

გადასახადის სოციოლოგიისა და საგადასახადო სამართლიანობის არსი

მერაბ მიქელაშვილი

საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის
ასოცირებული პროფესორი,
ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

რეზიუმე

საგადასახადო დაბეგვრის სხვადასხვა ასპექტების თეორიული განზოგადების მიუხედავად, ჯერ კიდევ არ არსებობს ერთიანი მთლიანი კონცეფცია, რომელიც ერთგვაროვნად აღწერს გადასახადის, როგორც სახელისუფლო ორგანოების ინსტრუმენტის მნიშვნელობასა და როლს, რომლის გამოყენებითაც უნდა მოხდეს სხვადასხვა მატერიალური შესაძლებლობების მქონე მოსახლეობის შემოსავლების დიფერენციაციის ნიველირება. გადასახადების ფისკალური ფუნქციის პირველადობა ამახინჯებს მისი სხვა ფუნქციების იერარქიას და უკანა პლანზე გადაჰყავს გადასახადის სოციალური არსი, რომლის გარეშეც შეუძლებელია თანამედროვე ქართულ საზოგადოებაში არსებული სოციალურ-ეკონომიკური წინააღმდეგობების გადაწყვეტა. ამასთან, აუცილებელია საგადასახადო დაბეგვრის, როგორც ეკონომიკური ურთიერთობების სფეროს სოციალური პროცესის შესწავლა. ეს პროცესი განისაზღვრება ობიექტური და სუბიექტური ფაქტორებით, რომელთა შორის გადასახადის გადამხდელების საგადასახადო ქცევა და საგადასახადო კულტურა განუყოფლად დაკავშირებული და გავლენას ახდენს საგადასახადო დაბეგვრის პროცესის ეფექტურობაზე.

THE BASE OF THE TAX SOCIOLOGY AND TAX JUSTICE

Merab Mikelashvili

Associated Professor of Georgian Technical University
Academic Doctor of Economics

RESUME

Despite generalising various theoretical aspects of taxation, there is not a wholesome concept, which describes the importance and the role of the tax, by which the government can level the different social segments. The fiscal role of tax disfigures the hierarchy of its other functions and reduces its social role, without which solving the social-economic resistance existing in modern Georgian society is impossible. Studying taxation as social process of economic relations is vital as well. This process is defined by subjective and objective factors. Taxpayers' tax behavior and tax culture are the most important factors and are

strongly linked with and impacting the effectiveness of the taxation process.

საკვანძო სიტყვები: საგადასახადო სამართლიანობა; გადასახადის სოციოლოგია; სოციალური წინააღმდეგობები; გადასახადის ფუნქციების სოციალური არსი, პროგრესული საგადასახადო დაბეგვრა, საგადასახადო კულტურა, საგადასახადო მორალი, საგადასახადო სოლიდარობა

შესავალი

ეკონომიკური არასტაბილურობის პირობებში განსაკუთრებულად იზრდება საზოგადოების დაუცველი ფენების სოციალური მხარდაჭერის როლი. ამ მიმართულებით სახელმწიფოს სოციალური ფუნქციების განხორციელების მექანიზმებს შორის განსაკუთრებული ადგილი უჭირავს საგადასახადო ინსტრუმენტებს და გადასახადის სოციალური ფუნქციის პრაქტიკულ რეალიზაციას. ფიზიკური პირების, როგორც გადასახადის გადამხდელების საგადასახადო დაბეგვრის არსი, შეიძლება განხილული იქნას, როგორც სახელმწიფოსა და მოქალაქის სოციალური კონტრაქტი, რომელიც წარმოადგენს ფორმალური და არაფორმალური წესების ერთობლიობას და გავლენას ახდენს ამ პროცესის მონაწილე სუბიექტების ვალდებულება-მოლოდინის თანაფარდობაზე მათი ურთიერთქმედების პროცესში. გადასახადის გადამხდელების ღირებულებების, შეხედულებებისა და სოციალური ნორმების ანალიზის საფუძველზე შესაძლებელია მთელი რიგი ფაქტორების გამოვლენა, რომელიც შეიძლება საფუძვლად დაედოს საგადასახადო სოლიდარობის მიზნით გასატარებელ ღონისძიებებს. ეს უკანასკნელი კი სტანდარტული ეკონომიკური თეორიის მიღმა უნდა იქნას განხილული.

ძირითადი ტექსტი

საგადასახადო დაბეგვრის სოციალური როლი მდგომარეობს საზოგადოებაში მიმდინარე სოციალურ პროცესებზე გადასახადის სხვადასხვა ელემენტების ზეგავლენაში. ამ ზეგავლენის მიზანია სოციალური სტაბილურობის რეგულირება, რომელიც შეუძლებელია საგადასახადო დაბეგვრის სამართლიანობის გარეშე. „გადასახადის სოციოლოგიის“ არსი საგადასახადო ურთიერთობის სამ მთავარ პრინციპს ემ-

ყარება: საგადასახადო პოლიტიკას, გადასახადის გადამხდელის რაციონალურ ქცევას და საგადასახადო სამართლიანობას [1, გვ. 9]. სამართლიანობის პრინციპი საგადასახადო დაბეგვრის კლასიკური თეორიის ძირეული პრინციპია, რომელიც პირველად ინგლისელი ეკონომისტის ა. სმიტის ნაშრომში „გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ“ არის ხაზგასმული: „სახელმწიფოს ქვეშევრდომები შეიძლებისდაგვარად, თავისი შესაძლებლობებისა და ძალის შესაბამისად უნდა მონაწილეობდნენ ხელისუფლების შენახვაში, ე.ი. ქვეშევრდომის მხარდაჭერა უნდა იყოს იმ შემოსავლების თანაზომიერი, რომელსაც ის იღებს სახელმწიფოს მხრიდან მისი დაცულობის საფუძველზე“ [2, გვ. 312]. ამგვარად, საგადასახადო დაბეგვრის სამართლიანობა უზრუნველყოფილია იმ შემთხვევაში, როცა გადახდილი გადასახადების ოდენობა თანაზომიერია მიღებულ შემოსავლებთან მიმართებაში. ფილოსოფიაში ტერმინი „სამართლიანობა“ გულისხმობს ადამიანის პრაქტიკული როლის შესაბამისობას საზოგადოებაში მის სოციალურ როლთან [3] ვან ლუის მიხედვით, საუკუნეების განმავლობაში ადამიანი ესწრაფოდა სამართლიანობისკენ და დღეისათვის სამართლიანობა აყვავებული სახელმწიფოს ყველაზე მთავარი ღირებულებაა [4]. დევიდ ჯერის და ჯულია ჯერის დიდი სოციოლოგიური ლექსიკონი სამართლიანობას განიხილავს, როგორც ზოგად პრინციპს, რომლის მიხედვითაც ინდივიდებმა უნდა მიიღონ ის, რასაც იმსახურებენ. ამავე ლექსიკონის მიხედვით, სოციალური სამართლიანობის ზოგადი პრინციპები შეიძლება შეესაბამებოდეს ან არ შეესაბამებოდეს „ინდივიდუალური სამართლიანობის“ კონცეფციას. ამ შემთხვევაში მთავარი ყურადღება ეთმობა გამანაწილებელ სამართლიანობას. ე.ი. შემოსავლების დამოუკიდებელ განაწილებას, ვიდრე სამართლიანობის ფორმალურ ან პროცედურულ პრინციპებს [5, გვ. 279]. ამერიკელი მეცნიერის ჯონ რულზის მიხედვით, სამართლიანობა განმარტებულია როგორც „პატიოსნება“ [6, გვ. 19]. ცნობილი გერმანელი მეცნიერი ო. ხიოფე, თავის საყოველთაოდ ცნობილ ნაშრომში „სამართლიანობა“ ადამიანის არსის განხორციელების მთავარ საფუძვლად მიიჩნევს სამართლიანობას, როგორც მორალურ ვალდებულებას, რომელიც ნებაყოფლობით აღიარებულია და წარმოადგენს სარგებელს თითოეული ადამიანისათვის [7, გვ. 91].

ზემოთმოტანილი განმარტებებიდან შეიძლება დავასკვნათ, რომ, თუ სახელმწიფოში მოქმედებს საგადასახადო სისტემა, სადაც სრული მოცულობით სრულდება აღნიშნული პრინციპები, საზოგადოების მნიშვნელოვანი დიფერენციაცია შემოსავლების ოდენობის მიხედვით ნაკლებად მოსალოდნელია. სოციალური თანასწორობისა და სამართლიანობის დონე გარკვეული ხარისხით ახასიათებს სახელმწიფოს ეკონომიკური განვითარების დონეს. ამ დებულებას

ამტკიცებს ის ფაქტი, რომ განვითარებული ეკონომიკის მქონე ქვეყნებში ცხოვრების დონე ყოველთვის მაღალია სხვა შედარებით განვითარებულ ან განვითარებადი ეკონომიკის მქონე სახელმწიფოებთან მიმართებაში. საზოგადოების დიფერენციაცია შემოსავლების მოცულობით მიხედვით დგინდება ჯინის კოეფიციენტის საფუძველზე, რომელიც ზომავს უთანაბრობას საზოგადოებაში. საქართველოში 2015 წლის მონაცემების მიხედვით, ჯინის კოეფიციენტი მთლიანი სამომხმარებლო ხარჯების მიხედვით (ეს ხარჯები მოიცავს როგორც სამომხმარებლო ფულად, ასევე არაფულად ხარჯებს) შეადგენს 0,40%-ს, მაშინ, როცა განვითარებად ქვეყნებში ეს კოეფიციენტი 0,25-0,34%-ის ფარგლებში მერყეობს [8].

გადასახადის სოციოლოგია წარმოადგენს საგადასახადო დაბეგვრის სფეროს ახალ მიმართულებას, რომელიც სწავლობს სოციალურ ფენომენებს, რომელსაც განიცდის საზოგადოება საგადასახადო დაბეგვრის გამო. მათ რიცხვს შეიძლება მივაკუთვნოთ ცალკეული კატეგორიების გადასახადებისგან განთავისუფლების საგადასახადო პოლიტიკა, გადასახადებისგან თავის არიდების საყოველთაოდ გავრცელებული პრაქტიკა და სხვა.

გადასახადებზე ახალი შეხედულება ბადებს კრიტიკული დიალოგის საფუძველს საგადასახადო დაბეგვრის ეკონომიკურ და სამართლებრივ მიდგომებთან დაკავშირებით. სამართლებრივი თვალსაზრისით, გადასახადი მოიაზრება, როგორც სამართლებრივი ვალდებულება, ეკონომიკური თვალსაზრისით, როგორც ღირებულება. გადასახადის სოციოლოგია ამ გააზრებას უმატებს გადასახადის გადამხდელის დამოკიდებულებას გადასახადთან და სახელმწიფოს დამოკიდებულებას საგადასახადო პოლიტიკასთან.

საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირება ხდებოდა სახელმწიფოს ჩამოყალიბებასთან და განვითარებასთან ერთად. საგადასახადო გარდაქმნების კლასიკურ მიდგომად გამოდგება გადასახადების შემოღება, როგორც კრიზისულ მოვლენებზე პასუხი. 1798 წელს დიდ ბრიტანეთში შემოიღეს საშემოსავლო გადასახადი საფრანგეთთან მიმდინარე ომის დაფინანსებისთვის, რომელიც გააუქმეს 1842 წელს ეკონომიკური ვარდნის პირობებში. აშშ-ის პირველი ფედერალური გადასახადი ემსახურებოდა ჩრდილოეთისა და სამხრეთის ომის დაფინანსებას. ამგვარად, შეიძლება ითქვას, რომ კრიზისი წარმოადგენს საგადასახადო გარდაქმნების თავისებურ კატალიზატორს გეოპოლიტიკური, ეკონომიკური და პოლიტიკური მოვლენებიდან გამომდინარე.

საქართველოში ჯერ კიდევ დიდია იმ გადასახადის გადამხდელთა ხვედრითი წილი, რომელთა მხრიდან საგადასახადო ვალდებულების მიმართ ნეგატიური დამოკიდებულება და სოციალური უკმაყოფილება ფიქსირდება. გაჩნდა გადასახადისაგან თავის არიდების ეკონომიკური სარგებლის ცნება, რომელ-

იც გულისხმობს შემდეგს:

- გადასახადისგან თავის არიდება განიხილება როგორც ეკონომიკური რისკი, რომელიც დამოკიდებულია მოსალოდნელ ობიექტურ სარგებელზე;

- საგადასახადო დაბეგვრის საერთაშორისო პრაქტიკაში გაჩნდა საგადასახადო დანაშაულის ეკონომიკის ცნება, რომელიც ნობელის პრემიის ლაურეატს გერი ბეკერს ეკუთვნის [9];

- შეისწავლება კოლექტიური დოვლათის შექმნის პროცესი.

გადასახადის გადამხდელთა ქცევაზე გავლენას ახდენს არა მარტო მათი შემოსავლების მოცულობა და გადასახადის განაკვეთი, არამედ მათი დამოკიდებულება ფისკალური სისტემის მიმართ და იმასთან, თუ როგორ იხარჯება მათ მიერ გადახდილი გადასახადები. საყოველთაოდ ცნობილი ა. ლაფერის მრუდის თანახმად, მაღალი საგადასახადო განაკვეთები ამცირებს საბიუჯეტო შემოსავლებს, მაგრამ გვხვდება პრაქტიკაში შემთხვევები, როცა მაღალ საგადასახადო განაკვეთებს თან ახლავს ქვეყნის ეკონომიკური ზრდა. შედეგში საზოგადოებრივი აზრის კვლევის შედეგებმა აჩვენა, რომ ძალიან მაღალი საგადასახადო განაკვეთები ადამიანთა უმრავლესობის მიერ გონივრულადაა მიჩნეული მაღალი სოციალური მხარდაჭერის ფონზე, საფრანგეთში საზოგადოების მხრიდან გადასახადების გადახდის პროცესი არ არის აღქმული როგორც უარყოფითი ფაქტორი, თუმცა მათი უმრავლესობა ხაზს უსვამს საგადასახადო მექანიზმის სირთულეს. გადასახადის გადახდის პოლიტიკური ლეგიტიმაცია გამოიხატება გადასახადის გადამხდელის მორალურ და სოციალურ ვალდებულებებში. გერმანიაში გამოკითხულთა მხოლოდ 4% აიგივებს თაღლითს ქურდთან, ხოლო 43% ასეთ ადამიანს მოხერხებულ ბიზნესმენად თვლის. ინგლისში თმენით ეპყრობიან საგადასახადო სფეროში ჩადენილ დარღვევებს, მაგრამ შეუწყნარებელნი არიან საგადასახადო დანაშაულის მიმართ. ამგვარად, საგადასახადო სამართალდარღვევების მორალური გაკიცხვა არცთუ ისე მაღალია განვითარებული ეკონომიკის მქონე ქვეყნებშიც კი. მოქალაქის საგადასახადო პასუხისმგებლობაზე გავლენას ახდენს სხვა გადასახადის გადამხდელების და გადასახადის არ გადამხდელების მაგალითები, ინფორმაცია გადასახადებზე და საგადასახადო სისტემაზე. გადასახადის გადამხდელთა გარკვეული ნაწილი სწორად აფასებს თავის საგადასახადო ვალდებულებებს, უმრავლესობა კი იკარგება პროცედურების ტექნიკურ დეტალებში. ფისკალური ინფორმაციის სირთულე წარმოადგენს გადასახადის როლის ობიექტური შეფასების ნინალობას. ყველაზე უფრო ინფორმირებული გადასახადის გადამხდელები პოულობენ გადასახადისგან თავის არიდების გზებს, რომლის დროსაც იკარგება საზღვარი თაღლითობა და თავის არიდებას შორის.

სოციოლოგიაში გამოყოფენ გადასახადების ოთხ სხვადასხვა სახეს:

- უმტიკივნილო გადასახადი – საგადასახადო დაბეგვრის შედეგი არ იგრძნობა საქონლის მომხმარებლის მიერ, ზუსტად ისე, როგორც არაპირდაპირი გადასახადების შემთხვევაში. დღე, აქციზი და იმპორტის გადასახადი შედის საქონლის ღირებულებაში, რის შედეგადაც მცირდება მომხმარებელთა შემოსავლები, თუმცა მომხმარებელთა უმრავლესობის მიერ ეს ფაქტი გაცნობიერებული არ არის;

- გადასახადები გაცვლაზე – განიხილება როგორც ფასი, რომელსაც იხდიან იმ მომსახურებისთვის, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იღებს სახელმწიფოსგან. მაგალითად, სახელმწიფო ბაჟის გადახდა იურიდიულად მნიშვნელოვანი ქმედებისთვის;

- გადასახადი ვალდებულება – ფინანსური შენატანი სახელმწიფო ბიუჯეტში, თანხის უკან დაუბრუნებლობის პირობით. ეხება კანონმორჩილ გადასახადის გადამხდელებს, რომლებიც გადასახადის გადახდას თავის ვალდებულებად თვლიან;

- გადასახადი-იძულება ვლინდება მაშინ, როცა საგადასახადო ტვირთი აუტანელი ხდება.

გადასახადების სოციოლოგიაში მთავარი განსახილველი მიმართულებაა სოციალური სამართლიანობის სისტემის მართვა, რომელსაც შემდეგი ფუნქციები გააჩნია:

- ანალიტიკური (სოციალური სამართლიანობის სისტემის მართვის მიზნების განსაზღვრა)

- მიზანმიმართული (სოციალური სამართლიანობის სისტემის მართვის მიზნების განსაზღვრა)

- ორგანიზაციული (ლონისძიებათა განხორციელება, რომელიც მიმართული იქნება სოციალური სამართლიანობის მისაღწევად) [10]

ჩვენი აზრით, ამ სისტემის ცალკეული ფუნქციები საჭიროებენ დაზუსტებას, კერძოდ, მიზანმიმართების ეტაპზე აუცილებელია განსაზღვრა როგორც მოკლევადიანი, ასევე საშუალოვადიანი და გრძელვადიანი მიზნებისა, ამასთან, იმ ამოცანების შესრულება, რომლებიც საზოგადოებაში სოციალური სამართლიანობის საშუალებას მოგვცემენ. აღნიშნული მიზნები და ამოცანები შეიძლება განისაზღვროს სოციალური და საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავების დროს. ამასთან, საგადასახადო პოლიტიკასთან უშუალოდ დაკავშირებული ლონისძიებები უნდა ითვალისწინებდნენ საგადასახადო განაკვეთების ცვლილებს შესაძლებლობებს, საგადასახადო შეღავათების დაწესებას, საგადასახადო ადმინისტრირების ძირითადი პრინციპების განსაზღვრას და სახელმწიფოს ფისკალური პოლიტიკის ფორმირების შესაძლებლობებს.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, საგადასახადო დაბეგვრის სამართლიანობის უზრუნველყოფის სისტემა შეიძლება ცალკე გამოიყოს როგორც

სოციალური სამართლიანობის უზრუნველყოფის სისტემის შემადგენელი ნაწილი. თანამედროვე ეტაპზე ქვეყნების უმრავლესობა იმყოფება არაერთგვაროვანი არჩევანის წინაშე – კერძოდ, როგორ შეიძლება საგადასახადო დაბეგვრის არსებულმა სისტემამ უზრუნველყოს ხელისუფლებისა და საზოგადოების ინტერესების თანასწორობა. ეს ამოცანა განიხილება რამდენიმე პოზიციიდან, კერძოდ:

- კომპრომისების ძებნა ცენტრალურ და ადგილობრივ ხელისუფლებებს შორის, საგადასახადო ტვირთის განაწილების და რეგიონალური და ნაციონალური სოციალური პროგრამებისა და პროექტების ფინანსირების ნაწილში;

- სახელმწიფოს და გადასახადის გადამხდელების ეკონომიკური ინტერესების თანაფარდობა;

- მოსახლეობის მაღალშემოსავლიანი და დაბალშემოსავლიანი კატეგორიების თანაფარდობა გადასახადის, როგორც სოციალური წინააღმდეგობების გადაჭრის ფორმის გამოყენების მეშვეობით.

სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა გადასახადის გადახდის პროცესში აყალიბებს კვლავწარმოებითი პროცესის ყველა ეტაპზე სხვადასხვა სოციალური ჯგუფების ეკონომიკური ქცევის მოდელებს. როგორც ფული და ფინანსები, ასევე გადასახადები არაფერს არ ანაწილებს და არ აკონტროლებს. გადასახადის თითოეული ფუნქციის (ფისკალური, გამანაწილებელი, საკონტროლო) უკან დგას გადასახადის გადამხდელი – ფიზიკური ან იურიდიული პირი, რომელიც ახორციელებს შესაბამის ქმედებებს და ხელმძღვანელობს საკუთარი ინტერესებით. ის დამოუკიდებლად იღებს გადაწყვეტილებას, რა მოცულობით, რომელ ვადებში და როგორ განახორციელოს საგადასახადო გადახდები, კონტროლი, განაწილება, რეგულირება, ინვესტირება და ა.შ. [11] გადასახადის ფუნქციების რანჟირება დაკავშირებულია მის ფისკალურ ფუნქციასთან, რომლის პირველადობა ლოგიკური და უეჭველია, რადგან მისი განუხორციელებლობა გარეშე დანარჩენ ფუნქციებზე საუბარი ფუჭია. ფისკალური ფუნქცია გულისხმობს სახელმწიფოს ფუნქციონირების ფინანსურ უზრუნველყოფას, მათ შორის სოციალური პროგრამებისა და პროექტების განხორციელებას. ამ შემთხვევაში საგადასახადო დაბეგვრა გვევლინება, როგორც სახელმწიფოს სოციალური მოღვაწეობის ნაწილი. ამასთან, გადასახადების ფისკალური ფუნქციის რეალიზაცია უნდა ხდებოდეს მისი სოციალური ფუნქციის გათვალისწინებით, რომელიც საშუალებას მოგვცემს უფრო დეტალურად გავიგოთ სახელმწიფოს მიზნები და ამოცანები სოციალური პოლიტიკის ნაწილში.

საგადასახადო დაბეგვრის სოციალური ფუნქცია მიმართულია შემოსავლების გადანაწილებისკენ, რის შედეგადაც იცვლება საზოგადოების სოციალური

განშრეგება, სოციალური ჯგუფების სტრუქტურა, მოსახლეობის ეკონომიკური ქცევის მოდელები და ღირებულებები. ნეოლიბერალური პოლიტიკის თავისებურებების მიუხედავად, რომელიც მიმართულია გადასახადების რაოდენობისა და საგადასახადო განაკვეთების შემცირებისკენ, მათი სოციალური ფუნქცია უცვლელად რჩება [12].

მიმდინარე ეტაპზე სახელმწიფოს უმნიშვნელოვანეს ამოცანას საგადასახადო დაბეგვრის სფეროში წარმოადგენს ოპტიმალური შეფარდების პოვნა მის ეკონომიკურ ეფექტურობასა და სოციალურ სამართლიანობას შორის, რომლის ფორმირების საფუძვლადაც გვევლინება გადასახადის ეკონომიკური ბუნება. ეკონომიკური ეფექტურობა მჭიდროდაა დაკავშირებული გადასახადის ფისკალურ ფუნქციასთან, მაშინ როცა ეკონომიკის სოციალური მიმართულება ასახვას ჰპოვებს გადასახადის სოციალურ ფუნქციაში. გადასახადები ასრულებენ რა თავის ფისკალურ ფუნქციას, პრაქტიკულად არ ახდენენ თავისი სოციალური ფუნქციის რეალიზაციას, რადგან ამ უკანასკნელს ფაქტობრივად ცვლის გამანაწილებელი ფუნქცია, რომელიც რეალიზდება საგადასახადო პოლიტიკის არსებული მოდელით. შესაბამისად, გადასახადები, ასრულებენ რა თავის მთავარ ფუნქციას – ფისკალურს, უზრუნველყოფენ საზოგადოებას ფულადი რესურსებით და ამით ქმნიან სახელმწიფო ინსტიტუტებს, მათ შორის სოციალური ინსტიტუტების განვითარებისა და ფუნქციონირების მყარ საფუძველს. სწორედ ამის გამო გადასახადები განხილული უნდა იქნეს როგორც არსებული სოციალური წინააღმდეგობების დაძლევის ფორმა და მეთოდი.

სოციალურად ორიენტირებული საგადასახადო დაბეგვრის რეალიზაციის დროს უდიდესი მნიშვნელობა ენიჭება ეკონომიკურ პროცესებში სახელმწიფოს ჩარევისა და მონაწილეობის ხარისხს. გასული საუკუნის 80-იან წლებში ზოგიერთ ქვეყანაში განხორციელებულმა საგადასახადო დაბეგვრის ნეოლიბერალურმა რეფორმებმა გამოიწვია არსებული საგადასახადო განაკვეთების ცვლილება და მნიშვნელოვნად გამოკვეთა საგადასახადო პოლიტიკის სოციალური შემადგენელი. გადასახადები უფრო ხშირად გამოიყენება, როგორც სახელმწიფოს ეკონომიკური და სოციალური პოლიტიკის განხორციელების ინსტრუმენტი. მაღალი შემოსავლების მქონე მოსახლეობის უფრო მაღალი საგადასახადო განაკვეთებით დაბეგვრა განიხილება როგორც სოციალური სამართლიანობის განხორციელების ერთ-ერთი ინსტრუმენტი [13].

ჩრდილოეთ ევროპის ქვეყნებში, აგრეთვე შვეიცარიაში, სადაც ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირების სოციალური ორიენტირი საკმაოდ ძლიერადაა წარმოდგენილი, გადასახადის სოციალური ფუნქციის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ გადასახადები წარმოადგენს საზოგადოების სოციალური სტაბილურობის

ბის საზღაურს, რომელსაც იხდიან მაღალი შემოსავლების მქონე მოქალაქეები დაბალი შემოსავლების მქონე მოქალაქეების სასარგებლოდ [14].

გლობალიზაციის პროცესი, რომელიც ინვესტორების ბაზრებისა და კაპიტალის გადაადგილებას, დიდ გავლენას ახდენს სხვადასხვა სახელმწიფოების ეკონომიკების ფორმირებაზე, ამ ქვეყნების ფისკალურ და საგადასახადო პოლიტიკაზე, სოციალური პროგრამების ფინანსირებაზე. დღეისათვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს სხვადასხვა სახელმწიფოში საგადასახადო დაბეგვრის არსებულ ნორმებთან დაკავშირებული დისკუსია. ეროვნული ეკონომიკების ინტერნაციონალიზაცია, სახელმწიფოებს უბიძგებს ტრანსნაციონალური ინვესტიციებისთვის ბრძოლაში კონკურენციის პროცესში ჩაერთონ საგადასახადო შეღავათების დანესების ფორმით. ამის შედეგად სახელმწიფოთა უმრავლესობა იძულებულია გადაანყოს საკუთარი საგადასახადო სისტემა, მოახდინოს საგადასახადო ტვირთის ოპტიმიზაცია ახალი მსოფლიო ფინანსური არქიტექტურის პირობებში საკუთარი კონკურენტუნარიანობის გაზრდის მიზნით. არსებობს იმის საშიშროება, რომ კაპიტალის მობილობამ, როგორც ეკონომიკის გლობალიზაციის მნიშვნელოვანმა შემადგენელმა, შეიძლება გამოიწვიოს მაღალი საგადასახადო განაკვეთების მქონე ქვეყნებიდან კაპიტალის გადინება დაბალი საგადასახადო განაკვეთების მქონე ქვეყნებში და ეს პროცესი მოხდეს ისეთ მასშტაბებში, რომ შეიძლება ქვეყნები მნიშვნელოვანი საგადასახადო ბაზის გარეშე დარჩნენ, რაც თავისთავად საფრთხეს შეუქმნის სოციალური უზრუნველყოფის სისტემის ფინანსირებას [15].

თეზისი იმის შესახებ, რომ სახელმწიფოს მხრიდან აუცილებელია საზოგადოების არაკონკურენტუნარიანი მოსახლეობის მხარდაჭერა, კამათს არ იწვევს, მაგრამ გადასახადების გამოყენება საზოგადოებას არსებული სოციალური წინააღმდეგობების დასაძლევად ყოველთვის არ იძლევა ეფექტურ შედეგს. საზოგადოების მენტალობიდან გამომდინარე, გადასახადის სოციალური ფუნქციის გამოყენება იწვევს სოციალურ მუქთახორობასა და პარაზიტობას, შრომითი საქმიანობის მოტივაციის დაკარგვას. ინდივიდის დამოუკიდებლად თვითკმარობის უზრუნველყოფა წარმოადგენს ადამიანის საზოგადოებაში ადაპტაციის პოზიციურ ფორმას, რომელიც გულისხმობს თვითრეალიზაციას, მატერიალური და სულიერი ღირებულებების შექმნას. ხაზი უნდა გაესვას იმ გარემოებას, რომ თითქმის არ არის გამოკვეთილი საგადასახადო დაბეგვრის გავლენა გადასახადის მთავარი გადამხდელების – ფიზიკური პირების ეკონომიკურ ქცევაზე, სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირების პროცესში მოსახლეობის ჩართვის ფორმები და მეთოდები, გადასახადებისა და საგადასახადო შეღავათების ურთიერთკა-

ვშირი გამამაწილებელ პროცესებში, ამასთან, ცალკე კვლევის საგანია სახელმწიფოს როლი მოსახლეობის სხვადასხვა კატეგორიის შემოსავლების დიფერენციაციის შემცირებასთან მიმართებაში.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ჩვენი აზრით, განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება საშემოსავლო გადასახადით საგადასახადო დაბეგვრის ელემენტებს, როგორც საზოგადოებაში სოციალური სამართლიანობის უზრუნველყოფის უმთავრეს ბერკეტს. ფიზიკური პირების საგადასახადო დაბეგვრის ძირითად ელემენტებს, რომლებსაც შეუძლიათ სოციალური სამართლიანობის უზრუნველყოფა, მიეკუთვნება:

- ცალკეული გადასახადის გადამხდელების კატეგორიის გათავისუფლება გადასახადის გადახდისგან;

- სოციალური ბაზის განსაზღვრა გადასახადის გადამხდელებისთვის დამახასიათებელი სოციალური, დემოგრაფიული და სხვა ფაქტორების გათვალისწინებით;

- საგადასახადო დაბეგვრის ისეთი შკალის დადგენა, რომელიც საშუალებას მოგვცემს გავითვალისწინოთ არა მარტო გადასახადის გადამხდელების შემოსავლებში არსებული არათანაბრობა, არამედ მათი სოციალური მდგომარეობა და სახელმწიფოს ზოგადი სოციალური პოლიტიკის თავისებურებები;

- მიღებული შემოსავლების საფუძველზე განუხლები ხარჯების დონის კონტროლის ორგანიზაციის საშუალება;

ზემომოტანილი ელემენტების დეტალური გააზრება, საშუალებას გვაძლევს გამოვყოთ ფიზიკური პირების საგადასახადო დაბეგვრის ის ელემენტები, რომლებიც თავისი არსით ეწინააღმდეგებიან საგადასახადო დაბეგვრის სამართლიანობის პრინციპს:

- გადასახადის გადამხდელები არიან ყველა ფიზიკური პირები, რომლებიც გამონაკლისის გარეშე წარმოადგენენ საგადასახადო რეზიდენტებს. ჩვენი აზრით, ისეთი სოციალური ჯგუფების წევრების მხარდაჭერა, როგორიცაა უნარშეზღუდულები და მრავალშვილიანი მშობლები, ხელს შეუწყობს გადასახადის სოციალური როლის ეფექტის ზრდას;

- საგადასახადო ბაზის გამოთვლის არსებული მეთოდი გარკვეულწილად ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის ინდივიდუალურ თავისებურებებს საგადასახადო გამოქვითვის დანესების გზით, მაგრამ არსებული კანონმდებლობით გამოქვითვების არსებული წესი ყოველთვის არ ასახავს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნებს, რადგან არ ითვალისწინებს სხვადასხვა რეგიონების სპეციფიკას და ინდექსაციას ინფლაციის გათვალისწინებით;

- საგადასახადო დაბეგვრის პროპორციული სისტემა არ ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელების შემოსავლების არათანაბრობას და შესაბამისად, მათ ფაქტობრივ უნარს გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებით;

ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადით

საგადასახადო დაბეგვრის ასეთი სისტემა არ უწყობს ხელს გადასახადის მარეგულირებელი ფუნქციის შესრულებას, არ შეესაბამება საგადასახადო დაბეგვრის სამართლიანობის პრინციპს და მთლიანობაში საქართველოში ჩამოყალიბებული ფიზიკური პირების საგადასახადო დაბეგვრის სისტემა ხელს არ უწყობს სოციალური თანასწორობის უზრუნველყოფას და სამართლიანობას.

სახელმწიფოს ფუნქციის რეალიზაცია ხდება მის განკარგულებაში არსებული მობილიზებული შემოსავლების საშუალებით, რომლებიც, როგორც წესი, გადასახადების აკრეფით მიიღწევა. შესაბამისად, საგადასახადო პოლიტიკას დიდი მნიშვნელობა აქვს სახელმწიფოს სოციალური ფუნქციის რეალიზაციის პროცესში.

სახელმწიფოს სოციალური პოლიტიკის ძირითად ფუნქციებს წარმოადგენს:

- სოციალური მდგრადობის და საზოგადოების სოციალური უსაფრთხოების უზრუნველყოფა;
- პოლიტიკური მდგრადობის უზრუნველყოფა;
- ხელისუფლების ისეთი დანაწილების უზრუნველყოფა, რომელიც უმრავლესობის მიერ სამართლიანად იქნება მიჩნეული;
- ეკონომიკური რესურსების ისეთი განაწილება, რომელიც მოსახლეობის უმრავლესობის მიერ სამართლიანად იქნება მიჩნეული;
- ეკოლოგიური უსაფრთხოების აუცილებელი დონის უზრუნველყოფა.
- მთლიანობაში მოსახლეობის სოციალური დაცულობის საკმარისი დონისა და ცალკეული სოციალური ჯგუფების დაცულობის უზრუნველყოფა.

სხვადასხვა ეკონომისტების მოსაზრებების ანალიზი ცხადყოფს, რომ მათი უმრავლესობა სოციალური სამართლიანობის მიღწევის მთავარ გზად ფიზიკური პირების შემოსავლების პროგრესული საგადასახადო დაბეგვრის მეთოდის გამოყენებას მიიჩნევდა. ა. სმიტის მიერ ჩამოყალიბებული იქნა ე.წ. „ოქროს წესი“: დიდი შემოსავლიდან – დიდი გადასახადი. ჯ. ლოკის თეორიის მიხედვით, განვითარებული ეკონომიკური სისტემების მქონე სახელმწიფოების საგადასახადო სისტემები არ ხასიათდება პირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის შინაარსით და მათი კომპენსაცია ხდება შემოსავლების პროგრესული საგადასახადო დაბეგვრის ეფექტური მეთოდით. სუსტად განვითარებულ ქვეყნებში კი პირიქით, როგორც წესი, საგადასახადო დაბეგვრა ხორციელდება მაღალი საგადასახადო განაკვეთის საფუძველზე პროპორციული სისტემით [16] პროგრესული საგადასახადო დაბეგვრის სასარგებლოდ გამოთქვამდა აზრს ი. პეტი [17], რომელიც ამტკიცებდა, რომ სოციალური თანასწორობა მიიღწევა მხოლოდ პროგრესული საგადასახადო დაბეგვრის გამოყენების დროს. ამასთან ერთად, შოტლანდიელი მეცნიერი ყურადღებას ამახვილებდა იმ გარემოებაზე, რომ არ არის სა-

სურველი გადაჭარბებული პროგრესული შინაარსის მატარებელი პირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის სისტემის არსებობა, რადგან ისიც არყევს სოციალური თანასწორობის ძირითად პრინციპებს.

მაღალი ცხოვრების დონით გამორჩეული დასავლეთის ქვეყნების გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ საგადასახადო დაბეგვრის სამართლიანობის პრინციპის უზრუნველსაყოფად შემოსავლების გადანაწილების ინსტრუმენტად გამოიყენება საგადასახადო დაბეგვრის პროგრესული სისტემა საგადასახადის გადამხდელების ცალკეული კატეგორიებისთვის საგადასახადო შეღავათების დაწესებასთან ერთად.

დასკვნა

საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთის ზრდის დროს არ ირღვევა სოციალური დაცულობისა და სოლიდარობის ლიგია. ამასთან, ტარდება საშემოსავლო გადასახადის ორი მოდელის – პრუსიული და ინგლისური მოდელების შედარება. პრუსიული მოდელი მიმართულია სოციალური დაცულობის რეჟიმის ხელშეწყობისკენ, ხოლო ინგლისური მოდელი ეფუძნება სოციალური სოლიდარობის რეჟიმს. წინათ საყოველთაო კეთილდღეობის სახელმწიფო წარმოადგენდა საზოგადოების ღარიბი ფენების მხარდასაჭერი საგადასახადო პოლიტიკის სიმბოლოს, მაგრამ დღეს ხალისდება სოციალური ჯგუფების მხარდაჭრა, რომელიც ექვემდებარება ეკონომიკური შინაარსის სოციალური ინტერვენციის ლოგიკას და საზოგადოების დემოკრატიული მოდელის მხარდაჭერას.

საშემოსავლო გადასახადის სოციალური ფუნქციის რეალიზაცია ხდება საგადასახადო დაბეგვრის ხელსაყრელი რეჟიმის შექმნის ჩარჩოში. მიმდინარეობს ფისკალური სოციოლოგიის ინტეგრაცია სოციალური ჩარევის სოციოლოგიასთან. ამის წყალობით ადგილი აქვს გადასახადის სოციალური ფუნქციის პრევალირებას გადასახადის ფინანსურ ფუნქციასთან მიმართებაში.

ეკონომიკური სოციოლოგია ცდილობს შეიტანოს საგადასახადო სისტემაში უფრო ფართო სოციალური კონტექსტი და გამოყოს მისი დამოკიდებულება საზოგადოების სხვა ქვესისტემებთან. აქცენტები კეთდება საგადასახადო ეთიკაზე და განსხვავებებზე სხვადასხვა ქვეყნებს შორის საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მიმართულებით. გამოყოფენ საგადასახადო მორალის არსის გაგების სამ მნიშვნელოვან ფაქტორს: ეთიკური ნორმები, სამართლიანობა და დამოკიდებულება გადასახადის გადამხდელებსა და სახელმწიფოს შორის. აქედან გამომდინარე, სოციალური ნორმების განხილვა ხდება გადასახადის გადამხდელების ეკონომიკური ქცევის კონტექსტში.

შესწავლის საგანია ეროვნული საგადასახადო

კულტურა, როგორც ყველა შესაბამისი ფორმალური და არაფორმალური ინსტიტუტების ერთობლიობა, რომლებიც დაკავშირებულია საგადასახადო სისტემასთან. ეს ინსტიტუტები წარმოადგენენ ქვეყნის კულტურაში ისტორიულად ჩამოყალიბებულ ინსტიტუტებს, რომლებიც ურთიერთდაკავშირებულნი არიან.

გადასახადის სოციალური ფუნქციის ევოლუცია მიმდინარეობს საზოგადოების სოციალური ევოლუციის ფარგლებში. სოციალური ევოლუციის, როგორც ადამიანის და სოციალური გარემოს ურთიერთშედეგების პროცესის განხილვა მიზანშეწონილია მეთოდოლოგიური ჩარჩოებისა და ურთიერთგავლენის კონტექსტში. ამისთვის აუცილებელია იმის განსაზღვრა, რაში მდგომარეობს საგადასახადო აზროვნებისა და ქცევის ტრანსფორმაციის სოციალურ-კულტურული მექანიზმი. ამასთან, უნდა განისაზღვროს სოციალური ევოლუციის ხასიათი, რომლის ფარგლებშიც მიმდინარეობს საგადასახადო კულტურის, როგორც გადასახადის სოციალური ფენომენის საფუძველი.

ლიტერატურა:

1. Марк Леруа, Социология налога М. Дело и сервис, 2006.
2. ადამ სმიტი, გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ თბილისი, ილიაუნის გამომცემლობა, 2007.
3. <http://terme.ru/termin/spravedlivost.html>.
4. Ван Люй, Справедливость, М. «Шанс», 2017.
5. Дэвид Джерри, Джулия Джерри Большой толковый социологический словарь В 2-х томах: Пер. с англ. Н.Н. Марчук. М.: Вече, АСТ, 1999.
6. https://baumands.files.wordpress.com/2011/02/24_rawls_theory_of_justice.pdf
7. Хеффе Отфрид - Справедливость. Философское введение М.: Праксис, 2007.
8. http://www.geostat.ge/?action=page&p_id=187&lang=geo
9. <https://id.hse.ru/data/2012/05/04/1209315768/3.pdf>
10. <http://instituciones.com/general/601-socialnaya-spravedlivost.html>
11. <https://dvfu.pure.elsevier.com/en/publications/mandatory-payments-as-an-instrument-of-public-fiscal-policy>
12. <https://socio-logos.revues.org/2073>
13. <http://www.marquette.edu/polisci/documents/SwankTaxingChoices2013.pdf>
14. <file:///C:/Users/User/Desktop/transformatsiya-roli-i-mesta-nalogovyh-otnosheniy-v-sovremennoy-ekonomicheskoy-sisteme.pdf>
15. http://www.svensteinmo.com/articles/Steinmo_2002_globalization_and_taxation.pdf
16. http://platona.net/load/knigi_po_filosofii/istorija_novoe_vremja/lokk_dzhon_sochinenija_v_3_tomakh_t_1_2_3/10-1-0-55
17. უ.პეტი, ტრაქტატი გადასახადებისა და მოსაკრებლების შესახებ, თბილისი, "სიტყვა", 2013.