირობებში საქართველოს საკუთარი საგადასახადო პოლიტიკა და საგადასახადო სისტემა არ გააჩნდა, რაც განპირობებული იყო ორი მიზეზით:

1. საქართველოს საბჭოთა სოციალისტური რესპუბლიკა დამოუკიდებელ სახელმწიფოებრივ წარმონაქმნს არ წარმოადგენდა და შესაბამისად დამოუკიდებელ საგადასახადო პოლიტიკას და საგადასახადო სისტემას არ საჭიროებდა;

2. ისევე, როგორც მთელ საბჭოთა კავშირში, საქართველოშიც ბიუჯეტის შემოსავლების ნაწილის ამოღება ხორციელდებოდა ცენტრალიზებული წესით, ყოველგვარი საგადასახადო ბერკეტებისა და კანონმდებლობის უგულებელყოფით.

საბჭოთა კავშირის დაშლის შემდეგ, როცა საქართველო საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის რთულ გზას დაადგა და ხელისუფლების წინაშე მრავალი პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური პრობლემა მთელი სისრულით

წარმოჩნდა, დღის წესრიგში თავისთავად საგადასახადო სისტემის შექმნის აუცილებლობის საკითხი დადგა.

ახალი საგადასახადო სისტემის ფორმირება საკანონმდებლო ბაზის შექმნას მოითხოვდა, რომელიც საფუძვლად დაედებოდა საბაზრო ეკონომიკის შესაფერისი საგადასახადო სისტემის შექმნას. საქართველოს საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის ღონისძიებათა სისტემაში საგადასახადო სისტემის პარამეტრები სწორად არ იყო განსაზღვრული. საგადასახადო სისტემას არ გააჩნდა საკანონმდებლო ბაზა, საგადასახადო სისტემაში განხორციელებული შემდგომი რეფორმები არასრულყოფილი იყო.

1993 წლის დეკემბერში საქართველოს პარლამენტმა საგადასახადო სისტემის სრულყოფის კანონების პაკეტი (სულ რვა კანონი) მიიღო, რომლის ძირითადი მიზანი და დანიშნულება სამეწარმეო საქმიანობის სტიმულირება და სახელმწიფო ბიუჯეტში ფულადი რესურსების მაქსიმალური მობილიზება იყო.

1993 წელს მიღებულ კანონთა შორის ყველაზე მნიშვნელოვანი და განმსაზღვრელი იყო, საქართველოს რესპუბლიკის კანონი, „საგადასახადო სისტემის საფუძვლების შესახებ,“ რომელშიც მოცემული იყო საგადასახადო სისტემის მოწყობის ძირითადი პრინციპები გადასახადების, გადასახდელების, მოსაკრებლების, სახელმწიფო ბაჟის, ადგილობრივი გადასახადების ფორმირების მეთოდოლოგიური საფუძვლები.

კანონმა „საქართველოს რესპუბლიკის სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის შესახებ“ განსაზღვრა ამ სამსახურის უფლება-მოვალეობები, გადასახადის გადამხდელებთან ამ სამსახურის ურთიერთობა, რომ საგადასახადო სამსახური თავის უფლებამოსილების ფარგლებში კონტროლს უწევს სამეწარმეო საქმიანობას გადასახადების გადახდის აუცილებლობის თვალსაზრისით და რესპუბლიკის მთავრობის წინაშე პასუხისმგებელია ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის შესრულებაზე. სწორედ ამ კანონმა გახადა შესაძლებელი ჩამოყალიბებულიყო საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო სტრუქტურა. კანონში პირდაპირაა მითითებული, რომ საქართველოს საგადასახადო სამსახურის ერთიანი სისტემა შედგება: სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის ცენტრალური აპარატისგან, სახელმწიფო საგადასახადო ინსპექციებისგან ავტონომიურ რესპუბლიკებში,

ქალაქებსა და რაიონებში. ყველა იერარქიულ დონეზე, სამართლებრივი თვალსაზრისით, თითოეული რგოლი წარმოადგენდა იურიდიულ პირს, შესაბამისი ატრიბუტიკით.

სერიოზული ხასიათის ნაკლოვანებების მიუხედავად, საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებაში, დადებითი როლი შეასრულა საქართველოს პარლამენტის მიერ 1997 წლის 13 ივნისს მიღებულმა პირველმა საგადასახადო კოდექსმა. თუმცა საგადასახადო კოდექსის ცალკეული ნაწილები ერთმანეთთან ორგანულ, სინქრონულ კავშირში არ იყო, მან საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირებაში არსებითი გარდატეხა ვერ შეიტანა. ამასთან, აღნიშნულ საგადასახადო კოდექსში ასეულობით შეტანილმა ცვლილებებმა სათანადო ეფექტი ვერ გამოიღო. უფრო მეტიც, როგორც გადასახადის გადამხდელები, ისე გადასახადის ამკრეფნი სახელმწიფოს და ეროვნული ეკონომიკის ინტერესებს არ ითვალისწინებდნენ.

აღნიშნულმა საგადასახადო კოდექსმა, რომელიც როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ნაჩქარევად, ეროვნული ტრადიციების გაუთვალისწინებლად იქნა შედგენილი, არა თუ შეუწყო ხელი საგადასახადო ურთიერთობათა სრულყოფას, არამედ, გარკვეულწილად ახლად ფეხადგმული საქართველოს საგადასახადო სისტემის ნგრევაც კი გამოიწვია.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ჩამოყალიბების საქმეში 2003 წლის ნოემბრიდან ქვეყანაში მოსული ახალი ხელისუფლების მიერ სერიოზული განაცხადი გაკეთდა 2004 წლის 22 დეკემბერის ახალი (მეორე) საგადასახადო კოდექსით, რომელმაც საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ჩამოყალიბების საქმეში გადამწყვეტი როლი შეასრულა. ასევე მნიშვნელოვანია 2010 წლის 17 სექტემბერს მიღებული საქართველოს მორიგი (მესამე) საგადასახადო კოდექსი. თუმცა ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ ნაკლოვანებებისა და ხარვეზებისაგან დაზღვეული სამწუხაროდ ვერც ეს უკანასკნელი აღმოჩნდა და ხელისუფლების მიერ აღნიშნული საგადასახადო კოდექსის რევოლუციურად მონათვლამ ნამდვილად ვერ გაამართლა.

გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნებში, სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯების სისტემა ჯერ კიდევ სოციალიზმის დროს ჩამოყალიბდა. რაც შეეხება სახელმწიფო ბიუჯეტის



შემოსავლებს, საქართველოში, სხვა ქვეყნების პოსტსოციალისტური განვითარების საერთო ტენდენციების მსგავსად, ეკონომიკის ლიბერალიზაციის შემდეგ, რამდენიმე წლის მანძილზე გადასახადების მოცულობა სისტემატიურად მცირდებოდა. რაც ისეთი სუბიექტური მიზეზებით აიხსნებოდა, როგორცაა: კანონმდებლობის არასრულყოფილება, საგადასახადო ადმინისტრირების დაბალი დონე, გადასახადების ნებაყოფლობით გადახდის ტრადიციის არარსებობა. საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირებაზე ნეგატიურ გავლენას ახდენდა, აგრეთვე ობიექტური ფაქტორებიც: ინფლაციის მაღალი დონე, საგადასახადო და ურთიერთჩათვლის სისტემების კრიზისი; საგადასახადო დისციპლინის მოშლა ეკონომიკისა და მომსახურების სფეროს ცვლილების შედეგად კერძო სექტორის სასარგებლოდ იმ ეკონომიკური ოპერაციების მასშტაბების ზრდა, რომელიც საბუღალტრო ანგარიშებში არ აისახებოდა და სხვა.

საქართველოში საგადასახადო სისტემის რეფორმის პირველ ეტაპზე საგადასახადოს შემოსავალთა დინამიკა სახელმწიფო შემოსავლების მობილიზაციის დონესა და გატარებულ საგადასახადო პოლიტიკას შორის უშუალო დამოკიდებულების არარსებობაზე მეტყველებს. კერძოდ:

- სოციალიზმიდან მემკვიდრეობით მიღებული საგადასახადო სისტემა მოგების გადასახადისკენ გადახრით მოქალაქეთა საშემოსავლო დაბეგვრის საზიანოდ ხასიათდებოდა;

- წარმოების მკვეთრი დაცემა, რომელმაც საწარმოთა დაბეგვრის ბაზა შეამცირა, საგადასახადო შემოსავლებსა და მშპ-ის დინამიკას შორის მჭიდრო და მყარ დამოკიდებულებას ადასტურებს;

- საგადასახადო ბაზის შემცირება ურთიერთგადაუხდელობის კრიზისის გამო, როცა ჩათვლა ხორციელდება საკასო მეთოდით და არა ვალდებულებების წარმოქმნის მომენტისათვის;

- გარდამავალი ეკონომიკის პირობებში, პირდაპირი კავშირის არარსებობა საგადასახადო პოლიტიკასა და ეკონომიკის აქტივობას შორის;

- ეკონომიკის ბარტერიზაციის პროცესი, რომელშიც აქტიურად მონაწილეობდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, იგი იყენებდა საგადასახადო შეღავათებს (განთავისუფლებას), სასაქონლო კრედიტს, ურთიერთჩათვლის სხვადასხვა სქემებს

და სხვა. ამის შედეგი იყო სამეურნეო საქმიანობის ხორცშესხმა მინიმალური ფულადი საშუალებებით, მათ შორის საწარმოთა ანგარიშზე, რამაც სახელმწიფო ბიუჯეტში გადაუხდელობის ზრდა გამოიწვია.

საქართველოს საგადასახადო დაბეგვრა საზოგადოდ მიღებულ პრინციპებს არ შეესაბამებოდა, როგორცაა: განსაზღვრულობა, გადასახადების ეკონომიურობა, მათი ამოღების ტექნიკის მოხერხებულობა და სიმარტივე, თანაფარდობა გადასახადებსა და გადამხდელთა გადახდისუნარიანობის დონეს შორის. ამასთან, სახელმწიფო ბიუჯეტის ოდენობის ზრდისკენ მიისწრაფოდა, ამიტომ გადასახადების რაოდენობა და მათი განაკვეთები იზრდებოდა.

1992–1997 წლებში საგადასახადო ტვირთის უზომო ზრდა კიდევ უფრო აღრმავებდა საქონელმწარმოებელთა მძიმე ფინანსურ მდგომარეობას. წარმოიშვა და გამწვავდა წინააღმდეგობა ცალკეულ საწარმოთა მაღალ დაბეგვრასა და გადასახადების ამოღების დაბალ დონეს შორის. ამ წინააღმდეგობას საფუძვლად საგადასახადო ტვირთის არათანაბარი განაწილება ედო. კეთილსინდისიერი გადამხდელებისათვის საგადასახადო ტვირთი ძირითადად განვითარებული ქვეყნების სტანდარტებს შეესაბამებოდა. ასევე, დიდი იყო შეღავათების მაშტაბები, რომლებსაც სხვადასხვა დონის აღმასრულებელი და საკანონმდებლო ხელისუფლება თვითნებურად წარამარად აწესებდა. გადასახადებისგან კანონსაწინააღმდეგო თავის არიდება მნიშვნელოვან რაოდენობას აღწევდა, რის გამოც გადამხდელთა დიდი ნაწილი მეტისმეტად დაბალ გადასახადებს იხდიდა, ხოლო ძირითადი საგადასახადო ტვირთი მსხვილ საწარმოებზე და საშუალო შემოსავლების მქონე ფიზიკურ პირებზე მოდიოდა – გადასახადებისგან თავის არიდების ნაკლები შესაძლებლობის გამო.

1998 წლის ფინანსურმა კრიზისმა საგადასახადო დაბეგვრაში დასაშვები ზღვრული დარღვევები გამოავლინა. საგადასახადო დაბეგვრის პრაქტიკის ანალიზმა აჩვენა 1990–იან წლებში საქართველოს საგადასახადო სისტემის განვითარების უზრუნველყოფაში დაშვებული სტრატეგიული შეცდომები, რომელიც მიემართებოდა უდეფიციტო ბიუჯეტის უზრუნველსაყოფად საგადასახადო ტვირთის გადიდებისაკენ, რაც სამეწარმეო საქმიანობას ეწინააღმდეგებოდა და მეწარმეთა საზიანოდ იყო მიმართული.

საქართველოში 2004 წლის დასაწყისიდან შეიცვალა საგადასახდო რეფორმის კონცეფცია. აღიარეს საგადასახდო დაბეგვრის ნეიტრალიზების აუცილებლობა, რომლის არსი იმაშია, რომ არ მოხდეს ზემოქმედება მეწარმის ქცევის მოტივებზე, მისი საქმიანობის სახეობის შერჩევაზე და შესაბამისად, კაპიტალის დაბანდებაზე. საგადასახდო დაბეგვრის ასეთი პრინციპი წარმატებით ხორციელდება განვითარებულ ქვეყნებში.

სრულიად ნათელია, რომ აღნიშნულ ეტაპზე საქართველოში, არამყარი ეკონომიკისა და სტრუქტურული გარდაქმნების პირობებში, ამ პრინციპის რეალიზაცია სტრატეგიულად ნაჩქარევი და ეკონომიკურად დაუსაბუთებელი იყო. ჩვენ ქვეყანას არ შეეძლო ორიენტაცია აელო დასავლეთ ევროპის წამყვან ქვეყნებზე, არც სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების დონით, არც მოსახლეობის ძირითადი მასის საკუთრების მართვით და არც საგადასახდო ბეგარასთან მოქალაქეთა დამოკიდებულებით. დასავლეთ ევროპის წამყვან ქვეყნებში სახელმწიფო ბიუჯეტით გასანაწილებელი მთლიანი ეროვნული პროდუქტის წილი 40–50%-ს შეადგენს. რეალისტები საქართველოში 2–ჯერ ნაკლებ ციფრს ასახელებენ.

მოქმედი საგადასახდო სისტემის და საგადასახდო კანონმდებლობის არასრულყოფილება, გადამხდელთა სახელმწიფო რეგისტრაციის დაუმუშავებლობა მნიშვნელოვნად განაპირობებდა საგადასახდო სამართალდარღვევებს, სწორედ, საგადასახდო სისტემისა და საგადასახდო პოლიტიკის არასრულყოფილება გახდა ქვეყანაში ხანგრძლივი საბიუჯეტო კრიზისის მიზეზი.

„დადასტურებულია, რომ ნებისმიერი ქვეყნის ეკონომიკური სისტემის ეფექტური ფუნქციონირება დიდად არის დამოკიდებული საგადასახდო სისტემის ორგანიზაციაზე. საქართველოს საგადასახდო სისტემა ეყრდნობა მკაცრად განსაზღვრულ ფისკალურ პოლიტიკას, ანუ იყენებს გადასახადების მხოლოდ ფისკალურ ფუნქციას, რომელიც გულისხმობს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების შევსებას სტაბილური გადასახადებით და ცენტრალიზებული გზით, რაც სახელმწიფოს აქცევს უმსხვილეს ეკონომიკურ სუბიექტად. ერთი შეხედვით, ასეთი საგადასახდო პოლიტიკა მისაღები და რეალური უნდა იყოს, მაგრამ აქ გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ მკაცრად ორიენტირებული ფისკალური პოლიტიკა ხელს უწყობს ბიუჯეტში საგადასახდო შემოსავლების მოზიდვას

სახელმწიფო ბიუჯეტში, მაგრამ თუ მას თან არ სდევს საგადასახადო სისტემის მარეგულირებელი და მასტიმულირებელი ფუნქციების გამოყენება, ანუ საგადასახადო განაკვეთების ოპტიუმის განსაზღვრა, ეროვნული მეურნეობის ზოგიერთ დარგში განაკვეთების შემცირება, მაშინ თანდათანობით მცირდება საგადასახადო ბაზა და შესაბამისად, მცირდება გადასახადების წილი საბიუჯეტო შემოსავლებში, თუმცა გარეგნულად აბსოლუტურ მაჩვენებლებში, ზრდის ტენდენციას შეიძლება ჰქონდეს ადგილი“.(**ბახტაძე ... 2007:163**).

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მთლიანად ვიზიარებთ ზემოთ მოყვანილ ციტატის ავტორთა აზრს და აღნიშნულის ფონზე მათთან ერთად მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საგადასახადო განაკვეთების შემდგომი კორექტირებით შეიქმნას საგადასახადო ბაზის შემდგომი გაფართოების პირობები, რამდენადაც საგადასახადო განაკვეთების შემცირება ხელს შეუწყობს სამეურნეო აქტიობის ამაღლებას, ინვესტიციების მოზიდვასა და დასაქმების ზრდას. საგადასახადო განაკვეთების შემცირებით სახელმწიფო შექმნის ახალ, დამატებით სტიმულებს ფინანსური რესურსების გასაფართოებლად, რითაც ქვეყნის საგადასახადო სისტემა უზრუნველყოფს წარმოების, მეცნიერულ-ტექნიკური პროგრესის და საბოლოო ჯამში კი საგადასახადო ბაზის გაფართოებას, წინააღმდეგ შემთხვევაში წარმოების განვითარებისა და გაფართოების შესაძლებლობები დაეცემა. შეიზღუდება საგადასახადო ბაზა, რითაც ბიუჯეტის დეფიციტის ხანგრძლივი შენარჩუნების პირობები შეიქმნება.

საგადასახადო სისტემის მარეგულირებელი ინსტრუმენტების მოქნილად გამოყენება ხელსაყრელ პირობებს ქმნის სახელმწიფოს პირდაპირი ჩარევის გარეშე უზრუნველყოს ქვეყნის ეკონომიკური ზრდა. ამასთან, ოპტიმალური საგადასახადო შეღავათების დაწესებით საწარმოს განკარგულებაში დარჩენილი მოგების ნაწილით მას შეუძლია გააფართოვოს საწარმოო სიმძლავრეები, დაწეროს წარმოებაში უახლესი ტექნიკა და გახდეს კონკურენტუნარიანი. ამასთან, საჭიროა აუცილებელი საგადასახადო შეღავათების დაწესებისათვის ამოსავალ პუნქტად იქცეს წარმოების მიზნობრიობა და წარმოების განვითარების დონე. რაც უფრო დაბალია წარმოების დონე, მიზანშეწონილია, უფრო გაიზარდოს საწარმოებისთვის საგადასახადო შეღავათები, რათა მათ განკარგულებაში დარჩეს, რაც შეიძლება მეტი ფინანსური

რესურსები წარმოების მაშტაბების შემდგომი გაფართოებისა და ახალი ტექნოლოგიების დანერგვისათვის.

აბსოლუტურად ვიზიარებთ და ვეთანხმებით საგადასახადო სისტემის სრულყოფისათვის დაბეგვრის პრინციპების მტკიცედ დაცვას, სახელდობრ: გადასახადების განაკვეთების დიფერენცირება შემოსავლების მიხედვით; გადასახადების ამოღების ვადების ზუსტი დაცვა; გადასახადების გადამხდელთათვის ხელსაყრელი პირობების შექმნა; გადასახადების ამოღების ხარჯების შემცირება და გადასახადებით დაბეგვრის სისტემის რეალიზაცია.

გადასახადების განაკვეთების დადგენისას აუცილებელი მომენტია საგადასახადო ოპტიმუმის დაცვა, რაც გულისხმობს ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის შევსებასა და გადასახადის გადამხდელთათვის შემოსავლების იმ ნაწილის დატოვებას, რომელიც წარმოების მაშტაბების გაფართოებას და ახალი სამუშაო ადგილების შექმნას შეუწყობს ხელს, რაც დღეს ჩვენი ქვეყნის უმთავრეს და უმწვავეს პრობლემას წარმოადგენს. მსოფლიო საგადასახადო პრაქტიკით ასეთი ოპტიმუმი ფაქტობრივად შემოსავლის 35%-დან 45%-მდე მერყევობს, ხოლო 55%-დან 65%-მდე კი მეწარმის განკარგულებაში რჩება.

მიგვაჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემაში არსებული პრობლემები გარკვეულწილად იმითაა განპირობებული, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა მეცნიერულ მიღწევებს ნაკლებად ეხმიანება, უფრო მეტიც, დღესდღეობით გაურკვეველი რჩება გადასახადების ურთიერთდამოკიდებულების არსებული სისტემა. ქვეყანაში საგადასახადო გარდაქმნების კუთხით საქართველოში 2003 წლის ნოემბრის შემდგომ მოსულმა ხელისუფლებამ გარკვეულწილად წარმატებული რეფორმები გაატარა, რამაც პრაქტიკული გამოხატულება საქართველოს საგადასახადო სისტემის როგორც სტრუქტურულ და შინაარსობრივი ხასიათში ჰპოვა, თუმცა მას ჯერჯერობით კვლავაც ვერ მოაქვს ის სასურველი შედეგები, რაც სადღეისოდ ქვეყნის განვითარება და ეკონომიკური წინსვლა მოითხოვს. აღნიშნულიდან გამომდინარე მიგვაჩნია, რომ თავისი არსი არ დაუკარგავს იმ შეფასებას, რაც თავის დროზე გარდამავალ ეტაპზე საქართველოს მაკროეკონომიკურ მაჩვენებელთა პროგნოზირებისა და რეგულირების არსებული

სისტემის შეფასებას მიეცა ბატონ ი. მესხიას მიერ წიგნში „მაკროეკონომიკური რეგულირების მეთოდები და მოდელები“, სადაც ავტორი აღნიშნავს, რომ:

„... ამის ერთ-ერთი მიზეზი, ჩვენის აზრით, ისაა, რომ ვერ მოხერხდა საგადასახადო საქმესთან დაკავშირებული სახელმწიფო სტრუქტურების ისეთი პროფესიონალური და მაღალხეობრივი კადრებით უზრუნველყოფა, რომლებსაც უნარი შესწევთ დააპროგნოზონ მიღებული გადაწყვეტილებების სოციალურ-ეკონომიკური შედეგები და პრაქტიკაში გამოიყენონ ამ სფეროში ჩატარებული თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობის სამეცნიერო გამოკვლევათა შედეგები“.

**(ავტორთა კოლექტივი 2003:699).**

ქვეყნის საგადასახადო სისტემა ქვეყნის ეკონომიკური პროცესების რეგულატორი უნდა იყოს, აუცილებელია უზრუნველყოფილ იქნეს საგადასახადო პოლიტიკისათვის დამახასიათებელი ფისკალური და მარეგულირებელი ფუნქციების რეალიზება და შეთანაწყობა. აღნიშნულიდან გამომდინარე მიზანშეწონილად მიგვაჩნია კვლავაც გაგრძელდეს საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმირების პროცესი და ჩამოყალიბდეს საგადასახადო სისტემის, როგორც ეკონომიკურად მაღალფუნქციური მექანიზმის მიმართ ერთიანი კონცეპტუალური მიდგომა, რომელსაც შეეძლება გადაწყვიტოს შემდეგი ამოცანები:

1. საგადასახადო შემოსავლების სრულად მობილიზება;
2. ეკონომიკაში კონკურენტულ ძალთა აქტივიზაცია;
3. წარმოების გაფართოებისა და მოდერნიზაციის პროცესების რეგულირება;
4. მეწარმეთა საინვესტიციო აქტივობის რეგულირება;
5. საზოგადოებაში სოციალური სტიმულირების უზრუნველყოფა;
6. წარმოების ეკოლოგიზაცია.

ეფექტიანი საგადასახადო პოლიტიკა ხელს შეუწყობს ქვეყნის ძირითადი ეკონომიკური ამოცანის წარმატებით განხორციელებას, და ეს მაშინ მიიღწევა, როდესაც საგადასახადო პოლიტიკა ერთიანი სახელმწიფო ეკონომიკური პოლიტიკის ნაწილი გახდება.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფისათვის აუცილებელია საგადასახადო რეფორმების კომპლექსურად გატარება და თუ, ქვეყანაში არ შეიქმნა ბიზნესის ლიბერალიზაციის ხელსაყრელი პირობები, ვერ მივაღწევთ ეკონომიკური

ზრდის ოპტიმალურ ტემპებს. ბიუჯეტის შემოსავლების მოცულობის გაზრდაზე შემდეგ შეიძლება ვიფიქროთ. ეს კი თავის მხრივ მოითხოვს საგადასახადო სისტემის ყველა დონეზე რეფორმების პერმანენტულად დაჩქარებული წესით შესრულებას.

საგადასახადო სისტემის სრულყოფა სწორად ჩამოყალიბებული საგადასახადო პოლიტიკის გარეშე შეუძლებელია, რომლის მიზანია: ქვეყნის ეკონომიკური დამოუკიდებლობის მოპოვება და ფინანსური უსაფრთხოების დაცვა; ბიზნესის სტიმულირება, მთლიანი, შიდა პროდუქტის ზრდა და ბიუჯეტის საშემოსავლო ბაზის განვითარება; გადასახადების სტაბილურობა; გადასახადების დადგენისა და ამოღების წესის გამარტივება, სამართლიანობის პრინციპის დაცვა; დაუსაბუთებელი საგადასახადო შეღავათების გაუქმება, ქვეყნის ტერიტორიული და სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების დონის გათანაბრება.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფა სწორედ უშუალო კავშირშია ოპტიმალური საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირება – განხორციელებასთან, რომელიც, თავის მხრივ, ხელს შეუწყობს ქვეყნის შიდა რესურსების გამოვლენასა და შიდა ბრუნვაში ჩართვას, საგადასახადო სისტემის ადმინისტრირებით გადასახადების გადამხდელთა მხრიდან თავის არიდების ფაქტების აღმოფხვრას, კორუფციის სრულად დაძლევის.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, მთლანად ვიზიარებთ იმ მეცნიერებისა და ექსპერტების შეხედულებებს, რომელთაც მიაჩნიათ, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის ძირითად მიმართულებებს თანამედროვე ეტაპზე წარმოადგენს:

- საგადასახადო სისტემის სტაბილურობის უზრუნველყოფა;
- საგადასახადო სისტემის მაქსიმალურად გამარტივება;
- საგადასახადო შეღავათების მინიმუმამდე შემცირება;
- პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების ოპტიმალური შეთანაწყობა;
- საგადასახადო განაკვეთების გონივრული შემცირებით საგადასახადო პრესინგის შესუსტება;
- ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის სრულყოფა ინფლაციური პირობების გათვალისწინებით და საარსებო მინიმუმის გათვალისწინებით დაუბეგრავი მინიმუმის დაწესება;

– საგადასახადო დაბეგვრის პროცესში სამეურნეო სუბიექტების იმ რეალური დანახარჯების მაქსიმალურად გათვალისწინება, რაც სამეურნეო საქმიანობასთანაა დაკავშირებული;

– საქონელმწარმოებელზე, მომხმარებელსა და კაპიტალზე საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალურად გადანაწილება.

### **3.2 საგადასახადო სისტემის მართვის ორგანიზაცია და მისი სრულყოფის ღონისძიებები**

ქვეყნის ეფექტური ფინანსური პოლიტიკის განხორციელება მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული, საგადასახადო სისტემაში საგადასახადო დაბეგვრის მართვის ორგანიზაციაზე. იგი მუდმივი კომპლექსური პროცესია, რომელშიც გადასახადები გათვალისწინებულია, როგორც მართვის ობიექტი და გადასახადები, როგორც რეგულირების ინსტრუმენტი. საგადასახადო დაბეგვრა, ერთის მხრივ, არის საფინანსო და საგადასახადო სისტემის ადმინისტრაციების აპარატის მუშაკთა მიზანმიმართული საქმიანობა ცენტრალიზებული და დეცენტრალიზებული ფულადი ფონდების ფორმირების პროცესების მართვაში, რომელიც იქმნება გადასახადების ანგარიშზე და ამ პროცესებისადმი კონტროლის საქმეში, ხოლო მეორე მხრივ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და ამ სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სისტემების მართვა.

ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების ცალკეულ ეტაპზე საგადასახადო სისტემის მართვა სისტემატურად იცვლება და იგი თანმიმდევრულად სრულყოფილი ხდება.

საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალ პერიოდში საქართველოს საგადასახადო სისტემამ მნიშვნელოვანი ტრანსფორმაცია განიცადა. გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან დაიწყო საქართველოს დამოუკიდებელი საგადასახადო პოლიტიკისა და სისტემის ფორმირება. საწყის ეტაპზე ეს პროცესი წინასწარ შემუშავებული პროგრამის გარეშე მიმდინარეობდა. საგადასახადო სისტემის პირდაპირმა კოპირებამ იმ დროისათვის საქართველოს საგადასახადო სისტემის არაეფექტურობა და სიტლანქე განაპირობა, წარმოშვა მრავალი წინააღმდეგობა. სწორედ, რომ საგადასახადო სისტემის და მისი პოლიტიკის არასრულყოფილებას საქართველოს



საბიუჯეტო დაგეგმვაში ჯერ კიდევ არსებული პრობლემები, რომელიც საქართველოს სახელმწიფოებრიობის პრაქტიკაში საწყის ეტაპზე სისტემატიური საბიუჯეტო დეფიციტითა და შესაბამისად სახელმწიფო ბიუჯეტის სეკვესტრებით, მოგვიანებით კი დაგეგმილზე მეტი თანხების მიღებითა და აქედან გამომდინარე სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯვითი ნაწილის რამდენჯერმე გაზრდით მთავრდებოდა.

დღეისათვის განხორციელებული ღონისძიებების მიუხედავად, რომელიც შედეგია ბიუჯეტის შემოსავლების 3–ჯერ და მეტად გადიდება. საქართველოს საგადასახადო სისტემას ჯერ კიდევ ბევრი გადაუჭრელი პრობლემა გააჩნია.

„თუნდაც ის, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა ნაკლებად ემყარება მეცნიერულ საფუძვლებს, სწორედ ამიტომ ნაკლებად სარწმუნოა იმის ახსნა, თუ რატომ მოქმედებს ქვეყანაში ესა, თუ ის გადასახადები, როგორაა ქვეყანაში მოქმედი გადასახადები ურთიერთდაკავშირებული და საერთოდ, ობიექტურად დაკავშირებულია კი ერთმანეთთან?! გარკვეული წარმატებების მიუხედავად, საგადასახადო სისტემის რეფორმებით ქვეყანას ჯერაც სრულყოფილად არ მიუღია სასურველი შედეგები, სრულყოფილად ვერ პასუხობს მათ მიმართ წაყენებულ მოთხოვნებს“. (ბახტაძე ... 2007:173).

საგადასახადო სისტემის გამართული ფუნქციონირების უზრუნველყოფაში მნიშვნელოვანი როლი ფისკალურ მონიტორინგს ენიჭება.

ფისკალური მონიტორინგი – ეს, ერთის მხრივ, გადასახადების შემოღების, საგადასახადო რეჟიმის შეცვლისა და მათი გადახდის ყოველმხრივი და ღრმა გამოკვლევაა, ხოლო, მეორე მხრივ, საგადასახადო შემოსავლების ხარჯვის შესწავლაა. ასეთი სიტუაციის შესწავლა ხასიათდება შესაბამისი სამეცნიერო–პრაქტიკული აღწერილობით საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ორგანოებისათვის რეკომენდაციების მეშვეობით.

ფისკალური მონიტორინგი შეუძლიათ აწარმოონ საგადასახადო ადმინისტრაციის მოქმედმა წარმომადგენლებმა, გადასახადის გადამხდელების დამოუკიდებელმა ასოციაციებმა, აუდიტორული სამსახურების გაერთიანებებმა.

1990–იანი წლების საქართველოს ფისკალური მონიტორინგის ნაკლოვანებას წარმოადგენდა ფართო შესწავლისათვის სახელმწიფოს გადასახადებისა და ბიუჯეტის გეგმებზე მონაცემების არ არსებობა. გადასახადის გადამხდელები არ

იყვნენ გარკვეულნი, თუ საით მიემართებოდა მათ მიერ გადახდილი გადასახადი. მრავალრიცხოვან ჟურნალ-გაზეთებში ქვეყნდებოდა მხოლოდ გადახდაზე კანონები და მათზე კომენტარები. ამასთან აღმასრულებელი და საკანონმდებლო ორგანოებიდან მოსული საკანონმდებლო ინიციატივების შინაარსი, მათი განხილვისა და მიღების შედეგები, აგრეთვე ფაქტობრივი შემოსავლებისა და საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის დინამიკა ფართო საზოგადოებისათვის ცნობილი არ იყო.

პოლიტიკურ მიზეზად შეიძლება ჩაითვალოს 1990 –2004 წლებში საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფისკალური მონიტორინგის პრაქტიკაში არსებული ის მანკიერი პრობლემა, როდესაც ცალკეული რეგიონი უარს აცხადებს ცენტრალურ (ფედერალურ) ბიუჯეტში გადასახადების გადარიცხვაზე. ამის მრავალი მიზეზი არსებობდა. ერთ-ერთია ის რომ, როდესაც რეგიონი ცენტრალურ ბიუჯეტში გადასახადებს რიცხავს, ცენტრი ვალდებულია კანონით დადგენილი ხარჯების დასაფარავად (მასწავლებლების, ექიმების ხელფასები, პენსიები და ა. შ.) რეგიონს შესაბამისი თანხები უკან გადაურიცხოს, რასაც არ აკეთებს. სწორედ ამიტომ ამ საკითხზე აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის ხელმძღვანელობასა და საქართველოს მთავრობას შორის მუდმივი დაპირისპირება იყო. ასეთივე მდგომარეობა იყო რუსეთის ფედერაციაშიც. მაგალითად, 1994 წ. ბაშკირეთმა ცენტრს მოგებაზე გადასახადის 10% გადაურიცხა, მაშინ როცა მეზობელად მყოფმა პერმის ოლქმა იმავე გადასახადის 50% გადარიცხა რუსეთის ცენტრალურ ბიუჯეტში. ფედერალურ ბიუჯეტში გადასახადს პრაქტიკულად არ რიცხავდა თათარეთის ავტონომიური ოლქი, ბაშკირეთი და რუსეთის ფედერაციის სხვა სუბიექტები.

საგადასახადო შემოსავლების მიხედვით, ჯერ კიდევ არამდგრადი საგადასახადო პოტენციალის სტრუქტურის, ბიუჯეტის საქვეანაგარიშსწორებო ბაზის მუდმივი კორექტირების, საბიუჯეტო განაწესების შესრულებაზე კონტროლის შესუსტების და „ბიზნესისა“ და „ბიუჯეტის“ სფეროების სუბიექტების ერთმანეთისგან ეკონომიკურ-ფინანსური ინტერესების დაშორების პირობებში, ახალი ტიპის გადასახადებით დაბეგვრის მართვის სისტემების შექმნაზე მოთხოვნა მუდმივად იზრდება. ამიტომ ამ პრობლემის გადაწყვეტას ხელს შეუწყობს ფისკალური მონიტორინგი.

ამჟამად, სახელმწიფო ორგანო–საგადასახადო ადმინისტრაცია ინდივიდუალური გადამხდელების, საწარმოების, დარგებისა და ტერიტორიების მიხედვით გადასახადების გაანგარიშების ხერხებსა და მეთოდების გამოყენებისას, საგადასახადო პოტენციალის სტრუქტურის დაგეგმვისა და პროგნოზირებისას პროგრესული მეთოდებით სარგებლობს, მაგრამ, ყოველივე ეს კონსერვატიზმს არ გამორიცხავს, რადგანაც ტერიტორიების მიხედვით საგადასახადო ბიუჯეტის ფორმირების თვალსაზრისით მათი შემდგომი საფინანსო წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტში ჩართვა, ტენდენციურობით ხასიათდება.

გასაგებია რომ, ხშირ შემთხვევებში, გადასახადების ეკონომიკურად დაუსაბუთებელ ამოღებას „ბიზნესის“ სფეროს სუბიექტები ტრადიციულად გადასახადებიდან თავის არიდებით პასუხობენ და ცდილობენ დამალონ, შეამცირონ, აღრიცხვაში არ ასახონ გადასახადებით დასაბეგრავი ესა თუ ის ბაზა, ან ობიექტი.

აღნიშნულის ძირითად მიზეზად ის მიმაჩნია, რომ სადღეისოდ მოქმედ საქართველოს საგადასახადო სისტემა, გატარებული რეფორმების შედეგად გადასახადების რაოდენობისა და საგადასახადო განაკვეთების მნიშვნელოვნად შემცირებით გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადო ტვირთის სიმძიმის გარკვეულწილად შემცირების კვალობაზე, საგადასახადო ორგანოების მხრიდან საგადასახადო ადმინისტრირების საგრძნობლად გამკაცრებისა და თვით მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობაში საგადასახადო სამართალდარღვევებზე ფინანსური სანქციების მნიშვნელოვნად გაზრდის გამო, რაზეც უკვე ზემოთაც გვქონდა მსჯელობა, გადასახადების გადამხდელთა მდგომარეობა საერთო ჯამში არა თუ შემსუბუქდა, არამედ კიდევ უფრო დამძიმდა და გაუარესდა.

ჩვენ ვთვლით, რომ მეორე (2004წ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის განსაზღვრული ფინანსური სანქციის ნაწილი ზომაზე მეტად მკაცრი და მსოფლიო საგადასახადო პრაქტიკით დამკვიდრებულ ნორმებზე საკმაოდ გადამეტებული იყო. მათ შორის ერთ–ერთ ასეთ მკაცრ ფინანსურ სანქციად თავიდანვე მიგვაჩნდა ფინანსური სანქცია, რომელსაც საგადასახადო კოდექსის (2004წ) 131–ე მუხლის თავდაპირველი რედაქცია – გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის ჯარიმა, რომელიც ითვალისწინებდა – ჯარიმას

მოცემული დეკლარაციის მიხედვით გადასახდელი თანხის 5%-ის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 200 ლარისა, აღნიშნული დეკლარაციის წარუდგენლობის ყოველი სრული (არასრული) თვისათვის.

პირდაპირ უნდა ითქვას, რომ აღნიშნული სანქცია განსაკუთრებით მძიმე აღმოჩნდა მცირე მეწარმეთათვის, რამდენადაც საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემდეგ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის დადგენილ ვადაში წარდგენის წესის დარღვევის შემთხვევაში გადასახადის მოცულობის მიუხედავად, იმ გადასახადის გადამხდელებს, რომლებსაც 1–დან 4000 ლარამდე გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოექმნებოდათ, მათ აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის გადასახადის თანხის მოცულობის მიუხედავად (1–დან 4000 ლარამდე) ერთი და იგივე ფინანსური სანქცია – ჯარიმა დეკლარაციის დგვიანებით წარდგენის ყოველი სრული (არასრული) თვისათვის 200 ლარის ოდენობით დაეკისრებოდათ.

ადვილად წარმოსადგენია საგადასახადო კანონმდებლობის აღნიშნული ნორმის მოქმედების პირობებში, თუ რა პრობლემის წინაშე აღმოჩნდებოდა თუნდაც ერთადერთი დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენის ვადის დამეღვევი წვრილი მეწარმე, რომელსაც 1–დან 4000 ლარამდე წარმოშობილ საგადასახადო ვალდებულებაზე მხედველობიდან გამორჩებოდა, ან უბრალოდ დაავიწყდებოდა შესაბამისი საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენა, მას ხანდაზმულობის (6 წლის) ვადის პერიოდის ბოლოსათვის მთელი ამ პერიოდის განმავლობაში ფინანსური სანქციის სახით –14400 ლარი დაეკისრებოდა (6წელი x 12თვეზე x 200ლარზე).

მოგვიანებით (2009 წლის 1 იანვრიდან) ეს მეტად მძიმე და მოუზომავი ფინანსური სანქცია საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებით მთლიანობაში – ჯამში, მოცემული დეკლარაციის შესაბამისად გადასახდელი თანხის 60%-მდე, ხოლო ახალი – მესამე (2010წ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად იგი გადასახდელი თანხის 30%-მდე შეიზღუდა. ამასთან ნიშანდობლივია ისიც, რომ 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი აღნიშნული ჯარიმის შეზღუდვას გადასახდელი თანხის 25%-მდე ითვალისწინებდა. აქვე ხაზგასასმელია ის გარემოებაც, რომ აღნიშნულ სანქციასთან მიმართებაში 2009 წლის 1 იანვრიდან ყოველ დაგვიანებულ თვეზე ჯარიმის თანხა 200 ლარი საერთოდ ამოღებული იქნა

და გადასახადების გადამხდელების მიერ აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის ჯარიმის მინიმალურ ოდენობად ჯამში – არანაკლებ 200 ლარით განისაზღვრა, რაც ვფიქრობ მცირე მეწარმეთათვის კვლავაც საკმაოდ მძიმე ტვირთს წარმოადგენს.

ამასთან მიგვაჩნია, რომ აღნიშნული ფინანსური სანქციის გარკვეულ წილად დიფერენცირებაც უნდა მოხდეს უშუალოდ, იმისდა მიხედვით კონკრეტულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიერ აღნიშნული გადასახადის თანხა ბიუჯეტში გადახდილი იყო, თუ არა. როგორც ამას 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი – 253-ე მუხლის მე-2 პუნქტი ითვალისწინებდა – რომ, „აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისათვის ჯარიმის თანხა არ შეიძლება ყოფილიყო 200 ლარზე მეტი, ან გადასახადის გადაუხდელობის შემთხვევაში 1000 ლარზე მეტი დეკლარაციის წარუდგენლობის ყოველ სრულ (არასრულ) თვეზე“. (საქართველოს 2003:286).

კიდევ უფრო გაუგებარი და გაურკვეველი აღმოჩნდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ) 208-ე მუხლის (სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა აღრიცხვის წესი) პირველი პუნქტის შესაბამისად გადასახადის გადამხდელი პირებისათვის ეკონომიკური საქმიანობის ყოველი კონკრეტული ადგილის მიხედვით (სადაც ხდებოდა საქონლის მიღება, შენახვა, ან მიწოდება) საქონლის მოძრაობისა და აღრიცხვის ჟურნალის წარმოების ვალდებულების შემოღება, აღნიშნული ჟურნალის წარმოების წესის დარღვევის შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის შესაბამისად გადასახადის გადამხდელი აღნიშნულ ობიექტზე არსებული სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა საბაზრო ღირებულების 100%-ით ჯარიმდებოდა, ამასთან აღნიშნული ჯარიმის გადახდამდე მაკონტროლებელთა მიერ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა დაყადაღება ხდებოდა და გადამხდელს ფაქტობრივად ეზღუდებოდა ეკონომიკური საქმიანობა.

სხვადასხვა ქვეყნების საგადასახადო სისტემების შესწავლა გვიჩვენებს, რომ მსგავსი ანალოგი მსოფლიო საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის პრაქტიკაში არ მოიძებნებოდა. სწორედ, რომ აღნიშნულიდან გამომდინარე, ხელისუფლება დარწმუნდა რა საგადასახადო კოდექსში შეტანილი აღნიშნული დებულების

აბსურდულობაში საქართველოს 2005 წლის 27 დეკემბერის კანონით (N2546–რს) საგადასახადო კოდექსის (2004წ) გარდამავალი დებულებებში შეტანილი დამატების (მუხლი 281, ნაწილი 5) შესაბამისად:

„5. 2005 წლის 1 მარტიდან აღნიშნული ცვლილებებისა და დამატებების ამოქმედების დღემდე არსებულ პერიოდზე გადასახადის გადამხდელებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143–ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული სანქცია არ დაეკისრებათ, ხოლო იმ გადამხდელებს, რომლებსაც ამ კანონის ამოქმედებამდე არ ჰქონდათ საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალი, ან საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალში აღურიცხავი ჰქონდათ შესაბამისი ინფორმაცია, რის გამოც საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კოდექსის 143–ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე მათ მიმართ გამოყენებული იყო სანქცია, აღნიშნული სანქცია მოეხსნათ საქონლის იმ ნაწილში, რომელზედაც არსებობდა საბაჟო დეკლარაცია, საგადასახადო ანგარიშ–ფაქტურა, სასაქონლო ზედნადები, ან, რომელიც ასახული იყო პირველად დოკუმენტებში, ხოლო ბიუჯეტში გადახდილი სანქციის თანხა გადამხდელს უბრუნდება ამ კოდექსის 71–ე მუხლით გათვალისწინებული წესით“. (საქართველოს 2010:319).

უნდა აღინიშნოს, რომ ეს ერთადერთი შემთხვევა იყო საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის პრაქტიკაში, რომლის დროსაც ხელისუფლების მიერ მთლიანად და ბოლომდე იქნა აღიარებული საგადასახადო კოდექსის მიღებისას დაშვებული არსებითი ხასიათის შეცდომა და მისგან გამომდინარე დაშვებული შეცდომის მთლიანად აღიარების კვალობაზე კანონის შესაბამისად მოხდა დაზარალებულ გადასახადის გადამხდელთათვის მიყენებული ზიანის სრულყოფილი და უპირობო კომპენსირება. თუმცა აქვე ისიც უნდა ითქვას, რომ გადამხდელთა გარკვეულმა ნაწილმა, რომლებსაც აღნიშნული ფინანსური სანქციები ბიუჯეტში უკვე გადახდილი ჰქონდათ, იმის შიშით, რომ თუ ისინი აღნიშნულ – უკვე გაუქმებული ბიუჯეტში გადახდილი საჯარიმო სანქციების უკან დაბრუნებას მოთხოვნიდნენ, მათ საგადასახადო და სხვა მაკონტროლებელი ორგანოები სულ სხვა მიზეზების მოძიებით დამატებით პრობლემებს შეუქმნიდნენ და აღნიშნულიდან გამომდინარე გადამხდელთა გარკვეულმა ნაწილმა, აღნიშნული სანქციებით

დაკისრებული და უკვე გადახდილი ჯარიმების თანხების უკან დაბრუნების მოთხოვნაზე თავი შეიკავა.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებულ მოუზომავ, მეტად მკაცრ ფინანსურ სანქციებს, ხშირად თან ახლდა საგადასახადო ორგანოების მხრიდან ასევე განუზომლად მკაცრი საგადასახადო ადმინისტრირებაც, რომელიც ასევე ხშირად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის სხვადასხვა მუხლებით განსაზღვრული ნორმებისა და დებულებების სხვადასხვაგვარი ინტერპირების შედეგად გადასახადების გადამხდელთა მიერ ცალკეული სამეურნეო ოპერაციების შინაარსის გაუთვალისწინებლად (შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის უგულვებელყოფით), აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციების ფორმაზე დაყრდნობით, გადასახადის გადამხდელთა უკანონო და არამართლზომიერი დასჯის ფაქტებშიც გამოიხატებოდა. ეს უკანასკნელი კი თავის მხრივ გადასახადის გადამხდელთა საფუძვლიანი გულისწყრომისა და ხშირ შემთხვევებში გადასახადების გადამხდელთა ობიექტური, სამართლიანი საგადასახადო დავების საფუძველი ხდებოდა, რაც თავის მხრივ გადამხდელთა დროისა და ფინანსური სახსრების ზედმეტად, უსაფუძვლო ხარჯვას მოითხოვდა.

მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებულ სწორედ მსგავს ხარვეზებზე, ნაკლოვანებებსა და გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირებისას დაშვებულ ანალოგიურ, აგრეთვე, სხვა ტიპის არამართლზომიერი ქმედებებისა და დარღვევების თაობაზე თანაავტორებთან ერთად ღიად ვაფიქსირებდი ჩემს პოზიციასა და მოსაზრებებს ჟურნალ „ბიზნესი და კანონმდებლობის“ ცალკეულ ნომრებში გამოქვეყნებულ სტატიებში: „ბიზნესი მართლაც გა-ში-შე-ბულია – მას მოქმედი კანონმდებლობა უწყობს ხელს“ (N16, აგვისტო, 2007წ. გვ.26–31), „ხელოვნური ბარიერები და უმიზეზოდ დასჯილი გადამხდელები“ (მარტი, 2008წ. გვ. 30–34), „დღგ-ს გადამხდელთა დასჯის ახალი ტექნოლოგიები“ (ივნისი, 2008წ. გვ. 83–85), „დემოკრატიზაციის ახალმა ტალღამ“ საგადასახადო კანონმდებლობაშიც უნდა შეაღწიოს!“ (ნოემბერი, 2008წ. გვ. 66–70), „მეწარმე უკანონოდ არ უნდა ისჯებოდეს“ (ნოემბერი, 2009წ. გვ. 10–12), „არანორმალური ფინანსური სანქციები და ქანცაცლილი მეწარმე (თებერვალი–მარტი, 2010წ. გვ 3–8). „მგლისა და კრავის“ ალეგორიები გადამხდელთა

საგადასახადო ადმინისტრირებაში“ (მაისი, 2010წ. გვ. 17–21) და იმ სხვა წერილებში, რომლებსაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსებში შეტანილ ცვლილებებსა და დამატებებთან დაკავშირებით სისტემატურად ვაქვეყნებდი ზემოთაღნიშნულ ჟურნალში, როგორც აღნიშნული ჟურნალის კონსულტანტი და ექსპერტი საგადასახადო საკითხებში.

2010 წლის 16–17 აპრილს (ქ. ბათუმი) მონაწილეობა მივიღე შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის დაარსებიდან 75–ე წლისთავისადმი მიძღვნილ საერთაშორისო სამეცნიერო – პრაქტიკულ კონფერენციაში და ეკონომიკის აკადემიურ დოქტორ იური პაპასქუასთან ერთად წარვადგინე მოხსენება თემაზე „საგადასახადო კანონმდებლობა და გადასახადების საგადასახადო ადმინისტრირების პრობლემები საქართველოში“, მოხსენებაში ხაზგასმით მივუთითეთ იმის თაობაზე, რომ აუცილებელია გაკეთდეს საქართველოში საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის მოქმედი ფორმებისა და მეთოდების რეტროსპექტრული ანალიზი, რაც უფრო კონკრეტულსა და თვალსაჩინოს გახდის საგადასახადო ადმინისტრირების მიზანს, რომ საერთო ინტერესებისათვის დასაშვებია მეწარმე სუბიექტებს დამატებითი გადასახდელები და ფინანსური სანქციები დაეკისროს მხოლოდ გადასახადების კონკრეტული შემცირება–დამალვის გამო და არა ელემენტარული საბუღალტრო შეცდომების, თუ აღრიცხვის წესების უნებლიე დარღვევისათვის, რასაც გადასახადის შემცირება ან გადავადება არ გამოუწვევია და გავლენა არ მოუხდენია სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსებაზე“. (ინოვაციები ...2010:376).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში იმ დროისათვის მოქმედ ყველაზე რთულად აღსაქმელ, ზომაზე მეტად მკაცრ და გადამხდელთა მიმართ უხეში საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელ დებულებების და აღნიშნულ დებულებებთან დაკავშირებულ სხვადასხვა საგადასახადო სამართალდარღვევათა ნორმების თავისუფალი და არასწორი ინტერპრირებით გადასახადების გადამხდელთა უფლებების დარღვევის, მათი უსაფუძვლო, არამართლზომიერი დასჯის კონკრეტულ მაგალითებზე, რომლებიც საგადასახადო დავებით გადამხდელთა სასარგებლოდ დაკმაყოფილდა, გვქონდა მსჯელობა შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის სოციალურ მეცნიერებათა, ბიზნესისა და



სამართალმცოდნეობის ფაკულტეტის პროფესორ-მასწავლებელთა სამეცნიერო კონფერენციაზე, რომელიც 2010 წლის 16–24 ივნისს (ქ.ბათუმი) გაიმართა. **(შრომები 2010:201–205).**

საქართველოს მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობაში ასევე ხშირად შედიოდა სრულიად მოუზომავი, უაღრესად მკაცრი და ყოველგვარ ლოგიკურ საფუძველს მოკლებული ფინანსური სანქციები. აღნიშნულის ნათელ მაგალითის წარმოადგენს საქართველოს 2010 წლის 21 ივლისს N3489–რს კანონით „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების და დამატებების შეტანის შესახებ“, შესაბამისად საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებები გადასახადის გადამხდელთა სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა აღრიცხვასთან დაკავშირებით, კერძოდ კი, აღნიშნული ცვლილებების შესაბამისად სსკ–ის (2004 წ.) 143–ე მუხლის მე–4 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხავი საქონლის გამოვლენა 2010 წლის 8 აგვისტოდან იწვევდა (კანონის ამოქმედების დღიდან) უკვე – აღნიშნული პირის დაჯარიმებას აღურიცხავი საქონლის გამოვლენის მომენტისათვის ამ საქონლის საბაზრო ღირებულების ხუთმაგი ოდენობით იწვევდა, ხოლო სსკ–ის (2004 წ.) ამავე მუხლის მე–8 ნაწილის შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით განსაზღვრული სასაქონლო – მატერიალურ ფასეულობათა დანაკლისის გამოვლენა პირის დაჯარიმებას აღურიცხავი საქონლის გამოვლენის მომენტისათვის ამ საქონლის საბაზრო ღირებულების 50%–ის ოდენობით იწვევდა.

ეს მაშინ, როცა ამ ცვლილებებამდე აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის სანქციებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოქმედი დებულებები შესაბამისად – საქონლის აღურიცხაობის შემთხვევაში საქონლის საბაზრო ღირებულების მხოლოდ ერთმაგ ოდენობას ითვალისწინებდა, ხოლო საქონლის დანაკლისის აღმოჩენის შემთხვევაში, აღნიშნული საქონელი საბაზრო ღირებულებით მიწოდებდა (რეალიზაციად) ჩაითვლებოდა, რომლის დეკლარირებასაც თვით გადამხდელი მისი აღმოჩენის პერიოდის მიხედვით ახდენდა და შესაბამისად ამ დარღვევისათვის გადასახადის გადამხდელს არანაირი ფინანსური სანქცია არ დაეკისრებოდა.

აღნიშნული ფინანსური სანქციების გადაჭარბებულ სიმკაცრეზე თავიანთი ნეგატიური შეხედულება და უაროფითი დამოკიდებულება თავიდანვე თვით უცხოელმა ექსპერტებმა და სპეციალისტებმაც კი დააფიქსირეს, ხოლო აღნიშნული ფინანსური სანქციებით გადასახადის გადამხდელთათვის მოსალოდნელ უარყოფით შედეგებზე ჩემი შეხედულება გამოვაცხევენე ჟურნალში – „ბიზნესი და კანონმდებლობა“ 2010 წლის ოქტომბრის ნომერში (გვ. 3–5) სტატიაში „სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია – ყულფი გადასახადების გადამხდელთათვის“. უნდა აღინიშნოს, რომ აღნიშნულმა ფინანსურმა სანქციებმა ამავე ზომით საქართველოს ახალ მესამე (2010 წ.) საგადასახადო კოდექსის თავდაპირველი რედაქციის 286-ე მუხლშიც (პუნქტები 3; 9) კი ჰპოვა ასახვა, მაგრამ საბედნიეროდ ხელისუფლება მალევე დარწმუნდა მის არარეალურობაში და თვით ახალი (2010 წ.) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებამდე საქართველოს 2010 წლის 17 დეკემბრის (N4114-რს) კანონით შეტანილი ცვლილების შესაბამისად სსკ-ის 286-ე მუხლის მე-3 პუნქტით გათვალისწინებული ფინანსური სანქცია აღურიცხავ საქონელზე, აღნიშნული საქონლის აღმოჩენის მომენტში ამ საქონლის საბაზრო ღირებულების ორმაგ ოდენობამდე შემცირდა, ხოლო საქართველოს 2011 წლის 8 ნოემბრის (N5202-IIIს) კანონით სსკ-ის იმავე მუხლში შეტანილი ცვლილების შესაბამისად ეს სანქცია თავის პირვანდელ ზომამდე – აღურიცხავი საქონლის საბაზრო ღირებულებას (ერთმაგ ოდენობამდე) იქნა დაყვანილი, თუმცა ეს უკანასკნელი ვერაფერი შეღავათია იმ მეწარმეთათვის ვინც აღნიშნული ფინანსური სანქციით თავის დროზე უკვე დაჯარიმდა და შესაბამისი თანხები ბიუჯეტში უკვე გადახდილი ქონდათ.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებებზე დაკვირვებების, გადასახადების გადამხდელთან პრაქტიკული ურთიერთობებისა და გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადო დავებში პრაქტიკული მონაწილეობის შედეგად მიღებული პრაქტიკის შედეგად მივედი იმ დასკვნამდე, რომ მთლიანად უნდა იქნეს გაზიარებული იმ მეცნიერების, ექსპერტებისა და სპეციალისტების მოსაზრებები იმის თაობაზე, რომ თუ საბაზრო ეკონომიკის პირობებში გადასახადები ვერ შეასრულებს განვითარებადი ქვეყნის მოთხოვნილებებს კარგად მოწესრიგებული, გამართულად ფუნქციონირებადი საგადასახადო სისტემის

მეშვეობით, რომელიც უპასუხებს საზოგადოებრივი წარმოების განვითარების თანამედროვე პირობებს, ეფექტიანი საბაზრო ურთიერთობათა ფორმირება შეუძლებელი გახდება და მოქმედი საგადასახადო სისტემა ფაქტობრივად ეკონომიკის განვითარების დამამუხრუჭებელ, ბიზნესის განვითარების შემაფერხებელ ძალად იქცევა. აღნიშულის გათვალისწინებით მიზანშეწონილად მიმაჩნია განხორციელდეს:

- ინტეგრაციულ ეკონომიკურ პროცესთა განვითარების სტიმულირება სახელმწიფოებს შორის;

- ორმაგი დაბეგვრის გამორიცხვა;

- დაუბეგრავი მინიმუმის შესაბამისობა მინიმალურ სამომხმარებლო კალათის დონესთან;

- გადასახადის გადამხდელისა და გადასახადის აკრეფისათვის პარტნიორული ურთიერთობის მიღწევა, რომლის ამოსავალი წინაპირობა იქნება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები და არა ადმინისტრირება;

- საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურაში პირდაპირი და არაპირდაპირ გადასახადებს შორის თანაფარდობის უზრუნველყოფა პირდაპირი გადასახადების სასარგებლოდ;

- საგადასახადო სისტემის მუშაკთა ქმედითი სტიმულირების წესების დანერგვა;

- საგადასახადო სამსახურების თანამედროვე კომპიუტერული ტექნიკით აღჭურვისა და ელექტრონული მომსახურების დანერგვის წარმატებით დაწყებული პროგრამის ბოლომდე მიყვანა და დანერგვა, გადამხდელთა ელექტრონული მომსახურებისა და კონტროლის სისტემის შემდგომი სრულყოფა და დახვეწა.

ეფექტიანი საგადასახადო პოლიტიკის გატარებას შეუძლია მნიშვნელოვანწილად შეუწყოს ხელი სახელმწიფოს ძირითადი ეკონომიკური ამოცანების გადაჭრას. უნდა ითქვას, რომ ქვეყანაში კვლავაც არ არის შემუშავებული ერთიანი, ყოვლისმომცველი ეკონომიკური პოლიტიკა, ურომლისოდაც მუდმივ კორექტირებას ექვემდებარება საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. ამის ნათელ დადასტურებას კიდევ ერთხელ, წარმოადგენს ის, რომ თვით ამჟამად მოქმედ მესამე – 2010წ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსიც, რომლიც 2010 წლის 17 სექტემბერს იქნა მიღებული

(ამოქმედდა 2011 წლის 1 იანვრიდან) და იგი მისი მიღების მომენტში ხელისუფლების მიერ რეგულაციურ კოდექსად იქნა მონათლული და მას საკმაოდ დიდი პიარკომპანიაც დაეთმო, სწორედ ამ ახალ „რეგულაციურ“ საგადასახადო კოდექსში ცვლილებები და დამატებები საქართველოს პარლამენტმა ჯერ კიდევ მის ამოქმედებამდე 2010 წლის 7, 10, 15 და 17 დეკემბერის (NN 3880; 3882; 3968; 3969; 4061; 4114; 4142) – 7 კანონით შეიტანა, აღარაფერს ვლაპარაკობთ შემდგომ პერიოდში განხორციელებულ ცვლილებებისა და დამატებების იმ მასშტაბებზე, რომლებმაც საგადასახადო კოდექსის თავდაპირველი რედაქციის შინაარსი მნიშვნელოვანწილად შცვალა.

აქვე ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს ის გარემოებაც, რომ ახალი (2010წ.) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიღებიდან ორი წელისთავზე (2012 წლის 1 ოქტომბრის მდგომარეობით), ახალ საგადასახადო კოდექსში ქვეყნის საკანონმდებლო ორგანოს მიერ 53 კანონით უკვე უამრავი ცვლილებები და დამატებები შეიტანილია, ამასთან საყურადღებოა ის გარემოებაც, რომ ქვეყანაში ხელისუფლების ცვლილებიდან გამომდინარე საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანას უახლოეს მომავალშიც უნდა ველოდოთ.

ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ოპტიმალურ რეჟიმში ფუნქციონირებას ხელს უშლის ერთიანი სახელმწიფო ეკონომიკური პოლიტიკის არ არსებობა, საბიუჯეტო – საგადასახადო პოლიტიკის ეროვნული ეკონომიკის სხადასხვა დარგებთან მოწყვეტით ფუნქციონირება. არადა, საგადასახადო სისტემა ეკონომიკურ და სოციალურ ურთიერთობათა ზემოქმედების ერთ–ერთი არსებითი ინსტრუმენტია.

ეჭვი არავის უნდა ეპარებოდეს, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემის გარკვეულწილად ჩამოყალიბების მიუხედავად, პერსპექტივაში კვლავაც საჭიროა ქვეყნის საგადასახადო სისტემის მნიშვნელოვანი ტრანსფორმაცია და მასში გათვალისწინებული უნდა იქნეს მსოფლიო საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების ძირითადი ტენდენციები, ჩვენი ქვეყნის განვითარების ეროვნული სპეციფიკა. ამასთან, მხედველობაშია მისაღები ახალგაზრდა, დამიუკიდებელი სახელმწიფოს სოციალურ–ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიული მიზნები და თანამედროვე ფინანსური ეკონომიკის ინტეგრაციული მოთხოვნილებები.

### 3.3 საქართველოს საგადასახადო სისტემის მენეჯმენტის თამამედროვე პრობლემები და მათი გადაწყვეტის თავისებურები

საქართველოში საგადასახადო სისტემის განვითარების ყველა ეტაპზე აღინიშნებოდა გადასახადების გადამხდელების მხრიდან გადასახადებით დაბეგვრისაგან თავის არიდება. გადასახადების გადამხდელების მხრიდან ყოველ მეორე-მესამეში ვლინდებოდა საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობა, საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის ვადების დარღვევა, გადასახადისაგან თავის არიდება. სხვადასხვა შეფასებების შესაბამისად, 1991–2003 წლებში საქართველოში გადასახადების 50–70% არ შედიოდა ბიუჯეტში. 2004 წლიდან ამ მხრივ სულ სხვა მდგომარეობაა შექმნილი და საგადასახადო სისტემაში კორუფციისა და საგადასახადო მენეჯმენტის დახასიათებისას აუცილებლად უნდა გავითვალისწინოთ ის გარემოება, რომ, ერთი მხრივ, იგი სამეცნიერო მიმართულებას წარმოადგენს, ხოლო, მეორე მხრივ პრაქტიკული საქმიანობის სფეროს. პირველ შემთხვევაში საუბარი უნდა ეხებოდეს საგადასახადო მენეჯმენტის კონცეპტუალურ საფუძვლებს, მეორე შემთხვევაში კი გადასახადებით დაბეგვრის მართვის შესახებ გადაწყვეტილებების მიღების კონკრეტულ მეთოდებსა და ხერხებს. კონცეპტუალური საფუძვლები შეიძლება გამოხატული იქნეს საგადასახადო მენეჯმენტის, მისი ობიექტის კვლევის საგნის ფორმულირების მეშვეობით, აგრეთვე ამ სამეცნიერო-პრაქტიკული მიმართულების მიერ გამოყენებული მეთოდების ერთობლივი დახმარებით.

საგადასახადო მართვაში, როგორც ეს ხდება ნებისმიერ სხვა მმართველობით სისტემაში, გამოიყოფა მართვის ობიექტები და სუბიექტები. საგადასახადო დაბეგვრის მართვის ობიექტებად გამოდიან სხვახასხვაგვარი ფინანსური ურთიერთობანი, ხოლო სუბიექტებად – ის ორგანიზაციული სტრუქტურები, რომელთა მეშვეობითაც მართვა ხორციელდება.

როგორც წესი, მართვა – ეს არის განსაზღვრული შედეგების მისაღწევად ობიექტზე მიმართული ზემოქმედების წესებისა და მეთოდების ერთობლიობა. მართვაზეა დაქვემდებარებული ადამიანთა საქმიანობის ყველა სფერო, მათ შორის

ფინანსებიც. კაცობრიობის განვითარების ყველა ეტაპზე, წარმოების საზოგადოებრივი პროცესი, რომელიც შრომის დანაწილებასა და კოპერირებას ეყრდნობა, მართვაზეა აგებული. ყოველი უშუალო საზოგადოებრივი, ანუ ერთობლივი შრომა, რომელიც დიდი მასშტაბით ხორციელდება, მეტად თუ ნაკლებად მართვას საჭიროებს.

მმართველობითი საქმიანობის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი დარგია საგადასახადო დაბეგვრის მართვა, რომელსაც ახორციელებს სპეციალური აპარატი განსაკუთრებული წესებისა და მეთოდების გამოყენებით, მათ შორის სხვადასხვაგვარი სტიმულებითა და სანქციებით.

„როგორც წესი, ფინანსური, მათ შორის საგადასახადო ურთიერთობის მართვა მოიცავს საქმიანობას, რომელიც ეხება სახელმწიფოს მიერ საერთო–საფინანსო პოლიტიკის გატარებას, ფინანსურ დაგეგმვას, ფინანსური რესურსების კორდინაციას, ფინანსების ეკონომიკური და სოციალური პოლიტიკის ინტერესების სასარგებლოდ გამოყენებას, ფინანსური კანონმდებლობის დამუშავებას. აქვე შედის ბიუჯეტის შედგენა–შესრულება, გადასახადების ამოღება, სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდების გამოშვება და სახელმწიფო ვალის მართვა.

1990 წლამდე საქართველოს ფინანსების, მათ შორის საგადასახადო დაბეგვრის მართვა მიმდინარეობდა სსრ კავშირის ფინანსების მართვის შესახებ არსებული კანონებისა და დადგენილებების შესაბამისად, ხოლო 1990 წლიდან – საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების პერიოდიდან დაწყებული ფინანსების მართვის სრულყოფა დღესაც გრძელდება და წარმოებს მისი საბაზრო ეკონომიკის პრინციპებთან მისადაგება დამოუკიდებელი, სუვერენული სახელმწიფოსათვის დამახასიათებელი ყველა პარამეტრის დაცვით.“ (ბახტაძე ... 2007:179)

საქართველოს ფინანსების მართვა მთლიანობაში წარმოებს საქართველოს კონსტიტუციისა და პარლამენტის მიერ მიღებული შესაბამისი კანონების საფუძველზე. საქართველოს კონსტიტუციაში აღნიშნულია, რომ:

„მხოლოდ საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა განსაკუთრებულ გამგებლობას მიეკუთვნება...: ზ) სახელმწიფო ფინანსები და სახელმწიფო სესხები, ფულის მოჭრა, საბანკო, საკრედიტო, სადაზღვევო და საგადასახადო კანონმდებლობა.“ (საქართველოს 2005:4).

საგადასახადო მენეჯმენტის პრაქტიკა, „ბიზნესის“ და „ბიუჯეტის“ სფეროების სუბიექტებს შორის თანაზომიერი საგადასახადო უფლებისა და პასუხისმგებლობის დადგენის თვალსაზრისით, პროგრამული დოკუმენტის შემუშავებისა და მიღების საშუალებას იძლევა.

საგადასახადო ვალდებულებებისა და მართვადი კომპლექსების შესრულების დროს სახელმწიფო–საგადასახადო მენეჯმენტის ობიექტს წარმოადგენს „ბიზნესის“ სფეროდან „ბიუჯეტის“ სფეროში ფინანსური რესურსების ლეგიტიმური ნაკადი, როგორცაა წინასწარი ინვესტიციებისა და სხვა საგადასახადო კრედიტების მიღების დროს სახელშეკრულებო ურთიერთობები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დებულების თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევაში, საგადასახადო სანქციის გამოყენების აუცილებლობა განპირობებულია ლეგიტიმური კონტროლის მოქმედებით.

„მენეჯმენტის საგადასახადო მართვის ობიექტების საგნის განსაზღვრის დროს გადასახადებით დაბეგვრის მართვის პროცესის შინაარსი იქიდან უნდა გამოდიოდეს, რომ საგადასახადო მენეჯმენტი მართვის საერთო თეორიის ნაწილს წარმოადგენს. როგორც საერთო მენეჯმენტი, ისიც უნდა ეფუძნებოდეს ეკონომიკურ და სოციალურ–ფსიქოლოგიურ მეცნიერებას. მას საფუძვლად უნდა ედოს მართვის სისტემური მიდგომისა და ანალიზის საერთო პრინციპები და ფუნდამენტალური დებულებები. ცნობილია, რომ მენეჯმენტის თეორიის მართვა, ერთი მხრივ, დაკავშირებულია მის ძირითად ფუნქციებთან: დაგეგმვასთან, რეგულირებასთან, ანალიზსა და კონტროლთან, ხოლო მეორე მხრივ, განიხილება საქმიანობის, როგორც განსაკუთრებული სახე, ადამიანების ხელმძღვანელობის განხორციელებაზე მიმართული.“ (ყამარაული ...2010:117).

საგადასახადო მენეჯმენტი მრავალმნიშვნელოვანი და იერარქიულად რთულია. იგი ერთმანეთს შორის ურთიერთმოქმედი სამი ძირითადი სფეროსაგან შედგება: ეს არის საგადასახადო დაგეგმვა და პროგნოზირება, საგადასახადო რეგულირება და კონტროლი. ამ სამი სფეროს არსებობა წინასწარ არის განსაზღვრული დაბეგვრის სისტემის ისეთი ფუნქციებით, რორიცაა ფისკალური და მარეგულირებელი.

დაბეგვრის მეშვეობით ხორციელდება განვითარების ძირითადი მიმართულება და გადაწყვეტილების მიღება, რომლებიც მიზნების განხორციელებას

უზრუნველყოფენ. მართვის ამ ფუნქციის რეალიზაციისას ისახება არა მარტო ის შედეგი, რომელიც მიღწეული იქნა მართული სისტემის მიერ (ამ შემთხვევაში გადასახადებით დაბეგრის სისტემის მიერ), არამედ, აგრეთვე განსზღვრული უნდა იყოს დასახული შედეგის მიღწევის ეფექტური ხერხიც. ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია პროგნოზული მონაცემები. ამიტომაც არის, რომ სოციალურ-ეკონომიკურ სისტემის მართვისას დაგეგმვას ყოველთვის თან ახლავს პროგნოზირება. ამასთან საგადასახადო დაგეგმვისა და პროგნოზირების ამოცანები არაერთმნიშვნელოვანია, ისინი ერთმანეთისგან იმით განსხვავდება, თუ მართვის რომელი ობიექტისადმი არიან მიმართულნი – გადასახადებით დაბეგვისადმი მთლიანად, ან მხოლოდ რეგიონის მასშტაბით, ან ცალკეული საწარმოს ფარგლებში საგადასახადო ნაკადის მიხედვით.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, შეიძლება იმ დასკვნის გაკეთება, რომ საგადასახადო დაგეგმვის სფერო არაერთგვაროვანია და იშლება საბიუჯეტო-საგადასახადო და კორპორაციულ დაგეგმვად. პირველის მიზანია სხვადასხვა დონის ბიუჯეტების მოთხოვნათა უზრუნველყოფა და შემოსავლების წყაროების მიხედვით დასმული სოციალურ-ეკონომიკური ამოცანების გადაწყვეტის უზრუნველყოფა. მეორის ერთ-ერთი მთავარი ამოცანაა გადასახადების გადახდის ოპტიმიზაცია, მათი მინიმიზაციის კანონიერი ხერხების ძიება.

მართვის თეორიაში დაგეგმვასთან მჭიდროდ დაკავშირებულ კიდევ ერთ ფუნქციას გამოყოფენ – რეგულირებას, რომელიც სახელმწიფო-საგადასახადო მენეჯმენტის ყველაზე უფრო მობილური სფეროა. მართვის თეორიაში რეგულირების ფუნქცია უკავშირდება საგეგმო დავალებების რეალიზაციის ხერხების დეტალურ შემუშავებას და მათ გამოყენებაზე მიმართული მარეგულირებელი ზემოქმედების შემუშავებას. რეგულირება არა მარტო იმიტომ არის აღიარებული, რომ დეტალურად დაასაბუთოს რესურსების რეალიზაციის მეთოდებისა და დროის მიხედვით მიღებული გეგმის ვარიანტი, არამედ გამოავლინოს, ხოლო შემდეგ დააფიქსიროს გეგმის პარამეტრების ასეთი ერთობლიობა.

გადასახადებით დაბეგვის მართვის პრობლემატიკის ფარგლებში რეგულირება განხილულ უნდა იქნეს უშუალოდ ამ პოზიციიდან გამომდინარე, ანუ მართვის პროცესის როგორც შემადგენელი ნაწილი, რომელიც მიმართულია კანონმდებლობით



დამტკიცებული საბიუჯეტო-საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფაზე და მათ შესაბამისად მიღებულ საგადასახადო კონცეფციაზე. მიღებული საგადასახადო კონცეფციის ჩარჩოებში საბიუჯეტო-საგადასახადო დავალების შესრულების მიხედვით ზომების შემუშავება და რეალიზაცია გადასახადებით დაბეგვრის სისტემის შიდა საქმე და მისი მმართველი ორგანოს პირდაპირი მოვალეობაა.

„საგადასახადო პრაქტიკა მუდმივად ასაბუთებს, რომ სახელმწიფო ხაზინის საგადასახადო შემოსავლებით უზრუნველყოფის პირობებში (გადასახადებით დაბეგვრის ფისკალური სისტემა) აუცილებელია „ბიზნესის“ სფეროს სუბიექტების ეკონომიკური ინტერესების დაცვა, მართვის ფართო საინვენსტიციო შესაძლებლობების უზრუნველყოფით (გადასახადების დაბეგვრის სისტემის მარეგულირებელი ფუნქცია). წინააღმდეგ შემთხვევაში ხაზინა თანდათანობით გამოილევა, დაცარიელდება, როგორც ეს საქართველოში ხდება.

გადასახადებით დაბეგვრის ასეთი ფუნქციონალური დატვირთვისათვის ორივე პოლუსს საგადასახადო კონტროლი მოიცავს. საგადასახადო ადმინისტრაციის ეფექტური მაკონტროლებელი მოქმედება აუცილებელია, როგორც სახელმწიფოს შემოსავლების ფორმირებისას, ასევე ჰორიზონტალურად (დარგების, საწარმოებისა და ორგანიზაციების შიგნით) და ვერტიკალურად (ბიუჯეტებს შორის ურთიერთობების) ფინანსური (ფულადი) ნაკადების რეგულირების დროს. საგადასახადო კონტროლი აუცილებელია აგრეთვე საბიუჯეტო პროცესის ყველა ეტაპზე „ბიზნესის“ და „ბიუჯეტის“ სფეროების ინტერესების შეთანხმების დროსაც. საგადასახადო კონტროლი უზრუნველყოფს როგორც სახელმწიფოს შიდა ფისკალურ ინტერესებს, ასევე საერთაშორისო დონეზე მის ინტერესებსაც.“ (ყამარაული ..2010:122).

საქართველოს სამეწარმეო საქმიანობისათვის საგადასახადო მენეჯმენტი განხილული უნდა იქნეს, როგორც ახალი. ამიტომაც მეურნეობის (სამეურნეო საქმიანობის) საბაზრო საფუძვლების ჩამოყალიბება ვრცელდება ყველა სამეურნეო სუბიექტზე, მათ შორის ეკონომიკის საზოგადოებრივი სექტორის ჩათვლით, რომელიც მოიცავს ქვეყნის ფულადი მეურნეობის არსებით და საზოგადოებრივად მნიშვნელოვან სფეროს, იგი საგადასახადო ნაკადების მართვის მენეჯმენტის პრაქტიკის გავრცელებას მოითხოვს.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო მენეჯმენტს ფინანსური რესურსებისა და ნაკადების იმ ნაწილთან აქვს კავშირი, რომელიც მიეკუთვნება სავალდებულო გადასახადს. მისი განხორციელების წესი საგადასახადო კანონმდებლობაში მკაცრად არის რეგლამენტირებული.

გადასახადის გადამხდელის მხრიდან დაბეგვრაში საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობა, არადროული ან არასრული შესრულება ერთერთი ყველაზე გავრცელებული საგადასახადო სამართალდარღვევაა, ამასთან მიგვაჩნია, რომ ხშირად გადასახადების გადამხდელთა მხრიდან გადასახადის გადახდის ვალდებულების შეუსრულებლობის, არადროული, ან არასრული შესრულების ერთერთ საფუძველს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვადასხვა სახის არასრულყოფილებაც წაემოადგენს, რაც საბოლოო ჯამში გადასახადიდან თავის არიდების საფუძველი ხდება. მათ რიცხვში შედის გადასახადებით დაბეგვრის მკაფიოდ ჩამოუყალიბებელი და ფორმულირებული საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების არაერთგვარ მნიშვნელოვანი განმარტების შესაძლებლობა, საგადასახადო ორგანოებში სრულყოფილი კვალიფიციური და კომპეტენტური კადრების უკმარისობის შედეგად სრულყოფილი აპარატის არარსებობა, ტექნიკური შეცდომები, მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის ცალკეული დებულებები გათვალისწინებული ნორმების არასრულყოფილი, არაერთგვაროვანი განმარტება და ა.შ.

აღნიშნულთაგან განსაკუთრებული ყურადღება გვინდა გავამახვილოთ საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების არაერთგვარ მნიშვნელოვნად განმარტების შესაძლებლობებზე, იმდენად, რამდენადაც საქართველოს სინამდვილეში ვერა და ვერ იქნა დაძლეული ის პრობლემა, რომ კანონი ერთმნიშვნელოვნად იკითხებოდეს და იგი ერთნაირად გასაგები იყოს ყველასთვის. პირველ რიგში, როგორც გადამხდელისთვის, ისე თვით მაკონტროლებლისათვის, რათა შემდგომში აღმოფხვრილ იქნეს მაკონტროლებელთა მიერ მათი გადამხდელთა ინტერესების საზიანოდ სხვადასხვაგვარი ინტერპირების და გამოყენების შესაძლებლობა, რომელთა კონკრეტული გამოვლინების არაერთ ფაქტზეც, საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებისა და განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე უკვე გვექონდა ზემოთ საუბარი.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული ნორმები ძნელად აღსაქმელ – გასააზრებელია, რომლიდანაც გამომდინარე სწორი გადაწყვეტილებების მიღება თვით საგადასახადო ორგანოებისთვისაც კი გამხდარა შეუძლებელი და მასზე თვით საგადასახადო ორგანოს მიერ კანონქვემდებარე აქტით კანონსაწინააღმდეგო ნორმაც კი იქნა შემოღებული. სწორედ აღნიშნულის ნათელ და გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადი ადმინისტრირებაში დაშვებული უხეში „შეცდომის“ საუკეთესო მაგალითს წარმოადგენდა ის კონკრეტული ფაქტი, როცა თავის დროზე საგადასახადო ორგანოების – ჯერ საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომრის 2006 წლის 30 აგვისტოს N2012, ხოლო შემდეგ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 3 აპრილის N2903 ბრძანებებით დამტკიცებული მეთოდური მითითებების „საგადასახადო სამართალდარღვევებზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129–144 მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების გამოყენების შესახებ“ შესაბამისად, მაკონტროლებელი ორგანოები გადასახადების გადამხდელთა მიერ დღგ–ის ჩათვლებზე 45 დღიანი ვადის დარღვევით წარდგენილი დღგ–ის საგადასახადო ანგარიშფაქტურებით მიღებულ ჩათვლებს (როგორც დამატებული ღირებულების, ისე აქციზის გადასახადებში), უუქმებდნენ, როგორც „არასწორად – უკანონოდ“ მიღებულ ჩათვლებს და მის საფუძველზე გადასახადების გადამხდელებს აკისრებდნენ ფინანსურ სანქციებს, როგორც სსკ–ის (2004წ.) 132–ე მუხლით (ჯარიმას გადასახადის შემცირებისათვის), ისე სსკ–ის (2004წ.) 138–ე მუხლით გათვალისწინებულ ჯარიმას – დღგ–ისა და აქციზის თანხის 300%–ის ოდენობით აღნიშნული გადასახადების „არასწორი“ ჩათვლის გამო. ყოველივე აღნიშნული გრძელდებოდა 2007 წლის ბოლომდე, მანამ სანამ თვით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ არ იქნა „აღმოჩენილი“ და თავადვე – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 12 დეკემბრის N7892 ბრძანებით არ იქნა შეტანილი ცვლილებები ზემოთაღნიშნულ მეთოდურ მითითებებში (მუხლი – 10), რომლის შესაბამისადაც:

„საგადასახადო კოდექსის აღნიშნული მუხლით გათვალისწინებული ფინანსური სანქციის გამოყენების საფუძველად კანონმდებლის მიერ გამოკვეთილია არასწორი მონაცემების შემცველი დიკუმენტი. კეზოდ, ფიქტიური გარიგების ამსახველი ან

ყალბი საგადასახადო ანგარიშფაქტურა, ან/და საბაჟო დეკლარაცია, ან ჩათვლის მისაღებად მოქმედი კანონმდებლობით განსაზღვრული სხვა დოკუმენტი, რომელიც გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი მოთხოვნის განხილვის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მხრიდან სსკ-ის 71-ე მუხლის თანახმად, შეიძლება საფუძვლად დაედოს ერთ-ერთ შემდეგ გადაწყვეტილებას:

ა) ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის მომავალ საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშში ჩათვლა (გადასახადის თანხის ფარგლებში).

ბ) ზედმეტად გადახდილი გადასახადის უკან დაბრუნება.“

როგორც აღნიშნულიდან ჩანს, მეთოდური მითითების ზემოთ მითითებული მე-10 მუხლის მოცემულ – ახალ რედაქციაში (ძველისაგან არსებითად განსხვავებით) არასწორი ჩათვლის მიღების საფუძვლად არ განიხილება 45-დღიანი ვადის დარღვევით წარდგენილი დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიღებული ჩათვლა, რამდენადაც იგი არ შეძლება განხილულ იქნეს, როგორც ყალბი საგადასახადო დოკუმენტი (ცხადია აქ არ იგულისხმება ის შემთხვევა, როცა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილია ფიქტიურ გარიგებაზე) და შესაბამისად აღნიშნულისა, მასზე სსკ-ის(2004წ.) 138-ე მუხლით გათვალისწინებული ფინანსური სანქციის გამოყენება სრულიად უკანონო და არამართლზომიერი იყო. მართალია საგადასახადო ორგანოს მიერ კანონის განმარტებაში დაშვებული „შეცდომა“ უშუალოდ მათ მიერვე იქნა გასწორებული, მაგრამ ეს ყველაფერი ვერაფერ დიდ შვებას ვერ წარმოადგენს იმ გადამხდელთათვის, რომლებიც ამ დროის – მთელი სამი წლის განმავლობაში (2005– 2007წწ) უსამართლოდ ისჯებოდნენ.

სწორედ აღნიშნული უკანონობის თაობაზე დავაფიქსირე ჩემი პოზიცია ჟურნალ „ბიზნესი და კანონმდებლობა“-ში (N3, თებერვალი 2008წ. გვ. 59–61) გამოქვეყნებულ სტატიაში: „კანონის არასწორი განმარტებით უკანონოდ დასჯილი გადამხდელები“ და იქვე მოვუწოდე უკანონოდ დასჯილ გადამხდელებს იმის თაობაზე, რომ სწორედ ამ ახლად აღმოჩენილი გარემოების გათვალისწინებით დაეწყოს საგადასახადო დავები, რის შესაძლებლობასაც ხანდაზმულობის ვადიდან გამომდინარე მათ მოქმედი კანონმდებლობა აძლევდა და მოეთხოვათ ზემოთაღნიშნული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით კანონის არასწორი განმარტების გამო

მაკონტროლებელი ორგანოების მიერ უკანონოდ და არამართლზომიერად დარიცხული ფინანსური სანქციებით დაკისრებულ ჯარიმების საფუძველზე გადახდილი თანხების უკან დაბრუნება. კმაყოფილებით შემიძლია აღვნიშნო, რომ აღნიშნული სტატიის შემდეგ, ბევრმა გადამხდელმა გამოიყენა კანონით მინიჭებული უფლება და საგადასახადო დავით აღიდგინა უსამართლოდ და არამართლზომიერად დარიცხული საკმაოდ სოლიდური თანხები.

აქვე გვინდა ყურადღება გავამახვილო იმ შემთხვევაზე, როცა კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი პრაქტიკულად წინააღმდეგობაში მოდის საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლით განსაზღვრულ ნორმასთან და მას პრაქტიკულად შეცდომაში შეჰყავს გადასახადის გადამხდელები, რომლის საფუძველზეც საბოლოო ჯამში გადასახადის გადამხდელები შემდგომში ფინანსური სანქციების მსხვერპლი ხდებიან, აღნიშნულის ნათელ მაგალითს კი წარმოადგენს შემდეგი:

ამჟამად მოქმედი (2010წ.) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის (გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების წესი) პირველი ნაწილის მ) პუნქტის შესაბამისად:

„1. გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალეზა საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია, ან მეწარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ:

მ) პირი, რომელიც უსასყიდლოდ გადასცემს ქონებას ფიზიკურ პირს, რომელსაც არა აქვს გადასახადის გადამხდელის მოწმობა, თუ ქონების საბაზრო ღირებულება აღემატება 1000 ლარს“. (საქართველოს ... 2010:170).

აღსანიშნავის ის მნიშვნელოვანი გარემოება, რომ მოცემულ ნორმას ადრინდელი არც 2004წ. და არც 1997წ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსები არ ითვალისწინებდა, მისგან გამომდინარე არადაქირავებულ ფიზიკურ პირებზე გაცემული დახმარება, სარგებელი (ქველმოქმედება), მათ შორის არაფულადი ფორმით არ იბეგრებოდა და შესაბამისად იგი აისახებოდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის N898 ბრძანებით დამტკიცებული „ფიზიკურ პირებზე გადახდილი თანხების და დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის ყოველთვიური გაანგარიშების ფორმისა და გაანგარიშების შევსების წესის შესახებ“ ინსტრუქციით დამტკიცებულ ფიზიკურ პირებზე გადახდილი თანხების და

დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის ყოველთვიური განგარიშების ფორმის მე-13-ე სტრიქონზე. (საქართველოს ... 2004:2).

2011 წლის 1 იანვრიდან კი, მას შემდეგ, რაც ახალი 2010 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოთ მოყვანილი 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის მ) პუნქტის შესაბამისად გადასახადის გადამხდელად არარეგისტრირებულ ფიზიკურ პირებზე ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისას ამ ქონების საბაზრო ღირებულება ჯერ მთლიანად, ხოლო საქართველოს 2012 წლის 15 მაისის N6211 – რს კანონით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის აღნიშნულ ნორმაში ცვლილების შეტანის შემდეგ – 2012 წლის ივნისიდან 1000 ლარის ღირებულების საბაზრო ფასს ზევით ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისას გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას ითვალისწინებს. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ დამტკიცებული ინსტრუქციის 37-ე მუხლით „გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადის დეკლარაციის“ ფორმაში 37-ე სტრიქონზე კვლავაც არის შესაბამისი ჩანაწერი – „არადაქირავებულ ფიზიკურ პირებზე გაცემული თანხები, რომლებიც არ უკავშირდება მომსახურების ანაზღაურებას და არ ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას“, ამავე ინსტრუქციის 38-ე მუხლის (გადასახადის წყაროსთან დაკავებული გადასახადის დეკლარაციის შევსება) მე-6 ნაწილის ქ) პუნქტში კი მითითებულია, რომ აღნიშნული დეკლარაციის 37-ე უჯრაში შეიტანება - „არადაქირავებულ ფიზიკურ პირებზე გაცემული თანხები, რომლებიც არ უკავშირდება მომსახურების ანაზღაურებას და ამასთან, არ ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას (დახმარება, სწავლის, მკურნალობის ანაზღაურება და სხვა)“.

ინსტრუქციის სწორედ აღნიშნულ ჩანაწერებს შეჰყავს შეცდომაში გადასახადის გადამხდელები და ისინი ინსტრუქციის სწორედ აღნიშნული ჩანაწერებიდან გამომდინარე, ყოფილ საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმაზე შეჩვეულები, გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადის დეკლარაციის ამჟამად მოქმედი ფორმის 37-ე სტრიქონზე არსებული ჩანაწერზე დაყრდნობით კვლავაც არ ბეგრავენ გადასახადის გადამხდელად არარეგისტრირებულ ფიზიკურ პირებზე გაცემულ განაცემებს.

აღნიშნულს თავის მხრივ ხელს უწყობს აგრეთვე სსკ-ის (2010წ) 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის მ) პუნქტის საკმაოდ ბუნდოვანი და დამაბნეველი ჩანაწერი – „... უსასყიდლოდ გადასცემს ქონებას ფიზიკურ პირს...“. აღნიშნულ ჩანაწერი გადასახადების გადამხდელების მიერ ასოცირებულია მხოლოდ მატერიალურ ქონებასთან, მაშინ როცა იურიდიულად ქონება განიმარტება:

„ქონება – სამოქალაქო სამართალდამოკიდებულებათა ერთ-ერთი ობიექტი. ეს ტერმინი გამოიყენება სამოქალაქო სამართალში სხვადასხვა მნიშვნელობით. ყველაზე ხშირად ქონების ქვეშ იგულისხმება ცალკეული ნივთები ან მათი ერთობლიობა. ამასთან ქონება შეიძლება მოიცავდეს ნივთებს, ფულს ან ფასიან ქაღალდებს. რიგ შემთხვევებში ქონებად იწოდება არა მხოლოდ ზემოთ ჩამოთვლილი ობიექტები, არამედ ქონებრივი უფლებებიც“. (თეზელიშვილი, 2008:632).

სწორედ აღნიშნულიდან გამომდინარე გადასახადის გადამხდელების მიერ გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირებზე გაწეული ფულად დახმარება ახალი (2010წ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის მ) პუნქტის შესაბამისად 2011 წლის 1 იანვრიდან დასაბეგრ ოპერაციად განიხილება და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N 996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 37-ე მუხლით „გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადის დეკლარაციის“ ფორმაში 37-ე სტრიქონზე არსებული ჩანაწერი კანონსაწინააღმდეგოა და მას იურიდიული ძალა არ აქვს. შესაბამისად მაკონტროლებლები საგადასახადო შემოწმებებით ასეთ ოპერაციებს საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციად განიხილავენ და გადასახადის გადამხდელებს სრულიად კანონზომიერად არიცხავენ გადასახადებსა და შესაბამის ფინანსურ სანქციებს.

ყოველივე აღნიშნულის ფონზე კი ცხადია გასაკვირი რჩება ის, რომ მიუხედავად იმისა, რომ ახალი (2010წ.) საგადასახადო კოდექსის მიღებიდან უკვე ორ წელია გასული და საქართველოს ფინანსთა მინისტრს კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტში (2010 წლის 31 დეკემბრის N 996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციაში) დაშვებული აღნიშნულ შეცდომას აღიარებს თვით შემოსავლების სამსახურიც, რაც არაერთხელ დაფიქსირდა აღნიშნული სამსახურის წარმომადგენლებთან გამართულ შეხვედრებსა და

სემინარებზე, მის გასწორებაზე რატომღაც დღემდე არავის უფიქრია, არადა ეს ყველაფერი, როგორც აღვნიშნეთ, გადასახადის გადამხდელთა სერიოზულ დაბნევისა და მათი მხრიდან შეცდომების დაშვებას საფუძველი ხდება. ამასთან გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ ზემოთ აღნიშნულ მიზეზთა გამო გადასახადის გადამხდელთა უმეტესი ნაწილის მიერ პრაქტიკულად არ ხდება აღნიშნულ განაცემთა გადახდის წყაროსთან დაბეგვრა, რის შედეგადაც ამ მიზეზით საბოლოო ჯამში ზარალდება ქვეყნის სახელმწიფო ბიუჯეტი და მას პრაქტიკულად გარკვეული შემოსავლები აკლდება.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების მთელ პერიოდში გადასახადების გადამხდელებთან ურთიერთობის პროცესში დაგროვილ მსგავს და სხვა პრობლემებზე ჩამოყალიბებული პრაქტიკიდან, აგრეთვე თვით შემოსავლების სამსახურის მუშაკთა მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ერთდაიგივე ნორმის მიხედვით არაერთგვაროვანი გადაწყვეტილებების მიღების თავიდან აცილების მიზნით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური იძულებული გახდა შეექმნა ე. წ. „სიტუაციური სახელმძღვანელო“, რომელიც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 12 აგვისტოს N1475 ბრძანებით „საგადასახადო შემოწმებებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს დამტკიცების შესახებ“ დამტკიცდა. ამ დროიდან იგი საგადასახადო შემოწმებების დროს მაკონტროლებელთა (თვით შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლებისა და კერძო აუდიტორთა) სახელმძღვანელო დოკუმენტად ითვლება. თუმცა აქვე ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული სახელმძღვანელოს მომზადებაში პრაქტიკულად მთელი შემოსავლების სამსახური იყო და კვლავაც არის ჩართული, იგი, მაინც არ არის სრულყოფილი და გამართული, რის ნათელი დასტურებაც ის, რომ აღნიშნულ სახელმძღვანელოს შემოღების დღიდან მასში 394 მენუალი (სარეკომენდაციო მითითება) იყო შეტანილი. საგადასახადო ორგანოების მიერ გადასახადების გადამხდელების შემოწმებების შედეგებზე წამოჭრილი პრობლემებისა და საგადასახადო დავების დროს სასამართლო ორგანოების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემის საგადასახადო დავების განმხილველი ორგანოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებებიდან გამომდინარე, მასში აღნიშნული



სახელმძღვანელოს შემოღების დროიდან 12 მენუალი უკვე საერთოდ გაუქმებულია, 54 მენუალში ცვლილებები შევიდა, 4 მენუალში მეორეჯერ შევიდა ცვლილებები. მენუალებში ცვლილებები არც მომავალში არ არის გამორიცხული, ეს ყველაფერი კი თავის მხრივ აღნიშნული სიტუაციური სახელმძღვანელოს არამდგრადობაზე მიუთითებს.

ვერა და ვერ ხერხდება საქართველოს კანონშემოქმედებით საქმიანობაში მიღებული და დამკვიდრებული ისეთი მავნე პრაქტიკის დაძლევა, როცა კანონში ხდება გარკვეული ნორმების გაწერა და შემდეგ კანონქვემდებარე აქტები არეგულირებს ამა თუ იმ კონკრეტულ საკითხს. როგორც უკვე აღვნიშნეთ ეს ხშირ შემთხვევაში იძლევა საკითხის სხვადასხვაგვარი ინტერპირების საშუალებას, რაც თავის მხრივ გარკვეულ გაუგებრობას იწვევს საზოგადოებაში. ამჟამად მოქმედი – ახალი (2010 წ.) საგადასახადო კოდექსიც მთლიანად ასეთ პრინციპზეა აგებული, რიგი საკითხები განსაზღვრულია კანონში და შემდეგ ხდება მისი განმარტება – ინტერპირება, ინსტრუქციებად გაწერა კანონქვემდებარე აქტებში. კერძოდ კი, ისეთ ინსტრუქციებში როგორც არის:

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის N993 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“;

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის N994 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმის წარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“;

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“;

– საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის N999 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საშემოსავლო გადასახადის სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების გამოყენების შესახებ“;

– საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და იუსტიციის სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის N991–N250 ერთობლივი ბრძანება „მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილი ფიზიკური პირებისათვის საქართველოს რეზიდენტობის მინიჭების წესის დამტკიცების თაობაზე“;

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 28 იანვრის N34 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე“;

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 10 თებერვლის N78 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ცალკეული მუხლების გამოყენების შესახებ“;

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 1 აპრილის N1724 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საგადასახადო დეკლარაციის ვადის გაგრძელების შესახებ“;

– საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 11 აპრილის N208 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საქართველოს და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომასხურების დაბეგვრის თაობაზე“;

– საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 18 აპრილის N230 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ ძირითად საშუალებაზე (ავტოტრანსპორტი, სპეცტექნიკა და სხვა) გახარჯული საწვავის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის წესი“;

– საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 27 ივლისის N413 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286–ე მუხლის მე–3 ნაწილის გამოყენების შესახებ“;

– საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 28 დეკემბრის N633 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსზღვრული საგადასახადო შეღავათით

სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესის დამტკიცების შესახებ“;

– საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2012 წლის 11 ივლისის N232 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საშუალო წლიური თანაფარდობის მიხედვით სუსტი კაპიტალიზაციის დადგენის შესახებ“;

– საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 25 ივლისის დადგენილება „სსკ-ის 176<sup>1</sup> მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად – „ცალკეულ შემთხვევაში დღგ-ით დაბეგვრის და დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში გადახდის წესი“.

აღნიშნულს ემატება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ შემუშავებული სამსახურობრივი სარგებლობის ისეთი კომენტარები, როგორცაა:

–შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-10 ნაწილზე (გრძელვადიანი კონტრაქტი);

–შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9, 111-ე, 112-ე, 113-ე, 115-ე, 119-ე, 150-ე მუხლებზე;

–შემოსავლების სამსახურის კომენტარი შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე/ოფშერულ ქვეყანაში რეგისტრირებული პირის მიერ საქართველოს წყაროდან მიღებული შემოსავლის დაბეგვრაზე სსკ-ის 134-ე მუხლის შესაბამისად;

–შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 144-ე მუხლზე (შემოსავლები და გამოქვითვები გრძელვადიანი კონტრაქტის მიხედვით);

–შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის (დასაბეგრი ოპერაცია, ოპერაციის თანხა და დრო) მე-6 ნაწილზე;

–შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლზე (დღგ-ს გადამხდელთა სავალდებულო რეგისტრაცია);

–შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის (დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან განთავისუფლება) მე-4 ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტზე (საწარმოს ყველა აქტივის მიწოდება);

–შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-7 ნაწილზე (ძირითადი საშუალებების მიხედვით დღგ-ის ჩათვლა);

–შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 176–ე მუხლზე (უკუდაბეგვრა);

–შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206–ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტზე (მიმოსვლის გზების, ელექტროგადამცემი ხაზების, ელექტრონული საკომუნიკაციო ქსელების საკაბელო ხაზების ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლება);

სწორედ ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე მთლიანად ვიზიარებ და ვეთანხმები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ) კომენტარების პირველი გამოცემის მთავარ რედაქტორ პროფესორ მიხეილ ჯიბუტის მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ „ინსტრუქციების სახით საგადასახადო კოდექსის შემავსებელი კანონმდებლობა საგადასახადო კოდექსს აქცევს არასრულ სამართლის ძეგლად და, შეიძლება ითქვას, აფერმკრთალებს კოდექსის იდეას, ანუ იდეას, რომლის მიხედვითაც მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით ყველა სამართლებრივი ნორმა ერთად უნდა იყოს თავმოყრილი კოდექსში“. (ხმალაძე ...2006:13).

შესაბამისად ვთვლით, რომ საჭიროა ამ მიმართებით გაზიარებულ იქნეს ევროპული გამოცდილება, მაგალითად გერმანული კანონმდებლობა, რომელიც მთლიანად კოდექსურ სისტემაზეა აგებული, ანუ წვრილმან დეტალებამდე კანონშია გაწერილი, შესაბამისად ესა თუ ის ტექნიკური საკითხი და ამა თუ იმ საკითხის ინტერპრირება, რეგულირება ადამიანურ ფაქტორზე, მინისტრის გადაწყვეტილებაზე არ არის დამოკიდებული. ცნობილია, რომ საქართველოში ე. წ. ნაპოლეონის პრინციპით ვადგენთ კანონმდებლობას, ანუ კანონი იწერება, რაც შეიძლება გრძლად და ბუნდოვნად, რაც რიგ შემთხვევებში მაკონტროლებლებს საშუალებას აძლევს იყვნენ სუბიექტურები თავიანთ გადაწყვეტილებებში. რა თქმა უნდა უმჯობესია, ყველა საკითხი თავად კანონით იყოს დარეგულირებული, ტექნიკური საკითხები თუ არა, ის მაინც იყოს ცნობილი, თუ კონკრეტულად რა სახის ეკონომიკურ საქმიანობაზე არ გავრცელდება ეს ნორმა.

მოცემულ პირობებში ადვილი წარმოსადგენია, თუ რა პირობების წინაშე შეიძლება დადგეს ჩვენი ქვეყნის ნებისმიერი გადასახადის გადამხდელი. გადასახადის გადამხდელთა თვითდაზღვევის ერთადერთ ფორმად რჩება გადასახადის გადამხდელის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოპოვება და

აღნიშნული გადაწყვეტილების შესაბამისად მოქმედება, რაც ცხადია სოლიდურ ხარჯებთან არის დაკავშირებული და მისი გადახდის შესაძლებლობა ყველა გადამხდელს, განსაკუთრებით კი მცირე და საშუალო მეწამეებს არ გააჩნიათ. აღნიშნულიდან გამომდინარე მიზანშეწონილად მიგვაჩნია:

- მნიშვნელოვნად გამარტივდეს გადასახადების გადამხდელებისათვის წინასწარი გადაწყვეტილების გაცემის სისტემა;

- გონივრულ ზღვრამდე შემცირდეს წინასწარი გადაწყვეტილების მიღებისათვის შემოსავლების სამსახურის მომსახურების საფასური და იგი შესაბამისობაში მოვიდეს გადასახადის გადამხდელის რეალურ შემოსავლებთან, ამ მიმართებით დადგინდეს ფასიანი მომსახურების საფასურის მინიმალური (ქვედა) და (მაქსიმალური) ზედა ზღვრები;

- შესაძლებლობა მიეცეთ ერთი ტიპის საწარმოებს ისარგებლონ მსგავსი ტიპის საწარმოს მიერ მიღებული ფასიანი გადაწყვეტილებით, რაც ამ დროისათვის მოქმედი წესის შესაბამისად შეზღუდულია.

საგადასახადო წარმოებაში წარმოქმნილი ჩავარდნების აღმოფხვრის (თავიდან აცილების) მიზნით სახელმწიფოს საგადასახადო კანონში ხშირად მასშტაბური ცვლილებები და დამატებები შეაქვს. სწორედ ეს არის საგადასახადო რეგულირების გადასახადებით დაბეგვრაში ოპერატიული ჩარევის შედეგების ერთ-ერთი მაგალითი, რომელსაც ჩვენი ქვეყნის საგადასახადო სისტემის მაგალითზე როგორც უკვე აღვნიშნეთ ხშირად ზომაზე ზედმეტად მოჭარბებული ხასიათიც კი აქვს.

ყველა ქვეყანაში და მათ შორის ჩვენთანაც საგადასახადო ურთიერთობათა პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ ამ ნეგატიური მოვლენების მთლიანი აღმოფხვრა ვერ ხერხდება. საგადასახადო რეგულირება მოწოდებული უნდა იყოს, რომ მათ აღმოფხვრაზე (თავიდან აცილებაზე) მიმართული ადეკვატური სახელმძღვანელო ზემოქმედება გამოიმუშავოს.

1992–2003 წლებში საქართველოს საგადასახადო სფეროში გამოვლენილი სახელმწიფო-საგადასახადო მენეჯმენტის თავისებურებები უმეტესწილად წინააღმდეგობრივი იყო. დაბეგვრის სისტემის ფისკალური მიმართულება მის მასტიმულირებელ როლს ყოველთვის ახშობს, ამიტომ სახელმწიფო საგადასახადო მენეჯმენტის სისტემის ჩამოყალიბების (აგების) დროს პრინციპულად

მნიშვნელოვანია ის, რომ მისი ელემენტების შერჩევა ეკონომიკური სტიმულირების უპირატესობის პრინციპის მიხედვით მოხდეს. მასტიმულირებელი ხასიათის საგადასახადო რეგულირება თავისათავად რთული მოქმედებაა, რადგანაც დაბეგვრის შინაგანი შემადგენლობა, როგორც ასეთი, ეკონომიკური ინტერესების ერთობლიობა და დაპირისპირებაა.

სახელმწიფო რეგულირებას, როგორც საგადასახადო რეგულირების საქმიანობის ნაწილს საბიუჯეტო–საგადასახადო სფეროში, უპირველეს ყოვლისა თან უნდა ახლდეს სახელმწიფო ინტერესები. ეს ინტერესები ფინანსურ დაფარვაში საზოგადოებრივი მოთხოვნის მაქსიმალურად უზრუნველყოფის მიზნით ფინანსური რესურსების შევსებას ვარაუდობს. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო რეგულირების საბოლოო მიზანია გააწონასწოროს საზოგადოებრივი, კორპორაციული და პირადი პოლიტიკური ინტერესები.

საანგარიშო ფულად ურთიერთობებში სახელმწიფო წესრიგის დამყარების მოთხოვნილებით ნაკარნახევი საგადასახადო სტიმულირების გამოყენება ეპიზოდურ ხასიათს არ უნდა ატარებდეს.

„სახელმწიფოს დაუბალანსებელი ბიუჯეტი ის მთავარი ფაქტორია, რომელიც 90–იან წლებში გადასახადებით დასაბეგრავი ბაზის გაფართოების, განაკვეთის გაზრდის, შეღავათების შემცირების, გადამხდელების წრის გაფართოების, რეგრესიული საგადასახადო ზომების გამკაცრების ხარჯზე ბიუჯეტის შევსებას უზრუნველყოფდა. ეს ზომები არავითარ შემთხვევაში არ უნდა მივაკუთვნოთ საგადასახადო რეგულირების სისტემას.

საგადასახადო რეგულირების რეპრესიული ზომების გაკეთება მავნე პრაქტიკაა და ამიტომ იგი არ უნდა გამოიყენებოდეს იმ ქვეყანაში, რომელიც საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სოციალურად არის ორიენტირებული. (ყამარაული ... 2010: 142).

საგადასახადო კონტროლი სამეურნეო სუბიექტებზე სახელმწიფო ზემოქმედების მნიშვნელოვანი ბერკეტია, რომელიც მათ ავალდებულებს სწორად გაუკეთონ გადასახადებით დასაბეგრავ ბაზას ფორმირება და სწორად გაიანგარიშონ მათი კუთვნილი გადასახადები.

განხორციელებული საგადასახადო კონტროლი ითვლება სახელმწიფოს დონეზე ფინანსური პრობლემების გადაწყვეტის მთავარ ხერხად. საგადასახადო კონტროლის მოქმედება მოიცავს გადასახადებით დაბეგვრის მთელ სისტემას, აგრეთვე იგი ხორციელდება ცალკეული გადასახადების, საგადასახადო ჯგუფების, გადასახადის გადამხდელების ჯგუფებისა და ტერიტორიების ჭრილში. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, იგი უზრუნველყოფს ბიუჯეტის ფისკალურ ინტერესებს. საგადასახადო კონტროლი ვერტიკალურად და ჰორიზონტალურად თავიდან ბოლომდე გასდევს ეკონომიკას, ამიტომ მართვის ეფექტიანობა იმით განისაზღვრება, თუ კონტროლი როგორ არის მოწესრიგებული.

ამ პროცესის შინაარსის მიხედვით კონტროლი ემსახურება ფაქტობრივი მაჩვენებლების დადგენასა და მათ დოკუმენტურად დადასტურებას, აგრეთვე ფორმის საქმიანობის შედეგების განსაზღვრისათვის ამ მონაცემების შედარებას საგეგმო მაჩვენებლებთან. ამასთან, კონტროლი მოიცავს დაგეგმილი მაჩვენებლების ფაქტობრივთან შედარებით მომხდარი ცვლილებების გამოვლენის ღონისძიებათა კომპლექსს. ამ საქმიანობის შედეგად საჭირო ხდება მაკორექტირებელი ღონისძიებების გატარებაზე, აგრეთვე გეგმების შეცვლაზეც კი გადაწყვეტილებების მიღება.

მაშასადამე, კონტროლის ძირითადი არსი ხელმძღვანელობის მართვის ორგანოების სისტემატურ საქმიანობას წარმოადგენს, რომელიც ხელს უწყობს ფაქტობრივად მიღებული შედეგების დადგენილთან დაახლოებას. აღსანიშნავია, რომ უშუალოდ კონტროლის მეშვეობით ხდება უკუკავშირის დამყარება, რომლის დახმარებითაც მართვის ორგანოებში შემოდის საჭირო ინფორმაცია სამართავი სისტემის საქმიანობის რეალურ მდგომარეობაზე.

სამწუხაროდ, საქართველოს საგადასახადო სისტემაში გატარებული საგადასახადო კონტროლის პრაქტიკა ვერ ასრულებდა და ვერც ამჟამად ასრულებს მასზე დაკისრებული მოთხოვნას, მაკონტროლებელი ორგანოების მხრიდან განხორციელებული საგადასახადო კონტროლი ხშირად ზომიერად მეტად მკაცრია. გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირებაში დამკვიდრებული ზომიერად მეტი სიმკაცრის პრაქტიკიდან და გადასახადების გადამხდელების მიერ საკმარისი ცოდნისა და გამოცდილების არ ქონის გამო მათ

მიერ დაშვებული შეცდომებიდან გამომდინარე, რომლებითაც სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის პრაქტიკულად ზიანი არ მიდგომია, მაგრამ მისი პატიების შესაძლებლობას საგადასახადო ორგანოებს მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა არ აძლევდა (განსხვავებით ახალი (2010წ.) საგადასახადო კოდექსისა – (მუხლი 269, პუნქტი 7), გადასახადის გადამხდელებს დაუგროვდათ მაკონტროლებელი ორგანოების მიერ დარიცხული დიდი რაოდენობის გადაუხდეელი გადასახადები და შესაბამისი ფინანსური სანქციები, რომელთა გადახდასაც ისინი პრაქტიკულად ვერ ახერხებდნენ და თავის მხრივ ვერც სახელმწიფო ვერ უზრუნველყოფდა მათ ამოღებას სახელმწიფო ბიუჯეტში აღნიშნული საწარმოების ანგარიშებზე სახსრების არ არსებობისა და შესაბამისი ღირებულების ქონების არ ქონის გამო.

შექმნილი მდგომარეობიდან გამოსავლად მიჩნეული იქნა საქართველოს 2009 წლის 1 დეკემბრის კანონით (N2191–III) „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატებებისა და ცვლილებების შესახებ“ შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში (2004წ.) ახალი დამატებითი XVII<sup>1</sup> თავის „საგადასახადო შეთანხმება“ შეტანა, რომლიც თავდაპირველი რედაქციის შესაბამისად საგადასახადო კანონმდებლობაში დროებით ნორმად იყო წარმოდგენილი და აღნიშნული კანონის პირველი ნაწილის 22–ე პუნქტის 2<sup>3</sup> ქვეპუნქტის შესაბამისად ამ ნორმის მოქმედების ვადად, სულ რაღაც ერთ წლამდე (2011 წლის 1 იანვრამდე) პერიოდი იყო განსაზღვრული. უნდა აღინიშნოს რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში შემოტანილი აღნიშნული სიახლე გარკვეულად შვების მომტანი გახლდათ გადასახადების გადამხდელებისათვის, ისეთი სიმკაცრის პირობებში, რასაც იმ დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმები და თვით მაკონტროლებელი ორგანოების ზომაზე მეტი სიმკაცრე უქმნიდა მათ. საგადასახადო შეთანხმების ახლად შემოღებული წესი სახელმწიფოსთვისაც მისაღები და გამართლებული აღმოჩნდა, რის ნათლად დადასტურებას წარმოადგენს ის, რომ იგი ახალ (2010წ.) საგადასახადო კოდექსში XLI თავის სახით არის წარმოდგენილი და არა როგორც დროებითი დებულება.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში შემოტანილ საგადასახადო შეთანხმების აღნიშნულ სიახლეს გარკვეულ პოზიტივებთან ერთად ჩვენის მოსაზრებით გააჩნია უაროფიტი მხარეებიც, კერძოდ ის, რომ კანონმდებლობის



აღნიშნულ ნორმაში საერთოდ არ არის განსაზღვრული კონკრეტულად თუ რა ჩარჩოებში შეიძლება გაფორმდეს საგადასახადო შეთანხმება (ძირითადი გადასახადის, ჯარიმის, თუ საურავის ნაწილში), შესაბამისად იგი არ გამორიცხავს გარკვეულ სუბიექტივიზმსა და მიკერძოებას, ნორმის არაკონკრეტულობა შესაძლებლობას იძლევა გადამხდელებთან საგადასახადო შეთანხმებების გაფორმების პროცესში ის გარკვეულად პოლიტიკური ნიშნითაც შეიძლება იქნეს გამოყენებული და პოლიტიკურად არასასურველი პირების მიმართ ის ყოველგვარი განმარტებებისა და არგუმენტების გარეშე სრულიად მარტივად გადამხდელის მოთხოვნის დაუკმაყოფილებლობაზე შემოსავლების სამსახურის მოკლე პასუხით „წარმოდგენილ შეთანხმების გაფორმება შემოსავლების სამსახურს მიზანშეუწონლად მიაჩნია“ დასრულდეს. აღნიშნულიდან გამომდინარე მიგვაჩნია, რომ უშუალოდ კანონითვე უნდა მოხდეს მისი დარეგულირება და მისი გარკვეულ ჩარჩოებში მოქცევა.

იმის ნათელი დადასტურება, რომ თვით საერთაშორისო ორგანიზაციების მითითებებისა და რეკომენდაციების საფუძველზე საქართველოს საგადასახადო სისტემაში გატარებული საგადასახადო კონტროლის პრაქტიკა სრულყოფილად ვერ ასრულებდა მასზე დაკისრებული მოთხოვნას და ზოგჯერ მთავრობის მიერ აღნიშნული რეკომენდაციების საფუძველზე შექმნილი სხვადასხვა ადმინისტრაციული სტრუქტურის საქმიანობამ მოსალოდნელ შედეგი ვერ გამოიღო – იყო მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის უწყების შექმნა. როგორც პრაქტიკა მოწმობს, ადმინისტრაციული ზომების გატარებას, საგადასახადო გადასახადების გადიდების თვალსაზრისით, მოკლევადიანი ეფექტის მოცემა შეუძლია. ერთობლიობაში ამ ზომებს, როგორც წესი, გადასახადებით დაბეგვრისაგან თავის არიდების პროვოცირება შეუძლია და იგი საქართველოს ეკონომიკის საზიანოდ კაპიტალის საზღვარგარეთ გადაქაჩვას უწყობს ხელს.

ექსპერტების შეფასებით, საქართველოს კაპიტალის საზღვარგარეთის ბანკებში გადაქაჩულმა თანხამ ასეულობით მილიონი დოლარი შეადგინა. როგორც ცნობილია, კაპიტალი მიდის იქ, სადაც მისთვის უფრო რეალური პირობებია. ასეთ მიმზიდველ პირობებს ყოველთვის ქმნის სახელმწიფოს მიერ გატარებული ეფექტური

ეკონომიკური პოლიტიკა და მისი ცენტრალური სფერო, მოქნილი სახელმწიფო საგადასახადო მენეჯმენტი.

ამასთან, ყოველთვის უნდა გვახსოვდეს საგადასახადო კონტროლის საერთო-ეროვნული მნიშვნელობა და ისიც გავითვალისწინოთ, რომ საგადასახადო კონტროლისადმი მოთხოვნა გადასახადებით დაბეგვრის ცნობილი პრინციპებიდან გამომდინარეობს. კონტროლს მნიშვნელოვნად მეტი სიკეთის მოტანა უნდა შეეძლოს, ვიდრე მის გატარებაზე გაწეულ დანახარჯებს, ანუ დაცულ უნდა იქნეს საგადასახადო სისტემის სიაფისა და ეფექტიანობის პრინციპი.

საგადასახადო მენეჯმენტის პრაქტიკაში საგადასახადო კონტროლის სიაფის ნათელ გამოხატულებას წარმოადგენს ბოლო პერიოდში შემოსავლების სამსახურის მიერ დანერგილი ისეთი სიახლეები, როგორც არის კერძო საგადასახადო ინსპექტორთა და ალტერნატიული აუდიტის პრაქტიკის შემოღება. ამასთან ხაზგასმით ისიც გვინდა აღვნიშნოთ, რომ ზოგიერთი კერძო საგადასახადო ინსპექტორის მხრიდან ადგილი აქვს უფლებამოსილების გადამეტებისა და გადასახადების გადამხდელთა მიმართ არაკორექტული მოპყრობის შემთხვევებს, იმდენად, რამდენადაც მათი შრომის ანაზღაურება უშუალოდ მათ მიერ შედგენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების რაოდენობასთანაა დაკავშირებული, ისინი ხშირად ყველანაირი ხერხის გამოყენებით, სრულიად უკანონოდ და უსამართლოდ უფორმებენ გადასახადების გადამხდელებს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებს, რასაც შედეგად გადასახადების გადამხდელთა სრულიად სამართლიანი გულსიწყრომა და საჩივრები მოსდევს, აღსანიშნავია, რომ აღნიშნული საჩივრების მნიშვნელოვანი ნაწილი შემოსავლების სამსახურის მიერ სრულიად კანონზომიერად დაკმაყოფილდა, მათ შორის პირადად ჩემს მიერ ამ კუთხით გასაჩივრებული ათამდე საჩივარიც.

ყოველივე ზემოთაღნიშნულიდან გამომდინარე მიგვაჩნია, რომ: „აღნიშნულით სახელმწიფო ბიუჯეტიდან პრაქტიკულად ყოველგვარი დანახარჯების გარეშე საგადასახადო კონტროლის უზარმაზარი სისტემა ამოქმედდა და საკმაოდ ეფექტურად. მას სახელმწიფო, შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურების მეშვეობით პრაქტიკულად ვერ ახერხებდა და ვერც მოახერხებდა, რა რაოდენობითაც არ უნდა გაეზარდა შტატების რაოდენობა, რომლის მართო სახელფასო ხარჯები

სახელმწიფო ბიუჯეტს დააწვებოდა. ამასთან აღნიშნულს თავისი არსებითი ნაკლოვანებებიც და ხარვეზებიც გააჩნია, რაც პირველ რიგში იმაში გამოიხატება, რომ ბოლო პერიოდში ინიცირებული ყველა საგადასახადო რეფორმა, გადასახადების ადმინისტრირების სრულყოფისაკენ მიმართული ცვლილებები თუ გადამხდელთა მომსახურების ახალი ფორმის შემოღება მეწარმე სუბიექტის ზურგზე გადადის: აძვირებს პროდუქციას, მაქსიმალურად ზრდის დასაბეგრ ბრუნვას, აცლის გადამხდელს თავისუფალ რესურსებს“. (სოხუმის 2001: 431).

საქართველოში საბაზრო ეკონომიკის დამკვიდრების დღიდან, გადასახადების დაბეგვრის სისტემაში საგადასახადო კონტროლის ფუნქციამ განსაკუთრებული მნიშვნელობა შეიძინა. სახელმწიფო საგადასახადო კონტროლი დაკისრებული აქვთ საგადასახადო ორგანოებს (შემოსავლების სამსახურს). მის სამსახურებს ევალებათ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე კონტროლის ორგანიზაციისა და მისი ცხოვრებაში გატარების ვალდებულება, გადასახადების გაანგარიშების სისწორე, შესაბამის ბიუჯეტში გადასახადების შეტანის სისრულე და დროულობა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოების კომპეტენციის ფარგლებშია საქართველოს სავალუტო კანონმდებლობის დაცვაზე კონტროლი.

კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსთ, საგადასახადო ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ვალდებული არიან:

- დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები, გააკონტროლონ გადასახადების გადამხდელთა ანგარიშების სისწორე, სისრულე და დროულად გადახდა;

- აწარმოონ სავალუტო ოპერაციების კონტროლი შესაბამის ორგანოებთან თათანამშრომლობით;

- აწარმოონ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების შესწავლა, ანალიზი და შეფასება;

- გამოავლინონ და აღკვეთონ სამართალდარღვევები, რომლებიც დაკავშირებულია გადახდის გადაუხდელობასთან, ან ჩადენილია მოგების, შემოსავლის დამალვის, ან შემცირების და სხვა დასაბეგრი გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზნით. ჩადენილი დანაშაული, აგრეთვე სხვა სამართალდარღვევები, რის

შედეგადაც ზარალი ადგება სახელმწიფოს – გადასახადების გადაუხდელობისა, ან არასრულად გადახდის გამო.

საგადასახადო კონტროლის ფუნქციის განმახორციელებელი უმნიშვნელოვანესი ორგანიზაციული რგოლებია შემოსავლების სამსახურის აუდიტის, საგადასახადო სამართალდარღვევათა პრევენციების, გადასახადების გადამხდელთა მომსახურების, გაფორმების, ეკონომიკური საზღვრის დაცვის, დავების და სხვა დეპარტამენტები. სწორედ მათზე მოდის საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მიხედვით ღონისძიებათა უმეტესი წილი. მათ უფლებამოსილებაში შედის გადასახადების სისწორესა და, აგრეთვე ქვეყნის მიხედვით ბიუჯეტში გადასახადების შემოდინების მიმდინარე აღრიცხვა.

ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო კონტროლი არის საგადასახადო კანონმდებლობისა და საგადასახადო წარმოების შესრულების (დაცვის) უზრუნველყოფისათვის ნორმატიული აქტებით დადგენილი ხერხებისა და წესების ერთობლიობა. საგადასახადო კონტროლი თავისი შინაარსით მოიცავს:

- კონტროლის ქვეშ მყოფ ობიექტებზე დაკვირვებას;
- საგადასახადო სფეროში ტენდენციების პროგნოზირებას, აღრიცხვასა და ანალიზს;
- საგადასახადო დანაშაულის თავიდან აცილებისა და აღკვეთის ზომების მიღებას. დამნაშავეთა გამოვლენასა და პასუხისგებაში მიცემას.

საგადასახადო კონტროლის ორგანიზაცია N2 სექციის სახით წარმოდგება. **(როგავა 2002:289)**

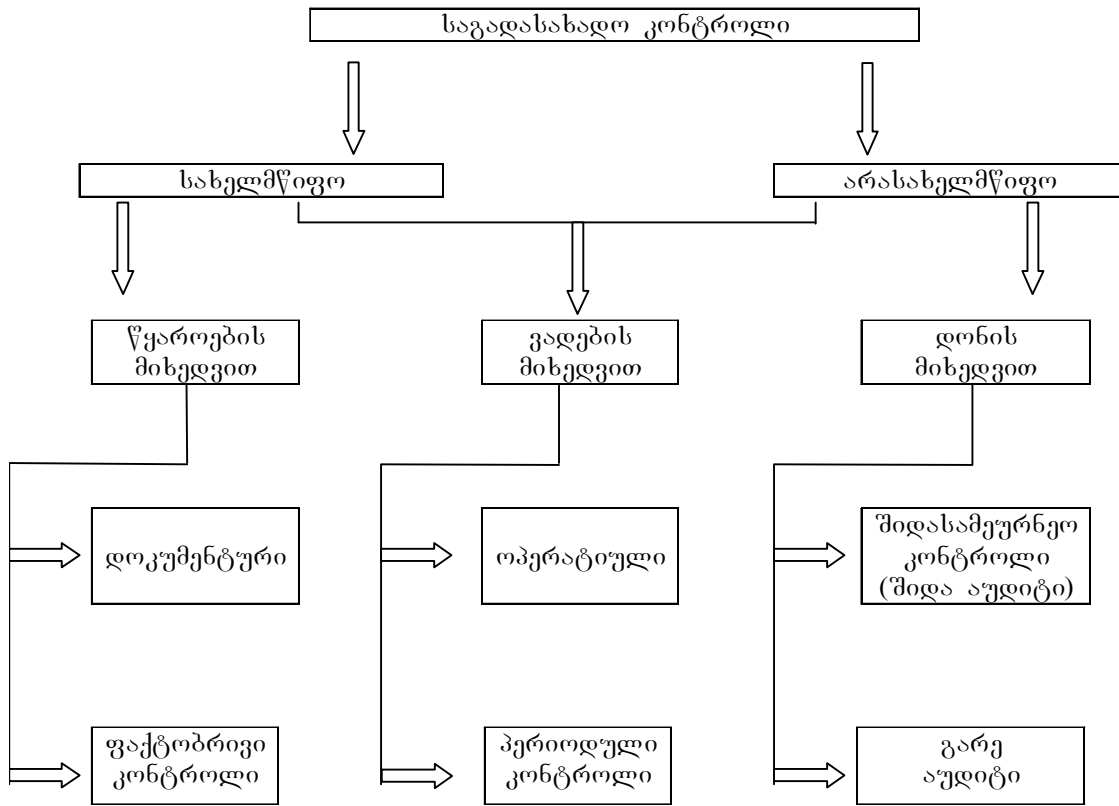
როგორც საგადასახადო კონტროლის ორგანიზაციის N2 სექციიდან ჩანს საგადასახადო კონტროლი ხორციელდება როგორც სახელმწიფო ორგანოების მიერ, ასევე არასახელმწიფო ორგანოების მეშვეობით, როგორცაა კერძო აუდიტორული კომპანიები, საწარმო ბუღალტრული და ფინანსური სამსახურები.

საგადასახადო კონტროლი ტარდება შემოსავლების სამსახურის (საგადასახადო და საბაჟო) მიერ თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და არასაბიუჯეტო სახელმწიფო ორგანოების თანამდებობის პირების მეშვეობით შემდეგი ფორმით:

- საგადასახადო შემოწმებები;
- გადასახადის გადამხდელების, საგადასახადო აგენტებისა და მოსაკრებლების გადამხდელებისაგან ახსნა–განმარტებების მიღება;

- აღრიცხვისა და ანგარიშების მონაცემების შემოწმება;
- შემოსავლების მიღებისათვის გამოყენებული შენობების და ტერიტორიული ერთეულების დათვალიერება;
- საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ღონისძიებების სხვა ფორმები.

**საგადასახადო კონტროლის ორგანიზაცია**



**სქემა №3**

დარიცხული და ფაქტობრივად შემოსული გადასახადებისა და ფინანსური სანქციების აღრიცხვა წარმოებს ბიუჯეტის შემოსავლებისა და გასავლების კლასიფიკაციის შესაბამისად, რაც გადასახადების მიხედვით საბიუჯეტო დავალების გამოყენებაზე კონტროლის ფუნქციის მეთოდური მხარდაჭერის საშუალებას იძლევა.

როგორც N3 სქემაზეა მოცემული, კონტროლის მრავალი სახე არსებობს, რომელთაგანაც, მთავარია – ოპერატიული, პერიოდული, დოკუმენტური, ფაქტობრივი კონტროლი, შიდა და გარე აუდიტი.

**ოპერატიული კონტროლი** ისეთ სახეს წარმოადგენს, რომელსაც საგადასახადო ორგანოები საანგარიშო პერიოდში ატარებენ კონტროლს დაქვემდებარებული ოპერაციის დამთავრების შემდეგ – ოპერატიული კონტროლის ჩატარებასთვის საინფორმაციო წყაროს წარმოადგენს საგეგმო, ოპერატიულ–ტექნიკური, ბუღალტრული და სტატისტიკური მონაცემები.

**პერიოდული კონტროლი** ძირითადად მთავრდება საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნის დაცვის დადგენის, გადასახადების დროული და სრული გადახდის, აგრეთვე დარღვევის გამოაშკარავებისა და მათი თავიდან აცილების ზომების მიღების მიზნით. ამ შემთხვევაში საინფორმაციო წყაროს წარმოადგენს გეგმების, ხარჯთაღრიცხვის, პირველადი დოკუმენტების, სააღრიცხვო რესტრების მონაცემები და სხვა ცნობები.

დოკუმენტური კონტროლი არის შემოწმება, რომლის დროსაც შესამოწმებელი ობიექტის ნორმატიული მნიშვნელობისადმი შესაბამისობა და მისი შინაარსი პირველადი და წარმოებული დოკუმენტის საფუძველზე განისაზღვრება.

**ფაქტობრივი კონტროლი** არის შემოწმება, რომელიც შესამოწმებელი ობიექტის მდგომარეობის დათვალიერების, გაზომვის, გადაანგარიშების, საკონტროლო მიწოდების ან შესყიდვის საფუძველზე ვლინდება.

**შიდა აუდიტი** არის პირველადი შემოწმება, რომელიც საწარმოს ბუღალტერიის და ფინანსური სამსახურების მუშაკების დონეზე ხორციელდება. იგი ითვალისწინებს საგადასახადო გაანგარიშების და ანგარიშგების ხარისხიანად შედგენის უზრუნველყოფას.

**გარე აუდიტი** წარმოადგენს სპეციალიზებული ფირმების, ან აუდიტორების მხრიდან არასახელმწიფო საგადასახადო კონტროლს.

საგადასახადო კონტროლი ხორციელდება საგადასახადო ორგანოების თანამდებობის პირების მიერ შემდეგი ფორმებით:

- საგადასახადო შემოწმების წარმოებით (კამერალური და გასვლითი);

– გადასახადების გადამხდელებისა და სხვა ვალდებული პირებისაგან განმარტების მიღებით;

– აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემების შემოწმება;

– შემოსავლების მიღებისათვის გამოყენებული შენობებისა და ტერიტორიების დათვალიერებით.

როგორც ჩამონათვალიდან ჩანს, კონტროლის მოქმედების მთელი სპექტრი ორიენტირებულია გადასახადებისა და მოსაკრებლების სრულად შეგროვების უზრუნველყოფაზე, რამეთუ ყოველი გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება საბიუჯეტო–საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების აუცილებელი და მნიშვნელოვანი პირობაა. საგადასახადო კონტროლი ხორციელდება ცალკეული გადასახადის გადამხდელთა ჯგუფების, ტერიტორიების ჭრილში ე.ი. იგი გადასახადების დაბეგვრის მთელ სისტემას მოიცავს.

გადასახადების შეგროვების მხრივ, დავალების შესრულების მიხედვით სამუშაოს ორგანიზაციის ამოსავალ მომენტს წარმოადგენს პოტენციური გადასახადის გადამხდელების აღრიცხვა. კანონმდებლობის თანახმად გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვაზე დადგეს საწარმოს და მისი წარმომადგენლობის ადგილსამყოფელის, ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით, აგრეთვე გადასახადს დაქვემდებარებული მათი კუთვნილი უძრავი ქონებისა და სატრანსპორტო საშუალებების ადგილსამყოფელის მიხედვით.

რაც უფრო წინააღმდეგობრივია საგადასახადო კანონმდებლობა, მით უფრო ძნელია საგადასახადო კონტროლის განხორციელება. ამ მიმართებით საგადასახადო კოდექსის პირადაპირი ზემოქმედების კანონის შემოღებამ ხელი უნდა შეუწყოს საგადასახადო კონტროლის ამაღლებას.

მაგრამ, ჩვენის აზრით, ამ მიმართებით შესრულებულ სამუშაოებზე კონტროლის ეფექტიანობა ჯერ კიდევ არ არის საკმაოდ მაღალი. სრულყოფას მოითხოვს კონტროლის როგორც ორგანიზაცია და მეთოდი, ასევე საკანონმდებლო ბაზა.

## დასკვნები და წინადადებები

მრავალი ქართველი მეცნიერის გამოკვლევებსა და მოცემულ სადისერტაციო ნაშრომში წარმოდგენილი გამოკვლევებით დადასტურებულია, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემა შეიქმნა და ყალიბდებოდა ქვეყნის დამოუკიდებელ სახელმწიფოდ გამოცხადებისა და გარდამავალი პერიოდის მიჯნაზე. პოსტსაბჭოური სისტემის პერიოდში გეგმიური მეურნეობრიობის პირობებში, რაც განპირობებული იყო წარმოების საშუალებებსა და წარმოებულ პროდუქციაზე სახელმწიფო საკუთრებით, რომლიდანაც სახელმწიფოს ნებისმიერ დროს ნებისმიერ მოცულობით შეეძლო მოეზიდა შესაბამისი სახსრები სახელწიფო ბიუჯეტში, აღნიშნულიდან გამომდინარე ქვეყანაში, კლასიკური გაგებით საგადასახადო სისტემა ფაქტობრივად არ არსებობდა და ამ თვასაზრისით ქვეყანას პრაქტიკულად არანაირი მემკვიდრეობა არ მიუღია.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში კი ბიუჯეტის შემოსავლებისა და გასავლების ფორმულირების კანონზომიერებანი და მეთოდოლოგია ძირეულად იცვლება, იგი თვისობრივად ახალ სახეს იძენს, შესაძლებელი ხდება გადასახადები გამოყენებულ იქნეს ეკონომიკის რეგულირების მძლავრ მექანიზმად. სახელმწიფოში ხდება რა ერთობლივი შიდა პროდუქტისა და ერთობლივი შემოსავლის განაწილება, გადასახადები და შესაბამისად საგადასახადო სისტემა მნიშვნელოვნად ზემოქმედებს ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის შედეგებზე, ეკონომიკური საქმიანობის ცალკეულ სახეობებს შორის პროპორციებზე, საგადასახადო კვლავწარმოების სტრუქტურაზე, სოციალურ სფეროზე, კაპიტალის დაგროვების პროცესზე, მოსახლეობის მოხმარებასა და გადახდისუნარიან მოთხოვნილებაზე.

საგადასახადო ურთიერთობათა მდგომარეობაზე შიდა და გარე ფაქტორების ზეგავლენის გამოკვლევის შედეგები გვიჩვენებს, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემა ჩამოყალიბებისა პირველ ეტაპზე არსებითი ხასიათის ნაკლოვანებებს შეიცავდა. ქვეყნის დამოუკიდებელ სახელმწიფოდ ჩამოყალიბების საწყის ეტაპზე – გარდამავალ პერიოდში, პოლიტიკოსთა და ეკონომისტთა ნაწილს, რომლებიც უშუალოდ მონაწილეობდნენ ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავებასა და საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბის პროცესში საგადასახადო თეორიის საკითხებს



თვლიდნენ მეორეხარისხოვნად, სახელმწიფო სტრუქტურები კი გამუდმებით ცდილობდნენ, რაც შეიძლება მეტი ფულად სახსრები მოეზიდათ მეწარმეებიდან და მოსახლეობიდან სახელმწიფო ბიუჯეტში, რომელსაც ცხადია არ ქონდა შესაბამისი თეორიული ბაზა და შესაბამისად არ იყო დასაბუთებული მისი ეფექტურობის არსი, პერსპექტულობა. აღნიშნული პერიოდის საგადასახადო შემოსულობათა დინამიკა ნათლად აჩვენებს სახელმწიფო შემოსავლების მობობილიზაციის დონესა და გატარებულ საგადასახადო პოლიტიკას შორის უშუალო დამოკიდებულების არ არსებობაზე. კერძოდ:

- სოციალიზმიდან მიღებული მემკვიდრეობიდან გამომდინარე ახლად ჩამოყალიბებული საგადასახადო სისტემა ხასიათდებოდა მოგების გადასახადისაკენ გადახრით, მოქალაქეთა საშემოსავლო გადასახადის საზიანოდ;

- წარმოების მკვეთრი დაცემა, რომელმაც შეამცირა საწარმოთა დასაბეგრი ბაზა, ადასტურებს საგადასახადო შემოსულობებისა და მშპ-ს დინამიკას შორის მჭიდრო და მყარ დამოკიდებულებას;

- საგადასახადო ბაზის შემცირება ურთიერთგადაუხდელობის კრიზისის გამო, როცა ჩათვლა ხორციელდება საკასო მეთოდით და არა ვალდებულების წარმოქმნის მომენტისათვის;

- გარდამავალი ეკონომიკის პერიოდში პირდაპირი კავშირის არ არსებობა საგადასახადო პოლიტიკასა და ეკონომიკურ აქტივობას შორის;

- ეკონომიკის ბარტერიზაციის პროცესი, რომელშიც აქტიურად მონაწილეობდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, რომელიც იყენებდა საგადასახადო შეღავათებს (გათავისუფლებას) სასაქონლო კრედიტს და სხვა.

საქართველოს საგადასახადო სისტემით განსაზღვრული იმდროინდელი საგადასახადო დაბეგვრა არ შეესაბამებოდა საზოგადოდ მიღებულ პრინციპებს, ისეთებს, როგორიცაა: განსაზღვრულობა, გადასახადების ეკონომიურობა, მათი ამოღების ტექნიკური მოხერხებულობა და სიმარტივე, თანაფარდობა გადასახადებსა და გადამხდელთა გადახდისუნარიანობას შორის. ამასთან სახელმწიფო ცდილობდა გადასახადების რაოდენობისა და განაკვეთების გაზრდის გზით შეემცირებინა საბიუჯეტო დეფიციტის დონე, რის გამოც ქვეყნის მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობაში გამუდმებით მიმდინარეობდა, შესწორებებისა და ცვლილებების

შეტანა, შესაბამისად ვერა და ვერ მოხერხდა ქვეყანაში მყარი და მდგრადი საგადასახადო საკანონმდებლო ბაზის შექმნა, მისგან გამომდინარე გამუდმებით იქმნებოდა და კვლავაც იქმნება წინააღმდეგობები გადასახადის გადამხდელუბასა და სახელმწიფოს შორის.

1992 – 1997 წლებში საგადასახადო ტვირთის უზომო ზრდა კიდევ უფრო აღრმავებდა მეწარმეთა ფინანსურ მდგომარეობას. ამ პერიოდში წარმოიშვა და შემდგომში კიდევ უფრო გამწვავდა წინააღმდეგობა ცალკეულ საწარმოთა მაღალ დაბეგვრასა და გადასახადების ამოღების დაბალ დონეს შორის. ამ წინააღმდეგობის საფუძველს საგადასახადო ტვირთის არათანაბარი განაწილება წარმოადგენდა. კეთილსინდისიერ გადამხდელუბათვის ქვეყანაში არსებული საგადასახადო ტვირთი შეესაბამებოდა განვითარებული ქვეყნის სტანდარტებს. ამას გარდა დიდი იყო შეღავათებიც, რომლებსაც აწესებდა სხვადასხვა დონის აღმასრულებელი და საკანონმდებლო ხელისუფლება. საწარმოები ცდილობდნენ კანონსაწინააღმდეგო ფორმით აერიდებინათ თავი გადასახადებისათვის და ამას ახეხებდნენ კიდევ, ხოლო საგადასახადო ტვირთი ძირითადად აწვებოდა ფიზიკურ პირებს და იმ მსხვილ საწარმოებს, რომლებსაც თავიანთი მასშტაბების გამო უბრალოდ არ შეეძლოთ გადასახადებისათვის თავის არიდება.

1998 წლიდან ფინანსურმა კრიზისმა გამოავლინა საგადასახადო დაბეგვრაში არსებული სერიოზული დარღვევები. 1990–იან წლების საგადასახადო დაბეგვრის პრაქტიკის ანალიზმა ნათელი მოჰფინა საქართველოს საგადასახადო სისტემის სტრატეგიის იმ შეცდომებს, რომლებიც მიმართული იყო მეწარმეთა საზიანოდ. პრაქტიკამ დაადასტურა, რომ, საქართველოში წარმატებული სამეწარმეო საქმიანობისათვის საგადასახადო რეჟიმი შედარებით ლოიალური უნდა იყოს იმ ქვეყნებთან შედარებით, რომლებსაც განვითარებული საბაზრო ეკონომიკა გააჩნიათ. სხვა შემთხვევაში ქვეყნის ეკონომიკა მოუფიქრებელ საგადასახადო გადაწყვეტილებათა მძევლის როლში აღმოჩნდება და საგადასახადო შემოსავლების როლის ზრდა ვერ უზრუნველყოფს წარმოების დაცემისა და საბიუჯეტი შემოსავლების კლების კომპენსირებას.

2004 წლიდან ქვეყნის ახალი ხელისუფლების მიერ საგადასახადო სისტემის რეფორმის შედეგად საგადასახადო და საბაჟო სისტემებში კორუფციის დამლევისა

და საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესებით 3-ჯერ და მეტად გადიდდა. ამასთან, განხორციელებული ღონისძიებების შედეგად მიღწეული ფისკალური ეფექტის კვალობაზე, საქართველოს მოქმედი საგადასახადო სისტემის პრაქტიკული ზემოქმედება ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე და მოსახლეობის ფართო ფენების ცხოვრებაზე ზემოქმედების თვალსაზრისით კვლავაც ვერ იძლევა სათანადო ეფექტს, ქვეყანაში კვლავაც აშკარად მცირეა საფინანსო რესურსები მოსახლეობის სოციალური დაცვის საიმედო და სარულყოფილი დაცვის უზრუველსაყოფად. აღნიშნულიდან გამომდინარე ჯერჯერობით ნაადრევია საუბარი საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფილებასა და მითუმეტეს მის იდეალობაზე, ასევე ფრიად საეჭვოა იმის მტკიცება, რომ ქვეყნის ამჟამად მოქმედი საგადასახადო სისტემა არ აფერხებს მეწარმეობას და ბიზნესის განვითარებას.

კვლევით დადგენილია, რომ საგადასახადო შეღავათების გამოყენებით შესაძლებელია ეროვნული მეურნეობის, რეგიონებისა და დარგების განვითარების სტიმულირება, ან პირიქით, შეფერხება. საგადასახადო სისტემების მეშვეობით, აგრეთვე შესაძლებელია მცირე მეწარმეობის ხელშეწყობა (ან შეზღუდვა), მოსახლეობის ცალკეული ფენების დასაქმების ზრდა, საქველმოქმედო საქმიანობის გაფართოება, სოციალურ-კულტურული და გარემოს დაცვის სფეროში წარმატებების მიღწევა, მისგან გამომდინარე გადასახადები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს, როგორც ეკონომიკის დარგობრივი, შიდადარგობრივი, დარგთაშორისი და რეგიონთაშორისი პროპორციების ჩამოყალიბებაზე ზემოქმედების ინსტრუმენტი, ამიტომაც მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად დადგინდეს შემდეგი სახის შეღავათები:

1. დაწესდეს გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის დაუბეგრავი მინიმუმი;
2. მოხდეს გადასახადის ობიექტის განსაზღვრული ელემენტების ამოღება დაბეგვრიდან;
3. მოხდეს ცალკეულ პირთა, ან გადანხდელთა კატეგორიის განთავისუფლება გადასახადების გადახდისაგან;
4. მოხდეს ცალკეული გადასახადების საგადასახადო განაკვეთების შემცირება;

5. მოხდეს მიზნობრივი საგადასახადო შეღავათების დაწესება, საგადასახადო კრედიტების ჩათვლით (გადასახადების აკრეფის გადავადება);

6. შემოღებულ იქნეს სხვა საგადასახადო შეღავათები დარგებისა და რეგიონების მიხედვით.

აღსანიშნავია ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ, საქართველოში ეკონომიკური რეფორმების გატარებისა და ეკონომიკური სისტემის მართვის გარდაქმნის პროცესში საგადასახადო რეფორმების განხორციელებისას საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფისათვის გატარებული გარკვეული ღონისძიებების მიუხედავად, ხელისუფლების მიერ რევილუციურად მონათლულმა საქართველოში დღეს მოქმედმა საგადასახადო კოდექსმა, ამოქმედების დღიდან მასში უამრავი ცვლილებებისა და დამატებების მიუხედავად, ვერ აღმოფხვრა მოქმედი საგადასახადო სისტემის არასრულფასოვნება, ვერ უზრუნველყო საგადასახადო მიზნების სრულყოფილი რეალიზაცია.

მეცნიერ-მკვლევართა და პრაქტიკოსთა დიდი ნაწილის აზრით, აუცილებელია ცალკეული გადასახადების განაკვეთების შემცირება, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს წარმოების განვითარებისათვის სათანადო სტიმულების შექმნა. საგადასახადო ტვირთის შემცირების მომხრეები საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილებაზე დაყრდნობით აცხადებენ, რომ საგადასახადო ტვირთის შემცირება გამოიწვევს ყველა დონის ბიუჯეტის შემისავლების კლებას, თუმცა ხელს შეუწყობს სამეწარმეო საქმიანობის გამოცოცხლებას და დასაბეგრი შემოსავლების ლეგალიზაციის დონის გაზრდას, რაც საბოლოო ჯამში, ქვეყანას მიიყვანს საგადასახადო დაბეგვრის ბაზის გაფართოებამდე.

უნდა აღინიშნოს, რომ ეფექტიანი საგადასახადო პოლიტიკის გატარებას შეუძლია მნიშვნელოვანწილად შეუწყოს ხელი სახელმწიფოს ძირითადი ეკონომიკური ამიციანების გადაჭრას. საქართველოში დღემდე არ არსებობს საგადასახადო პოლიტიკის გატარების მწყობრი კონცეფცია, რის გამოც მუდმივი ცვლილებები, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობაში შედის, ხშირად „წუთიერ“, კონიუნქტურულ ხასიათს ატარებს, რომელიც ქვეყანაში წარმოების დაცემის, სოციალური პოლიტიკის კრახისა და სხვა ნეგატიური ეკონომიკური შედეგების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან მიზეზს წარმოადგენს. ამავდროულად

მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო პოლიტიკა ცხადია „პანაცეა არაა ყველა უბედურებისა“, არამედ იგი ეკონომიკაზე ზემოქმედების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია სახელმწიფოს მართვის არსენალში.

საგადასახადო სისტემის სრულყოფისათვის უმთავრესი მომენტად მიგვაჩნია საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპების მტკიცედ დაცვა, სახელდობრ:

1. გადასახადების განაკვეთების დიფერენცირება შემოსავლების მიხედვით;
2. გადასახადების ამოღების ვადების ზუსტი დაცვა;
3. გადასახადის გადამხდელთათვის ეკონომიკური საქმიანობის გაფართოების უზრუნველსაყოფად ხესაყრელი პირობების შექმნა;
4. გადასახადის ამოღების ხარჯების მაქსიმალურად შემცირება;
5. საგადასახადო სისტემის მენეჯმენტის შემდგომი სრულყოფით დაბეგვრის სისტემის მაქსიმალური რეალიზაცია;
6. გადასახადების განაკვეთების შემცირებისა და შეღავათების რაციონალური გამოყენებით საგადასახადო ტვირთის ოპტიმუმის დაცვის უზრუნველყოფა გადამხდელის შემოსავლოს 35–45%-ის ფარგლებში.

ქვეყნის საგადასახადო სისტემა ქვეყნის ეკონომიკური პროცესების რეგულატორი უნდა იყოს. აუცილებელია უზრუნველყოფილ იქნეს საგადასახადო პოლიტიკისათვის დამახასიათებელი ფისკალური და მარეგულირებელი ფუნქციების რეალიზება და შეთანაწყობა. აღნიშნულიდან გამომდინარე მიზანშეწონილად მიგვაჩნია კვლავაც გაგრძელდეს საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმირების პროცესი და ჩამოყალიბდეს საგადასახადო სისტემის, როგორც ეკონომიკურად მაღალფუნქციური მექანიზმის მიმართ ერთიანი კონცეპტუალური მიდგომა, რომელსაც შეეძლება გადაწყვიტოს შემდეგი ამოცანები:

1. საგადასახადო შემოსავლების სრულად მობილიზება;
2. ეკონომიკაში კონკურენტულ ძალთა აქტივიზაცია;
3. წარმოების გაფართოებისა და მოდერნიზაციის პროცესების რეგულირება;
4. მეწარმეთა საინვესტიციო აქტივობის რეგულირება;
5. საზოგადოებაში სოციალური სტიმულირების უზრუნველყოფა;
6. წარმოების ეკოლოგიზაცია.

იქედან გამომდინარე, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფილებისათვის აუცილებელია რეფორმების კომპლექსურად განხორციელება, იმ აუცილებელი პირობის გათვალისწინებით, რომ მან საბოლოო ჯამში უნდა უზრუნველყოს:

- ქვეყნის ეკონომიკური დამოუკიდებლობის მიღწევა და ფინანსური უსაფრთხოების დაცვა;

- ბიზნესის სტიმულირება, მთლიანი შიდა პროდუქტის ზრდა და ბიუჯეტის საშემოსავლო ბაზის განვითარება;

- გადასახადების სტაბილურობა;

- გადასახადების დადგენისა და ამოღების წესის გამარტივება, სამართლიანობოს პრინციპის დაცვა;

- დაუსაბუთებელი შეღავათების გაუქმება;

- ქვეყნის ტერიტორიალური და სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების დონეთა გათანაბრება.

მათგან გამომდინარე, მგვაჩნია, რომ თანამედროვე ეტაპზე საქართველოს საგადასახადო სისტემის ძირითად მიმართულებებს შემდგომი სრულყოფისათვის საჭიროა მიღწეულ იქნეს:

1. საგადასახადო სისტემის სტაბილურობის უზრუნველყოფა;
2. საგადასახადო სისტემის მაქსიმალურად გამარტივება;
3. საგადასახადო შეღავათების მინიმუმამდე შემცირება;
4. პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების ოპტიმალური შეთანაწყობა;
5. საგადასახადო განაკვეთების გონივრული შემცირებით საგადასახადო პრესინგის შესუსტება;

6. ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის სრულყოფა ინფლაციური პირობების გათვალისწინებით და საარსებო მინიმუმის გათვალისწინებით დაუბეგრავი მინიმუმის დაწესება;

7. საგადასახადო დაბეგვრის პროცესში სამეურნეო სუბიექტების იმ რეალური დანახარჯების მაქსიმალურად გათვალისწინება, რაც სამეურნეო საქმიანობასთანაა დაკავშირებული;

8. საქონელმწარმოებელზე, მომხმარებელსა და კაპიტალზე საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალურად გადანაწილება.

საგადასახადო სისტემის მართვის ორგანიზაციაში მნიშვნელოვანი საკითხია ქვეყნის საფინანსო და საგადასახადო აპარატის მუშაკთა მიზანმიმართული საქმიანობა ცენტრალიზებული და დეცენტრალიზებული ფულადი ფონდების ფორმირების პროცესში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და ამ სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მეშვეობით. ქვეყნის განვითარების ცალკეულ ეტაპებზე იცვლებოდა აღნიშნული სისტემების მართვის მექანიზმები, საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმირების პერიოდში საგადასახადო სამალთარდარღვევებისათვის ფინანსური სანქციების მეტად გამკაცრების პირობებშიც კი საგადასახადო ორგანოებისა და სხვა მაკონტროლებელი ორგანოების მხრიდან გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადო შემოწმებებისა და მიმდინარე კონტროლის განხორციელებებისას გადასახადის გადამხდელთა მიერ შესრულებული სამეურნეო ოპერაციების შინაარსისა და ფაქტობრივი გარემოებების არასწორი ინტერპრირების შედეგად ზოგჯერ ადგილი აქვს გადასახადების გადამხდელზე ცალკეული გადასახადებისა და ფინანსური სანქციების უსაფუძვლოდ, არამართლზომიერად დაკისრების ფაქტებს, რაც თავის მხრივ გადასახადების გადამხდელთა სამართლიანი გილისწყრომისა და საგადასახადო დავების საფუძველი ხდება.

იმის გამო, რომ ქვეყანაში არ არის შემუშავებული ერთიანი, ყოვლისმომცველი ეკონომიკური პოლიტიკა, პერმანენტულად კორექტირებას ექვემდებარება საქართველოს საგადასახადო კოდექსი და შესაბამისად საგადასახადო კანონმდებლობის მარეგულირებელი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები, რომლებიც პრაქტიკულად განსაზღვრავენ გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირების ნორმების გამოყენების პროცედურულ ღონისძიებების განხორციელების წესებს. უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის მოქმედი ნორმების ნაწილი ძნელად აღსაქმელი და გასაგებია თვით ფინანსთა სამინისტროსა და ამ სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თანამშრომელთათვისაც, რაც ხშირად მათი მხრიდან ამ ნორმათა არასწორი ინტერპრირებისა და არამართლზომიერი გამოყენებით გადასახადის გადამხდელთა

უკანონო და არამართლზომიერ დასჯის საფუძველი ხდება, აღნიშნული კი საბოლოო ჯამში თავის მხრივ ბიზნესის განვითარების შემაფერხებელ და ქვეყნის ეკონომიკის განვითარების დამამუხრუჭებელ ძალად იქცევა, რომლიდანაც გამომდინარე მიზანშეწონილად მიგვაჩნია განხორციელდეს:

1. მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მაქსიმალური სტაბილურობის მიღწევა, საგადასახადო კანონმდებლობის მოქმედი ნორმებისა და დებულებების მკაცრად რეგლამენტირება;

2. საგადასახადო კანონმდებლობის მოქმედი ნორმებისა და დებულებების მათი სვადასხვაგვარი ინტპირებისაგან თავის დაღწევის მიზნით ქვეყანა უნდა გადავიდეს გერმანული კანონმდებლობის კოდექსურ მოდელზე, რომლის შესაბამისადაც მოხდება ყველა დებულებისა და ნორმის წვრილმან დეტალამდე კანონით გაწერა;

3. უზრუნველყოფილ იქნეს გადასახადის გადამხდელისა და გადასახადის გადამხდელთა პარტნიორული ურთიერთობის მიღწევა, რომლის ამოსავალი წინაპირობა იქნება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები და არა ადმინისტრირება;

4. საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ფინანსური საქციების ოპტიმიზაცია, მოხდეს მათი საერთაშორისო საგადასახადო სისტემის პრაქტიკით გათვალისწინებულ ნორმებთან შესაბამისობაში მოყვანა;

5. „მიკრო“ და „მცირე ბიზნესი“-ს განვითარებისა და ხელშეწყობის მიზნით მნიშვნელოვნად გამარტივდეს და შერბილდეს აღნიშნული სტატუსის მქონე მეწარმთა საქმიანობის ადმინისტრირების დადგენილი ნორმები;

6. საგადასახადო სისტემის მუშაკთა ქმედითი სტიმულირების წესების დანერგვა;

7. საგადასახადო სისტემის სამსახურების თანამედროვე კომპიუტერული ტექნიკით აღჭურვისა და ელექტრონული მომსახურების დანერგვის წარმატებით დაწყებული პროგრამის ბოლომდე მიყვანა და სრულყოფილად დანერგვა. გადამხდელთა ელექტრონული მომსახურებისა და კონტროლის სისტემის შემდგომი სრულყოფა და დახვეწა;

8. მნიშვნელოვნად გამარტივდეს გადასახადების გადამხდელებისათვის წინასწარი გადაწყვეტილების გაცემის სისტემა;



9. გონივრულ ზღვრამდე შემცირდეს წინასწარი გადაწყვეტილების მიღებისათვის შემოსავლების სამსახურის მომსახურების საფასური, და, იგი შესაბამისობაში მოვიდეს გადასახადის გადამხდელის რეალურ შემოსავლებთან, ამ მიმართებით დადგინდეს ფასიანი მომსახურების საფასურის მინიმალური (ქვედა) და მაქსიმალური (ზედა) ზღვრები;

10. ერთი ტიპის საწარმოებს შესაძლებლობა მიეცეთ ისარგებლონ მსგავსი ტიპის საწარმოს მიერ მიღებული ფასიანი გადაწყვეტილებით, რაც ამ დროისათვის მოქმედი წესის შესაბამისად შეზღუდულია;

11. საგადასახადო კანონმდებლობით დარეგულირდეს საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების ზღვრული ჩარჩოები, რაც მნიშვნელოვნად შეფერხებს ამ სფეროში სუბოექტივიზმსა და მიკერძოებულობის ფაქტების განხორციელების შესაძლებლობას.

## გამოყენებული ლიტერატურა და წყაროები:

1. **ავტორთა ... 2003:** ავტორთა კოლექტივი. „მაკროეკონომიკური რეგულირების მეთოდები და მოდელები“. თბილისი.
2. **ავტორთა ... 2003:** ავტორთა კოლექტივი. „საგადასახადო ქრესტომათია“ (დამხმარე სახელმძღვანელო საგადასახადო მოხელეთათვის). თბილისი.
3. **ალანია 2010:** ალანია ვ., „საგადასახადო კოდექსი მეწარმეს უნდა იცავდეს, რადგან მეწარმე სახელმწიფოს საყრდენია“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი. თებერვალი–მარტი, 2010 წ.
4. **ამილახვარი ... 2006:** ამილახვარი ზ., ამილახვარი გ., „საერთაშორისო ბიზნესის სამართალი“, თბილისი.
5. **ბათუმის 2010ა:** პაპასქუა ი., ფუტყარაძე ს., „საგადასახადო კანონმდებლობა და გადასახადების საგადასახადო ადმინისტრირების პრობლემები საქართველოში“ ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის სოციალურ მეცნიერებათა, ბიზნესის და სამართალმცოდნეობის ფაკულტეტი. „ინოვაციები ბიზნესში“. საერთაშორისო სამეცნიერო–პრაქტიკული კონფერენციის მასალები. 16–17 აპრილი, ბათუმი 2010, თბილისი.
6. **ბათუმის 2010ბ:** ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის სოციალურ მეცნიერებათა, ბიზნესისა და სამართალმცოდნეობის ფაკულტეტის პროფესორ–მასწავლებელთა სამეცნიერო კონფერენციის მასალები, 16–24 ივნისი, 2010. თბილისი.

7. **ბალცეროვიჩი 2004:** ბალცეროვიჩი ლ., „თავისუფლება და განვითარება, თავისუფალი ბაზრის ეკონომიკა“, თბილისი.
8. **ბასარია...1995:** ბასარია რ., მესხია., „გარდამავალი პერიოდის მაკროეკონომიკური პრობლემები“, თბილისი.
9. **ბასილია... 2001:** ბასილია თ., სილაგაძე ას., ჩიკვაძე თ., „პოსტსოციალისტური ტრანსფორმაცია: საქართველოს XXI საუკუნის მიჯნაზე“, თბილისი.
10. **ბახტაძე 2006:** ბახტაძე ლ., გარდამავალი ხანის ეკონომიკა, სახელმძღვანელო, თბილისი.
11. **ბახტაძე ... 2007:** ბახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ., „საგადასახადო საქმე“. თბილისი.
12. **ბიწაძე 2010:** ბიწაძე კ., „ლიბერალური“ კანონმდებლობა + „კანონიერი რეკეტი“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი. იანვარი, 2010 წ.
13. **ბიწაძე 2010:** ბიწაძე კ., „რას გვამღვეს ახალი საგადასახადო კოდექსი“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი. დეკემბერი, 2010 წ.
14. **ბოლქვაძე 2009:** ბოლქვაძე ბ. „ფისკალური და მონეტარული პოლიტიკის კორდინაციის მნიშვნელობა საქართველოს გარდამავალ ეკონომიკაში“. თბილისი.
15. ბიზნეს მაცნე. თბილისი. დეკემბერი, 2009.
16. **გადასახადების 1995:** „გადასახადების კანონთა კრებული“. თბილისი.
17. **გამსახურდია 1997:** გამსახურდია გ., „ფინანსების როლი გარდამავალ ეკონომიკაში“, თბილისი.
18. **გვაზავა 2010:** გვაზავა გ., „რიგ საკითხებში საქართველოს ახალი საგადასახადო კოდექსის პროექტი ძველზე უარესია“, ჟურნალი „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, N5, 2010. თბილისი.
19. **ერქომაიშვილი 2005:** ერქომაიშვილი გ., „ფირმის ეკონომიკა“. თბილისი.
20. **ვერულიძე 2008:** ვერულიძე ვ., „გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა“. სახელმძღვანელო. თბილისი.
21. **ვერულიძე 2008:** ვერულიძე ვ., „სახელმწიფო საგადასახადო მენეჯმენტის ადგილი ქვეყნის განვითარების თანამედროვე ეტაპზე“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი. იანვარი, 2012 წ.

22. **თეზელიშვილი 2008:** თეზელიშვილი ს., „იურიდიული ენციკლოპედია“. თბილისი.
23. **თვალჭრელიძე ... 2002:** თვალჭრელიძე ა., კერვალიშვილი პ., ესაკია ს., სანაძე ს., „საქართველოს ეკონომიკური განვითარების პრიორიტეტები: ანალიზი და უახლოესი პერსპექტივა“, თბილისი.
24. **იობაშვილი 2011:** იობაშვილი თ., „რამდენად შეღავათიანია ახალი საგადასახადო კოდექსი მცირე მეწარმეებისათვის?“, ჟურნალი „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, N6, 2011. თბილისი.
25. **ინოვაციები ... 2010:** შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის სოციალურ მეცნიერებათა, ბიზნესისა და სამართალმცოდნეობის ფაკულტეტის ეკონომიკური პოლიტიკისა და ბიზნესის ადმინისტრირების დეპარტამენტის საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენციის მასალები ინოვაციები ბიზნესში. 16 – 17 აპრილი 2010. თბილისი.
26. **კაკულია 1997:** კაკულია რ., „ფინანსების ზოგადი თეორია“. თბილისი.
27. **კაკულია 2007:** კაკულია რ., „ფინანსების თეორია“, სახელმძღვანელო, მე-4 გადამუშავებული გამოცემა, თბილისი.
28. **კაკულია 2007:** კაკულია რ., „ფინანსური ეკონომიკა“, სახელმძღვანელო, თბილისი.
29. **კაკულია ... 2010:** კაკულია რ., ბახტაძე ლ., ჯიბუტი ა., „საჯარო ფინანსები“. თბილისი.
30. **მაღალაშვილი 2005:** მაღალაშვილი ე., „საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპები და გადასახადების ფუნქციები“. ჟურნალი საგადასახადო კონსულტანტი, N4(20), ნოემბერი.
31. **მაღლაკელიძე 1999:** მაღლაკელიძე თ., „გადასახადები და მაკროეკონომიკური რეგულირება“, თბილისი.
32. **მესხია ... 1996:** მესხია ი., მურჯიკნელი მ., „ეკონომიკური რეფორმა საქართველოში“. (ანალიზი, მიმართულებები, პრობლემები). თბილისი.
33. **მესხია ... 2001:** მესხია ი., ბასილია რ., „საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის საკითხები.“ თბილისი.

34. **მესხია ... 2002:** მესხია ი., ნიკოლეიშვილი ო., „გადასახადები და დაბეგვრა“. თბილისი.
35. **მესხია ... 2004:** ი. მესხია, მ. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., „საგადასახადო ქრესტომათია“, დამხმარე სახელმძღვანელო საგადასახადო მოხელეთა ატესტაციისათვის. თბილისი.
36. **მესხია 2011:** მესხია ი., „ბიზნესის საფუძვლები“, თბილისი.
37. **მესხიშვილი 2010:** მესხიშვილი ა., „რას გვპირდება ახალი საგადასახადო კოდექსი?!“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი. ივნისი, 2011 წ.
38. **მიქელაშვილი 2012:** მიქელაშვილი მ., „საგადასახადო რეგულირების ზოგოერთი პრობლემა მსოფლიო ეკონომიკური კრიზისის პირობებში“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი, აპრილი–მაისი, 2011 წ.
39. **ნადარაია ... 2012:** ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები“. თბილისი.
40. **პაპავა 2002:** პაპავა ვ., „პოსტკომუნისტური კაპიტალიზმის პოლიტიკური ეკონომია და საქართველოს ეკონომიკა“. თბილისი.
41. **პაპავა 2005:** პაპავა ვ., „პოსტკომუნისტური გარდამავალი პერიოდის მაკროეკონომიკა (თეორია და პრაქტიკა)“, თბილისი.
42. **პაპასქუა 2011:** პაპასქუა ი., ფუტკარაძე ს., „ალტერნატიული აუდიტის პოლარული პოლუსები“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ოქტომბერი–ნოემბერი, თბილისი.
43. **პაპასქუა 2012:** პაპასქუა ი., ფუტკარაძე ს., „გადამხდელთა უფლებების შეზღუდვის ახალი ტალღა“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი. იანვარი, 2012წ.
44. **როგავა 2002:** როგავა ზ., „გადასახადები საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი.“ თბილისი.
45. **საკანდელიძე 2009:** საკანდელიძე ა., ვაშაკიძე თ., „როგორ ვუშველოთ მცირე მეწარმეობას“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი, დეკემბერი, 2009წ.

46. **საკანდელოძე 2012:** საკანდელოძე ა., „ახალი საგადასახადო კოდექსის შუქრდილები“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი. ივნისი, 2010წ.
47. **საქართველოს 2003:** „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (1997წ.)“ კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი.
48. **საქართველოს 2004:** საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის N898 ბრძანებით დამტკიცებული „ფიზიკურ პირებზე გადახდილი თანხების და დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის ყოველთვიური გაანგარიშების ფორმისა და გაანგარიშების შევსების წესის შესახებ“. თბილისი.
49. **საქართველოს 2005:** „საქართველოს კონსტიტუცია.“ თბილისი.
50. **საქართველოს 2006:** საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის 2006 წლის 30 აგვისტოს N2012 ბრძანება „საგადასახადო სამართალდარღვევებზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129–144 მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების გამოყენების შესახებ“, თბილისი.
51. **საქართველოს 2007ა:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 3 აპრილის N2903 ბრძანებით დამტკიცებული მეთოდური მითითებების „საგადასახადო სამართალდარღვევებზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129–144 მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების გამოყენების შესახებ“. თბილისი.
52. **საქართველოს 2007ბ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 12 დეკემბრის N7892 ბრძანება „საგადასახადო სამართალდარღვევებზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129–144 მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების გამოყენების შესახებ“ ცვლილებებისა და დამატებების შესახებ“, თბილისი.
53. **საქართველოს 2009:** 2009 წლის 1 დეკემბრის (N2191 – IIს) საქართველოს კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატებებისა და ცვლილებების შეტანის შესახებ“. თბილისი.
54. **საქართველოს 2010ა:** „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2004წ.)“. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი.

55. **საქართველოს 2010ბ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 12 აგვისტოს N1475 ბრძანება „საგადასახადო შემოწმებებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს დამტკიცების შესახებ“. 12 აგვისტო, 2011. თბილისი.
56. **საქართველოს 2010გ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის N993 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“. 31 დეკემბერი, 2010. თბილისი.
57. **საქართველოს 2010დ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის N994 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმის წარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“. 31 დეკემბერი, 2010. თბილისი.
58. **საქართველოს 2010ე:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“. 31 დეკემბერი, 2010. თბილისი.
59. **საქართველოს 2010ვ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის N999 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საშემოსავლო გადასახადის სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების გამოყენების შესახებ“. 31 დეკემბერი, 2010. თბილისი.
60. **საქართველოს 2010ზ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და იუსტიციის სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის N991–N250 ერთობლივი ბრძანება „მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილი ფიზიკური პირებისათვის საქართველოს რეზიდენტობისმინიჭების წესის დამტკიცების თაობაზე“. 31 დეკემბერი, 2010. თბილისი.
61. **საქართველოს 2010თ:** საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 28 დეკემბრის N401 დადგენილება „იმ საჯარო სამართლის იურიდიული პირების განსაზღვრის შესახებ, რომელთა მიერ გაწეულ მომსახურების საფასურის გადახდის

- დამადასტურებელი დოკუმენტი ჩათვლის დოკუმენტია“. 28 დეკემბერი, 2010. თბილისი.
62. **საქართველოს 2011ა:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 28 იანვრის N34 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე“. 28 იანვარი, 2011. თბილისი.
63. **საქართველოს 2011ბ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 10 თებერვლის N78 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ცალკეული მუხლების გამოყენების შესახებ“. 10 თებერვალი, 2011. თბილისი.
64. **საქართველოს 2011გ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 1 აპრილის N1724 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელების შესახებ“ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე“. 1 აპრილი, 2011. თბილისი.
65. **საქართველოს 2011დ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 11 აპრილის N208 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საქართველოს და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომასხურების დაბეგვრის თაობაზე“. 11 აპრილი, 2011. თბილისი.
66. **საქართველოს 2011ე:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 18 აპრილის N230 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ ძირითად საშუალებაზე (ავტოტრანსპორტი, სპეცტექნიკა და სხვა) გახარჯული საწვავის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის წესი“. 18 აპრილი, 2011. თბილისი.
67. **საქართველოს 2011ვ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 27 ივლისის N413 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286–ე მუხლის მე–3 ნაწილის გამოყენების შესახებ“. 27 ივლისი, 2011. თბილისი.
68. **საქართველოს 2011ზ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 28 დეკემბრის N633 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „ორმაგი დაბეგვრის



- თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესის დამტკიცების შესახებ“. 28 დეკემბერი 2011. თბილისი.
69. **საქართველოს 2011თ:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 20 ოქტომბრის N9291 ბრძანება „საგადასახადო შემოწმებებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 12 აგვისტოს N1475 ბრძანებაში ცვლილებების შესახებ“. 20 ოქტომბერი, 2011. თბილისი.
70. **საქართველოს 2012ა:** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2012 წლის 11 ივლისის N232 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საშუალო წლიური თანაფარდობის მიხედვით სუსტი კაპიტალიზაციის დადგენის შესახებ“. 12 ივლისი, 2012. თბილისი.
71. **საქართველოს 2012ბ:** საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 25 ივლისის დადგენილება „სსკ-ის 176<sup>1</sup> მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად – „ცალკეულ შემთხვევაში დღგ-ით დაბეგვრის და დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში გადახდის წესი“. 25 ივლისი, 2012. თბილისი.
72. **სვანძე 2000:** „გადასახადების ისტორია“, 2000. ქუთაისი.
73. **სოხუმის 2011:** პაპასქუა ი., ფუტკარაძე ს., „ალტერნატიული აუდიტის პოლარული პოლუსები“, სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი. ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი. „პოსტკრიზისული ეკონომიკის მდგრადი განვითარების უზრუნველყოფის მექანიზმები.“ საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცერია. 18 – 19 ნოემბერი, 2011. თბილისი.
74. **ტერაშვილი 2006:** ტერაშვილი ნ., „საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა.“ 2006. თბილისი.
75. **ფუტკარაძე 2008ა:** ფუტკარაძე ს., „კანონის არასწორი განმარტებით უკანონოდ დასჯილი გადამხდელები“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თებერვალი, 2008. თბილისი.

76. **ფუტკარაძე 2008ბ:** ფუტკარაძე ს., „ხელოვნური ბარიერები და უმიზეზოდ დასჯილი გადამხდელები“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, მარტი, 2008. თბილისი.
77. **ფუტკარაძე 2008გ:** ფუტკარაძე ს., „საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება პილპილმომცირილი მადლი“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, აპრილი, 2008. თბილისი.
78. **ფუტკარაძე 2008დ:** ფუტკარაძე ს., „ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი – მოუგვარებელი პრობლემა“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, მაისი, 2009. თბილისი.
79. **ფუტკარაძე 2008ე:** ფუტკარაძე ს., „დღ-ის გადამხდელთა დასჯის „ახალი ტექნოლოგიები“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ივნისი, 2008. თბილისი.
80. **ფუტკარაძე 2008ვ:** ფუტკარაძე ს., „საყურადღებო ცვლილებები საგადასახადო კოდექსში“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, სექტემბერი, 2008. თბილისი.
81. **ფუტკარაძე 2008ზ:** ფუტკარაძე ს., „დემოკრატიზაციის ახალმა ტალღამ“ საგადასახადო კანონმდებლობაშიც უნდა შეაღწიოს!“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ნოემბერი, 2008. თბილისი.
82. **ფუტკარაძე 2009ა:** ფუტკარაძე ს., „ფინანსური სანქციები – საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებებით ფინანსური სანქციები შერბილდა და ... კიდევაც გამკაცრდა“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, იანვარი, 2009. თბილისი.
83. **ფუტკარაძე 2009ბ:** ფუტკარაძე ს., „დღ-სთან დაკავშირებული ცვლილებები საგადასახადო კოდექსში“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თებერვალი, 2009. თბილისი.
84. **ფუტკარაძე 2009გ:** ფუტკარაძე ს., „საგადასახადო დავები (გადამხდელთა ყველაზე მწვავე და მტკივნეული პრობლემა)“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, მარტი, 2009. თბილისი.

85. **ფუტკარაძე 2009დ:** ფუტკარაძე ს., ანანიძე ჯ., „მნიშვნელოვანი ცვლილებები ქონების გადასახადში“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, აპრილი, 2009. თბილისი.
86. **ფუტკარაძე 2009ე:** ფუტკარაძე ს., ცინარიძე რ., „კანონის არამართლზომიერი გამოყენებით დღგ-ის გადამხდელეები კვლავაც უკანონოდ ისჯებიან“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ივლისი-აგვისტო, 2009. თბილისი.
87. **ფუტკარაძე 2009ვ:** ფუტკარაძე ს., „როგორ „გამარტივდა“ და „განმტკიცდა“ გადამხდელის უფლებები“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, სექტემბერი, 2009. თბილისი.
88. **ფუტკარაძე 2009ზ:** ფუტკარაძე ს., „როგორ „გამარტივდა“ და „განმტკიცდა“ გადამხდელის უფლებები“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ოქტომბერი, 2009. თბილისი.
89. **ფუტკარაძე 2009თ:** ფუტკარაძე ს., „როგორ „გამარტივდა“ და „განმტკიცდა“ გადამხდელის უფლებები“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ნოემბერი, 2009. თბილისი.
90. **ფუტკარაძე 2009ი:** ფუტკარაძე ს., ცინარიძე რ., „როგორ „მეწარმე უკანონოდ არ უნდა ისჯებოდეს“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ნოემბერი, 2009. თბილისი.
91. **ფუტკარაძე 2010ა:** ფუტკარაძე ს., ანანიძე ჯ., „დიდ კაცთან პატარა კაცსა ... ანუ საგადასახადო ორგანოების უფლებები კვლავ მნიშვნელოვნად იზრდება, გადამხდელის კი?!“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, იანვარი, 2010. თბილისი.
92. **ფუტკარაძე 2010ა:** ფუტკარაძე ს., „არანორმალური ფინანსური სანქციები და ქანცგაცვლილი მეწარმე“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თებერვალი-მარტი, 2010. თბილისი.
93. **ფუტკარაძე 2010ბ:** ფუტკარაძე ს., „მგლისა და კრავის“ ალეგორიები გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირებაში“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, მაისი, 2010. თბილისი.

94. **ფუტკარაძე 2010გ:** ფუტკარაძე ს., „სიახლე საგადასახადო კოდექსი, თუ ფინანსური სანქციების კასკადი“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, სექტემბერი, 2010. თბილისი.
95. **ფუტკარაძე 2010დ:** ფუტკარაძე ს., ანანიძე ჯ., „მიკრო და მცირე ბიზნესის გადასახადები – მითი ... თუ რეალობა“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, სექტემბერი, 2010. თბილისი.
96. **ფუტკარაძე 2010ე:** ფუტკარაძე ს., ცინარიძე რ., „სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია – ყულფი გადასახადების გადამხდელთავის“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ოქტომბერი, 2010. თბილისი.
97. **ფუტკარაძე 2010ვ:** ფუტკარაძე ს., „დამატებული ღირებულების გადასახადი ახალი საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად: სიახლენი და პრობლემები“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ოქტომბერი, 2010, თბილისი.
98. **ფუტკარაძე 2011ა:** ფუტკარაძე ს., „როგორ „წავიკითხით“ საგადასახადო კოდექსი“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თებერვალი, 2011, თბილისი.
99. **ფუტკარაძე 2011ბ:** ფუტკარაძე ს., ცინარიძე რ., „მარტივი „გამოცანა“ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმეთათვის“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, აპრილი–მაისი, 2011. თბილისი.
100. **ქუცნაშვილი 2008:** ქუცნაშვილი ზ., „ბიზნესი და საქართველოს კანონმდებლობა“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, N8, 2008. თბილისი.
101. **ყამარაული ... 2010:** ყამარაული ს., ჩოკოლაშვილი მ., ყამარაული ლ., „გადასახადები და დაბეგვრა.“ სახელმძღვანელო. თბილისი. 2010.
102. **შონია 2012:** შონია ნ., „ბიზნეს–გარემოს განვითარების ზოგიერთი ასპექტები საქართველოში“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თებერვალი, თბილისი. 2012.
103. **შრომები 2010:** შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის სოციალურ მეცნიერებათა, ბიზნესისა და სამართალმცოდნეობის ფაკულტეტის პროფესორ – მასწავლებელთა სამეცნიერო–პრაქტიკული კონფერენციის მასალები. თბილისი. 16 – 24 ივნისი 2010.

104. **ჩანტლაძე 1995:** ჩანტლაძე ვ., „ფინანსური მეცნიერების საფუძვლები.“ თბილისი. 1995.
105. **ჩანტლაძე 1992:** ჩანტლაძე ვ., „შოთა რუსთაველის ეკონომიკური შეხედულებები.“ თბილისი. 1992.
106. **ჩანტლაძე 2004:** ჩანტლაძე ვ., „ფინანსური მეცნიერების საკითხები“, თბილისი.
107. **ჩიკვილაძე 1999:** ჩიკვილაძე მ., „საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბება და მისი სრულყოფის მიმართულეზანი საბაზრო მეურნეობის პირობებში“, თბილისი. 1999.
108. **ჩიქოვანი 2001:** ჩიქოვანი დ., „საგადასახადო პოლიტიკა როგორც საინვესტიციო კლიმატის შექმნის უმნიშვნელოვანესი ბერკეტი“, “მაკრო მიკრო ეკონომიკა”, №5, 2001. თბილისი.
109. **ჩიხლაძე 2005ა:** ჩიხლაძე ნ., „ჩრდილოვანი ეკონომიკა, რეგიონალური ასპექტები.“ თბილისი. 2005.
110. **ჩიხლაძე 2005ბ:** ჩიხლაძე ნ., „საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები.“ თბილისი. 2004.
111. **ცერცვაძე 2011ა:** ცერცვაძე გ., „რამდენად შეღავათიანია ახალი საგადასახადო კოდექსი მცირე მეწარმეებისათვის?“, ჟურნალი „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, თბილისი, N7, 2011.
112. **ცერცვაძე 2011ბ:** ცერცვაძე გ., „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2011 წლიდან. წერილი 1. წინასწარი გადაწყვეტილება“, ჟურნალი „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, თბილისი, N1, 2011.
113. **ჭიჭინაძე 2010:** ჭიჭინაძე ბ., „როგორ გამოვასწორებთ „ძველით“ გაფჭებულს“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი. ივნისი, 2010წ.
114. **ჭიჭინაძე 2012:** ჭიჭინაძე ბ., „გაზრდილი ჯარიმები და ომბუსმენდის იმედად დარჩენოლი გადამხდელი“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი, აპრილი–მაისი, 2011 წ.
115. **ხმალაძე ... 2006:** ხმალაძე ვ., შავიშვილი ი., ხატიაშვილი დ., მიგრიაული რ., „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები.“ თბილისი. 2006.
116. **Горский 1992:** Горский И. Налоги в рыночной экономике. М.
117. **Ерхард 1991:** Ерхард Л. Влагосостояние для всех, М.

118. **Поляка ... 2003:** авт. Кол. под ред, Г. Поляка и А. Романова, Нлоги и налогообложение М. „Юнити”. 2003.
119. **Козирин 1993:** Козирин А. „Налоговое право зарувежных стран: вопросы и практики“, М.
120. **Пепеляева ... 1995:** „Основы налогового права, учебно-методческоеросовие.“ Под ред. С. Пепеляева, М.
121. **Стиглиц 1997:** Стиглиц Дж. Ю. „Экономика государственного сектора.“ М.
122. **Сатклифф ... 2007:** Сатклифф М., Доннеллан М., „Эффективная финансовая деятельность“. М.
123. **Черник 1997:** Черник Д. Г. „Налоги в рыночнщй Экономике.“ М.
124. **фор 1979:** фор Э. „Оплата тюрго, 12 мал 1776 года.“ М.
125. **Несторова ... 2004:** Финансовая система и экономика. Под. Ред. В. В. Несторова и Н. С. Жэлтова. Москва, Финансы и статистика.
126. **Якобсон 1996:** Якобсон Л. И. „Экономика общественного сектора.“Основы теории государственных финансов. М.
127. [htt: /www.taxanalysts.com/www/nsf](http://www.taxanalysts.com/www/nsf).
128. <http://www.mof.ge>.