

საგადასახადო სისტემის სამართლებრივ-პოლიტიკური და ეკონომიკური მახასიათებლები

ირაკლი გაბისონია

სტუდ-ს პროფესორი

თამარ ბარამია

სამართლის მაგისტრი

რეზიუმე

სტატიაში განხილულია საგადასახადო სისტემების პოლიტიკურ-სამართლებრივი და ეკონომიკური მახასიათებლები. ყურადღება გამახვილებულია საგადასახადო სისტემის როლზე, თუ რა გავლენას ახდენს სახელმწიფოს პოლიტიკაზე, ეკონომიკაზე და სოციალურ მდგომარეობაზე.

საგადასახადო ურთიერთობებზე მსჯელობისას ძირითადი აქცენტი გადატანილია საგადასახადო სისტემის მნიშვნელობასა და ელემენტებზე. სტატიის მნიშვნელოვანი ნაწილი დაეთმო საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის საკითხებს, რის საფუძველზეც გაანალიზებულია საკანონმდებლო ხარვეზები.

პოლიტიკურ-სამართლებრივი მახასიათებლის განხილვისას ყურადღება გამახვილებულია საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების საქმეში ხელისუფლების კომპეტენციის რეგულირებაზე კერძოდ, კი გადასახადების შემოღებისა და დაწესების საკითხზე. შესწავლილია როგორც საგადასახადო სფეროში გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის საშუალებები, ასევე პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის საკითხი.

საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების ურთიერთშეჯერებისა და გაანალიზების საფუძველზე საგადასახადო სისტემისა და კანონმდებლობის გაუმჯობესების მიზნით ავტორთა მიერ შემოთავაზებულია გარკვეული სახის რეკომენდაციები.

LEGAL-POLITICAL AND ECONOMIC CHARACTERISTICS OF THE TAX SYSTEM

RESUME

The article discusses political-legal and economic characteristics of tax systems. The focus is on the role of the tax system on the effectiveness of state policy, economy and social status.

In discussing tax relations, the main focus is on the importance of the tax system and the elements. An important part of the article was devoted to the improvement of tax legislation, which analyzed legislative shortcomings.

In considering the political-legal characteristic, the focus is on regulating the competence of the government in the formation of a tax system, in particular the issue of taxation and establishment of taxes. The means of

taxpayers' rights protection in tax sphere as well as direct and indirect taxes are studied.

Some of the recommendations are proposed by the authors to improve the tax system and legislation based on the interpretation and analysis of the Georgian tax system and foreign countries.

* * * *

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სულ უფრო მეტ მნიშვნელობას იძენს ქვეყანაში ბიზნესის განვითარება, საზღვარგარეთიდან რაც შეიძლება მეტი ინვესტიციების მოზიდვა, მენარმეებისათვის ხელსაყრელი და კონკურენტუნარიანი გარემოს შექმნა, რაც ბუნებრივია, პროდუქციის ზრდაზე, ეკონომიკის გაჯანსაღებასა და მოსახლეობის ცხოვრების დონეზე სასიკეთოდ აისახება, ამიტომაც, დღის წესრიგში დგას არსებული საგადასახადო სისტემის სრულყოფა. ისიც აღსანიშნავია, რომ საქართველოში ეკონომიკური და პოლიტიკური პროცესების ცვლილებასთან ერთად საგადასახადო სისტემაც ვითარდებოდა, სახეს იცვლის. ქართული საგადასახადო სისტემის ნიშნები ჯერ კიდევ ფოთალურ საქართველოში გაჩნდა, დღეს კი ჩვენ უკვე საკმაოდ დახვეწილ საგადასახადო კანონმდებლობას ვხვდებით, რომელსაც ყველა ის ძირითადი ნიშან-თვისება ახასიათებს, რაც ქვეყნის სასიცოცხლო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებისთვისაა აუცილებელი.¹

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე მართებულად მიგვაჩნია ე. სოკოლოვის მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ მთავარი ამოცანაა არა მარტო საგადასახადო სისტემის განსაზღვრა, არამედ ის, თუ რა გავლენას ახდენს სახელმწიფოს პოლიტიკაზე, ეკონომიკაზე, სოციალურ მდგომარეობაზე და სხვ.²

უნდა აღინიშნოს, რომ კონსტიტუციური ნორმები განსაზღვრავენ სახელმწიფოს ფინანსურ-სამართლებრივი პოლიტიკის, მათ შორის, საგადასახადო პოლიტიკის რეგულირების საფუძველს. გადასახადები კი სახელმწიფოს მიერ ფინანსურ-სამართლებრივი პოლიტიკის განხორციელების მნიშვნელოვანი საშუალებაა. ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ კონსტიტუციით დადგენილი გადასახადების გადახდის ვალდებულების შესრულება

1 ირაკლი გაბისონია, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო გადახდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო“ თბ, 2013, გვ:94-95

2 См.подпр соколова э. Д. к вопросу о понятии налоговой системы, //Финансовое право, 2011.#1. С.28-31

უზრუნველყოფს სახელმწიფოში ყველა დონის ბიუჯეტის ფორმირებას.³ კანონით დაწესებული გადასახადების გადახდის კონსტიტუციური ვალდებულების შესრულება, ქვეყნის ეკონომიკის შემდგომი სტაბილური განვითარების აუცილებელი წინაპირობაა, ვინაიდან, თვით სახელმწიფოს არსებობა განუყოფლად დაკავშირებული გადასახადებთან.

გადასახადი ნებისმიერი სახელმწიფოს უცილობელი ატრიბუტია⁴, თომა აქვინელის შეხედულებით „გადასახადი-ძარცვის ნებადართული ფორმაა“, სახელმწიფო სწორედ ამ გზით ახორციელებს მთელი რიგი სოციალური სისტემების უზრუნველყოფას⁵ და იკმაყოფილებს ფინანსურ მოთხოვნილებებს, რომლის მეშვეობითაც ეფექტურად ასრულებს ხალხის მიერ მასზე დაკისრებულ ამოცანებს.⁶ გადასახადების მნიშვნელობაზე კარლ მარქსი წერდა რომ „გადასახადი ეს არის მეხუთე ღმერთი კერძო საკუთრებასთან, ოჯახთან, წესრიგთან და რელიგიასთან ერთად“.⁷

როგორც აღვნიშნეთ, საგადასახადო ურთიერთობებზე მსჯელობისას ძირითადი აქცენტი უნდა გავაკეთოთ საგადასახადო სისტემის მნიშვნელობა-სა და ელემენტებზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადების გადახდევინების პრინციპებს, ფორმებს, მეთოდებს, საგადასახადო ორგანოებს, საგადასახადო კონტროლს და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას.⁸ საგადასახადო სისტემა განისაზღვრება სახელმწიფო წყობილების მიხედვით და ასევე სახელმწიფოს შემადგენელი ნაწილების უფლებამოსილებით.⁹ იგი არის მოცემული ქვეყნის საგადასახადო ორგანოების, გადასახადების სახეებისა და საგადასახადო ადმინისტრირების მეთოდების, სახელმწიფოს მიერ ამოსაღები გადასახადების და

მეთოდების ერთობლიობა.¹⁰ უფრო მეტიც, სხვადასხვა ქვეყნებში საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებაზე ზემოქმედებს პოლიტიკური, ეკონომიკური, კულტურული და ფსიქოლოგიური ფაქტორებიც კი.¹¹ ამკარაა, რომ საგადასახადო სისტემის ბუნების განსაზღვრა და მასთან დაკავშირებული საკითხები აქტუალურია გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და სახელმწიფო ინტერესების დაცვისათვის სრულყოფილი სამართლებრივი საფუძვლების შესაქმნელად. საგადასახადო სისტემა შეიძლება წარმოვიდგინოთ, როგორც ცალკეული ელემენტების ერთობლიობა, მათ შორის გადასახადებისა და მოსაკრებლების სისტემა, იგი ფორმირდება საუკუნეების მანძილზე და იცვლება ეკონომიკური მდგომარეობის შესაბამისად.¹²

რაც შეეხება საგადასახადო კანონმდებლობას, იგი წარმოადგენს სხვადასხვა დონით ნორმატიული აქტების ურთიერთდაკავშირებულ ერთობლიობას, რომლებიც შეიცავენ საგადასახადო ნორმებს. თავის მხრივ, კი საგადასახადო ნორმა წარმოადგენს ფორმალურად დადგენილ ქცევის წესს, რომელიც არეგულირებს საგადასახადო სფეროში წარმოშობილ ამა თუ იმ ურთიერთობებს.¹³ ცხადია, სახელმწიფო მისთვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი ინტერესების უზრუნველსაყოფად ადგენს საკანონმდებლო ჩარჩოებს, რომლის მიხედვითაც ფუნქციონირებს ქვეყნის ეკონომიკური სივრცე.¹⁴

ვინაიდან, საგადასახადო კანონმდებლობის სტაბილურობა ბიზნეს-გარემოს სტაბილურობის უმთავრესი წინაპირობაა,¹⁵ საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფის მიზნით მნიშვნელოვანია საგადასახადო კანონმდებლობის დახვეწა, რომელიც ხელს შეუწყობს ქვეყანაში უცხოური ინვესტიციების მოზიდვას, რაც თავის მხრივ, ქვეყნის ეკონომიკური ამაღლების მყარი გარანტი იქნება.

სწორედ ამაზეა საუბარი მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმის გლობალური კონკურენტუნარიანობის 2012-2015 წლების ანგარიშში, რომელშიც ბიზნესის წარმოებაში არსებულ ყველაზე პრობლემატურ ფაქტორებს შორის სახელდება საგადა-

3 ირაკლი გაბისონია, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო“ თბ, 2013, გვ:10

4 გადასახადისაგან თავის არიდება და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის ასოციაცია, თბ, 2012, გვ5.

5 Grundsätze der Steuerepolitik, <https://www.bpd.de/izpb/147061/grundsatzeder-steuerpolitik/p=all>

6 ირაკლი გაბისონია, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბ, 2003, გვ7

7 ევროპული იდეების ისტორია და ქართული კულტურა, გადასახადის იდეა: სიკვდილი, ეშმაკი, თუ მეხუთე ღმერთი? კონსულტაციისა და ტრენინგის ცენტრი Centrer for Training and Consultancy, თბ, 2007 გვ89

8 საქართველოს 2010 წლის საგადასახადო კოდექსი, კოდიფიცირებული ვერსია, მუხლი 2.

9 Бурова А, Налоговое Право, 2-е издание, под редакцией И.А. Цинделиани; Проспект, москва, 2017.ст. 45

10 გონერ ურიდია, საგადასახადო ენციკლოპედია, გამომცემლობა :მერიდიანი“, თბილისი, 2016, გვ310

11 გიორგი ყუფარაძე, საგადასახადო პოლიტიკა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში, (მონოგრაფია), თბ, 2013, გვ:17

12 См.подр соколова э. Д. к вопросу о понятии налоговой системы , //Финансовое право ,2011.#1. С.28-31

13 ზვიად როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბ, 2002, გვ60

14 გადასახადისაგან თავის არიდება და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის ასოციაცია, თბ, 2012, გვ7

15 ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა, კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, თბ, 2012, გვ16.

სახადო რეგულაციები და შემდეგ მოდის გადასახადის განაკვეთები, თუმცა გადასახადის განაკვეთი იმდენად პრობლემური არ არის, რამდენადაც მათი ადმინისტრირების წესები, სტაბილური მაკროეკონომიკური პოლიტიკა სწრაფი და ჯანსაღი ეკონომიკური ზრდის აუცილებელი წინაპირობაა. მაკროეკონომიკური პოლიტიკის ჩარჩოს შემუშავებით კი მთავრობა იღებს ვალდებულებას განახორციელოს სტაბილური მაკროეკონომიკური პოლიტიკა გარე რისკების დასაძლევად.¹⁶

უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის განხილვის პროცესში საწარმოების მონაწილეობა შეზღუდულია. გადამხდელების უმრავლესობას (95%) ბოლო 2 წლის განმავლობაში მონაწილეობა არ მიუღია საგადასახადო კანონმდებლობის განხილვაში. თავის მხრივ, ის გადამხდელები, რომლებიც მონაწილეობდნენ მსგავს პროცესში ძირითადად მსხვილი გადახმდელები წარმოადგენენ უმეტესად ვაჭრობის სფეროში. იქმნება შთაბეჭდილება, რომ განხილვაში მონაწილეობაზე სხვა გადამხდელებს ნაკლებად მიუწვდებოდათ ხელი. თუმცა, აქვე აღსანიშნავია, რომ ეს მდგომარეობა საქართველოსათვის უნიკალურ მოვლენას არ წარმოადგენს. როგორც წესი, მსხვილი ბიზნესი გაცილებით აქტიურადაა ჩართული მსგავს პროცესებში. აღსანიშნავია, რომ ბიზნეს გაერთიანებების წევრობა რაიმე განსაკუთრებულ ეფექტს არ ახდენს კანონმდებლობის განხილვის პროცესში მონაწილეობაზე. კერძოდ, ასოციაციების წევრი 53 კომპანიიდან, მხოლოდ 10-მა განაცხადა, რომ მონაწილეობა მიუღია მსგავს განხილვაში.¹⁷ ასეთ პირობებში, აუცილებელია კანონმდებლის მიერ გათავისებული იქნეს ის გარემოება, რომ რაც, უნდა კარგად იცვლებოდეს საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი ნორმები და მათი უმეტესობა ბიზნესისთვის სასიკეთო იყოს, ხშირი ცვლილებები მაინც არაჯანსაღი პროცესია. ჩვენი აზრით, შესაბამისმა სამსახურებმა უნდა გააცნობიერონ, თუ რამდენი დრო და ფული სჭირდება ბიზნესს იმისთვის, რომ გაეცნოს, გაანალიზოს და შემდეგ გამოყენება დაიწყოს თითოეული ცვლილების.¹⁸

მიუხედავად იმისა, რომ საერთაშორისო დონეზე აღიარებულია საქართველოს ლიბერალური საგადასახადო პოლიტიკა, გადასახადის გადამხდელების დამოკიდებულება საგადასახადო კანონმდებლობის მიმართ უფრო ნეგატიურია, ვიდრე პოზიტი-

ური. აღნიშნულის მიზეზი საგადასახადო კოდექსის ხშირი ცვლილება და ბუნდოვანი ჩანაწერებია, ასევე გადასახადების რაოდენობა და განაკვეთი.¹⁹

ხაზგასმით გვინდა აღვნიშნოთ, რომ საგადასახადო კოდექსის გამარტივება ძირითადად გულისხმობს ისეთ ცვლილებებს, როგორიცაა გარდამავალი დებულებების გაუქმება და ორაზროვანი დებულებების გამარტივება. აღნიშნულზე საუბარია ადრე ჩატარებულ კვლევებშიც, რომლის მიხედვითაც საგადასახადო კოდექსის თითოეულ ძირითად მუხლს ორი ან სამი განსხვავებული ახსნა მოეძებნება, რაც შეცდომების ალბათობას მნიშვნელოვნად ზრდის.²⁰ მოცემული კვლევის შედეგები ადასტურებს, რომ აღნიშნული საკითხი კვლავ პრობლემად რჩება საქართველოში.²¹

სამართალშეფარდების პროცესში პრობლემურია სამართლის ნორმის განმარტების საკითხს. ამასთან დაკავშირებით შესაძლებელია სხვადასხვა მიდგომა, თუმცა, მტკიცება არ სჭირდება იმას, რომ ის სამართლის ნორმის სწორედ გამოყენების ძირითადი პირობაა, რადგან „კანონის ინტერპრეტაცია ნიშნავს კანონის სიტყვათა მნიშვნელობის გაგებას, მაშასადამე, იმ ფაქტობრივი, ღირებულებითი და ჯერარსული წარმოდგენების დადგენას, რასაც კანონის სიტყვები გამოხატავენ“²² სამართლის მოთხოვნები უნდა იყოს მორალურად გამართული. ანუ სამართალი უნდა იზიარებდეს ამა თუ იმ საზოგადოებაში არსებულ საყოველთაოდ მიღებულ შეხედულებებსა და ღირებულებებს. ასეთი სამართლის არსებობას შეუძლია დაარწმუნოს ადამიანი, რომ მისი მოთხოვნები სწორია და ხალხის ინტერესებში შედის. საგადასახადო კოდექსი კარგი მაგალითია, ვინაიდან, თანასწორობის პრინციპიდან გამომდინარე, სამართლიანია, გადაახდევინო პირს გადასახადი იმ შემთხვევაში, როდესაც მის მდგომარეობაში მყოფი სხვა პირი ამ გადასახადს იხდის. ადამიანების შეთანხმების (გადახადონ გადასახადები) მიუხედავად, მხოლოდ კანონს შეუძლია დაადგინოს, რა ოდენობის უნდა იყოს იგი. ამ მხრივ კანონი და მორალური მოსაზრებები ერთმანეთს ემთხვევა და ავსებს.²³

19 ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი “მმართველობა განვითარებისთვის, თბ, 2016, გვ.16

20 დაწვრილებით იხილეთ: საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, 2010.

21 ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი “მმართველობა განვითარებისთვის, თბ, 2016, გვ.12

22 რაინოლდ ციპელიუსი, იურიდიული მოძღვრება, ბეკის გამომცემლობა, მიუნხენი, 2006, გვ.52,

23 ტონო ონორე, მოკლე შესავალი სამართალმცოდნეობაში, ილიას სახელმწიფო უნივერსიტეტი, 2018, თბ, გვ?

რაც შეეხება საგადასახადო სისტემას უნდა აღინიშნოს, რომ „საგადასახადო სისტემა“ როგორც ცნება არსებითად განსხვავდება „გადასახადების სისტემისგან“, უმთავრეს განმასხვავებელ ნიშანს კი წარმოადგენს ის, რომ საგადასახადო სისტემას გააჩნია გარკვეული სახის ეკონომიკური, სამართლებრივი და პოლიტიკური ასპექტები.

საგადასახადო სისტემა არის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი და ეკონომიკური ერთიანობის მქონე ცალკეული გადასახადების ერთობლიობა, ხოლო გადასახადების სისტემის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ერთიანობა გადასახადის სახეებისა და მათი იურიდიული შემადგენლობის ძირითადი ელემენტების დანესების ცენტრალიზებული ნებისა.²⁴

თავის მხრივ, ძალზედ მნიშვნელოვანია საგადასახადო სისტემის ელემენტები, კერძოდ: გადასახადებით დაბეგვრის პრინციპები, გადასახადების დანესების, შეცვლისა და გაუქმების წესი, გადასახადების სისტემა, სხვადასხვა დონის ბიუჯეტებს შორის საგადასახადო შენატანების განაწილების წესი, საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეთა უფლებები და ვალდებულებები, საგადასახადო კონტროლის ფორმები და მეთოდები, საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეთა პასუხისმგებლობა, გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და ინტერესების დაცვის საშუალებები, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის პრობლემების გადაწყვეტისადმი მიდგომები და სხვა.²⁵

უნდა აღვნიშნოთ, რომ საგადასახადო სისტემის პოლიტიკურ-სამართლებრივ მახასიათებელს წარმოადგენს ხელისუფლების კომპეტენციის რეგულირება საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების საქმეში. აღნიშნულთან მიმართებაში მნიშვნელოვანია განვიხილოთ ხელისუფლების წყაროს-ხალხის როლი გადასახადების შემოღებისა და დანესების საკითხში.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის შინაარსი საზოგადოებას ანიჭებს უფლებას თვითონ განსაზღვროს საგადასახადო პოლიტიკა. სწორედ, რომ დემოკრატიულ, სამართლიან, სოციალურ სახელმწიფოში ხალხი რეფერენდუმის გზით წყვეტს და იღებს მათთვის სასიკეთო გადაწყვეტილებებს.²⁶ კონსტიტუციის ზემოთხსენებული დებულების მიზანია განაპირობოს გადასახადებით დაბეგვრის სტაბილურობა, განამტკიცოს გადასახადის გადამხდელის რწმენა სახელმწიფოში სამართლებრივი და ეკონომიკური მდგომარეობის მდგრადობის შესახებ²⁷. საქართველოს ისტორიის ბოლო ათწლეუ-

ლის განმავლობაში სახელმწიფოებრიობის აღმშენებლობის გზაზე ქვეყანაში წარმოიშვა მრავალი პოლიტიკური, სოციალური, ეკონომიკური და სხვა სახის პრობლემები.²⁸ 2011 წლის 1 ივლისს საქართველოს პარლამენტმა მიიღო ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“, რომელშიც ხორციელდება ზემოთხსენებული დებულების კონკრეტიზაცია, კერძოდ, ჩამოთვლილია საქართველოში დღეს მოქმედი გადასახადის სახეები და მითითებულია, რომ „საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივაა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება აგრეთვე გადასახადის სახის მიხედვით არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში ცვლილება.“²⁹

საქართველოს კონსტიტუციასთან ერთად ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ სრულყოფს ეკონომიკურ უფლებებს და თავისუფლებებს.³⁰ მასში განისაზღვრა ქვეყნის ფისკალური წესები. ხარჯების წესების გარდა (რომლითაც საბიუჯეტო ხარჯები მშპ-ის 30%-მდე შეიზღუდა), დაინერგა დაბალანსებული საბიუჯეტო წესი (საბიუჯეტო დეფიციტი 3%-მდე შეიზღუდა), ვალის წესი (სახელმწიფო ვალი მშპ-ის 60%-მდე შეიზღუდა) და შემოსავლების წესი და აიკრძალა რეფერენდუმის გარეშე ნებისმიერი გადასახადის განაკვეთის გაზრდა (აქციზის გარდა) და გადასახადების სახეების დამატება.³¹ სწორედ რომ ამ კანონით საქართველოს მოქალაქენი ადგენენ დღევანდელი და მომავალი თაობების ეკონომიკური უფლებებისა და თავისუფლებების გარანტიებს.

როგორც ვხედავთ, საგადასახადო სფეროში გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის საშუალებები განსაზღვრულია საქართველოს კონსტიტუციით, საგადასახადო კოდექსით და საქართველოს ორგანული კანონით „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“. აღნიშნულ ნორმას ეკონომიკური და პოლიტიკური დატვირთვა გააჩნია, ამასთანავე, იგი განსაზღვრავს საგადასახადო და საბიუჯეტო პოლიტიკის ძირითად პრინციპებს, ანუ სახელმწიფოს უდგენს გარკვეულ შეზღუდვას, რომ-

ბი, „იურისტების სამყარო“ თბ, 2013, გვ.12.

28 ლ. იზორია, დემოკრატიის განვითარება საქართველოში, გამომც. ბონა კაუზა, თბ, 2006, გვ.28.

29 საქართველოს ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ 01/07/2011-ის რედაქცია.

30 საქართველოს ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ პრეამბულა 01/07/2011-ის რედაქცია.

31 საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში, ევროკავშირი საქართველოსთვის, თბ, 2017, გვ.44-46

24 ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბ, 2018, გვ.36

25 იქვე:37

26 ირაკლი გაბისონია, თამარ ბარამია, საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მიზანშეწონილობის ასპექტები, ჟურნალი „იურისტი“ #3, თბ, 2017, გვ. 15

27 ირაკლი გაბისონია, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმე-

ლის დაძლევის გარეშე ვერ განახორციელებს ახალი გადასახადის შემოღებას, ან უკვე არსებული გადასახადის განაკვეთის გაზრდას. ამ პროცესის უფრო დეტალური განერისთვის შეიქმნა ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“. საქართველოს ეკონომიკურ თავისუფლებას სწორედ რომ ეს კანონი განსაზღვრავს და იგი გულისხმობს საქართველოს კონსტიტუციით განსაზღვრული ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლების დაცვის მიზნით საქართველოს მოქალაქეების ეკონომიკური უფლებების და თავისუფლების გარანტიების დადგენას. ეს საკანონმდებლო ნორმა არის გარანტი, რომ ქვეყანაში მოსახლეობის თანხმობის გარეშე მთავრობა გადასახადებს არ გაზრდის³².

საგადასახადო სისტემის დასახასიათებლად ასევე გამოიყენება პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის თანაფარდობა. მოცემული თანაფარდობა დამოკიდებულია ქვეყნის განვითარების დონეზე. ვინაიდან, არაპირდაპირი გადასახადების აკრეფა არ მოითხოვს საგადასახადო აპარატის განვითარებას და გადასახადების გამოანგარიშების დახვეწილ სისტემას.³³ აქვე განსახილველია საგადასახადო ტვირთი, ანუ ეკონომიკური მაჩვენებელი, რომელიც ეკონომიკის სხვადასხვა დონეზე (მაკრო, მიკრო) გამოხატავს გადასახადელი გადასახადებისა და საგადასახადო ბაზის თანაფარდობის სიმძიმეს. მაკროეკონომიკური ასპექტით საგადასახადო ტვირთი შეიძლება იყოს გადასახადების თანხის შეფარდება მთლიან შიდა პროდუქტებთან.³⁴ თავის მხრივ, საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური სიდიდე-ნებისმიერი სახელმწიფოს პრობლემაა. ზოგჯერ, როგორც სპეციალურ, ასევე პუბლიცისტურ ლიტერატურაში ვხვდებით მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ რაც უფრო დაბალია საგადასახადო ტვირთი, მით უფრო დინამიურად ვითარდება სახელმწიფოს ეკონომიკა, რაც ნაკლებია გადასახადები, მით მაღალია ეკონომიკის ზრდის ტემპი.³⁵ აღნიშნულს ამყარებს ამერიკელი ეკონომისტის არტურ ლაფერის შეხედულება, „რაც უფრო მაღალია საგადასახადო განაკვეთები, მით უფრო ძლიერია ინდივიდების მიერ გადასახადების გადახდისგან თავის არიდების მოტივაცია. ადამიანები იმის გამო არ მუშაობენ რომ გადასახადები გადაიხადონ“. საგადასახადო წნეხის, ტვირთის განხილვისას მხედველობაში მისაღებია ის გარემოება, რომ სუბიექტის სურვილი, თავი აარიდოს გადასახადის გადახდას, იზრდება იმისდა მიხედვით, თუ როგორია საგადასახადო წნეხი.

32 ირაკლი გაბისონია, თამარ ბარამია, საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მიზანშეწონილობის ასპექტები, ჟურნალი „იურისტი“ #3, თბ, 2017, გვ.14

33 ზვიად როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბ, 2002, გვ.81

34 გონერ ურიდია, საგადასახადო ენციკლოპედია, გამომცემლობა: მერიდიანი, თბილისი, 2016, გვ.311

35 ზვიად როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბ, 2002, გვ.79

მაგალითად, გერმანიაში საგადასახადო სისტემა ეფუძნება შემდეგ მნიშვნელოვან პრინციპებს: გადასახადები უნდა იყოს შესაძლებლობის მიხედვით მინიმალური; დანახარჯები მათ ამოღებაზე უნდა იყოს ასევე მინიმალური; გადასახადებმა არ შეიძლება წინააღმდეგობა გაუწიოს კონკურენციას; გადასახადები უნდა შეესაბამებოდეს სტრუქტურულ პოლიტიკას; გადასახადები გამიზნულია შემოსავლების სამართლიან განაწილებაზე; საგადასახადო სისტემა უნდა აიგოს ადამიანის პირადი ცხოვრების პატივისცემაზე.³⁶

საგადასახადო პოლიტიკა ფისკალური პოლიტიკის შემადგენელი ნაწილია. საგადასახადო პოლიტიკის მთავარი ამოცანებია შემოსავლების ზრდა და ეკონომიკური და სოციალური მიზნების ადვოკატირება. გადასახადები გამოიყენება სასურველ სოციალურ და ეკონომიკურ მიზნებზე ზეგავლენის მოსახდელად. მაგალითად, მექანიზაციის და ავტომატიზაციის სფეროში ბიზნესის ხელშეწყობის მიზნით მთავრობა უფლებას აძლევს, მოახდინოს ძირითადი კაპიტალის სწრაფი ამორტიზაცია. შობადობის ნახალისების მიზნით, საგადასახადო შეღავათებს იღებს ის ოჯახი, რომელშიც იბადება პირველი და მეოთხე ბავშვი.³⁷

საქართველო განვითარებადი ეკონომიკის მქონე ქვეყანაა. შესაბამისად, კერძო სექტორის განვითარება ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს ამოცანას წარმოადგენს³⁸. ქვეყანაში ძალიან მცირეა მრეწველობით დაკავებული ბიზნესის წილი. კომპანიების დიდი ნაწილი დაკავებულია ვაჭრობით და სერვისით. მიუხედავად ხელისუფლების გაცხადებული სტრატეგიისა, კვლავაც პრობლემად რჩება მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება. მცირე და საშუალო საწარმოების რაოდენობა, მართალია, იზრდება, თუმცა, მათი წვლილი დასაქმების, მთლიანი შიდა პროდუქტისა და საერთო ბრუნვის მაჩვენებლებში ჯერ კიდევ დაბალია.³⁹

ოფიციალური მონაცემებით, საქართველოში საგადასახადო ტვირთი ერთ-ერთი ყველაზე დაბალია. ფორბსის მონაცემებით საქართველო რიგით მეოთხე ადგილზეა გადასახადების სიმცირის მიხედვით. გადასახადებს საქართველოში უფრო მეტად საშუალოდ აღიქვამს 28%, მძიმედ 26% და/ან ძალიან მძიმე ტვირთად 20%-სთვის აღიქმება. მათი ნახევარი ვინც გადასახადების ტვირთს მძიმედ აფასებს, ვაჭრობის სფეროშია მოქცეული. უფრო ზუსტად,

36 Fiscal Incentive Effects of the German Equalization System, Sven Jari Stehn and Annalisa Fedelino, IMF Working Paper, 2009

37 სინგაპური, ესტონეთი, შვეიცარია, სამიზნე მოდელები ქართული ტრანსფორმაციისათვის?, თბ, 2012. გვ. 16

38 ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი „მმართველობა განვითარებისთვის“, თბ, 2016, გვ.7

39 http://geostat.ge/?action=page&p_id=211&lang=geo

კომპანიები გადასახადების სიმძიმეზე საუბრობენ შემდეგ სფეროებში: ტრანსპორტი/ლოჯისტიკა, სასტუმრო და რესტორნები და საკვები პროდუქტების წარმოება⁴⁰.

აქვე უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ მთელი ამ პერიოდის განმავლობაში მთავრობის საგადასახადო პოლიტიკა⁴¹ თანმიმდევრულად იყო მიმართული კერძო სექტორისა და უცხოური ინვესტიციებისთვის მიმზიდველი და სტაბილური საგადასახადო გარემოს შექმნაზე, ასევე, ბიზნესის წამოწყებასა და გაფართოებაზე. ყოველივე ეს ხორციელდებოდა როგორც საგადასახადო სისტემის სიმარტივის, სიცხადის, უნივერსალურობის, სამართლიანობისა და მთლიანობის უზრუნველსაყოფად, ისე გადასახადის განაკვეთების ოპტიმალური დონის დასაწესებლად. ხსენებული საგადასახადო პოლიტიკის მიზნების შესაბამისად, 2008 წელს ისევ განხორციელდა მნიშვნელოვანი ცვლილებები საგადასახადო განაკვეთების დახვეწის მიმართულებით.⁴² 2005 წლიდან კი საქართველოში ახალი საგადასახადო კოდექსი ამოქმედდა, რომლის გაცხადებული მიზანი ლიბერალური საინვესტიციო გარემოს მხარდაჭერაა. ამ მიზნით საქართველოს საგადასახადო კოდექსი უცხოელ და ადგილობრივ ინვესტორებს მნიშვნელოვან შეღავათებს სთავაზობს, პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მიმართ ლიბერალური პოლიტიკის კიდევ ერთი დამატებითი ინსტრუმენტია „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ“ შეთანხმებები, რომლებიც დადებულია ქვეყნის ძირითად სავაჭრო და ეკონომიკურ პარტნიორ ქვეყნებთან. ქვეყანაში ინვესტირების მოცულობის ზრდა და მის მიმართ არსებული ეკონომიკური პოლიტიკის საკითხები ჩვენი ქვეყნის აქტუალურ საკითხთა რიგს მიეკუთვნება.⁴³

უფრო მეტიც, ქვეყნის საგადასახადო კოდექსში ასახული პოლიტიკა ქმნის სტიმულებს დაზოგვისა და ინვესტირებისათვის, ხოლო უცხოელ ინვესტორთათვის შექმნილი დამატებითი შეღავათები ამ უკანასკნელის ზრდის ძირითადი ფაქტორია სხვა თანაბარ პირობებში. მართალია, 2005 წლიდან საქართველოში სახეზე გვაქვს ერთის მხრივ საგა-

დასახადო პოლიტიკის ლიბერალიზაცია, საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესება, ხოლო მეორეს მხრივ ამ პერიოდიდან მოყოლებული ფიქსირდება ინვესტიციების მოცულობის ზრდა. ეკონომიკურ კვლევებში არის აზრთა სხვადასხვაობა იმის თაობაზე თუ რამდენად მნიშვნელოვანი და გადამწყვეტი ფაქტორია საგადასახადო საკითხები ამა თუ იმ ქვეყანაში ინვესტირების მოცულობის ზრდისათვის, ეს განსაკუთრებით ეხება პირდაპირ უცხოურ ინვესტიციებსა და საერთაშორისო კაპიტალის მოზიდვას. აღნიშნულს ქვემოთ ნახსენები ფაქტორთა ნაკრები განაპირობებს.⁴⁴

ჰუმანური განვითარების ინდექსის 75-ე რეიტინგმა დაადასტურა მნიშვნელოვანი პოლიტიკური და ეკონომიკური მოდერნიზაცია 2004-დან 2008 წლამდე პერიოდში, რამაც ხელი შეუწყო მოსახლეობის ცხოვრების დონის მნიშვნელოვან გაუმჯობესებას. ამ პერიოდში ქვეყანამ განიცადა მდგრადი ეკონომიკური ზრდა, რომლის საშუალო წლიურმა მაჩვენებელმა 6.8% შეადგინა.⁴⁵

საერთაშორისო ვაჭრობა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები ჯერ კიდევ წარმოადგენენ ორ ძირითად გზას საერთაშორისო ეკონომიკური ინტეგრაციისათვის⁴⁶ საქართველოში საინვესტიციო გარემოს შეფასებისას მხედველობაში მიიღება გადასახადების გადახდებთან დაკავშირებული პროცედურები. დღემდე გატარებული რეფორმების შედეგად დანერგილი ელექტრონული სერვისები და დაბალი განაკვეთები მნიშვნელოვანია ბიზნესისთვის, თუმცა, კვლავ არსებობს მრავალი საკითხი, რის გამოც ხშირად წარმოიქმნება უთანხმოება კერძო კომპანიებსა და სახელმწიფოს შორის.⁴⁷

უფრო მეტიც, ეკონომიკური ზრდის მიუხედავად, მოსახლეობის მნიშვნელოვანი ნაწილი კვლავაც სიღარიბეში ცხოვრობს.⁴⁸ ეკონომიკური კეთილდღეობა ქვეყანაში არათანაბრადაა განაწილებული.⁴⁹ სი-

44 გიორგი ყუფარაძე, საგადასახადო პოლიტიკა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში, (მონოგრაფია), თბ, 2013, გვ:10

45 ფრანჩესკა გასმანი, გიორგი ბერულავა, მიხეილ თოქმაზიშვილი, ეკონომიკური და სოციალური მონაცვლადობა საქართველოში, გაეროს განვითარების პროგრამა საქართველოში, თბ, 2013, გვ22

46 ნატო ჩადუნელი, ბიზნესის როლი მსოფლიო ეკონომიკის გლობალიზაციაში, თბ, 2013, გვ33

47 საგადასახადო დავების გადანაცვების ეფექტური გზები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის ასოციაცია, თბ, 2012, გვ2

48 ფრანჩესკა გასმანი, გიორგი ბერულავა, მიხეილ თოქმაზიშვილი, ეკონომიკური და სოციალური მონაცვლადობა საქართველოში, გაეროს განვითარების პროგრამა საქართველოში, თბ, 2013, გვ22

49 დაწვრილებით ეკონომიკური და სოციალური ფაქტორების ანალიზი იხილეთ: ფრანჩესკა გასმანი, გიორგი ბერულავა, მიხეილ თოქმაზიშვილი, ეკონომიკური და სოციალური მონაცვლადობა საქართველოში, გაეროს განვითარების პროგრამა საქართველოში, თბ, 2013, გვ21

40 ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი “მმართველობა განვითარებისთვის, თბ, 2016, გვ12

41 სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო ტვირთის განაწილების ღონისძიებათა სისტემა იმ პირების მიმართ, რომლებიც ექვემდებარებიან მოცემული სახელმწიფოს იურისდიქციას. დაწვრილებით იხილეთ: გონერ ურიდია, საგადასახადო ენიციკლოპედია, გამომცემლობა “მერიდიანი”, თბილისი, 2016, გვ307

42 საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში, ევროკავშირი საქართველოსთვის, თბ, 2017, გვ:44-46

43 გიორგი ყუფარაძე, საგადასახადო პოლიტიკა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში, (მონოგრაფია), თბ, 2013, გვ:10

ლარიზის დაძლევა კვლავაც რჩება საქართველოს, როგორც სუვერენული სახელმწიფოს, ერთ-ერთ მთავარ გამოწვევად. 2016 წელს, ყოველი მეშვიდე ოჯახი ქვეყანაში საარსებო მინიმუმზე ნაკლებს მოიხმარდა. ამასთან, 2012-2014 წლებში მნიშვნელოვანი კლების შემდეგ, 2015-2016 წლებში სიღარიბის დონე არსებითად არ შეცვლილა, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ აღნიშნული კლება შეიძლება ეპიზოდურ ხასიათს ატარებდეს და სინამდვილეში არსებობს სიღარიბის მასშტაბის ზრდის სერიოზული რისკი. ვითარებას ართულებს ისიც, რომ 2014-2016 წლებში შეჩერდა ყველაზე მდიდარი და ღარიბი შინამეურნეობების შემოსავლების დონეებს შორის განსხვავების შემცირების ტენდენცია, რომელიც წინა წლებში შეინიშნებოდა. ყოველივე ეს სიღარიბის და უთანაბრობის პრობლემების შემდგომი ეკონომიკურ-სტატისტიკური კვლევისა და სიღარიბის შემსუბუქების უფრო ქმედითი პოლიტიკის გატარების აუცილებლობაზე მეტყველებს.⁵⁰

გასაკვირი არაა, რომ გადასახადების გამო უკმაყოფილება დღემდე აქტუალურ საკითხად რჩება. ექსპერტთა აზრით, განვითარებად ქვეყნებში საგადასახადო სისტემები „არაეფექტიანი“ და „არასამართლიანი“

დღეს, საქართველომ, ევროკავშირთან ასოცირების შეთანხმების ფარგლებში, რომელიც 2014 წელს გაფორმდა, რამდენიმე ვალდებულება იკისრა. უპირველეს ყოვლისა, ქვეყნის კანონმდებლობა უნდა დაუახლოვდეს ევროკავშირის დირექტივებსა და საერთაშორისო იურიდიულ ინსტრუმენტებს.⁵¹ დასავლეთის გამოცდილების გათვალისწინებით, ევროკავშირთან შეთანხმების ფარგლებში საჭიროა საგადასახადო პოლიტიკის ჰარმონიზაცია. პირველ რიგში, საგადასახადო კულტურის განვითარებაა საჭირო, რაც საკმაოდ რთული და ხანგრძლივი პროცესია, რადგან ამის ბევრი ხელშემშლელი ფაქტორი არსებობს. მათ შორის პირველი ადგილი უკავია, მოსახლეობის უნდობლობას სახელმწიფო ორგანოებისა და მათი ფუნქციის მატარებელი თანამდებობების პირების მიმართ, რაც გასული საუკუნის 90-იანი წლების ცნობილი მოვლენების შემდეგ საქართველოში ხელისუფლების არასტაბილურობით იყო გამოწვეული და დღემდე გრძელდება.⁵²

სამწუხაროდ, ეკონომიკის გლობალიზაციის პირობებში არსებული საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობები რთული და არაერთგვაროვანია. აღნიშნული, უპირველეს ყოვლისა, განპირობებული

ლია იმ გარემოებით, რომ გადასახადების დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საერთაშორისო ურთიერთობებში სხვადასხვა სუბიექტები, კერძოდ, სუვერენული სახელმწიფოები, საერთაშორისო ორგანიზაციები, ფიზიკური და იურიდიული პირები, სხვადასხვა სახელმწიფოს კერძო სამართლის სხვა სუბიექტები მონაწილეობენ.⁵³

უფრო მეტიც, თანამედროვე ეკონომიკის გლობალიზაცია, საერთაშორისო ეკონომიკური კავშირების გაფართოება, მრავალმხრივ ოპერაციებში სულ უფრო და უფრო მეტი ქვეყნის მონაწილეობა სახელმწიფოთა საგადასახადო სისტემებში მუდმივად ცვლილებების შეტანის აუცილებლობას იწვევს. სახელმწიფოების საგადასახადო სისტემებში არსებული განსხვავებები ნებისმიერი ქვეყნის, მათ შორის საქართველოს, საგარეო კონკურენტუნარიანობაზე ახდენს ზეგავლენას.⁵⁴

საგადასახადო სისტემის სამართლებრივ-პოლიტიკური და ეკონომიკური მახასიათებლების შემდგომი სრულყოფის მიზნით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია განვიხილოთ უცხო ქვეყნების საგადასახადო სისტემები, რადგან გავერკვეთ საგადასახადო სისტემის განვითარების კანონზომიერებაში.

საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები ყალიბდებოდნენ სხვადასხვა ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური პირობების ზემოქმედებით. გადასახადების სახეებით, მათი სტრუქტურით, აკრეფის საშუალებებით, განაკვეთებით, ხელისუფლების სხვადასხვა დონის ფისკალური უფლებამოსილებით, საგადასახადო ბაზით, გადასახადების მოქმედების სფეროთი, საგადასახადო შეღავათებით საგადასახადო სისტემები არსებითად განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან.⁵⁵

აუცილებელია აღინიშნოს საგადასახადო რეფორმების თანმიმდევრული და ევოლუციური ხასიათი. არც ერთი მათგანი არ განხორციელებულა ერთდროულად. მაგალითად, აშშ-ში რეფორმა განხორციელდა ორ ეტაპად: 1981 და 1986 წლებში.⁵⁶ უნდა აღინიშნოს, რომ ამერიკის საგადასახადო სისტემა მსოფლიოში ცნობილია როგორც ყველაზე რთული საგადასახადო სისტემა. არსებობს გადასახადების სამი დონე: ფედერალური გადასახადები, რომელიც დგინდება ფედერალურ დონეზე. გადასახადი, რომელიც რეგულირდება ცალკეული შტატების მიერ და ქალაქის, ოლქის ან რაიონის ადგილობრივი გადასახადები.⁵⁷

როგორც აღნიშნავს ი.ი. კუჩეროვი, ფედერალური სახელმწიფოს საგადასახადო სისტემის მოწყობას საფუძვლად უდევს ფედერალური გადასახადე-

50 მერაბ კაკულია, ნოდარ კაპანაძე, ლალი ქურხული, ქრონიკული სიღარიბე და შემოსავლების უთანაბრობა საქართველოში, ეკონომიკურ-სტატისტიკური კვლევა, თბ, 2017, გვ:5

51 საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში, ევროკავშირი საქართველოსთვის, თბ, 2017, გვ:44-46

52 ირაკლი გაბისონია, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო“ თბ, 2013, გვ:7-8

53 ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, ნიგნი პირველი, თბ, 2018, გვ:467

54 იქვე

55 ზვიად როგავა, მიხეილ სხიერელი, საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები, გამომცემლობა „ტექნიკური უნივერსიტეტი“ თბ, 2003, გვ7

56 იქვე:8

57 <http://nygeorgians.com/?ts=>

ბი, რომელიც თავიც მხრივ წარმოადგენს სისტემის პრინციპსა და კომპეტენციის დელეგირებას ცენტრალურსა და რეგიონალურ ხელისუფლებას შორის საგადასახადო ურთიერთობების სფეროში.⁵⁸ ფედერალური გადასახადები მიიღება ერთნაირად მთელ ქვეყანაში, ხოლო ადგილობრივი და შტატის გადასახადები შედარებით განსხვავდება ერთმანეთისგან და ზოგან არც არსებობენ. ყველა საკითხით, რომელიც დაკავშირებულია გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებულია Internal Revenue Service (IRS) აშშ-ის საგადასახადო სამსახური.⁵⁹

აღსანიშნავია, რომ ამერიკის უზენაესი სასამართლოს მიერ ფორმულირებულია შტატების უფლებების ზოგიერთი შეზღუდვები გადასახადის დაწესებისას, კერძოდ, შტატს შეუძლია გადასახადები დააწესოს შემდეგი წესების დაცვით: გადასახადი წესდება შტატთან დაკავშირებულ საქმიანობაზე, თანაბრადაა გადანაწილებული, შტატებს შორის არსებული გადასახადები არ ქმნიან დისკრიმინაციულ პირობებს.⁶⁰

გადასახადების მოცულობას განსაზღვრავს არა მარტო განაკვეთის ოდენობა, არამედ გადამხდელთა რეალური შემოსავალი. სხვა მხრივ, ბიზნესის განვითარებისთვის ყველაზე საუკეთესო საგადასახადო კლიმატია ვაიომინგის, სამხრეთ დაკოტას, ალასკის შტატებში, ყველაზე უარესი კი როდ-აილენდის შტატში. მთლიანობაში, ის შტატები, რომლებიც საკუთარი მაცხოვრებლებისთვის მაღალ გადასახადებს აწესებენ, ბიზნესის განვითარების მხრივ რეიტინგში დაბალ ადგილებს იკავებენ. მაგალითისთვის, კონექტიკუტის შტატმა 50 შტატს შორის 37-ე ადგილი, ნიუ-ჯერსიმ 48-ე, მასაჩუსეტსმა 36-ე ადგილი დაიკავა.⁶¹

აშშ-ში შტატებს გააჩნიათ ფართო ავტონომია საგადასახადო სისტემის ცვლილების საკითხში, ამასთან ზოგიერი გადასახადი, როგორცაა მაგალითად კორპორაციული და ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადი პარალელურად განისაზღვრება ფედერაციისა და შტატის დონეზე.⁶²

შტატების მიერ დაწესებულ გადასახადებს შორის ამერიკელების 39 %-მა “შეიძულა” ქონების გადასახადი, 20%-მა საშემოსავლო გადასახადი, გაყიდვებზე დაწესებული გადასახადი 18%-მა. გარდა ამისა, ამერიკელთა 80% თვლის, რომ საგადასახადო

დო ნორმატივები გართულებულია და რეფორმებს საჭიროებს. მიუხედავად ამისა, მთლიანობაში ამერიკის საგადასახადო სისტემა საკმაოდ წარმატებით მოქმედებს. ამ ქვეყნის ეკონომიკის მოცულობა ამჟამად, 13 ტრილიონ დოლარად შეაფასეს, ხოლო ყველა საგადასახადო სტრუქტურის შენახვა და გადასახადების ამოღების პროცესის დაფინანსება წელიწადში საშუალოდ 10 მილიარდი დოლარი ჯდება.⁶³

ამერიკელების საგადასახადო სისტემის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან პრობლემას რთული საგადასახადო კანონმდებლობა წარმოადგენს. მიჩიგანის უნივერსიტეტთან არსებული საგადასახადო პოლიტიკის კვლევითი სამმართველო იუნყება: „ყოველ წელს აშშ-ში გადამხდელს სამ მილიარდზე მეტი საათი ეხარჯებათ თავიანთი საშემოსავლო დეკლარაციების შევსებაზე... დრო და ფული, რომელიც აშშ-ში საშემოსავლო გადასახადების გადამხდელს (დეკლარაციების შევსებაზე) მისდით, ყოველწლიურად 100 მილიარდ დოლარს შეადგენს, რაც ამოღებული გადასახადების თითქმის 10 პროცენტის ტოლია. ის, რომ საგადასახადო კანონების დაცვის გამო უზარმაზარი თანხა იკარგება, საშემოსავლო გადასახადთან დაკავშირებული უსაშველოდ რთული კანონმდებლობის შედეგია.“⁶⁴ Urban Institute-ს გამოკვლევის შედეგად დადგინდა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის ზედმეტად გართულების გამო გადამხდელისთვის გადასახადის მოცულობა (ღირებულება) იზრდება. ისინი იძულებულნი არიან სპეციალისტებს დამატებითი თანხები გადაუხადონ. ამ დროს მცირდება საგადასახადო სისტემისადმი ნდობის ხარისხი. ამერიკელ მოქალაქეებს ეჭვი შეაქვთ ამ სისტემის სამართლიანობასა და გამჭვირვალებაში. საბოლოო ჯამში, ამგვარი სიტუაცია სახელმწიფო სტრუქტურების მუშაობას ძალზე ართულებს.⁶⁵

აშშ-ის საგადასახადო სისტემაც პროგრესიულია, დაუბეგრავი მინიმუმისა და გამოქვითვების ჩათვლით. ამასთან, გადახდა ხდება, როგორც ინდივიდის შემოსავლების მიხედვით, ასევე სურვილის შესაბამისად ოჯახის შემოსავლების მიხედვით. ფიზიკური პირის ან ოჯახის ერთობლივ შემოსავალს აკლდება მის მისაღებად გაწეული ხარჯები და სხვადასხვა გამოქვითვები. კერძოდ, ერთობლივ შემოსავალში შედის ხელფასი, პენსია, დახმარება, ფასიანი ქაღალდებიდან შემოსავალი, ქონების რეალიზაციიდან შემოსავალი. გამოქვითვას ექვემდებარება: დაუბეგრავი მინიმუმი, შენატანები საქველმოქმედო ფონდებში, სამედიცინო ხარჯები და სხვა.⁶⁶

63 იქვე

64 გადასახადები „ცივილიზებული საზოგადოების“ საფასური? <https://wol.jw.org/ka/wol/d/r20/lp-ge/102003882>

65 <https://www.urban.org/policy-centers/cross-center-initiatives/tax-policy-and-charities>

66 გონერ ურიდია, საშემოსავლო გადასახადის მოდელის საკითხისათვის #10(154), 2012, <http://aaf.ge/index>

58 Кучеров И. И. налоговое право заруужны стран М Юринфор, 2003, 113

59 აშშ-ს საგადასახადო სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი: <https://www.irs.gov/individuals/get-transcript>

60 Килинкарое Е. В. Налоговое право для заруужных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры М. Юрайт, 2014, с41

61 ვეფხია სამსონიძე, ამერიკული გადასახადები №7(91), 2007, თბ, <http://www.aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=0&rubr=10&mas=968>

62 См.подр соколова э д к вопросу о понииии налоговой системы, //Финансовое право, 2011. #1. С.28-31

ნიგნის «დიქტატურისა და დემოკრატიის ეკონომიკური ფესვები» ავტორები დერონ აჩემოლუ და ჯეიმს მორისონი მიიჩნევენ, რომ სახელმწიფოები, რომელთა მაცხოვრებლები მაღალ გადასახადებს იხდიან, გამოირჩევიან დემოკრატიული და პოლიტიკური თავისუფლების მაღალი დონით. ნაწილობრივ, ეს იმით აიხსნება, რომ თუკი ადამიანი თვლის, რომ საკუთარი საგადასახადო შენატანები მაღალ დონეს აღწევს, ის უფრო დაინტერესებული, შეამომნმოს როგორ ხარჯავს სახელმწიფო ამ ფულს. სხვა მხრივ, დიქტატურის მქონე სახელმწიფოები დრაკონულ გადასახადებს იყენებენ. განსხვავება იმაში მდგომარეობს, რომ დემოკრატიის პირობებში ძირითადი საგადასახადო ტვირთი მოდის მრავალრიცხოვან, ძლიერ საშუალო კლასზე, ხოლო დიქტატურის დროს ამ ტვირთს ზიდავს ყველაზე ღარიბი, ან ყველაზე მდიდარი მოქალაქეები.⁶⁷

რაც შეეხება ჩინეთს, იგი უნიტარული სახელმწიფოა და ამიტომაც მას გააჩნია ორ დონიანი გადასახადებისა და მოსაკრებლების სისტემა. სახელმწიფო და ადგილობრივი. ჩინეთის განსაკუთრებულობა მდგომარეობს სწორედ ამ სისტემაში პრინციპით „ერთი სახელმწიფო ორი სისტემა“.⁶⁸

ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკაში საგადასახადო სისტემას არეგულირებს 1500-მდე ნორმატიული აქტი, რომელიც მიღებულია ფინანსთა სამინისტროსა და სახელმწიფოს ცენტრალური საგადასახადო სამმართველოს მიერ.⁶⁹ ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკის ერთ-ერთ ძირითად გადასახადს საწარმოთა და ორგანიზაციათა მოგების გადასახადი წარმოადგენს. იგი შედგება ორი დამოუკიდებელი ნაწილისაგან. საერთო-სახელმწიფოებრივი მოგების გადასახადის განაკვეთი 30%-ს, ხოლო ადგილობრივი მოგების გადასახადის განაკვეთი - 3%-ს შეადგენს. სპეციალურ ეკონომიკურ ზონებში გამოიყენება 15%-იანი განაკვეთი.⁷⁰

მისასალმებელია ის ფაქტი, რომ ჩინეთში დღეს-ღამე დარბუნების სისტემა გამოიყენება საგადასახადო პოლიტიკის ინსტრუმენტად, მთავრობა ახდენს ექსპორტიორებისას დღეს-ღამე მთლიანადაც დარბუნების შესაძლებლობას იმ საქმიანობაზე, რომლებზეც განზრახული აქ გაუწიოს სტიმულირება და არ უბრუნებს იმათ საქმიანობის სფეროებს, რომელიც არ შედის მის ინტერესებში.⁷¹

php?menu=1&jurn=154&rubr=3&mas=1501

67 <http://www.aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=0&rubr=10&mas=968>

68 Шепенко Р.А. Налоговое право Китая Источники и субъекты: М. Статут, 2004, С. 20-21

69 СМ Баженова веденте бизнеса в Китае правовые аспекты Вып 1 обзор правового среды для бизнеса 2015,

70 ზვიად როგავა, მიხეილ სხიერელი, საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები, გამომცემლობა „ტექნიკური უნივერსიტეტი“ თბ, 2003, გვ.174

71 Brys B. et al. (2013), “tax policy and tax reform in the people’s republic of China” oecd taxation working papers,

რაც შეეხება იაპონიის საგადასახადო სისტემას, იგი მიმართულია დაბალშემოსავლიანი მოსახლეობის სოციალური დაცვის კუთხით. პროგრესიული გადასახადის განაკვეთები არის 10-დან 50 პროცენტამდე, ხოლო დაბეგვრის სუბიექტს 4 ტიპის ოჯახი წარმოადგენს. ესენია: უცოლოები, უშვილო მეუღლეები, ოჯახი ერთი შვილით და ოჯახი ორი და მეტი შვილით. დაუბეგრავი მინიმუმი ბავშვიან ოჯახებზე შეადგენს 15400 აშშ დოლარს, ხოლო უცოლოებსა და უშვილოებზე - 7700 აშშ დოლარს. სხვა საგადასახადო შეღავათებთან ერთად საშემოსავლო გადასახადის ეს სისტემა ქმნის საშუალოდ 5,8%-იან საშემოსავლო გადასახადის სისტემას, რომლის საფუძველზეც ამ გადასახადისაგან საერთოდ თავისუფლდება შვიდი დასაქმებული იაპონელიდან - ერთი.⁷²

საინტერესოა შვედეთის საშემოსავლო გადასახადის სისტემა. შვედეთში დაბალშემოსავლიანები იხდიან ნაკლებს, ბიუჯეტიდან ლეზულობენ მეტს, ხოლო მაღალშემოსავლიანებს ბიუჯეტში შეაქვთ მნიშვნელოვანი თანხები. აქაც მოქმედებს საშემოსავლო გადასახადის პროგრესიული სისტემა დაუბეგრავი მინიმუმისა და გამოქვითვების სქემით. ამასთან, რაც ყველაზე საინტერესოა ჩვენი დაბეგვრის სისტემასთან შედარებით შვედეთში ყველა მოქალაქეს აქვს საკუთარი ანგარიშსწორების ანგარიში (პირადი ბარათივით), რომელზეც აღირიცხება მოქალაქის მიერ გადახდილი გადასახადები და ბიუჯეტიდან მიღებული (დაბრუნებული) თანხები. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს ხელი მიუწვდება პირის ყველა შემოსავლის წყაროსთან და შესაბამისად, საგადასახადო დეკლარაციის შევსებას და გადასახადების გამოანგარიშებას ახორციელებს საგადასახადო ორგანო. გადასახადის გადახდელი მხოლოდ ხელმოწერით ამოწმებს მას.⁷³

უნდა აღინიშნოს, რომ ევროპის თითქმის ყველა სახელმწიფოში მოქმედებს დაბეგვრის პროგრესული მრავალსაფეხურიანი სისტემა, რომელიც ჰარმონიზებულია დაუბეგრავი მინიმუმისა და სოციალური ხარჯების გამოქვითვების სისტემასთან. ამასთან, პროგრესული გადასახადის შემოღების დროს მნიშვნელოვანია გადასახადების ფისკალური და სოციალური სამართლიანობის ფუნქციების შეთანასწორება (მაღალშემოსავლიანი პირები იხდიან მეტს აბსოლუტური ოდენობის თვალსაზრისით). ამ შემთხვევაში, დაბალშემოსავლიანი მოსახლეობის დაუბეგრაობა ხელს უწყობს გადახდის უნარიანი მოთხოვნის ზრდას და შესაბამისად, ეკონომიკის

no. 18, oecd publishing // <http://dx.doi.org/10.1787/5k3014dlmnzwen.C.54>.

72 გონერ ურიდია, საშემოსავლო გადასახადის მოდელის საკითხისათვის #10(154), 2012, <http://aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=154&rubr=3&mas=1501>

73 გონერ ურიდია, საშემოსავლო გადასახადის მოდელის საკითხისათვის #10(154), 2012, <http://aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=154&rubr=3&mas=1501>

ზრდას. ვინაიდან ასეთი თანხები პირდაპირ ფულის მიმოქცევის არხებში გადადის.⁷⁴

პროგრესული საგადასახადო სისტემები მოქმედებს სკანდინავიაში, საფრანგეთში, ჩინეთში და კიდევ ბევრ ქვეყანაში. მაგალითად, გერმანიაში ყველა ის პირი, ვისი წლიური შემოსავალიც წელიწადში 8130 ევროზე ნაკლებია, საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება. ბევრ ქვეყანაში პროგრესული გადასახადით იბეგრება მოგება, უძრავი ქონება, ფუფუნების ძვირადღირებულ ნივთები და ა.შ.⁷⁵

მნიშვნელოვანია აღვნიშნოთ, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფა განვითარების ნებისმიერ საფეხურზე მყოფი სახელმწიფოს უმთავრესი ამოცანაა. დღესდღეობით არ არსებობს მსოფლიოში სახელმწიფო, სადაც მუდმივად არ დაობდნენ საგადასახადო პოლიტიკის თაობაზე. აღნიშნული განპირობებულია იმით, რომ საგადასახადო სისტემა უნდა ესადაგებოდეს ქვეყნის რეალურ ეკონომიკურ მდგომარეობას და ადეკვატურად უნდა შეესაბამებოდეს მიმდინარე ეკონომიკურ პროცესებს. გამომდინარე აქედან, საგადასახადო კანონმდებლობა მუდმივ ცვალებადობასა და სრულყოფას უნდა განიცდიდეს.⁷⁶

არსებული სტატისტიკის თანახმად, საქართველოში სოციალური უთანასწორობა თითქმის ყოველწლიურად იზრდება. საქსტატის მონაცემებით, 2016 წელს „ჯინის“ კოეფიციენტი 40 ნიშნულს მიაღწია. ყოფილი საბჭოთა კავშირის ქვეყნებიდან საქართველოზე უარესი მაჩვენებელი მხოლოდ რუსეთს აქვს. იმავე 2016 წლის მონაცემებით, საქართველოს მოსახლეობის 21% სიღარიბის ზღვარს ქვემოთ ცხოვრობს.⁷⁷

მიგვაჩნია, რომ საშემოსავლო გადასახადის პროგრესული სისტემის შემოღება გამოიწვევს შესაბამის მასტიმულირებელ მაკროეკონომიკურ შედეგებს. კერძოდ, დაბალშემოსავლიანი მოსახლეობის მაღალი გადასახადებით არ დაბეგვრა ხელს შეუწყობს გადახდისუნარიანი მოთხოვნის ზრდას, სტაბილური მაკროეკონომიკური პოლიტიკა სწრაფი და ჯანსაღი ეკონომიკური ზრდის აუცილებელი წინაპირობაა.

საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების ანალიზმა გვიჩვენა რომ საქართველოსთვის, რომელიც ფაქტობრივად წარმოადგენს განვითარებად ქვეყანას სიღარიბის ზღვარს ქვემოთ მყოფი მოსახლეობის დიდი ხვედრითი წილით, მიზანშეწონილია პროგრესული ხასიათის გადასახადების ფართოდ გამოყენება და ამ სფეროში მაღალგანვითარებული,

ცივილიზებული სახელმწიფოების მდიდარი გამოცდილების გათვალისწინება.

საქართველოს საგადასახადო გარემო კომპლექსურია და სწრაფად ცვალებადი, რაც უარყოფით გავლენას ახდენს ქვეყნის განვითარებასა და სტაბილურობაზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე მოქნილი, სამართლიანი და სრულყოფილი საგადასახადო სისტემის შესაქმნელად აუცილებელია დაბეგვრის პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების ოპტიმალური შეთანაწყობა, რაც ჩვენი აზრით პროგრესული საგადასახადო დაბეგვრის შკალის შემოღებით მიიღწევა. როდესაც საუბარია სოციალური მხარდაჭერის რეალიზებაზე უპირველეს ყოვლისა საჭიროა სახელმწიფომ გაითავისოს იმ ქვეყნების საგადასახადო სისტემა, რომელშიც ძირითადი აქცენტი გაკეთებულია დიფერენცირებული დაბეგვრის გზით, საშემოსავლო გადასახადის პროგრესული განაკვეთის დანესებაზე, სხვადასხვა სოციალური ჯგუფების შემოსავლების გამოთანაბრებაზე, აღნიშნული კი თავის მხრივ ხელს შეუწყობს საგადასახადო სფეროში თანასწორობისა და სამართლიანობის პრინციპის დაცვას.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს 1995 წლის კონსტიტუცია-არსებული მდგომარეობით;
2. საქართველოს 2010 წლის საგადასახადო კოდექსი, კოდიფიცირებული ვერსია;
3. საქართველოს 2011 წლის ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“;
4. ირაკლი გაბისონია, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო“ თბ, 2013;
5. ირაკლი გაბისონია, ჯემალ გაბელია, საგადასახადო დანაშაულებრივი ქმედებათა კვალიფიკაციის პრობლემა, ჟურნალი „იურისტი“ #1, 2016;
6. ირაკლი გაბისონია, თამარ ბარამია, საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მიზანშეწონილობის ასპექტები, ჟურნალი „იურისტი“ #3, თბ, 2017;
7. ტონო ონორე, მოკლე შესავალი სამართალმცოდნეობაში, ილიას სახელმწიფო უნივერსიტეტი, თბ, 2018,;
8. მერაბ კაკულია, ნოდარ კაპანაძე, ლალი ქურხული, ქრონიკული სიღარიბე და შემოსავლების უთანაბრობა საქართველოში, ეკონომიკურ-სტატისტიკური კვლევა, თბ, 2017;
9. გადასახადისაგან თავის არიდება და სისხლის-სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის ასოციაცია, თბ, 2012;
10. ევროპული იდეების ისტორია და ქართული კულტურა, გადასახადის იდეა: სიკვდილი, ეშმაკი, თუ მეხუთე ღმერთი? კონსულტაციისა და ტრენინგის ცენტრი Centrer for Training and Conultancy, თბ, 2007;
11. ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონ-

74 იქვე

75 <https://m2b.ge/post/179926-gadasaxadebi-da-socialuri-mdgomareoba-saqartvelosi>

76 ირაკლი გაბისონია, ჯემალ გაბელია, საგადასახადო დანაშაულებრივი ქმედებათა კვალიფიკაციის პრობლემა, ჟურნალი „იურისტი“ #1, 2016, გვ:59

77 <https://m2b.ge/post/179926-gadasaxadebi-da-socialuri-mdgomareoba-saqartvelosi>

მდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა, კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, თბ, 2012;

12. გიორგი ყუფარაძე, საგადასახადო პოლიტიკა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში, (მონოგრაფია), თბ, 2013;

13. გონერ ურიდია, საგადასახადო ენციკლოპედია, გამომცემლობა „მერიდიანი“, თბილისი, 2016;

14. საქართველოს ფისკალური პოლიტიკა და მართვა და მისი თავსებადობა ევროკავშირის პრაქტიკასთან, თბ, 2016;

15. ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი „მმართველობა განვითარებისთვის“, თბ, 2016;

16. რაინოლდ ციპელიუსი, იურიდიული მოძღვრება, ბეკის გამომცემლობა, მიუნხენი, 2006;

17. ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბ, 2018;

18. ზვიად როგავა, მიხეილ სხიერელი, საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები, გამომცემლობა „ტექნიკური უნივერსიტეტი“ თბ, 2003;

19. ზვიად როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბ, 2002;

20. საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში, ევროკავშირი საქართველოსთვის, თბ, 2017;

21. ლ. იზორია, დემოკრატიის განვითარება საქართველოში, გამომც. ბონა კაუზა, თბ, 2006;

22. ფრანჩესკა გასმანი, გიორგი ბერულავა, მიხეილ თოქმაზიშვილი, ეკონომიკური და სოციალური მონეყვლადობა საქართველოში, გაეროს განვითარების პროგრამა საქართველოში, თბ, 2013;

23. ნატო ჩადუნელი, ბიზნესის როლი მსოფლიო ეკონომიკის გლობალიზაციაში, თბ, 2013;

24. საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური გზები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის ასოციაცია, თბ, 2012;

25. საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში, ევროკავშირი საქართველოსთვის, თბ, 2017;

26. სინგაპური, ესტონეთი, შვეიცარია, სამიზნე მოდელები ქართული ტრანსფორმაციისათვის?, თბ, 2012;

27. ვეფხია სამსონიძე, ამერიკული გადასახადები №7(91), 2007, თბ, <http://www.aaf.ge/index.php?m>

[enu=1&jurn=0&rubr=10&mas=968](http://www.aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=0&rubr=10&mas=968);

28. გონერ ურიდია, საშემოსავლო გადასახადის მოდელის საკითხისათვის #10(154), 2012, <http://aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=154&rubr=3&mas=1501>;

29. გადასახადები „ცივილიზებული საზოგადოების“ საფასური? <https://wol.jw.org/ka/wol/d/r20/lp-ge/102003882>;

30. როდრიონ ქორჩილავა, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ-ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია, თბილისი, 2014;

31. Grundsätze der Steuerepolitik, <https://www.bpd.de/izpb/147061/grundsatzeder-steuerpolitik/p=all>;

32. Fiscal Incentive Effects of the German Equalization System, Sven Jari Stehn and Annalisa Fedelino, IMF Working Paper, 2009;

33. Бурова А, Налоговое Право, 2-е издание, под редакцией И.А. Цинделиани; Проспект, москва, 2017. См.подр соколова э д к вопросу о понятии налоговой системы, //Финансовое право ,2011.#1;

34. Шепенко Р.А. Налоговое право китая Источником и субъекты: М. Статут, 2004;

35. СМ Баженова веденте бизнеса в китае правовые аспекты Вып 1 обзор провови среды для бизнеса 2015;

36. Килинкарлова Е. В. Налоговое право для зарувежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры М. Юрайт.2014;

37. Brys B. et al. (2013), “tax polici and tax reform in the people’s republic of chaina” oecd taxation working papers, no. 18, oecd publishing // [Http://dx.doi.org/10.1787/5k3014dlnznwz](http://dx.doi.org/10.1787/5k3014dlnznwz);

38. Кучеров И. И. налоговое право зарувежны стран М Юринфор, 2003.

39. См.подр соколова э д к вопросу о понятии налоговой системы, //Финансовое право ,2011.#1.

40. აშშ-ს საგადასახადო სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი: <https://www.irs.gov/individuals/get-transcript>.

41. <https://www.urban.org/policy-centers/cross-center-initiatives/tax-policy-and-charities>.

42. <http://www.aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=0&rubr=10&mas=968>.

43. <http://nygeorgians.com/?ts>.

44. <https://m2b.ge/post/179926-gadasaxadebi-da-socialuri-mdgomareoba-saqartvelosi>.