

გადასახადების რეალური ბუნება და ფაქტობრივი გადამხდელი

გადასახადის არსზე, დანიშნულებაზე, მისი ადმინისტრირების ფორმებზე და მეთოდებზე, ეკონომიკურ ლიტერატურაში საკმაოდ ბევრი დაინერა, და ცხადია, რომ ქვეყნის ბიუჯეტისთვის გადასახადების მნიშვნელობიდან გამომდინარე, მომავალში კიდევ უფრო მეტი დაინერება. ამ კონკრეტულ შემთხვევაში ნაშრომის მიზანია, გადასახადების რეალური ბუნების გათვალისწინებით, წარმოვადგინოთ შეხედულებები და მოსაზრებები გადასახადების ფაქტობრივ გადამხდელთან დაკავშირებით.

ცნობილია, რომ გადასახადებით დაბეგვრა განიხილება, როგორც იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს შორის შემოსავლების განაწილების სისტემა. თავის მხრივ, გადასახადები კი, სახელმწიფოს ბიუჯეტის სასარგებლოდ კონკრეტული ადამიანების და მეურნე სუბიექტების შემოსავლების ნაწილის სამართლებრივი დათმობაა საზოგადოებრივი მოთხოვნილებათა დაკმაყოფილების მიზნით. გადასახადები, როგორც გადანაწილებით ურთიერთობათა სპეციფიკური ფორმა, წარმოადგენს საზოგადოების სოციალურ-ეკონომიკური სფეროს განუყოფელ ნაწილს. ამასთან, „გადასახადებს გააჩნია ორმაგი ბუნება—გამოდის წარმოებით ურთიერთობათა სპეციფიკურ ფორმად (გადასახადების საზოგადოებრივი შინაარსი) და წარმოადგენს ფულად ფორმაში ეროვნული შემოსავლის ნაწილს (მატერიალური შინაარსი)“ [1, გვ.4]. თუმცა, ვიზიარებთ ბევრი მკვლევარის აზრს, იმასთან დაკავშირებით, რომ გადასახადის დაყვანა მხოლოდ ფულად ურთიერთობამდე, მიზანშეუწონელია. მიგვაჩნია, რომ გადასახადი უპირატესად ფინანსურ ურთიერთობათა ერთობლიობაა, რომლის ფორმირება წარმოებს მთლიანი შიდა პროდუქტის (მშპ) გადანაწილების პროცესში, მიმართულია საერთო სახელმწიფოებრივი ფონდის შესაქმნელად და უზრუნველყოფს საზოგადოებრივი მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებას. ამასთან ერთად, იგი ქვეყნის ეროვნული შემოსავლის და ეროვნული სიმდიდრის ნაწილია.

გადასახადი თავისი შინაგანი არსით, როგორც საზოგადოებრივად აუცილებელი მოვლენა, წარმოადგენს ფინანსურ, ეკონომიკურ კატეგორიას. გადასახადები წესდება ქვეყნის საკანონმდებლო ორგანოს მიერ ცალმხრივად, უსასყიდლოდ, ბიუჯეტის სასარგებლოდ და არ უკავშირდება სახელმწიფოს მხრიდან შემხვედრ კონკრეტულ ვალდებულებებს. ამასთან, განკუთვნილია ხელისუფლების საერთო კონსტიტუციური ვალდებულებათა შესრულების დასაფინანსებლად.

საგადასახადო კანონმდებლობის (კოდექსის) მიხედვით, „გადასახადი არის უპირობო ფულადი შე-



დავით ჯვალალონია
ეკონომიკურ მეცნიერებათა აკადემიური დოქტორი, სსუ პროფესორი



იური პაპასჭუა
ეკონომიკურ მეცნიერებათა აკადემიური დოქტორი, სსუ ასოცირებული პროფესორი

ნატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე“, ხოლო „გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება“. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით, პირის ქვეშ იგულისხმება ფიზიკური ან იურიდიული პირი, სსკ-ით, კი საწარმო ან ორგანიზაცია [2, გვ.4].

გადასახადების რეალური ბუნების გასარკვევად და ამ გადასახადების ფაქტიური გადამხდელის დასაზუსტებლად, ჩვენს მიერ შესწავლილია მენარმე პირებზე დანესებული გადასახადები.



ფიზიკურ, მათ შორის, მენარმე ფიზიკურ პირს (ინდივიდუალური მენარმე), ან იურიდიულ პირს, სანარმოს ან ორგანიზაციას, საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული პირობების შესაბამისად, გადასახადის გადახდის ვალდებულება ეკისრება ეკონომიკური საქმიანობიდან დასაბეგრი შემოსავლის/მოგების მიღების შემთხვევაში. რაც ნიშნავს იმას, რომ ეკონომიკურ მოძღვრებასა და საგადასახადო კანონმდებლობაში გადასახადის გადამხდელად წარმოდგენილია ეკონომიკურ საქმიანობაში ჩართული ყველა პირი, მათ შორის, ნებისმიერი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის მენარმე სუბიექტი. ერთი შეხედვით, ეს ასეც არის. თუმცა, მიგვაჩნია, რომ არც ერთი მენარმე სუბიექტი არ წარმოადგენს გადასახადის ფაქტიურ გადამხდელს, ყველა გადასახადს (გადასახდელსაც, მოსკრებელსაც) კი, ახლად შექმნილი ღირებულების, რეალიზებული პროდუქციის/მომსახურების თუ შესრულებული სამუშაოს უშუალო მომხმარებელი, მოსახლეობა იხდის.

საქართველოში, აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათის მატარებელი ექვსი გადასახადია. მათ შორის: **საშემოსავლო გადასახადი; მოგების გადასახადი; დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ); აქციზი; იმპორტის გადასახადი და ქონების გადასახადი. დღგ, აქციზი და იმპორტის გადასახადი არაპირდაპირი გადასახადებია, საშემოსავლო/მოგების და ქონების გადასახადი კი პირდაპირ გადასახადს მიეკუთვნება.**

არაპირდაპირ გადასახადებთან დაკავშირებით მეტი სიცხადეა საგადასახადო კოდექსში და ისინი განმარტებულია, როგორც „გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული (იმპორტირებული) საქონლის ან/და განუული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი (იმპორტიორი) ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას (იმპორტისას).

არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწვევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელად იწოდება“ [3, გვ.4]. იგულისხმება, რომ გადასახადის გადამხდელზე აგენტის ფუნქციის დაკისრებული. თუმცა, გადასახადის ფაქტობრივი გადამხდელი პროდუქციის, საქონლის/მომსახურების უშუალო მომხმარებელია. აქედან იკვეთება, რომ არაპირდაპირი გადასახადის გადამხდელს მენარმე სუბიექტი არ წამოადგენს. ამდენად, გასარკვევია საკითხი, თუ ვინ იხდის საშემოსავლო/მოგების და ქონების გადასახადებს?

დარწმუნებით შეიძლება ითქვას, რომ მენარმე სუბიექტი არც ამ გადასახადების გადამხდელია. ნათქვამის საილუსტრაციოდ და შესაბამისი დასკვნების გასაკეთებლად მნიშვნელოვანია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებების ანალიზი:

საშემოსავლო გადასახადი ორი სახისაა. პირველს, პირობითად შეიძლება მივაკუთვნოთ დაქირავებული პირების შრომის ანაზღაურება, მათ შორის: ხელფასზე, დანამატზე, პრემიაზე, სხვა სარგოსა თუ განაცემზე დანეხებული საშემოსავლო გადასახადი. დამქირავებლის მიერ აღნიშნული გადასახადის დაკავება ხდება გადახდის წყაროსთან. დამქირავებელი ამ შემთხვევაში, ასრულებს მხოლოდ ეკონომიკური აგენტის ფუნქციას და, შესაბამისად, პროდუქციის, საქონლის/მომსახურების უშუალო მწარმოებლის/შემსრულებლის შრომის ანაზღაურების დაკავებულ ნაწილს რიცხავს ბიუჯეტის ანგარიშზე. ამკარაა, რომ დაქირავებული პირის შრომის ანაზღაურებიდან დაკავებულ და ქვეყნის ბიუჯეტში გადახდილი საშემოსავლო გადასახადს მენარმე სუბიექტი კი არა, დაქირავებული პირი იხდის. ამასთან, შრომის ანაზღაურება, რომელიც დამქირავებელმა გასცა დაქირავებულზე მთლიანად გამოსაქვითი ხარჯია და აისახება ფაქტობ-

საგადასახადო პოლიტიკა

რივად რეალიზებული პროდუქციის/მომსახურების თუ შესრულებული სამუშაოს თვითღირებულებაში, რომელიც დამქირავებელ პირს დაქირავებული პირის მეშვეობით შექმნილი პროდუქციის/მომსახურების/სამუშაოს რეალიზაციის შემდეგ სრულად უბრუნდება;

საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელად განიხილებიან აგრეთვე მენარმე ფიზიკური პირები (ინდივიდუალური მენარმეები). სსკ-ით „**გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის**“. „ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან“ [4, გვ.4]. აქ იგულისხმება ყველა პირდაპირი და არაპირდაპირი შრომითი, მატერიალური თუ არამატერიალური ხარჯი, რაც მენარმე პირმა გასწია ეკონომიური საქმიანობის ფარგლებში და ექვემდებარება მისი ორგანიზებით ან მის მიერ უშუალოდ შექმნილი პროდუქციის, საქონლის/მომსახურების სრულ თვითღირებულებაში ასახვას. ამასთან, განუვლი ხარჯები მას სრულად უბრუნდება და პროდუქციის/მომსახურების/სამუშაოს რეალიზაციის შედეგად ღებულობს ნამეტსაც. გადასახადის სახით კი ის ბიუჯეტში იხდის მისთვის ყოველგვარი ხარჯის გამოქვითვის ზევით მომხმარებლის მიერ ანაზღაურებული შემოსავლის მხოლოდ ნაწილს. სხვა დანარჩენი ნაწილი კი რჩება მის განკარგულებაში და შეუძლია მოიხმაროს საკუთარი მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად. აქაც აშკარაა, რომ მის მიერ ბიუჯეტში გადასახდელი გადასახადი მომხმარებლის მიერაა გადახდილი. **მოგების გადასახადი** სახელშეცვლილი საშემოსავლო გადასახადია მენარმე იურიდიული პირებისთვის. „**საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება. იგი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის**“ [5, გვ.4]. ისევე, როგორც მენარმე ფიზიკური პირის შემთხვევაში, იურიდიული მენარმის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ის ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია ამ შე-

მოსავლის მიღებასთან. იურიდიული პირიც ბიუჯეტში იხდის ყოველგვარი ხარჯის გამოქვითვის ზევით მომხმარებლის მიერ მისთვის ანაზღაურებული თანხის იმ 15%-ს, რომელიც სსკ-ითაა დაწესებული, იმ განსხვავებით, რომ გადასახადის ეს სახე გაყოფილია ორ ნაწილად: დასაბეგრი მოგებიდან გადასახადის გადახდის შემდგომ, დივიდენდის სახით განაწილებელი მოგებაც ექვემდებარება დაბეგვრას, თუმცა წყარო უცვლელი რჩება და ყველა ნიშნის მიხედვით, გასანაწილებელი მოგების ნაწილიც პროდუქციის, საქონლის/მომსახურების საბოლოო მომხმარებელმა გადაუხადა მენარმე იურიდიულ პირს;

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, როგორც ფიზიკური, ასევე იურიდიული პირი, იხდის **ქონების გადასახადს**. საგადასახადო მიზნებისთვის ქონების ქვეშ იგულისხმება და დაბეგვრის ობიექტია მენარმე პირის ბალანსზე ძირითად საშუალებად ან/და საინვესტიციო ქონებად აღრიცხული აქტივები, დაუმონტაჟებელი მონყობილობები, დაუმთავრებელი მშენებლობა, ლიზინგით მიღებული ქონება, აგრეთვე მიწა (არასასოფლო-სამეურნეო, სასოფლო-სამეურნეო და ა.შ).

შეიძლება ითქვას, რომ ქონების გადასახადს ორჯერ (და მეტადაც) ახდენენ მენარმის მიერ შექმნილი პროდუქციის, საქონლის/მომსახურების საბოლოო მომხმარებელს: ქონების (ძირითადი საშუალებების და მიწის) გადასახადი გამოსაქვითი ხარჯია და პროდუქციის თვითღირებულებაში ცალკე მუხლად აისახება. ამ გზით, მომხმარებელი პროდუქციის, საქონლის/მომსახურების ყიდვისას უკვე სრულად ანაზღაურებს მენარმე სუბიექტის ქონების გადასახადს; ეს ქონება წარმოების პროცესში ცვდება. ამორტიზაციის კვალობაზე ცვეთა ნაწილ-ნაწილ (ან ამ ქონების ღირებულება სრულად) შეიტანება პროდუქციის, საქონლის/მომსახურების თვითღირებულებაში და ექვემდებარება გამოქვითვას; ამორტიზაციით, მენარმე პირი იბრუნებს ძირითადი საშუალების (აქტივის) შეძენაზე განუვლ ყველა დანახარჯს. „**აქტივების ღირებულებაში შეიტანება მათი შესყიდვის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები (დანახარჯები), აგრეთვე სხვა ხარჯები (დანახარჯები), რომლებიც ზრდის მათ ღირებულებას, გარდა ისეთი**



ხარჯებისა (დანახარჯებისა), რომელთა პირდაპირ გამოქვითვის უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს, ხოლო აქტივების უსასყიდლოდ მიღებისას – ამ აქტივების საბაზრო ფასი“ [6, გვ.4];

ქონებასთან დაკავშირებით, პროდუქციის საბოლოო მომხმარებელი მენარმე სუბიექტს უნაზღაურებს არა მარტო აქტივის პირვანდელ ღირებულებას, არამედ წარმოების პროცესში მასზე განეულ მიმდინარე და კაპიტალური შეკეთების ხარჯებსაც. ძირითადი საშუალებების მიმდინარე რემონტის ხარჯები თვითღირებულებაში აისახება, ხოლო კაპიტალური რემონტის ხარჯები, რომელიც არსებითად აუმჯობესებს ძირითადი საშუალების ხარისხობრივ მაჩვენებლებს, კაპიტალიზაციას ექვემდებარება და მასზე წარმოებს ცვეთის დარიცხვა. ასე, რომ ძირითადი საშუალებების და ყველა სხვა აქტივების (მარაგების) ღირებულებასაც (ცვეთისა და ხარჯის კვალობაზე) და ყველა სხვა დანახარჯსაც მომხმარებელი იხდის.

მეტიც, ნებისმიერი ინვესტიცია, როგორც ფორმითაც არ უნდა იყოს ის განხორციელებული, საბოლოოდ, მატერიალურ ან არამატერიალურ აქტივად ყალიბდება და მათ ღირებულებას მომხმარებელი უბრუნებს ინვესტორს.

ამრიგად, როგორც ზემოაღნიშნულიდან ცხადი ხდება, ფაქტობრივად, მენარმე სუბიექტის გადასახდელად მხოლოდ ორი პირდაპირი გადასახადი: საშემოსავლო/მოგების და ქონების გადასახადი მოიაზრება, თუმცა ბიზნესს წარმოების და გაფართოებული კვლავწარმოების ყველა დანახარჯს საბოლოო პროდუქტის მომხმარებელი (მოსახლეობა) უნაზღაურებს და აქედან, მენარმე სუბიექტი ასრულებს რა საგადასახადო აგენტის ფუნქციას, მიღებული თანხის მხოლოდ ნაწილს უთმობს ბიუჯეტს გადასახადების სახით.

აღნიშნულის არსობრივი გააზრება აუცილებელია, მით უმეტეს მაშინ, როცა გადასახადების ცვლი-

ლება ან საერთოდ, მისგან განთავისუფლება დგება დღის წესრიგში. საკითხის გადაწყვეტისას უთუოდ გასათვალისწინებელია ის, რომ გადასახადების გაზრდა პირდაპირ აისახება მოსახლეობის მსყიდველობით უნარიანობაზე. გადასახადების გადასახადისგან განთავისუფლებით კი საბოლოო ჯამში, უფრო მეტად ბიზნესის მენილეების მოგება (წილის ღირებულება) იზრდება. თუ არ მივიღებთ მხედველობაში იმას, რომ ბიზნესის მენილეებიც მომხმარებლები არიან და ამგვარად მონაწილეობენ საერთო სიკეთეების განაწილების პროცესში, მათი განსაკუთრებული შეღავათი ისაა, რომ ისინი ბიზნესის ორგანიზებისთვის გადასახადების გადაუხდელად იზრდიან კაპიტალს (რეალურ და პოტენციურ შესაძლებლობას ახალი უპირატესობის მოსაპოვებლად), ხოლო სხვა მომხმარებლები კი იხდიან გადასახადებს უპირატესად სხვისი კეთილდღეობის ასამაღლებლად და მხოლოდ ამის შემდგომ - პირადი მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად. ფაქტობრივად, გადასახადისგან განთავისუფლებით ხელი ემართებათ მდიდარ გადამხდელს, რომელთა კაპიტალი პირადი მოხმარების ხარჯებზე გაცილებით მეტია.

ბამოყენებული ლიტერატურა:

1. [1, 2, 3, 4, 5, 6] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, კონსოლიდირებული ვერსია, 2016;
2. ბასარია რ. გადასახადის არსის და საგადასახადო პოლიტიკის ზოგიერთი საკითხი; „გადასახადები“, 2012 №7;
3. Малашиха Г., Метатеория прибыли, Тбилиси, 2007;
4. ფუტყარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, ბათუმი, 2012 http://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_3293_1.pdf;
5. Rs.ge.

A REAL NATURE OF THE TAXES AND THE ACTUAL TAXPAYER

David Jalaghonia

Academic doctor of Economic science, professor of SSU.

Yuri Papisqua

Academic doctor of Economic science, associated professor of SSU.

RESUME

This scientific work is about a generally acknowledged results of the taxes' economic essence and nature. It's stated, that taxation is considered as an income distribution system between juridical and physical persons and the taxes – as a legal partial cession of concrete persons' and business subjects' incomes in benefit of the state for satisfying the public demands.

Together with the physical persons, business subjects are also considered asa taxpayers. According to a tax code of Georgia, only two taxes are considered as a direct taxes of a business subject – revenue and property taxes, however, according to authors' opinion, all the expenses of business production and expanded reproduction are refunded by the consumers(population) of the final product and because of this business subject performs as a fiscal agent, leaving only a part of the received sum to budget as a tax.

Authors validly think, that rethinking the essence of aforementioned information is essential, especially when a change in taxes or even dismissal from it is an actual possibility.