

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი  
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ხელნაწერის უფლებით

დავით ჯანგირიანი

საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი  
ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში

ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად  
წარმოდგენილი დისერტაციის

ა ვ ტ ო რ ე ფ ე რ ა ტ ი

თბილისი 2016

ნაშრომი შესრულებულია ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ფინანსებისა და საბანკო საქმის კათედრაზე

სამეცნიერო ხელმძღვანელი: **მიხეილ ჩიკვილაძე**

ასოცირებული პროფესორი, ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ოფიციალური შემფასებლები: **ნარიმან ტერაშვილი**

ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი

**თამარ გამსახურდია**

პროფესორი, ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი გრიგოლ რობაქიძის სახელობის უნივერსიტეტი ეკონომიკის და ბიზნესის სკოლა

**დისერტაციის დაცვა** შედგება 2016 წლის 13 აპრილი, 15:00 საათზე

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტში ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის სადისერტაციო საბჭოს სხდომაზე

**მისამართი:** 0186, თბილისი, უნივერსიტეტის ქ. №2; თსუ X კორპუსი, აუდიტორია №206

სადისერტაციო საბჭოს მდივანი

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

მ. ლობჯანიძე

## სარჩევი

თემის აქტუალობა . . . . .	4
კვლევის საგანი და ობიექტი . . . . .	6
კვლევის მიზანი და ამოცანები . . . . .	6
ნაშრომის მეცნიერული სიახლე . . . . .	7
კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები . . . . .	8
ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა . . . . .	8
სადოქტორო ნაშრომის სტრუქტურა . . . . .	9
დისერტაციის ძირითადი შინაარსი . . . . .	9
გამოქვეყნებული შრომები. . . . .	21

## შესავალი

**თემის აქტუალობა.** საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა წარმოადგენს სახელმწიფოს ეფექტური ფუნქციონირების განუყოფელ ნაწილს, რომელიც მიუთითებს სოციალური კონტრაქტის ქმედითობაზე მთავრობასა და საგადასახადო სამართლის სუბიექტებს შორის. ეფექტური საგადასახადო პოლიტიკა და საგადასახადო ადმინისტრირება წარმოადგენს ქვეყნის სტაბილური ეკონომიკური ზრდის და მდგრადი განვითარების უმნიშვნელოვანეს პირობებს მოკლე, საშუალო და გრძელვადიან პერსპექტივაში. ამავდროულად, გადასახადის გადამხდელთა უფლებების ქმედითი დაცვისთვის აუცილებელი პირობების შექმნა ხელს უწყობს ეკონომიკური და სოციალური განვითარების ეროვნული პრიორიტეტული მიზნების მიღწევას. აღნიშნული მიზნები განსაკუთრებით აქტუალურია საქართველოს ევროკავშირის ერთიან ეკონომიკურ სივრცეში ეტაპობრივი ინტეგრაციის დაწყებასთან ერთად. ამავე დროს, ეკონომიკური კრიზისი და პოსტკრიზისული განვითარება და ახალი გამოწვევები, რომლებიც განპირობებულია შიდა თუ საგარეო ფაქტორებით, ქვეყნის მარეგულირებელი ინსტიტუტების წინაშე აყენებს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ხასიათის ამოცანებს, რომლებიც პირდაპირ თუ ირიბად ეხება საგადასახადო სისტემის კონფიგურაციის პრობლემებსა და საგადასახადო პოლიტიკის მექანიზმებს.

განვითარებული ქვეყნების, კერძოდ კი, ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო პოლიტიკის დღის წესრიგში უკვე რამდენიმე ათეული წელი წარმატებით არის დანერგილი ეკოლოგიური საგადასახადო კონფიგურაცია, რომლის წყალობითაც წყდება არა მხოლოდ ეკოლოგიური, არამედ ეკონომიკური პრობლემებიც. ეკოლოგიური საგადასახადო დაბეგვრის სისტემამ და პოლიტიკამ, ასევე გამოყენებითმა მექანიზმებმა, რომლებიც დაფუძნებულია საგარეო ეკოლოგიური ეფექტების თეორიაზე და «ორმაგი დივიდენდის» კონცეფციაზე. ეკოსაგადასახადო რეფორმებს ორმაგი („ორმაგი დივიდენდი“) მიზანი აქვს: ეკოლოგიის გაუმჯობესება და ეკონომიკის საგადასახადო კონკურენტუნარიანობის გაზრდა. აღსანიშნავია აგრეთვე ის გარემოება, რომ უკანასკნელ წლებში ეკოსაგადასახადო რეფორმები მიზნად ისახავს კრიზისის შედეგების დაძლევის პრობლემების შესწავლას. ასე, მაგალითად, ევროკავშირის სოციალური კომიტეტი 2009 წლის ნოემბერში დაეთანხმა შვედეთის პოზიციას<sup>1</sup> იმის თაობაზე, რომ ეკონომიკური კრიზისი აღნიშნავს ერთდროულად საფრთხეს და უარის თქმას გადასახადების ჩვეულებრივ მოდელზე და უნდა განვითარდეს ეფექტური საგადასახადო სტრატეგია ეკოლოგიურ ასპექტში, რომელიც ყველასთვის არის სასარგებლო ეკონომიკის აღდგენისთვის, კონკურენტუნარიანობის გაზრდისთვის და ახალი სამუშაო ადგილების შექმნისთვის

<sup>1</sup> Astrida Slavickiene, Vida Ciuleviciene, "Comparative assessment of environmental taxes in the European Union states", European Scientific Journal May 2014 edition vol.10, No.14, [www.file:///C:/Users/User/Downloads/3387-9922-1-PB.pdf](http://www.file:///C:/Users/User/Downloads/3387-9922-1-PB.pdf)

და, ამავე დროს, გახდება ენერგეტიკული ბაზის გარდასახვისა და მანვე გამონაბოლქვის არსებითი შემცირების ინსტრუმენტი.

საქართველოში ეკოლოგიური საგადასახადო ინიციატივების ინიცირება და აქტივიზაცია, რომლებიც ემსახურება ეკონომიკური, ეკოლოგიური და სოციალური განვითარების ეროვნული პრიორიტეტული მიზნების მიღწევას, განსაკუთრებით აქტუალურია პოსტკრიზისულ პერიოდში ქვეყნის ახალ ევროპულ ეკონომიკურ სივრცეში ინტეგრაციასთან ერთად.

**პრობლემის შესწავლის ხარისხი.** საგადასახადო სისტემის, საგადასახადო პოლიტიკისა და საგადასახადო ადმინისტრირების, როგორც საქართველოში სახელმწიფო მართვის ინსტრუმენტის თემას, თავის კვლევებში შეეხო მრავალი ცნობილი მეცნიერ-ეკონომისტი, ასევე დამწეები მკვლევარები. ამავე დროს, საქართველოში ჩამოყალიბებული ეკონომიკური რეალიები და აქტიური გეოპოლიტიკური პროცესები აყენებენ ამ სფეროს გამოკვლევის ახალი ჰიპოთეზების და კვლევის მიდგომების აქტუალობას. ეკონომიკური განვითარებისა და მართვის სხვადასხვა მსოფლიო რეიტინგებში, ასევე საგადასახადო პოლიტიკისა და ადმინისტრირების სფეროში საქართველოში უკანასკნელ წლებში ჩამოყალიბდა მოწინავე მაჩვენებლები და ინდექსები. ეს წარმოადგენს მომგებიან ხელსაყრელ საფუძველს საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის ევროკავშირის ქვეყნებსა და ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციაში ჩამოყალიბებული მიდგომების დაახლოებისა და კონფიგურაციისთვის. ამასთან დაკავშირებით, მთელ მსოფლიოში და მათ შორის, გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში, განსაკუთრებით აქტუალურია საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაცია.

ზოგადად ეკოლოგიური რეგულირებისა და ეკოლოგიური საგადასახადო რეგულირების, როგორც საერთო საგადასახადო პოლიტიკისა და საგადასახადო ადმინისტრირების ქმედითი ინსტრუმენტის საგარეო ეფექტების თეორიული და მეთოდოლოგიური მიდგომები, ასახულია ეკონომიკაში ნობელის პრემიის ლაურეატის ჯ. სტიგლიცის (J. Stiglitz), მსოფლიოში ცნობილი ეკონომისტის მაიკლ ე. პორტერის (Michael E. Porter) მეცნიერულ ნაშრომებსა და კვლევებში. აღნიშნული პრობლემატიკის არსებითი საკითხები გააანალიზებულია და გახსნილია გ. ტალოკის (G. Tullock), დ. პირსის (D. Pearce), ა. ლანს ბოვენბერგის (A. Lans Bovenberg) და სხვათა ნაშრომებში.

ეკოლოგიური გადასახადების პრობლემები გარკვეული დირექტივებითა და რეგულაციებით წარმოდგენილია ევროკავშირის და სხვა საერთაშორისო ორგანიზაციის პროგრამულ დოკუმენტებში.

თავის მხრივ, საგადასახადო სისტემის განვითარების ინიციატივები მიმართულია გადასახადების სტრუქტურის შეცვლაზე, საგადასახადო სისტემის მოქნილობაზე,

მისდევს ეკონომიკის სტრუქტურის შეცვლის მიზანს, რომელიც მიმართულია ინოვაციურ და მდგრად განვითარებაზე. საგადასახადო პარადიგმის საკითხის ასეთი დაყენება ერთიან კომპლექსში ადრე საქართველოსთვის არ წარმოადგენდა ღრმა მეცნიერული კვლევის საგანს. ყველაფერი ეს მნიშვნელოვან წილად აქტუალურს ხდის აღნიშნული კვლევის თემას, მიზანს, ამოცანებს და მეცნიერულ მნიშვნელობას.

**კვლევის ობიექტი.** კვლევის ობიექტს წარმოადგენს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, როგორც საქართველოს ეკონომიკის მდგრადი განვითარების ძირითდი პლატფორმა.

**კვლევის საგანი.** კვლევის საგანია ეკონომიკური მექანიზმები და საგადასახადო პოლიტიკის ინსტრუმენტები, საგადასახადო სისტემის ადმინისტრირების რეჟიმები, რომლებიც მიმართულია საქართველოს ეკონომიკის სტაბილურობისა და ეფექტურობის გაზრდაზე.

**მიზანი და ამოცანები.** დისერტაციის მიზანია საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების მთლიანი კონცეფციის ფორმირება და განვითარება, საქართველოს ევროკავშირის ეკონომიკურ სივრცეში ინტეგრაციის გათვალისწინებით. შემოთავაზებული კონცეფცია ეყრდნობა ეკოსაგადასახადო ინიციატივების სტიმულირებას, რომელიც დაფუძნებულია ეკოლოგიური საგადასახადო რეგულირების თანამედროვე თეორიულ და მეთოდოლოგიურ მიდგომებსა და მოწინავე საერთაშორისო პრაქტიკაზე, რაც ხელს შეუწყობს საგადასახადო ტვირთის მისაღებ ღონეზე შენარჩუნებას, საგადასახადო შემოსავლების მოცულობების გაზრდას, საგადასახადო სისტემის მოქნილობის ამაღლებას, პირდაპირ და ირიბად იმოქმედებს ეკონომიკის კონკურენტუნარიანობის გაზრდაზე, საქართველოში ენერგო და რესურსდამზოგველი ტექნოლოგიების დანერგვის გზით. დასახული მიზნების მიღწევისთვის კვლევაში განსაზღვრულია შემდეგი ამოცანები:

- გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში გადასახადების აკრეფის თავიდან აცილების ან დაფარვის აღკვეთის პრობლემის გადაწყვეტის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლების გამოვლინება;

- საგადასახადო სისტემის გამარტივების მეთოდოლოგიური მიდგომებისა და პრაქტიკის გამოვლინება;

- საგადასახადო შეღავათების წარმოდგენისა და გათავისუფლების თეორიული საფუძვლების გამოვლინება და მათი შეფასება;

- ეკოლოგიური საგადასახადო დაბეგვრის მეთოდოლოგიური მიდგომების გახსნა.

- საგადასახადო სისტემის ეკოსაგადასახადო კონფიგურაციის თავისებურებების გამვლენა;

- საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო ადმინისტრირების ანალიზი;

-საქართველოს საგადასახადო რეფორმების ძირითადი შედეგების გამოვლენა;

- საქართველოში გადასახადების ზრდის სტრუქტურისა და დინამიკის ანალიზი;

-საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობისა და საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმის ხარისხის შეფასება;

-საქართველოს საგადასახადო სისტემის კონცეფციების, მიდგომისა და კრიტერიუმების შემუშავება და მისი ეკოლოგიზაციის რეფორმების და ძირითადი დებულებების დასაბუთება;

-საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიური საგადასახადო პოლიტიკის რეალიზაციის შემუშავება;

- ეკოლოგიური გადასახადების სახეებისა და შემოღების ეტაპების დასაბუთება.

-ეკოლოგიური გადასახადების კონფიგურაციისა და ადმინისტრირების გამარტივების მიდგომების შემუშავება;

- საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მონიტორინგის ინსტრუმენტების შემუშავება;

- ეკოლოგიურ გადასახადებზე საგადასახადო ხარჯების განსაზღვრის მეთოდოლოგიური მიდგომის დასაბუთება.

**კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები.** კვლევაში მოცემული ამოცანების გადაწყვეტის თეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში გადასახადების აკრეფის, საგადასახადო სისტემის გამარტივების, საგადასახადო შეღავათების და განთავისუფლების, ეკოლოგიური საგადასახადო დაბეგვრის და საგადასახადო სისტემის ეკოსაგადასახადო კონფიგურაციის კლასიკური თეორიები და თანამედროვე კონცეფციები, მოდელები და მეთოდური მიდგომები. მოცემული კვლევა ეყრდნობა საერთაშორისო ორგანიზაციების, ცალკეული, მათ შორის ქართველი მკვლევარების და ექსპერტების ძირითად კრიტერიუმებსა და რეკომენდაციებს, რომლებიც ასახულია ოფიციალურ დოკუმენტებსა და მეცნიერულ -კვლევით მასალებსა და პუბლიკაციებში აღნიშნულ პრობლემატიკასთან დაკავშირებით. კვლევის პროცესში დისერტაციაში გამოყენებულია შეცნობისა და კვლევის ზოგადი მეცნიერული მეთოდები, მათ შორის: სისტემურ-დიალექტური, აბსტრაქტულ-ლოგიკური, შედარებითი, სტრუქტურული, ექსპერტული, მონოგრაფიული, აგრეთვე ეკონომიკურ-სტატისტიკური ანალიზის მეთოდები, სტატისტიკური, გრაფიკული და ფაქტორული ანალიზის ჩათვლით.

კვლევის ინფორმაციული ბაზა შეადგინა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და ეკონომიკის სამინისტროს, საქართველოს ეროვნული ბანკის, საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მონაცემთა ბაზამ, საქართველოს

სამინისტროებისა და უწყებების საკანონმდებლო აქტებმა და მეთოდოლოგიურმა რეკომენდაციებმა, წამყვანი მეცნიერებისა და ექსპერტების, აგრეთვე ევროკომისიის, მსოფლიო ბანკის, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის, გარემოს დაცვის ევროპული სააგენტოს, ევროპის სტატისტიკის სააგენტოს, მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის მიერ წარმოდგენილი საგადასახადო პოლიტიკასა და ადმინისტრირებასთან დაკავშირებულმა კვლევებმა, პუბლიკაციებმა და ოფიციალურმა დოკუმენტებმა, ასევე ქართველი და უცხოელი მეკვლევარების მეცნიერულმა მონოგრაფიებმა, სტატიებმა საგადასახადო სისტემებისა და საგადასახადო პოლიტიკის თეორიისა და პრაქტიკის სფეროში.

**მეცნიერული სიახლე და კვლევები.** დისერტაციაში წარმოდგენილი მიდგომებისა და წინადადებების ფარგლებში მეცნიერულ სიახლესა და სისტემატიზებულ და კომპლექსურად შემუშავებულ მექანიზმებს წარმოადგენს შემდეგი დებულებები:

- შეთავაზებულია საგადასახადო პოლიტიკის კონცეფცია და რეფორმების კრიტერიუმი საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მოლიანი სისტემის პარადიგმაზე ეკოსაგადასახადო გადასახადების დომინანტური მიმართულებებით ნეიტრალური საგადასახადო სისტემის შენარჩუნების პრინციპით, რომელიც უზრუნველყოფს საგადასახადო სისტემის ეფექტურობისა და მობილურობის გაზრდას.

- შემუშავებულია ეკოლოგიური გადასახადების სახეობები და სისტემა, მათი შემოღების ეტაპები, ეკოლოგიური გადასახადების ფორმატისა და ადმინისტრირების გამარტივება.

- შემუშავებულია ეკოლოგიური გადასახადების შემოღების რისკების დაცვის პრევენციული მექანიზმი ეკოლოგიური გადასახადების შემოღების სახელშეკრულებო რეჟიმის ფორმატში.

- შემუშავებულია საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მონიტორინგის ინსტრუმენტარიუმი და ეკოლოგიური გადასახადების საგადასახადო ხარჯების განსაზღვრის მეთოდოლოგიური მიდგომა.

**მეცნიერულ-პრაქტიკული მნიშვნელობა.** დისერტაციაში აღწერილი ძირითადი თეორიული დებულებებისა და მეთოდოლოგიური შემუშავებების მიზანია საქართველოში ახალი კომპლექსური საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირება, რომლებსაც შეუძლია საგადასახადო სისტემის სტრუქტურისა და ხარისხობრივი მახასიათებლების შეცვლა არესებითი-გავლენა სამეურნეო სუბიექტების ეკონომიკურ ქცევასა და ენერგეტიკისა, ასევე სხვა ბუნებრივი რესურსების მომხმარებლებზე. ნაშრომის მეცნიერულ-ტექნიკური ფასეულობა მდგომარეობს იმაში, რომ მთავრობასა და კომპეტენტურ ორგანოებს შეეძლოთ სადისერტაციო კვლევების დებულებებისა და შედეგების გამოყენება საგადასახადო პოლიტიკის სტრატეგიისა და ცალკეული მიდგომების შემუშავებისას, რომელიც დაფუძნებულია ეკოლოგიური საგადასახადო

ინიციატივების კონცეპტუალურ დებულებებზე, აგრეთვე საქართველოს ეკოლოგიური პოლიტიკის მოდერნიზაციაზე, რომლებიც მიმართულია საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტურობის ამაღლებაზე, ეკონომიკაში ენერგო-, რესურსდამზოგველი ბუნების დამცველი მასტიმულირებელი ზომების დანერგვაზე და, ზოგადად, საქართველოს ეკონომიკის კონკურენტუნარიანობის გაზრდაზე.

დისერტაციის კონცეპტუალური მიდგომები და ცალკეული შეთავაზებების გამოყენება შესაძლებელია საქართველოს კანონმდებლობის ნორმების გაუმჯობესების შემთხვევაში, რომლებიც დაკავშირებულია საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეგულირებასთან. დისერტაციული კვლევის მასალებისა და შედეგების გამოყენება შესაძლებელია სასწავლო კურსების მოდერნიზაციის მიზნით შემდეგ დისციპლინებში: «სახელმწიფო ფინანსები», «ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირება», «ეკოლოგიის მენეჯმენტი», «ეკოლოგიის სამართალი», «უცხო ქვეყნების საგადასახადო დაბეგვრა».

**კვლევების შედეგების აპრობაცია და პუბლიკაციები.** დისერტაციის ძირითადი შედეგები და ავტორის მიდგომები წარმოდგენილია თბილისის ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის კათედრაზე და ასახულია ავტორის 4 მეცნიერულ სტატიაში, რომლებიც გამოქვეყნდა სამ ქვეყანაში - საქართველოში, სომხეთსა და რუსეთში.

**ნაშრომის მოცულობა და სტრუქტურა.** დისერტაციის სტრუქტურა განსაზღვრულია კვლევის მიზნითა და ამოცანებით, რომელიც მოიცავს შესავალს, სამ თავს, დასკვნასა და გამოყენებული ლიტერატურის სიას. სადისერტაციო კვლევა გადმოცემულია 208 გვერდზე, შეიცავს 8 ცხრილს, 18 გრაფიკს და 2 ნახატს.

### **დისერტაციის ძირითადი შინაარსი**

პირველ თავში – «გადასახადების თავიდან აცილების აღკვეთის, გადასახადების გამარტივების თეორიულ-მეთოდოლოგიური მიდგომები და საგადასახადო სისტემის ეკოსაგადასახადო კონფიგურაცია» გახსნილია: გადასახადების აკრეფის თავიდან აცილებისა და დაფარვის აღკვეთის პრობლემის მეთოდოლოგიური გადაწყვეტა გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში; საგადასახადო სისტემის არსი და გამარტივების მეთოდოლოგიური მიდგომები; საგადასახადო შედავათების წარმოდგენისა და მათგან გათავისუფლების თეორიული საფუძვლები და მათი შეფასება; ეკოლოგიური საგადასახადო დაბეგვრისა და საგადასახადო სისტემის ეკოსაგადასახადო კონფიგურაციის კონცეპტუალური საფუძვლები.

გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში საგადასახადო დაბეგვრის განსაკუთრებით დაუცველ რისკებს, როგორც წესი, მიეკუთვნება გადასახადების გადახდის თავიდან აცილება და დაფარვა (avoidance and evasion). არსებობს მრავალი მიზეზი იმისა, თუ რატომ ცდილობენ გადასახადების გადამხდელები თავიდან

აცილონ ან შეამცირონ გადასახდელი გადასახადების ოდენობა. ჯ. სტიგლიცმა (1985წ.) გამოყო საშემოსავლო გადასახადის გადახდის თავიდან აცილების სამი ძირითადი პრინციპი: 1) გადასახადების გადავადება, 2) ფიზიკურ პირთა გადასახადების არბიტრაჟი, სხვადასხვა დროს სხვადასხვა ზღვრული საგადასახადო განაკვეთთან დაკავშირებით, 3) და დიფერენციალური საგადასახადო რეჟიმების მქონე სუბიექტების მოგების გადასახადის არბიტრაჟი. გადასახადების თავიდან აცილების მრავალი მექანიზმი მოიცავს ამ სამი პრინციპის ერთობლიობას.

გასათვალისწინებელია ის, რომ თითოეულ კონკრეტულ ქვეყანაში დომინირებს სხვადასხვა პრობლემა, რაც დაკავშირებულია სხვადასხვა ფაქტორების ერთობლიობასთან. ზოგიერთი შეფასების თანახმად, გადასახადების გადახდის თავიდან აცილების გამო განვითარებადი ქვეყნები შიდა არაფორმალურ მეურნეობაში კარგავენ 285 მლრდ. აშშ დოლარს წელიწადში<sup>2</sup>.

უკანასკნელ ათწლეულში გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნებისთვის საგადასახადო სისტემის გაუმჯობესების ერთ-ერთი პრიორიტეტი გახდა მისი გამარტივება. ამავე დროს, საგადასახადო სისტემის გამარტივება თვითმიზანი არ არის, ეს არის უფრო მეტი საგადასახადო სისტემის გამჭვირადობის, პროგნოზირებადობისა და სამართლიანობის მიღწევის შესაძლებლობა. საგადასახადო სისტემის გამარტივების პრობლემის ფაქტორებს შორის უნდა გამოვყოთ შემდეგი: ბიზნეს საწარმოების მიერ დროისა და სახსრების ხარჯვა საკუთარი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაზე; კორუფცია; ინვესტორებისთვის მიმზიდველი ან არა მიმზიდველი საგადასახადო სისტემა; საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გაუმჯობესების ხელშეწყობა და ხარჯების შემცირება გადასახადების აკრეფაზე.

საგადასახადო სისტემის გამარტივების რეფორმების მიმდინარეობისას ძალიან ხშირად გადასაწყვეტია შემდეგი პრობლემები: სხვადასხვა გადასახადის დიდი ოდენობა; ძალიან დიდი საგადასახადო ტვირთი; საგადასახადო კანონმდებლობის მუდმივი ცვლილება და არასტაბილურობა; მოსაკრებლებისა და ანარიცხების დიდი ოდენობა; საგადასახადო კანონმდებლობის ურთიერთსაწინააღმდეგო დებულებები; სირთულე და დროისა და სახსრების დიდი ხარჯვა გადასახადების აღრიცხვაზე; საგადასახადო ანგარიშგებების სიხშირე; საგადასახადო ორგანოების თანამშრომლების კვალიფიკაციის დაბალი დონე; გადასახადების შესახებ ინფორმაციის მიღების არასაკმარისი ტრანსპარენტულობა. საგადასახადო პოლიტიკის ფუძემდებელი პრინციპებიდან-ნეიტრალობიდან, სამართლიანობიდან, ეფექტურობიდან და სიმარტივიდან გამომდინარე, საგადასახადო პშგ-ს გამოყენება

<sup>2</sup> Alex Cobham, Tax evasion, tax avoidance and development finance, QEH Working Paper Series – QEHWPS129, 2005, p. 12, <http://www3.qeh.ox.ac.uk/pdf/qehwp/qehwps129.pdf>

უმეტეს შემთხვევებში ვერ უძლებს კრიტიკას, ვინაიდან მახინჯდება<sup>3</sup> საგადასახადო სისტემა.

მოცემული ნაშრომის მთავარი ასპექტია ეკოლოგიური საგადასახადო დაბეგვრა და საგადასახადო სისტემების ეკოსაგადასახადო კონფიგურაცია. ეკოლოგიური გადასახადები (ეკოგადასახადები), მათ აგრეთვე «მწვანე გადასახადებს» უწოდებენ, ეფექტურად გამოიყენება ევროპის ყველა ეკონომიკურად განვითარებულ ქვეყანაში, ეთგო და რიგ გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში. დაწესებული წინა საუკუნის 90-იანი წლებიდან ეკოგადასახადებმა გარკვეული რევოლუცია მოახდინეს საგადასახადო-საბიუჯეტო სფეროში და იქცნენ საგადასახადო პოლიტიკის დამოუკიდებელ და მძლავრ ინსტრუმენტად. ეკოგადასახადების ძირითად მიზანი არა იმდენად და არა მხოლოდ ფისკალურია, ამ გაგებით ისინი ხშირად «ნეიტრალურია», არამედ გადასახადების გადამხდელთა გარკვეული ქცევის სტიმულირება ენერგოხარჯიანი, რესურსდამზოგველი ტექნოლოგიების და ეკოლოგიური ეფექტურობის დონის ამაღლების მიმართ. საგადასახადო პოლიტიკის ეკოლოგიური მიმართულების რეალიზაცია ხდება ეკონომიკის სხვადასხვა დონეზე, დაწესებული გლობალურით და ერთდროულად ფიქსირდება გარკვეულ სეგმენტებზე, რომლებშიც განსაკუთრებით მწვავედ დგას გარემოს დაბინძურების პრობლემები. ამავე დროს, ეკოგადასახადებიდან მიღებული შემოსავალი ეხმარება ბიუჯეტური კონსოლიდაციის პრობლემებს და საშემოსავლო გადასახადების განაკვეთების შემცირებას. 2012 წლიდან ევროკავშირის ქვეყნებში საგადასახადო შემოსულობების საერთო თანხიდან ეკოგადასახადებზე მოდის 6,1%<sup>4</sup>, რაც შეადგენს მშპ-ს დაახლოებით 2,4%-ს<sup>5</sup>.

ევროპულმა კავშირმა ოფიციალურად პირველად მიმართა ეკოგადასახადების გამოყენების მიზანშეწონილობას ჯერ კიდევ შორეულ 1973 წ.<sup>6</sup> ეკოგადასახადების მოქედების საფუძველს წარმოადგენს «დამბინძურებელი იხდის». ტრადიციული გადასახადებისგან განსხვავებით ეკოგადასახადები წარმოადგენს მიზნობრივ გადასახადებს, ანუ მათი გადამხდელები უფლებას იღებენ დააბინძურონ გარემო ან დაბინძურებისთვის დაკისრებული ასეთი გადასახადი მიმართულია გარემოსთვის დაბინძურებით მიყენებული ზიანის ნაწილობრივ კომპენსაციაზე. არსებობს სხვა მეთოდოლოგიური განსხვავებაც გადასახადებსა და მოსაკრებლებს შორის, რაც დაკავშირებულია გადასახადის დაწესების კონცეფციასთან. მიუხედავად მეთოდოლოგიური განსხვავებისა მრავალ ასპექტში - სამართლის მოქმედებაში თუ მეცნიერულ კვლევებში ხდება მეთოდოლოგიური განსხვავებების უგულებელყოფა, ანუ ეკოლოგიური გადასახადების კატეგორიები უთანაბრდება კლასიკურ გადასახადებს და

<sup>3</sup> Toder E. Tax Cuts or Spending – Does it Make a Difference?, <http://www.taxpolicycenter.org/publications/url.cfm?ID=410261>

<sup>4</sup> Eurostat, Total environmental tax revenue by type of tax, EU-28, 2012, [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total\\_environmental\\_tax\\_revenue\\_by\\_type\\_of\\_tax,\\_EU-28,\\_2012\\_YB14\\_II.png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_environmental_tax_revenue_by_type_of_tax,_EU-28,_2012_YB14_II.png)

<sup>5</sup> Total environmental tax revenue by type of tax, EU-28, 2012 YB14 II.png, Source Eurostat

<sup>6</sup> გარემოს სფეროში ევროპის საზოგადოების მოქმედების მექანიზმების პროგრამა, კომენტარი, [http://eulaw.edu.ru/documents/legislation/okr\\_sreda/6progr.htm](http://eulaw.edu.ru/documents/legislation/okr_sreda/6progr.htm)

გამოიყენება, როგორც თანაბარუფლებიანი ან მსგავსი სახელწოდების კატეგორიები. ამ ცნებების გათანაბრებისთვის საკმაოდ მნიშვნელოვან ფაქტორს წარმოადგენს კლასიკური გადასახადების ფისკალური ეფექტის ჩანაცვლება ეკოგადასახადებით. ამ განმარტებით მოცემულ კვლევაში ეკონომიკური კვლევები ასევე გათანაბრებულია გადასახადებთან.

ევროკომისიის განმარტებით, საგადასახადო დაბეგვრის ეკოლოგიური რეფორმა ნიშნავს არსებული საგადასახადო სისტემის გადახედვას, რომელიც გადასახადებით ბეგრავს უპირატესად საწარმო ფაქტორებს - შრომას და კაპიტალს. გადასახადებით დაბეგვრის სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმა გულისხმობს გადასახადებით დაბეგვრის წარმოების ფაქტორებიდან გადასვლას მოხმარებადი რესურსებისა და წარმოებით გამოწვეული დაბინძურების გადასახადებით დაბეგვრაზე. (ევროკომისია, 1997)<sup>7</sup>

საგადასახადო დაბეგვრის ეკოლოგიური რეფორმების მოტივი გახდა ეკონომიკური სტიმულირების სისტემის შეცვლა იმგვარად, რომ გადასახადის ტვირთი დაეკისროს არა წარმოების ფაქტორებს, არამედ წარმოების ნეგატიური ეკოლოგიურ შედეგებს<sup>8</sup>. ამაზე იგებოდა «ორმაგი დივიდენდის» მიღების ჰიპოთეზა, ანუ ეკონომიკური ეფექტის მიღწევა და ეკოლოგიური სიტუაციის გაუმჯობესება. საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მნიშვნელოვანი პოსტულატი არის მისი ნეიტრალობის შენარჩუნება, რაც ნიშნავს, რომ შემოსულობები ეკოლოგიური გადასახადებიდან ემსახურება შრომასა და კაპიტალზე გადასახადების შემცირებას, რომლებიც ფასდება, როგორც თავისუფალი ბაზრის დამახინჯების ფაქტორები. შედეგად ეს უნდა დადებითად აისახოს დასაქმებასა და ინვესტიციებზე. «ორმაგი დივიდენდის» ან მოგების (double dividend, win-win solutions) ჰიპოთეზა პირველად გამოთქვა ტალოკმა (Tullock) შორეულ 1967წელს<sup>9</sup>. პირველი დივიდენდი ანუ უპირატესობა მდგომარეობს გარემოს გაუმჯობესების შედეგად კეთილდღეობის გაზრდაში (დაბინძურება მცირდება), ხოლო მეორე დივიდენდი ანუ მოგება - საგადასახადო სისტემის შემოსავლის მიღების ნაკლოვანებების შემცირება, რომელიც ასევე იწვევს კეთილდღეობის ამაღლებას. აღინიშნებოდა, რომ ეკოგადასახადები უნდა გახდეს სახელმწიფო ბიუჯეტის საფუძველი და მათ უნდა მიექცეს პირველხარისხოვანი ყურადღება, ვინაიდან მათ გააჩნია ორმაგი ფუნქცია: ავსებენ ხაზინას და ამცირებენ საგარეო უარყოფით ეფექტს. «ორმაგი დივიდენდის» თეორიას შედგომში მიმართა ძალიან ბევრმა მკვლევარმა. არა ერთხელ ის ეჭვქვეშა დააყენეს, მაგრამ, მიუხედავად ამისა, მან გაუძლო დროის გამოცდას. ჯ. სტიგლიცი<sup>10</sup> (J. Stiglitz, 2014) ეკოგადასახადებთან დაკავშირებით აღნიშნავდა, რომ უმჯობესია გადასახადებით დაიბეგროს უარყოფითი მოვლენები

<sup>7</sup> ENVIRONMENTAL INTEGRATION HISTORY, European Commission [http://ec.europa.eu/environment/integration/integration\\_history.htm](http://ec.europa.eu/environment/integration/integration_history.htm)

<sup>8</sup> ზენუა ბოსკე, საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაცია რუსეთში- მ.: რუსეთის უნივერსიტეტი, 2001. - 116 ს., <http://wwf.ru/resources/publ/book/23>, გვ. 25.

<sup>9</sup> William K. Jaeger «The double dividend debate», [http://appliedecon.oregonstate.edu/sites/default/files/faculty/jaeger/chapter\\_12\\_jaeger\\_double\\_dividend\\_environmental\\_taxation\\_handbook.pdf](http://appliedecon.oregonstate.edu/sites/default/files/faculty/jaeger/chapter_12_jaeger_double_dividend_environmental_taxation_handbook.pdf)

<sup>10</sup> Joseph E. Stiglitz, Reforming Taxation to Promote Growth and Equity, May 28, 2014, [http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz\\_Reforming\\_Taxation\\_White\\_Paper\\_Roosevelt\\_Institute.pdf](http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz_Reforming_Taxation_White_Paper_Roosevelt_Institute.pdf)

(დაბინძურება), ვიდრე კარგი მოვლენები (მუშაობა). ეკოგადასახადების პოტენციური შემოსავლები «ოპტიმალურ» დონეზე უნდა შეესაბამებოდეს დაბინძურების სოციალურ ფასს და ასეთი შეფასებისას ეკოგადასახადების პოტენციალი, სტიგლიცის აზრით, უზარმაზარია.

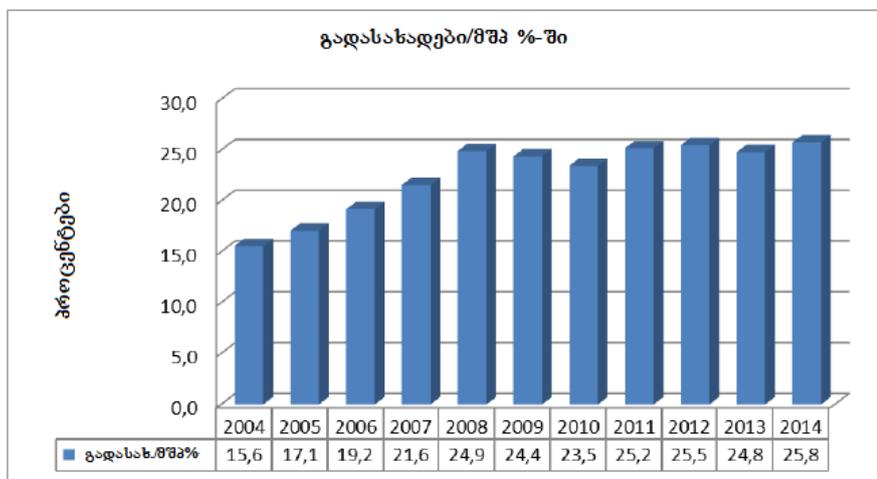
მეორე თავში - «საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო ადმინისტრირების მდგომარეობა საქართველოში» განხილულია: საგადასახადო რეფორმები საქართველოში და მათი შედეგები; საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობისა და საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმის ხარისხობრივი შეფასება. დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ საქართველოში გატარდა საგადასახადო სისტემის მასშტაბური და ეფექტური რეფორმები. საქართველოში საგადასახადო სისტემის რეფორმები მდგომარეობდა საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივებაში, საგადასახადო ტვირთის შემცირებასა და თანაბარ განაწილებაში, საგადასახადო სისტემის არასწორი მოქმედების შესუსტებაში დაუსაბუთებელი პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების გაუქმების მეშვეობით, ეკონომიკაზე საგადასახადო ზეწოლის შემცირებაში. საქართველოში საგადასახადო რეფორმების წარმატებას შეიძლება მივაკუთვნოთ გადასახადების განაკვეთების ტოტალური შემცირება, საგადასახადო ადმინისტრირების დონის მომატება. საგადასახადო განაკვეთების შემცირებით გამოწვეული ბიუჯეტის დანაკარგები კომპენსირებულია საგადასახადო ბაზის გაფართოების, ბიზნესის «ჩრდილიდან» გამოსვლის ხარჯზე. საქართველოში საგადასახადო რეფორმის არსებით და ნათელ შედეგებს უკანასკნელ ათწლეულში შეიძლება მიეკუთვნოს შემდეგი მიღებული და მოქმედი სამართლებრივი, ადმინისტრირებული და პროცესუალური დებულებები და რეჟიმები:

- ✓ ულტრალიბერალური საგადასახადო კანონმდებლობის მიღება. ჯერ მიღებული იქნა საგადასახადო კოდექსი 2005წ. და შემდეგ 2010წ., უკანასკნელი ძალაში შევიდა 2011წ. რომელშიც შესულია ასევე საბაჟო კოდექსი. არსებითად, შეიქმნა ეკონომიკის ჩრდილიდან გამოყვანის პირობები, ვინაიდან ბიზნესისთვის უფრო მარტივია გადასახადების გადახდა, ვიდრე მათი დამალვა.
- ✓ საგადასახადო სისტემის გამარტივება გამოხატულია გადასახადების რაოდენობის შემცირებით: 22-დან 2003 წელს - 7-მდე 2008 წელს და 6-მდე 2012 წელს. საგადასახადო დაბეგვრის გამარტივება მიკრო და მცირე ბიზნესისთვის.
- ✓ ქვეყანაში საბაჟო რეგულირების მხარდაჭერის და დაბეგვრის მიზნით 2006 წლიდან 16 საბაჟო ტარიფის ნაცვლად მოქმედებს მხოლოდ სამი სახის ტარიფი (0%, 5%, 12%). საბაჟო პროცედურების მაქსიმალური შემსუბუქება.
- ✓ საგადასახადო და საბაჟო კოდექსების უნიფიკაცია და გაერთიანება. უნიფიცირებულია საბაჟო და საგადასახადო აქტივები და გადასახადის

გადახდელთა ვალდებულებები, ამიტომ კომპანიებს შეუძლიათ საგადასახადო გადასახდელების ჭარბი რაოდენობის ხარჯზე დაფარონ საბაჟო ვალდებულებები და პირიქით.

✓ საბაჟო ადმინისტრირების მნიშვნელოვანი გაუმჯობესება.

“ბიზნესის წარმოება 2013: მცირე და საშუალო საწარმოთა საქმიანობის რეგულირებისადმი გონივრული მიდგომა” მოხსენების თანახმად, მსოფლიო რეიტინგში საქართველო შევიდა ქვეყნების ათეულში სამეწარმეო საქმიანობისთვის ხელსაყრელი პირობების მიხედვით. მსოფლიო ბანკის კვლევების თანახმად «ბიზნესის წარმოება 2015»<sup>11</sup>, მსოფლიო რეიტინგში საქართველო მე-15 ადგილზეა 189 ქვეყანას შორის (ყველაზე მაღალი შედეგი ცენტრალურ აზიაში).



**გრაფიკი 1. გადასახადების თანაფარდობა მშპ-სთან<sup>12</sup>**

ამგვარად, რეფორმები დადებითად აისახა «მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმის» გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსზე, რომელშიც საქართველო უკანასკნელ წლებში აუმჯობესებს თავის მდგომარეობას და 2013-2014 წლების ანგარიშში იკავებს 69-ე ადგილს 148 ქვეყანას შორის.

საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო ადმინისტრირების დრმა რეფორმები მნიშვნელოვნად აისახა საქართველოს გადასახადების სტრუქტურაზე. ამის ნათელი მაგალითია გადასახადების წინმსწრები ზრდის ტემპები მშპ-ს ზრდასთან შედარებით. კვლევის უკანასკნელი 10 წლის მანძილზე ქვეყნის მშპ 2.9 -ჯერ გაიზარდა, ხოლო გადასახადების სიდიდე - 4.7-ჯერ. ბუნებრივია, ეს აისახა გადასახადების მშპ-სთან თანაფარდობაზე, უკანასკნელი კვლევების შედეგებით ის გაიზარდა დაახლოებით 10 საპროცენტო პუნქტით, თუ 2004 წ. მან შეადგინა სულ 15.6%, ხოლო 2014 წ. ის აჭარბებდა 25%-ს.

საგადასახადო სისტემის რეფორმის დადებითი შედეგი უდავოა, მაგრამ არსებობს გარკვეული ხარვეზებიც. ასე, მაგალითად, საგადასახადო სისტემის გამარტივებასთან და ყველა უპირატესობასთან ერთად, საგადასახადო სისტემამ დაკარგა გარკვეული

<sup>11</sup> Doing Business 2015, Going Beyond Efficiency, <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Chapters/DB15-Report-Overview.pdf>  
<sup>12</sup> График построен по данным National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget, 2014 წ. მშპ მაჩვენებლი მოყვანილია წინასწარი მონაცემებით <http://geostat.ge/index.php?action=page&id=314&lang=eng>

მოქნილობა და მანევრულობა და საგადასახადო შემოსულობების ზრდისთვის საჭირო პოტენციალი. მაგალითად, საგადასახადო განაკვეთების გამარტივებისა და შემცირებასთან დაკავშირებულ რეფორმებთან ერთად, საქართველოში საგადასახადო შემოსავლების დონის უზრუნველყოფის მიზნით, რეფორმების მიმდინარეობასთან ერთად აუცილებელი გახდა «საგადასახადო კოდექსით» ადრე გათვალისწინებული საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთის შემცირება ფიზიკური პირებისთვის 2013 წელს 20 % -დან 15%-მდე, ხოლო შემდეგ 2014 წელს 15%-მდე. 2013 წელს გათვალისწინებული საგადასახადო განაკვეთის შემცირების ნაცვლად შემოდებული იქნა გადასახადით დაუბეგრავი მინიმუმი. ამასთან ერთად, გაიზარდა აქციზები: 2013 წელს გაიზარდა აქციზები თამბაქოს ნაწარმზე, ხოლო 2014 წელს გაიზარდა აქციზები ლუდსა და ალკოჰოლურ სასმელებზე. ყველაფერი ეს მეტყველებს საგადასახადო სისტემის მიერ მანევრულობის და საგადასახადო შემოსულობების პოტენციალის ზრდის შესაძლებლობის დაკარგვაზე ადრე გამოცხადებული მიდგომებისგან გარკვეული გადახვევის გარეშე.

მესამე თავში – «საგადასახადო სისტემაში ეკოლოგიური საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების კონცეფცია და მიდგომები საქართველოში» წარმოდგენილია: საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის კონცეფცია, კრიტერიუმები და რეფორმების დასაბუთება: ეკოლოგიური გადასახადების სახეები და შემოდების ეტაპები, ეკოლოგიური გადასახადების ფორმატის გამარტივებისა და ადმინისტრირების საკითხები; საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მონიტორინგის ინსტრუმენტარიუმი; ეკოლოგიური გადასახადებისთვის საგადასახადო ხარჯების განსაზღვრის მეთოდოლოგიური მიდგომა. საქართველოს ხარისხიანი და მდგრადი სოციალურ-ეკონომიკური განვითარებისთვის საჭიროა საგადასახადო პოლიტიკისა და სისტემის ეტაპობრივი ხელახალი ორიენტირება ეკოლოგიური საგადასახადო დაბეგრის საფუძველზე, რომლისთვისაც დამახასიათებელია ფისკალური, ეკონომიკური, ეკოლოგიური და სოციალური მახასიათებლები.

შემოთავაზებული მიდგომის, საქართველოში ეკოლოგიური საგადასახადო პოლიტიკის შემოდების დასაბუთებისთვის უნდა ჩამოვთვალოთ შემდეგი ფაქტორები და არგუმენტები: 1) 2014 წ. საქართველომ ხელი მოაწერა ევროკავშირთან ასოცირებული წევრობისა და თავისუფალი ვაჭრობის ხელშეკრულებას. ევროკავშირის ქვეყნებში ეკოგადასახადები საგადასახადო სისტემის განუყოფელი და ასებითი ნაწილია, 2) საქართველო სახელმწიფო დონეზე ახორციელებს ხელსაყრელი ეკოლოგიური გარემოს შენარჩუნების პოლიტიკას, 3) საქართველო კიოტოს შეთანხმების წევრია, აქედან გამომდინარე შესაბამისი შედეგებით. 4) საქართველო არ ფლობს მდიდარ ნახშირწყალბადის რესურსებს ენერგეტიკისთვის და, შესაბამისად, ენერგოდამზოგველი რესურსების გამოყენება უნდა გახდეს მისი ეროვნული ეკონომიკური და ეკოლოგიური პოლიტიკის ნაწილი, 5) ეკოგადასახადების პოლიტიკას გააჩნია გამოკვეთილი სინერგიული ეფექტი: ენერგოდამზოგველი და ბუნების დამცავი რეციკლური მოწყობილობებისა და ტენოლოგიების გამოყენების სტიმულირების მოთხოვნებს

მოპყვება მრავალ სფეროში ინოვაციური ტექნოლოგიების აკუმულირება და გამოყენება, 6) ენერგორესურსებისა და ეკოლოგიის რაციონალური გამოყენების სტიმულირება, ეკოლოგიური პროგრამების პირდაპირი სუბსიდირებისა და საგადასახადო ხარჯების მექანიზმის გამოყენების შესაძლებლობების არსებითი გაზრდა ეკოლოგიური ამოცანების გადაწყვეტის მიზნით, 7) ეკოსაგადასახადო პოლიტიკის რეალიზაციის მიმდევრობა - არის ხელისუფლების უნარისა და მზადყოფნის ინდიკატორი პრაქტიკაში განახორციელოს მდგრადი განვითარების პრინციპები და აიღოს თავის თავზე მომავალ თაობებზეზრუნვა, 8) ევროკავშირის ქვეყნებისა და ეთგო-ს საგადასახადო პოლიტიკის და ადმინისტრირების ტენდენციები უჩვენებს, რომ საგადასახადო სისტემის ეკოლოგია გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნებისთვის ადრე თუ გვიან პირდაპირ თუ არაპირდაპირ საერთო საგადასახადო პოლიტიკის სავალდებულო კომპონენტი გახდება და ამისთვის წინასწარ მომზადებაა საჭირო, 9) საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციისთვის ხელსაყრელი ბაზა შეიქმნა საქართველოს საგადასახადო სისტემის წინა პერიოდისათვის.

საქართველოს საგადასახადო დაბეგვრის ეკოლოგიურმა რეფორმამ უნდა დაამკვიდროს მკაცრად განსაზღვრული მიზნები: ა) საერთო საგადასახადო სისტემის ნეიტრალობისა და, შესაბამისად, საგადასახადო ტვირთის შენარჩუნება, რაც ნიშნავს ეკოგადასახადების შემოღების შემდეგ საგადასახადო შემოსულობების საერთო ბალანსის შენარჩუნებას, ბიუჯეტში წლიური საგადასახადო შემოსულობების წლების მიხედვით ნამატების ჩათვლით; ბ) ეკოლოგიური სიტუაციისა და ბუნების დამცავი ღონისძიებების პარამეტრების გაუმჯობესების მიღწევა; გ) საგადასახადო სისტემის მოქნილობის გაზრდა, რაც გულისხმობს ტრადიციული გადასახადების ნაწილის ეკოგადასახადებით ჩანაცვლებას და ამავდროულად არ გამორიცხავს დროის ცალკეულ პერიოდში საგადასახადო შემოსულობების საერთო ნამატის უზრუნველყოფას ეკოგადასახადების ხარჯზე, დ) ტრადიციული გადასახადების აკრეფის ღონის ამალღება; ე) ეკონომიკის კონკურენტუნარიანობის გაზრდა ენერგო და რესურსოდამზოგველ ტექნოლოგიებსა და მასალებში ინვესტიციების სტიმულირების ხარჯზე.

ეკოლოგიური საგადასახადო სისტემის მთავარი კრიტერიუმებია:

- ✓ საგადასახადო სისტემის ნეიტრალობის შენარჩუნება (საგადასახადო დატვირთვის ღონის შენარჩუნება),
- ✓ ეკოგადასახადების შემოღების პრიორიტეტულობა;
- ✓ გრადუალობა (ეტაპობრიობა) და სელექტურობა;
- ✓ რეფორმების პრევენციულობა ეკოგადასახადების ფორმატში;
- ✓ ნაბიჯების პროგნოზირებადობა რეფორმების მიმდინარეობისას;
- ✓ საგადასახადო დაბეგვრის ტვირთის გადასვლა ეკონომიკური “კეთილდღეობიდან” “ზარალზე” ან საგადასახადო დაბეგვრის გადასვლა წარმოების ფაქტორებიდან მოხმარებადი რესურსებისა და წარმოებული დაბინძურების გადასახადებით დაბეგვრაზე.

ეკოსაგადასახადო რეფორმის რეალიზაციისას, საქართველოში შემოდებული ეკოგადასახადების მნიშვნელობის კუთხით განსაკუთრებით ეფექტური იქნება შემდეგი ორიენტაცია:

პირველი პრიორიტეტი - ენერგორესურსებითა და ელექტროენერჯით სარგებლობის გადასახდით დაბეგვრა. ამ ჯგუფის ეკოგადასახადების დასაბუთებას წარმოადგენს ის, რომ საქართველოს არ გააჩნია ნახშირწყალბადის (გაზი, ნავთობი) ენერგეტიკული მარაგი. ენერგორესურსებითა და ელექტროენერჯით სარგებლობის გადასახადებს გააჩნია ქმედითი ფისკალური ეფექტი და ამავე დროს გამოკვეთილი სინერგიული ეფექტი, რომელიც უზრუნველყოფს მოწინავე ინოვაციური, ენერგოდამზოგველი ტექნოლოგიების სტიმულირებას და ხელს უწყობს ბუნებრივი გარემოს დაბინძურების შემცირების მეთოდების და ახალი მასალების დანერგვას.

მეორე პრიორიტეტი - რესურსების იჯარის საგადასახადო დაბეგვრა, განსაკუთრებით იმისი, რომელიც დაკავშირებულია არა განახლებადი რესურსების გამოლევასთან. გასათვალისწინებელია, რომ ბევრად მარტივია ბუნებრივი წიაღისეულის მარაგის შეფასება, ვიდრე დაბინძურების მოცულობის განსაზღვრა, და, შესაბამისად, უფრო მარტივია ბუნებრივი რესურსების მართვა ვიდრე დაბინძურებისა.

მესამე პრიორიტეტი - გარემოს დაბინძურების გადასახდით დაბეგვრა, მავნე გამონაბოლქვისთვის საგადასახადო განაკვეთებისა და გადასახდელების შემოდების გზით, განსაკუთრებით მიზნობრივ სფეროებში. დაბინძურებისთვის საგადასახადო დაბეგვრის ბაზა არ არის მოქნილი. უნდა აღვნიშნოთ, რომ ეკოგადასახადების პირველი ორი პრიორიტეტული მიმართულების ფისკალურმა ეფექტმა უნდა უზრუნველყოს საგადასახადო ადმინისტრირების მზარდი ხარჯები და შემოსავლების რეციკლური დაბრუნება ეკოლოგიური პროგრამების სუბსიდირების მხარდაჭერისთვის.

ეკოსაგადასახადო რეფორმების პირველი ეტაპი უნდა იყოს პრევენციული ხასიათის ენერგოეკონომიური და ბუნების დამცავი მექანიზმების ნებაყოფილობითი სტიმულირების ელემენტებით (დაახლოებით 2-დან 6 წლამდე, რაც დამოკიდებულია დარგების სფეროებზე). მეორე ეტაპი იქნება ნაკლებად სელექტიური, მიმართული ენერგოეკონომიური და ბუნების დამცავი ღონისძიებების უფრო მკაცრ სტიმულირებაზე წარმოებაში და მოხმარებაში იძულებითი მექანიზმების გამოყენების მეშვეობით (დაახლოებით 4-დან 7 წლამდე). მესამე ეტაპი უნდა ხორციელდებოდეს ფართო მასშტაბით ეკოგადასახადების სეგმენტირების გარეშე, ენერგოეკონომიური და ბუნების დაცვის ღონისძიებების სტიმულირების მიზნით ყველა სექტორსა და დარგში. მესამე ეტაპზე დადგება საგადასახადო სისტემის სტრუქტურული გარდაქმნის განხორციელების აუცილებლობა, კერძოდ კი, ეკოგადასახადებიდან საგადასახადო შემოსულობების გაზრდის ხარჯზე მოხდეს კორპორატიული და საშემოსავლო გადასახადების ან დღგ-ს საგადასახადო განაკვეთების შემცირება. ეს ეტაპი შეიძლება იყოს რეალიზებული 10-12 წლის შემდეგ. აღნიშნული ეტაპების ვადების კირექტირება უნდა განხორციელდეს ჩატარებული უწყვეტი მონიტორინგის შედეგების მიხედვით, რომლებიც მიიღება გადაწყვეტის პროცესში.

ეკოსაგადასახადო რეფორმა საქართველოში გამოიწვევს გადასახადების ზრდას და საგადასახადო სისტემის სტრუქტურულ ცვლილებას. ეკოსაგადასახადების გაზრდილი შემოსულობების ხარჯზე შესაძლებელი გახდება საშემოსავლო გადასახადების განაკვეთების შემცირება შრომასა და კაპიტალზე და, შესაძლოა, დღგ-ზეც. საქართველოს გადასახადების სტრუქტურის პროგნოზი 2014-2027 წწ. პერიოდისთვის, რომელიც აგებულია საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის დასაბუთების ძირითად კრიტერიუმებსა და მიდგომებზე, გათვლილია ზომიერი კონსერვატიული სცენარით, უჩვენებს, რომ პროგნოზირებული პერიოდის ბოლოსთვის 2027 წლისთვის ყველა ეკოსაგადასახადის ჯამური კუთრი წონა შეადგენს მიხლოებით 5%.

მნიშვნელოვან პრობლემას წარმოადგენს ეკოსაგადასახადების შემოღება საშინაო მეურნეობისთვის. საქართველოს ძირითადი მოსახლეობის მასის დაბალი შემოსავლიანობიდან გამომდინარე, საქართველოსთვის შეიძლება მისაღები გახდეს დიდი ბრიტანეთის და სლოვაკეთის გამოცდილება, სადაც მოქალაქეების დაბეგვრა ეკოლოგიური გადასახადებით ელექტროენერჯის მოხმარებისთვის არ ხდება.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის შემოთავაზებული საგადასახადო რეფორმა მოითხოვს შესაბამის ინსტრუმენტარიუმს მიმდინარე რეფორმების ჩატარებისთვის. ეს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია რეფორმის-საგადასახადო სისტემის ნეიტრალობის მიზნების შენარჩუნების, თითოეული ცალკე აღებული ეკოლოგიური გადასახადის ეფექტურობის კონტროლის მიზნით, ხოლო მომავალში შრომასა და კაპიტალზე საშემოსავლო გადასახადების შემცირებისთვის მზარდი ეკოსაგადასახადების შემოსულობების ხარჯზე.

ეკოლოგიური გადასახადების ეფექტურობის შეფასების ალგორითმი დაფუძნებულია პრეფერენციების ეფექტურობის შეფასების ალგორითმზე და ეკოსაგადასახადების შეღავათებზე. პრეფერენციები და შეღავათები, როგორც მთლიანობაში, ისე ეკოლოგიური გადასახადების სფეროში წარმოადგენს დაკარგულ საგადასახადო შემოსავალს, რომელიც იწვევს ბიუჯეტის შემოსავლების შემცირებას, ემსახურება სახელმწიფოს გარკვეული სოციალური, ეკონომიკური, ეკოლოგიური პოლიტიკის მიზნების რეალიზაციას. ნებისმიერ შემთხვევაში, პრეფერენციებმა და შეღავათებმა უნდა გამოიღოს ეფექტი, გამოკვეთილი უპირატესობა გადასახადების გადამხდელთა ცალკეული ჯგუფებისთვის ან საქმიანობის სახეებისთვის.

ექსპერტების აზრით, საგადასახადო ხარჯების შეფასების პრაქტიკული გამოყენებისთვის უფრო მოხერხებულია დაკარგული შემოსავლების ეფექტი, სხვათა შორის, ეთგო-ს<sup>13</sup> სპეციალური ხელმძღვანელობის მიერ შემოთავაზებული სამიდან ერთ-ერთი მეთოდი საბიუჯეტო ხარჯებისთვის საგადასახადო ხარჯების შეფასების მეთოდოლოგიური მიდგომისთვის. შეღავათის რაოდენობრივი შეფასება მდგომარეობს სხვაობის შეფასებაში შეღავათის მოქმედების პერიოდში ფაქტიურად მიღებული

<sup>13</sup> Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004, p. 16, <http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=gov/pgc/sbo>

გადასახადის თანხასა და გადასახადის ანგარიშსწორების თანხას შორის, რომელიც შეიძლება ყოფილიყო მიღებული მოცემული შეღავათის არარსებობის შემთხვევაში. გამოთვლის სიზუსტისთვის აღნიშნული სხვაობა კორექტირდება საგადასახადო ადმინისტრირების ხარჯების თანხებით, აგრეთვე გადასახადების გადამხდელთა ამ შეღავათის გამოყენებისთვის დამატებითი ხარჯებით.

საგადასახადო ხარჯების შეფასების მეთოდთა კონკრეტული საგადასახადო შეღავათისთვის ასევე შემოთავაზებულია ი.ა. მაიბუროვის<sup>14</sup> მიერ. შემოთავაზებული ანგარიშის ალგორითმი მდგომარეობს საგადასახადო ხარჯების შეფასებაში, სადაც გამოითვლება ფისკალური, სოციალური, ეკონომიკური შედეგი, ხოლო შემდეგ ეფექტურობაც და სამი შეფასების საფუძველზე გამოითვლება ინტეგრალური ბიუჯეტური შედეგი და საგადასახადო შეღავათის ეფექტურობა. შემოთავაზებულია, ამ მეთოდის ხელმძღვანელობით, მისი გამოყენება საგადასახადო შეღავათებისა და პრევენციების გამოთვლისთვის, რომლებიც გამოიყენება ეკოლოგიური გადასახადებისთვის. ამ მიზნით, შემოთავაზებულია გამოთვლების ალგორითმში ეკოლოგიური შედეგის (ეფექტის), ხოლო შემდეგ ეკოლოგიური ეფექტურობის გამოთვლა. მაიბუროვის საწყის გამოთვლაში ეს კომპონენტი არ არის გამოყენებული. ამასთან ერთად ეკოგადასახადებისთვის შემოთავაზებულია გამოთვლის ალგორითმიდან ფისკალური ეფექტის ამოღება, ვინაიდან ეკოგადასახადის პრევენცია და შეღავათი ყოველთვის არ იძლევა პირდაპირ ფისკალურ ეფექტს - საგადასახადო ბაზის გაზრდას მომავალში.

მოდელის შემოთავაზებული კორექტირების შემდეგ, ეკოგადასახადების შეღავათების საგადასახადო ხარჯების გამოთვლის ბაზა ხდება შესაბამისი შეღავათით მიღებული სოციალური, ეკონომიკური და ეკოლოგიური შედეგები და ეფექტები. შემოთავაზებულია ამ სამი კომპონენტის კომბინაციაზე ეკოლოგიური საგადასახადო შეღავათის ინტეგრალური შემფასებელი საბიუჯეტო მაჩვენებლის დაანგარიშება.

უნდა აღვნიშნოთ, რომ ჩვენს მიერ შემოთავაზებული შეღავათების შეფასების მოდელი ეკოგადასახადებისთვის შეიძლება იყოს უნიფიცირებული და წარმოდგენილი, როგორც ეკოგადასახადების ეფექტურობის შეფასების მოდელი. იმავე ფორმატში, შემოთავაზებული შეფასების მოდელი, შეიძლება იყოს გამოყენებული არა მხოლოდ შეღავათის, როგორც საგადასახადო ხარჯის შეფასებისთვის, არამედ, ზოგადად, როგორც ეკოგადასახადის შემოღების ეფექტი. მაგრამ, ასეთ შემთხვევაში სოციალური, ეკონომიკური და ეკოლოგიური შედეგი ან ეფექტი და მათი ინტეგრირებული საბიუჯეტო ეფექტი დაკავშირებული იქნება არა საგადასახადო ხარჯთან, რომელიც წარმოადგენს აუკრეფელ გადასახადს, არამედ -შემოსაღები ეკოგადასახადების ადმინისტრაციულ ხარჯებთან.

<sup>14</sup> ი.ა. მაიბუროვი "საგადასახადო ხარჯების განსაზღვრისა და საგადასახადო შედეგების ეფექტურობის განსაზღვრის მეთოდოლოგიური მიდგომა", გვ. 212-227, საგადასახადო რეფორმების ეკონომიკა: მონოგრაფია/ ი.ა. მაიბუროვის, ი.ბ. ივანოვის, ლ.ლ. ტარანგულის რედაქციით - ვ.: ალურტა. 2013. – 432 ს., <http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/ekonomika-pod-reform-sereb.pdf>

ამგვარად, საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმა შეიარაღებული იქნება ჩასატარებელი რეფორმების რაოდენობრივი მონიტორინგის შეფასების აპარატით და, შესაბამისად, დასაბუთებული ბაზით აუცილებელი გადასვლისთვის ან მსხვილი გადაადგილებებისთვის და კორექტირებებისთვის მიმდინარე რეფორმების პროცესში.

დასკვნა:

- საქართველოს საგადასახადო სისტემის გამარტივების ძირითდი მიმართულებებია ცალკეული გადასახადების გაუქმება ან გაერთიანება და ერთიანი საგადასახადო დაბეგვრის ბაზის შექმნა, გადასახადების განაკვეთების შემცირება, მათ შორის მოგების გადასახადის, ასევე საგადასახადო ადმინისტრირების გამარჯვება, მათ შორის საგადასახადო ანგარიშგების ნაწილისა და გადახდის გაუქმება.

რეკომენდაციები:

- ✓ საქართველოს ხარისხიანი და მდგრადი სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების მიზნით საგადასახადო სისტემის განვითარების პერსპექტივა მოითხოვს საგადასახადო პოლიტიკისა და სისტემის ეტაპობრივ გადაყვანას ეკოლოგიურ საგადასახადო დაბეგვრაზე. ეკოლოგიურმა გადასახადებმა უნდა მოიპოვოს გარკვეული წონა საგადასახადო შემოსულობებში და მნიშვნელობა ფისკალური, ეკონომიკური, ეკოლოგიური და სოციალური ამოცანების გადაწყვეტისთვის.
- ✓ ეკოგადასახადო რეფორმების შედეგები გამოხატული იქნება: ეკოგადასახადების სინერგიულ ეფექტზე ეკოლოგიასა და ეკონომიკაზე, საგადასახადო სისტემის სტრუქტურული გარდაქმნის შესაძლებლობაში, გადასახადების აკრეფისა და ფისკალურობის დონის ამაღლებაში, შრომასა და კაპიტალზე გადასახადების განაკვეთის ან დღგ-ს განაკვეთის შემცირების შესაძლებლობაში, საგადასახადო სისტემის მანევრულობის დონის გაზრდაში.
- ✓ საქართველოში ეკოლოგიური საგადასახადო დაბეგვრის წარმოდგენილი სისტემის რეფორმა უნდა ჩატარდეს ეტაპობრივად. ეკონომიკის, საგადასახადო სისტემის, გარემოს მდგრადობისთვის ეკოლოგიზაციის რეფორმის გატარებისას აუცილებელია გრადუალიზმის პრინციპის დაცვა, რაც უზრუნველყოფს რეფორმების მდგრადობას და ბიზნეს კომპანიებს მისცემს ტექნოლოგიური ხელახალი აღჭურვის საშუალებას.
- ✓ ეკოგადასახადების გარკვეული მოცულობითი პარამეტრების მიღწევას, ორიენტირებისთვის, ეს იქნება მშპ-ს 1.8-2% და ყველა სხვა საშემოსავლო გადასახადის 5.5-6%, უნდა დაისვას საწარმოთა მოგების გადასახადის და ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთის შემცირების საკითხი ეკოგადასახადების ხარჯზე. დიდი რაოდენობის ეკოგადასახადების არსებობის შემთხვევაში, შეიძლება დაისვას დღგ-ს ბრუნვის გადასახადით შეცვლის საკითხი.

სადისერტაციო კვლევის ძირითადი დებულებები ასახულია ავტორის შემდეგ გამოქვეყნებულ სტატიებში:

1.დავით ჯანგირიანი - «ეკონომიკური ზრდა და მისი გავლენა საქართველოსა და სომხეთის საგადასახადო შემოსავლებზე» - ჟურნალი ეკონომიკა და ბიზნესი, საქართველო, თბილისი, 2014 წ. № 5 გვ.107-116.

2.დავით ჯანგირიანი - «საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმები», ჟურნალი „ფინანსები და ეკონომიკა“, სომხეთი, ერევანი, 2015 წ., № 1 გვ. 70-73.

3.დავით ჯანგირიანი - «საქართველოს საგადასახადო კოდექსის განვითარებისა და გაუმჯობესების საკითხები», ჟურნალი „საზოგადოებრივ მეცნიერებათა მაცნე“, სომხეთი, ერევანი 2014 წ., № 3 გვ. 108-121.

4.დავით ჯანგირიანი - «საგადასახადო განაკვეთებისა და საქართველოს ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსულობების ანალიზი», ჟურნალი „საზოგადოება, პოლიტიკა, ეკონომიკა, სამართალი“. რუსეთი, 2014 წ., № 4.