

# საგადასახადო სისტემა, როგორც საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელების ინსტრუმენტი

თამთა ქორიძე  
სტუ დოქტორანტი

## შესავალი

თანამედროვე სახელმწიფოების ერთ-ერთ უპირველეს მიზანს მათი ქვეყნების ეკონომიკური სიძლიერე წარმოადგენს. სახელმწიფო ეკონომიკა მეტად კომპლექსურია. ეკონომიკურ პოლიტიკას ბევრი ამოცანა აქვს გადასაჭრელი. ეკონომიკურ პოლიტიკაში კი ერთ-ერთი განსაკუთრებული ადგილი უჭირავს საგადასახადო პოლიტიკას, რომელიც ქვეყნის მთლიანი პოლიტიკის განუყოფელი ნაწილია. თავის მხრივ, სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის ერთ-ერთ მთავარ ამოცანას საგადასახადო დაბეგვრის რაციონალური სისტემის უზრუნველყოფა წარმოადგენს.

საკითხის ამგვარი ფორმულირება გვაძლევს გარდაუვალ აუცილებლობას გამოვყოთ საგადასახადო პოლიტიკის სპეციფიკური ნიშნები და ის ფუნდამენტური პრინციპები, რომლებიც საფუძვლად უნდა დაედოს ეფექტურ საგადასახადო სისტემას, როგორც საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელების მთავარ ინსტრუმენტს. მიზანმიმართული პროგრესის მისაღწევად გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს სწორ საგადასახადო პოლიტიკას და მასთან უშუალო კავშირში მყოფ საგადასახადო სისტემას, მათი ფორმირების და სრულყოფის საკითხებს.

დასახული მიზნის განსახორციელებლად აუცილებელია საგადასახადო პოლიტიკის შემადგენლის თეორიული გააზრება. აქვე უნდა ავღნიშნოთ, რომ ქართულ ეკონომიკურ ლიტერატურაში საგადასახადო პოლიტიკის კონცეპტუალური საკითხების თეორიული დამუშავების სიღრმე, საგადასახადო ტერმინების მიმართულებით არასაკმარისია. ამიტომ, საკითხის სრულად აღსაქმელად პრაქტიკულ აუცილებლობას წარმოადგენს გარკვეული ტერმინების განსაზღვრებების კონკრეტიზაცია, საგადასახადო კატეგორიების და ტერმინების სისტემაში მათი ადგილის და

მნიშვნელობის განსაზღვრა.

**საკვანძო სიტყვები:** გადასახადები, საგადასახადო სისტემა, საგადასახადო პოლიტიკა, საგადასახადო დაბეგვრა, ეკონომიკა.

### **ძირითადი ტექსტი**

სიტყვა პოლიტიკა ქართულ ენაში ნიშნავს - „სახელმწიფო ხელისუფლების მოღვაწეობას შინასახელმწიფოებრივი მართვის და საერთაშორისო ურთიერთობების დარგში“. საგადასახადო სფეროში, ტერმინი — „საგადასახადო პოლიტიკა“ გულისხმობს - „საგადასახადო მართვის ხელოვნებას“, სადაც მართვის სუბიექტი გახლავთ სახელმწიფო, ხოლო ობიექტი - გადასახადები და საგადასახადო სისტემა.(1)

აუცილებელია განვასხვავოთ ორი ტერმინი — პოლიტიკა საგადასახადო სფეროში და საგადასახადო პოლიტიკა. პოლიტიკა საგადასახადო სფეროში, შედარებით ვიწრო ცნებაა და მოიაზრებს სახელმწიფო ხელისუფლების საქმიანობას სხვადასხვა გადასახადების ელემენტების ფორმირების საქმეში. სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკაში კი იგულისხმება ხელისუფლების საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება სახელმწიფოს ზოგადი ეკონომიკური სტრატეგიის ფარგლებში და რომლის მიზანიც არის საგადასახადო დაბეგვრის საკითხების კომპლექსური გადანყვეტა მოცემულ ეტაპზე, სახელმწიფო ინტერესებისა და მიზნების გათვალისწინებით(2). აღნიშნული განსაზღვრებიდან შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ საგადასახადო პოლიტიკის საქმიანობის სფერო მოიცავს არა მხოლოდ გადასახადების ცალკეული ელემენტების მართვას, არამედ მისი საქმიანობის დიაპაზონი ბევრად უფრო ფართოა და მასში შედის: საგადასახადო დაბეგვრა, საგადასახადო ურთიერთობების ჰარმონიზება, საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფა, საგადასახადო ადმინისტრირების უზრუნველყოფა და ა.შ..

საგადასახადო პოლიტიკა გულისხმობს კონკრეტული გეგმის შემუშავებას, მის ასამოქმედებლად განსაზღვრული რესურსების არსებობას, ბოლოს კი მიზანმიმართულ ქმედებებს გეგმის განსახორციელებლად და საბოლოო მიზნის მისაღწევად.

საგადასახადო პოლიტიკის გრძელვადიან კურსს განსაზღვრავს ქვეყნის წინაშე არსებული საგადასახადო სტრატეგია, რომელიც პრაქტიკაში ქვეყნის საგადასახადო სისტემის განვითარების კონცეფციის შექმნისა და განხორციელების მსხვილმასშტაბიან ამოცანას წარმოადგენს. მისი რეალიზება ხდება საგადასახადო ტაქტიკის მეშვეობით. საგადასახადო ტაქტიკა მოიცავს კონკრეტულს ეტაპზე არსებული მიზნების განხორციელების გეგმას, რომლებიც შესაძლოა მიღწეული იქნას საგადასახადო მექანიზმის ელემენტების ცვლილებით. გამომდინარე აქედან საგადასახადო პოლიტიკის სტრატეგია და ტაქტიკა მჭიდროდ უკავშირდება ერთმანეთს.

სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკის პრაქტიკაში განხორციელება დამოკიდებულია ქვეყნის საგადასახადო პოტენციალზე და მისი რეალიზების ხარისხზე. საგადასახადო პოტენციალის რაოდენობრივი დათვლა მნიშვნელოვან პრობლემას წარმოადგენს, რადგან აღნიშნული მაჩვენებლის მიმართ არ არსებობს ერთიანი მეთოდოლოგიური მიდგომა. ამიტომ უნდა დავესვსოთ განვითარებული ქვეყნების პრაქტიკას, რომლის მიხედვით ქვეყნის საგადასახადო პოტენციალი წარმოადგენს მოცემული რეგიონის საბიუჯეტო შემოსავლების რესურსს, ანუ საგადასახადო შემოსავლების სავარაუდო მოცულობას, რომელიც რეგიონმა უნდა მიიღოს საგადასახადო ბაზის გათვალისწინებით არსებული, ან საპროგნოზო საგადასახადო განაკვეთების პირობებში.(3)

ცალკე გამოყოფას მოითხოვს საგადასახადო მენეჯმენტის ცნება, რომელიც თითქმის არ გვხვდება ეკონომიკურ ლიტერატურაში, მაგრამ პრაქტიკაში აუცილებელია მისი არსებობა, რადგან წარმოადგენელია საგადასახადო საქმიანობის დაგეგმვა საგადასახადო მენეჯმენტის გარეშე.

ეკონომიკურ ლიტერატურაში დაგროვილი თეორიული ცოდნის და პრაქტიკული გამოცდილების საფუძველზე შეგვიძლია გამოვყოთ სპეციფიკური ნიშნები, რომელიც ახასიათებს საგადასახადო პოლიტიკას:

✓ სახელმწიფო და ადგილობრივი ხელისუფლების ღონისძიებათა სისტემა;

- ✓ სახელმწიფოს ეკონომიკური სტრატეგიის შემადგენელი ნაწილი;

- ✓ სახელმწიფოს რეგულირების ეკონომიკურ-სამართლებრივი შინაარსის კონკრეტული ნაწილი;

- ✓ საგადასახადო დაბეგვრის საკითხების კომპლექსური გადანყვეტა;

- ✓ სახელმწიფოს მიზნებისა და ისტორიული ინტერესების გათვალისწინების გარდაუვალი აუცილებლობა.

საბოლოო ჯამში შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ საგადასახადო პოლიტიკა ეს არის სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმმართველობის ხელისუფლების ღონისძიებათა სისტემა, რომელიც ატარებს იმპერატიულ ხასიათს, წარმოადგენს სახელმწიფოს ეკონომიკური სტრატეგიის შემადგენელ ნაწილს და გულისხმობს საგადასახადო დაბეგვრის საკითხების კომპლექსურ გადანყვეტას კონკრეტული სახელმწიფოს მიზნების და ისტორიულად დამკვიდრებული ინტერესების გათვალისწინებით.

თეორიული ასპექტები სრულად გასაგებია, თუმცა გადასახადების არსი, ფუნქცია და როლი რეალიზდება სახელმწიფოს პრაქტიკულ საქმიანობაში, რომელიც დაკავშირებულია ისეთ ცნებასთან როგორიც არის: საგადასახადო სისტემა, რომელიც წარმოადგენს აღმასრულებელ საგადასახადო ინსტრუმენტს. ამ ინსტრუმენტის გარეშე საგადასახადო პოლიტიკა დამოუკიდებლად აღებული წარმოადგენს აბსტრაქტულ კატეგორიას, რომელსაც განვითარება შესაძლოა მოეპოვებინა მხოლოდ თეორიულ მსჯელობებში.

საგადასახადო სისტემა საგადასახადო პოლიტიკასთან მიმართებაში ასრულებს მთავარი ინსტრუმენტის დანიშნულებას. მასში შემავალი საგადასახადო სტრუქტურები ახორციელებენ საგადასახადო პროცესების ორგანიზაციულ-ფინანსურ მართვას, რის შედეგადაც ქმედებაში მოდის ძირითადი ფუნქცია - საგადასახადო შემოსავლების მიღების მიზნით საგადასახადო ურთიერთობების სისტემური მიზეზ-შედეგობრივი კავშირის უზრუნველყოფის სახით.

საგადასახადო სისტემის საყოველთაო განსაზღვრების ჩამო-

ყალიბება ვერ ხერხდება, რადგან მეცნიერ-ეკონომისტთა შეხედულებები ამ ტერმინის გარშემო განსხვავებულია. თუმცა ერთი რამ ცხადია, ეფექტური საგადასახადო პოლიტიკა მოითხოვს მისი განხორციელებისთვის აუცილებელ საგადასახადო მექანიზმს, რომელიც უზრუნველყოფს გადასახადების ფისკალური, მარეგულირებელი და საკონტროლო ფუნქციების შესრულებას. საგადასახადო სისტემა სწორედ ამ ფუნქციების შესრულებას ემსახურება. იგი შეგვიძლია წარმოვიდგინოთ როგორც - საგადასახადო კანონმდებლობით განმტკიცებული საგადასახადო ფორმებისა და სახეობების კომბინაცია, საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპების, მეთოდების, აგრეთვე საგადასახადო ურთიერთობათა სუბიექტების უფლებების და მოვალეობების ერთობლიობა.

უკანასკნელი რამდენიმე ათწლეულის განმავლობაში საგადასახადო სისტემის შეფასების ერთ-ერთ მთავარ კრიტერიუმად იქცა მისი სიმარტივის დონე. რაც უფრო მარტივია საგადასახადო სისტემა, მით უფრო მეტად აღიქმება იგი როგორც პროგნოზირებად და სამართლიან საგადასახადო სისტემად, რაც ასევე მიუთითებს მის გამჭვირვალობაზე და მეტად მიმზიდველს ხდის ბიზნეს სექტორისთვის.

საინვესტიციო კლიმატის მუდმივი გაუჯობება თითქმის ყველა ქვეყნის პრიორიტეტს წარმოადგენს, რადგან უაშუალოდ მასზეა დამოკიდებული ქვეყანაში შემოდინებული ინვესტიციების მოცულობა. ლოგიკურია ასეთ პირობებში საგადასახადო სისტემას შეუძლია შეასრულოს როგორც სტიმულატორის, ასევე მნიშვნელოვანი ბარიერის როლი ინვესტიციების მოზიდვის სქემაში. საგადასახადო კანონმდებლობის ბუნდოვანება, ორაზროვანი დებულებები და საგადასახადო ინსტრუმენტების სიმრავლე აფერხებს პოტენციური ინვესტიციების მოზიდვას. უარყოფითი ეფექტი მნიშვნელოვნად მძლავრია, თუ საგადასახადო პროცედურების და მათი გასაჩივრების ინსტიტუტები გაბნეულია სხვადასხვა ორგანოებსა თუ ინსტანციებში. ბუნებრივია მსგავსი დაბრკოლებების თავიდან ასაცილებლად კერძო სექტორი ეძებს ეკონომიკურ გარემოს, რომელისთვისაც დამახასიათებელია მარტივი, გამჭვირვალე საგადასახადო სისტემა.

საბოლოო ჯამში მივდივართ დასკვნამდე, რომ აუცილებელია ქვეყანას გააჩნდეს რაციონალური საგადასახადო სისტემა. ამისათვის საჭიროა მას საფუძვლად დაედოს შემდეგი პრინციპები:

- საგადასახადო ტვირთის თანაბრად განაწილება საგადასახადო დაბეგვრის ობიექტებზე, გადასახადის გადამხდელების კატეგორიაზე, ეკონომიკის სფეროებზე და დარგებზე;

- გადასახადების რაციონალური განაწილება პირდაპირ და ირიბ გადასახადებს შორის;

- საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალურობა.

აღნიშნული პრინციპები ატარებს ფუნდამენტურად მნიშვნელოვან დატვირთვას გამართული საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების და შესაბამისად ეფექტური საგადასახადო პოლიტიკის წარმოების პროცესში. ასევე აუცილებელია საგადასახადო სისტემის შექმნას საფუძვლად დაედოს დროში გამოცდილი თეორია სამი ფაქტორის შესახებ: შრომა, კაპიტალი და ბუნებრივი რესურსები. ეს აუცილებლობა გამოწვეულია იმ ფაქტორით, რომ მსგავსი მიდგომის საფუძველზე საგადასახადო დაბეგვრას ექვემდებარება შემოსავლის სამივე სახე:

- შრომის ანაზღაურება;

- შემოსავალი და პროცენტი;

- რენტა.

- ამ პრინციპით სარგებლობა საშუალებას იძლევა გამოვყოთ საგადასახადო დაბეგვრის ოთხი დონე:

- სავაჭრო ბრუნვის მთლიანი ღირებულება, ანუ მთლიანი შემოსავალი;

- ძირითადი კაპიტალი;

- საბრუნავი კაპიტალი;

- შემოსავალი, წილობრივი მონაწილეობით მიღებული მოგება, დივიდენდი, პროცენტი.

სწორედ საგადასახადო დაბეგვრის ეს ოთხი თანასწორი დონის გადასახადი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო სისტემის ფუნდამენტს საბაზრო ეკონომიკის პირობებში.

## დასკვნა

საგადასახადო პოლიტიკა, საგადასახადო დაბეგვრის მართვის პროცესის საფუძველზე წარმოადგენს ზემოქმედების საშუალებას იმ გარემოზე, რომელშიც მიმდინარეობს საგადასახადო ურთიერთობები. ბუნებრივია არსებული ეკონომიკური რეალობა, თავის მხრივ ზეგავლენას ახდენს საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირების და მისი მიზნების ჩამოყალიბების პროცესზე.

სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკა ცალსახად დამოკიდებულია ქვეყნის ეკონომიკის წინაშე მდგარ სტრატეგიულ და ტექნიკურ ამოცანებზე. გარდა ამისა საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირებას და რეალიზებაზე დიდ ზეგავლენას ახდენს ქვეყნის მოსახლეობის კულტურა, რომელიც განისაზღვრება მოსახლეობის ინფორმირებულობის და საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობით გადახდის დონით. განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება საზოგადოების საგადასახადო კულტურის დონეს საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირების და საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმების ჩატარების დროს.

მიმდინარე კომპლექსური ეკონომიკური პროცესების, თუ ცაკლელული სტრუქტურული რეფორმების წარმატება მნიშვნელოვანწილად არის დამოკიდებული სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკაზე, რომლის უმთავრესი ამოცანაც არის - იყოს სოციალურად ორიენტირებული, უზრუნველყოს მზარდი საინვესტიციო აქტივობა და მოახდინოს სამეწარმეო საქმიანობის სტიმულირება. გარდა ამისა, აუცილებელია საგადასახადო ორგანოების ურთიერთშეპირისპირებული ამოცანების და ინტერესების თანხვედრა. ყოველივე ზემოთქმულის პრაქტიკაში რეალიზება კი წარმოუდგენელია საგადასახადო სისტემის გამართულად ფუნქციონირების გარეშე. საგადასახადო სისტემის არაკომპეტენტურად დაგეგმვა ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის პროცესში არსებული პრობლემების გადაჭრის შესაძლებლობებს ზღუდავს. ამიტომ, ძირეული მნიშვნელობა აქვს პრინციპებს, რომლის საფუძველზეც მოხდება საგადასახადო სისტემის ფორმირება და სტრატეგიას, რომელიც უზრუნველყოფს, როგორც სამომავლო მოქმედებების განვითარების კურსის დადგენას და სისტემის სრულყოფისთვის

საჭირო აუცილებლობების იდენტიფიცირებას, ასევე ქვეყნის ეკონომიკურ წინსვლას და აღმავლობას.

პროცესების სწორად სამართავად აუცილებელია ქვეყანას გააჩნდეს გონიერული საგადასახადო ტაქტიკა, რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო სტრატეგიის განხორციელების მექანიზმს და სტრატეგია, რომელიც ქმნის ხელსაყრელ პირობებს ტაქტიკური ამოცანების გადასაჭრელად.

### **გამოყენებული ლიტერატურა:**

1. ქართული ენის განმარტებითი ლექსიკონი, თბილისი, 1986წ. გვ<sup>79</sup>
2. მ. მიქელაშვილი საგადასახადო პოლიტიკა თეორია და პრაქტიკა, თბილისი, 2013 გვ. 27
3. ე. ბარათაშვილი, ე. ვეშაპიძე, რეგიონალური ეკონომიკური პოლიტიკა, თბილისი, 2002, გვ 214-231
4. ზ. როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა, საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002 წ. გვ. 17
5. Joseph Cordes, Robert Ebel, Jane Gravelle Encyclopedia of Taxation and Tax Policy, Urban Institute Press; second edition, 2005
6. Ephraim P. Smith, Philip J. Harmelink, James R. Hasselback Federal Taxation: Basic Principles – 2018
7. საგადასახადო სისტემა [https://mof.ge/sagadasaxado\\_sistema](https://mof.ge/sagadasaxado_sistema)

### **REFERENCES:**

1. Explanatory Dictionary of the Georgian Language 1986;
2. M. Mikelashvili Tax Politics – Theory and Practices 2013;
3. E. Baratashvili, E. Veshapidze, Regional Economic Politics 2002;
4. Z. Rogava, Taxes, Tax System, Tax Law 2002;
5. Joseph Cordes, Robert Ebel, Jane Gravelle Encyclopedia of Taxation and Tax Policy, Urban Institute Press; second edition, 2005
6. Ephraim P. Smith, Philip J. Harmelink, James R. Hasselback Federal Taxation: Basic Principles – 2018
7. Tax System [https://mof.ge/sagadasaxado\\_sistema](https://mof.ge/sagadasaxado_sistema)



## THE TAX SYSTEM AS A TOOL TO IMPLEMENT TAX POLICY

**Tamta Koridze**

Doctoral Student of GTU

### RESUME

One of the foremost goals of modern states is the economic strength of their countries. The state economy is very complex. Economic policy has many issues to solve. And the tax policy holds one of the most important places in economic policy, which is an integral part of the country's entire policy. One of the major objective of the state tax policy is to provide a rational system of taxation. Such formulation of the issue represents the inevitable necessity to identify the specific features of the tax policy and these fundamental principles that should be the basis of an effective tax system, which on the other hand is the main instrument for the implementation of the tax policy. The proper tax policy and the tax system directly related to it and aspects of their formation and improvements are crucial to achieving targeted progress.

In order to accomplish this goal, it is necessary to have a theoretical understanding of the components of the tax policy. It should also be mentioned that the depth of theoretical elaboration of the conceptual issues of the tax policy in respect of the tax terms in Georgian economic literature is insufficient. Accordingly, in order to fully understand the issue, there is a practical necessity to specify the definition of the certain terms and determine their place and significance in the tax categories and the terms system.

**Key words:** Taxes, tax system, tax politics, taxation, economics.