

## საქართველოს საგადასახადო სისტემის განვითარების და საგადასახადო კულტურის ფორმირების ზოგიერთ პრობლემურ საკითხთან დაკავშირებით

**გურამ უფლისაშვილი**

ეკონომიკის დოქტორი, ასოცირებული პროფესორი, ქუთაისის უნივერსიტეტი  
guram.aphlisashvili@unik.edu.ge

### **აბსტრაქტი**

ნაშრომში საუბარია საქართველოს საგადასახადო სისტემის განვითარების და საგადასახადო კულტურის ფორმირების პრობლემებზე.

საგადასახადო სისტემის ნაწილია ურთიერთობების ფორმები საგადასახადო ადმინისტრირების ორგანოებსა და გადასახადის გადამხდელებს შორის. საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების შედეგები დამოკიდებულია არა მარტო საგადასახადო კანონმდებლობაზე და საგადასახადო ადმინისტრირების ხარისხზე, ასევე მოქალაქეთა მენტალიტეტზე, კანონმორჩილებაზე, მათ მზაობაზე დადგენილი საგადასახადო ტვირთის მიმართ, საზოგადოების საგადასახადო კულტურაზე. ცხადია, რომ სხვადასხვა საზოგადოებრივ განსხვავდება ერთმანეთისაგან მათთვის დამახასიათებელი საგადასახადო კულტურით.

ნებისმიერი ქვეყნის საგადასახადო სისტემის აგების აუცილებელი პირობა არის მის გარკვეულ პრინციპებზე დაფუძნება. ამ პრინციპებს შორისაა კანონით რეგლამენტირებულობის, სავალდებულობის, უნიფიცირებულობის, სამართლიანობის, სტაბილურობის, ეკონომიურობის და სხვა პრინციპები. საგადასახადო სისტემის მშენებლობისას ყურადღება უნდა მიექცეს ადგილობრივი საზოგადოებისათვის დამახასიათებელი საგადასახადო კულტურის თავისებურებებს.

ნაშრომში განხილულია საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმირების პროცესში გამოვლენილი ზოგიერთი პრობლემური საკითხი, რაც უკავშირდება საგადასახადო კულტურის განვითარების ამჟამინდელ ეტაპს. ყურადღება გავამახვილეთ იმ რისკებზე, რომელიც გამოვლინდა საგადასახადო დავალიანებების ჩამოწერის, ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნების პროცედურების გამარტივების ღონისძიებების, ასევე აქციზის განაკვეთების ზრდის მიმართულებით. კვლევამ აჩვენა, რომ ეს კონკრეტული ღონისძიებები როგორც მოკლე, ისე გრძელვადიან პერსპექტივაში იწვევს ნეგატიურ ფისკალურ შედეგებს და ცუდად მოქმედებს გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო მორალზე.

მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო სისტემის რეფორმირების დაგეგმვისას გათვალისწინებულ უნდა იქნას დაბეგვრის ტვირთის მიმართ გადასახადის გადამხდელთა მზაობის ხარისხი. ამასთან, საგადასახადო სისტემის ფორმირების და საგადასახადო ადმინისტრირების ღონისძიებები უნდა დაიგეგმოს ისე, რომ სწორი პოზიტიური თუ ნეგატიური სტიმულების მიცემის გზით გადასახადის გადამხდელთა მოტივაცია და მთლიანად საზოგადოების განწყობები გრძელვადიან პერსპექტივაში განვითარდეს სასურველი მიმართულებით.

აუცილებელია საგადასახადო კანონმდებლობის და ადმინისტრირების სისტემის რეფორმირება გაგრძელდეს შემდეგი პირობების დაცვით:

- საგადასახადო ადმინისტრირების პროცედურების შემდგომი გამარტივება. ელექტრონულ სერვისების კიდევ უფრო გაძლიერება. არ არის გამართლებული დამატებითი (მით უმეტეს არასაგადასახადო სახის) რეგულაციების შემოღება გადამხდელთათვის;
- დაბეგვრის დაბალი ნაკვეთების შენარჩუნება. საგადასახადო კულტურის არსებული დონის პირობებში მაღალი განაკვეთები გადამხდელებს ჩრდილოვანი ოპერაციებისკენ უბიძგებს, რითაც ძირი ეთხრება გადასახადებისადმი მათ ლოიალურობას;
- საჭიროა სიფრთხილის გამოჩენა საგადასახადო დავალიანებების ჩამოწერების საკითხებში. ასეთი, მით უმეტეს განგრძობადი ხასიათის პრეცედენტები ამახინჯებს გადამხდელთა მოტივაციას;

- საჭიროა საგადასახადო კანონმდებლობაში და ადმინისტრირებაში არსებული სუსტი ადგილების აღმოფხვრა. ეს ეხება არა მხოლოდ ზედმეტობების დაბრუნების პროცედურებს, ასევე დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმებით და რიგი შეღავათებით უკანონოდ სარგებლობის შესაძლებლობებს;
- მნიშვნელოვანია საზოგადოებაში საგადასახადო პრაქტიკის სტაბილურობის აღქმის დამკვიდრება. საჭიროა გადასახადების სავალდებულობის, კანონით რეგლამენტირებულობის, უნიფიცირებულობის, სამართლიანობის და სხვა პრინციპების დაცვა. მხოლოდ ამ შემთხვევაში საზოგადოების საგადასახადო კულტურა გრძელვადიან პერსპექტივაში განვითარდება სწორი მიმართულებით.

**საკვანძო სიტყვები:** გადასახადები, საგადასახადო სისტემა, საგადასახადო კულტურა, გადასახადების ადმინისტრირება.

**JEL:** H2, O17

**DOI:** <https://doi.org/10.52244/c.2023.11.27>

**ციტირებისათვის:** უფლისაშვილი გ. (2023) საქართველოს საგადასახადო სისტემის განვითარების და საგადასახადო კულტურის ფორმირების ზოგიერთ პრობლემურ საკითხთან დაკავშირებით. საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია „ადამიანური კაპიტალი, ინსტიტუტები, ეკონომიკური ზრდა“. შრომების კრებული. ქუთაისის უნივერსიტეტი. გვ. 219 - 228. DOI: <https://doi.org/10.52244/c.2023.11.27>

## შესავალი

ნებისმიერი ქვეყნის, მ.შ. საქართველოს, საგადასახადო სისტემა თავის თავში მოიცავს ამ ქვეყანაში არსებული საგადასახადო ურთიერთობების სხვადასხვა ასპექტებს. აქ იგულისხმება გადასახადების დაწესების, შეცვლის და გაუქმების საკანონმდებლო პრინციპები, გადასახადების სახეების, საგადასახადო განაკვეთების და საგადასახადო შეღავათების ერთობლიობა, საგადასახადო ადმინისტრირების და კონტროლის მეთოდები.

საგადასახადო სისტემის ნაწილია აგრეთვე ურთიერთობების ფორმები საგადასახადო ადმინისტრირების ორგანოებსა და გადასახადის გადამხდელს შორის. საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების შედეგები საგადასახადო ადმინისტრირების ხარისხის გარდა დამოკიდებულია გადასახადის გადამხდელთა დამოკიდებულებაზე გადასახადების მიმართ, მათ კანონმდებლობაზე და მზაობაზე დროულად და სწორად გადაიხადონ გადასახადები, ზოგადად საგადასახადო კულტურაზე. ამ ფაქტორების გათვალისწინება მნიშვნელოვანია საგადასახადო სისტემის ფორმირებისას.

## ძირითადი ტექსტი

საგადასახადო სისტემა მნიშვნელოვანწილად გასააზრებელია როგორც ურთიერთობები სახელმწიფოს (საგადასახადო ორგანოებს) და კონკრეტულ გადასახადის გადამხდელს შორის. სახელმწიფო საზოგადოების მიერ შექმნილი ორგანოა, რომელიც ქმნის და იცავს საზოგადოების ნორმალური ფუნქციონირებისათვის აუცილებელ პირობებს. გადასახადის გადამხდელები კი ამ საზოგადოების წევრები არიან, რომელთაც საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით ეკისრებათ გადასახადის გადახდა. გადასახადები არის ის საფასური, რასაც საზოგადოება (გადასახადის გადამხდელები) იხდის მთავრობის მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ.

ცხადია, რომ გადასახადის გადამხდელთა დამოკიდებულება დაბეგვრის მიმართ ვერ იქნება ერთმნიშვნელოვანი. ერთის მხრივ, უდავოა გადასახადების უდიდესი საზოგადოებრივი მნიშვნელობა - სწორედ გადასახადებია სახელმწიფო შემოსავლების ფორმირების ძირითადი წყარო და სახელმწიფოს ფუნქციონირების ფისკალური საფუძველი. სახელმწიფოს მიერ განხორციე-

ლებული ფუნქციების აუცილებლობიდან გამომდინარე, საზოგადოება ზოგადად თანახმაა დაბეგვრაზე. ამასთან, ვინაიდან გადასახადი შემოსავლების ნაწილის ამოღებას გულისხმობს, არსებითად ის არის დამატებითი დანახარჯი, რომელთა მინიმიზირება კონკრეტული ეკონომიკური სუბიექტების (იგივე გადასახადის გადამხდელების) პრაგმატული ინტერესია.

აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ადმინისტრირების შედეგები დამოკიდებულია არა მარტო საგადასახადო კანონმდებლობაზე და საგადასახადო ადმინისტრირების ხარისხზე, ასევე მოქალაქეთა მენტალიტეტზე, კანონმორჩილებაზე და ლოიალურობაზე დაბეგვრის დადგენილი ტვირთის მიმართ. კონკრეტული საზოგადოების სხვადასხვა წევრებსაც კი განსხვავებული დამოკიდებულება გააჩნიათ გადასახადების მიმართ: ზოგისთვის გადასახადის გადახდა მოქალაქეობრივი ვალია მისი ტვირთის სიმძიმის მიუხედავად, მაგრამ ზოგიერთისთვის მისაღებია საზოგადოებრივი სიკეთეებით სარგებლობა მისი მხრიდან შესაბამისი ხარჯების (ე.ი. გადასახადების) გაწევის გარეშე.

ცხადია, რომ სხვადასხვა საზოგადოებრივ განსხვავდება ერთმანეთისაგან მათთვის დამახასიათებელი საგადასახადო კულტურით. გერმანელი ეკონომისტის ბირგერ ნერეს განმარტებით: „საგადასახადო კულტურა არის თითოეული ქვეყნისათვის სპეციფიკური ერთობლიობა ეროვნული საგადასახადო სისტემასთან და მის პრაქტიკულ რეალიზაციასთან დაკავშირებული ყველა შესაბამისი ფორმალური და არაფორმალური ინსტიტუტისა, რაც ისტორიულად არის ჩაშენებული ქვეყნის კულტურაში, აგრეთვე კავშირები და დამოკიდებულებები, გამოწვეული მათი მუდმივი ურთიერთქმედებით.“ (Nerré, 2023)

სხვადასხვა ქვეყნის საგადასახადო სისტემები ისტორიულად ყალიბდებოდა რი-

გი ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური მოვლენების ზეგავლენით. დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში დაბეგვრას გააჩნია განვითარების ხანგრძლივი ისტორია, რომლის განმავლობაშიც ხდებოდა დაბეგვრის თეორიის და პრაქტიკის სრულყოფა. ამის კვალობაზე, ასევე ევოლუციური გზით თანდათან ყალიბდებოდა საზოგადოების ლოიალური დამოკიდებულება გადასახადების მიმართ. ამის საპირისპიროდ, განვითარებად ქვეყნებში გადასახადების მიმართ დამოკიდებულება უმეტესად არის მკაფიოდ ნეგატიური, მ.შ. იმიტომაც, რომ აღნიშნულ ქვეყნებს არ გაუვლიათ სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების ისეთი გზა, რაც ხელშემწყობი იქნებოდა შესაბამისი საგადასახადო კულტურის ფორმირებისთვის.

საქართველოში დამოკიდებულება დაბეგვრის მიმართ ტრადიციულად იყო საკმაოდ მიუღებელი, მ.შ. უარყოფითი ისტორიული გამოცდილებიდან გამომდინარე. დაბეგვრა ატარებდა არარეგულარულ ხასიათს და ძირითადად დაკავშირებული იყო ხარკთან, სამხედრო დანიშნულების ხარჯებთან და სხვა უარყოფით მოვლენებთან. ხალხის ცნობიერებაში ღრმად ჩაჯდა დაბეგვრის, როგორც იძულებით-სადამსჯელო ღონისძიების, აღქმა. გადასახადებისადმი და ზოგადად სახელმწიფო ინსტიტუტების მიმართ გაუცხოება კიდევ უფრო გაძლიერდა საბჭოთა რეჟიმის დროსაც.

ნებისმიერი ქვეყნის საგადასახადო სისტემის აგების აუცილებელი პირობა არის მის გარკვეულ პრინციპებზე დაფუძნება. ამ პრინციპებს შორისაა კანონით რეგლამენტირებულობის, სავალდებულობის, უნიფიცირებულობის, სამართლიანობის, სტაბილურობის, ეკონომიურობის და სხვა პრინციპები. ცხადია, რომ ქვეყნის საგადასახადო სისტემა დროთა განმავლობაში უცვლელი ვერ იქმნება, მაგრამ ამ ძირითადი პრინციპების დაცვა აუცილებელია. ამას-

თან, საგადასახადო სისტემის მშენებლობისას ყურადღება უნდა მიექცეს ადგილობრივი საზოგადოებისათვის დამახასიათებელი საგადასახადო კულტურის თავისებურებებს. მძიმე საგადასახადო ტვირთი, რომლის მიმართ ლოიალურია მაგალითად შვედური საზოგადოება, იმავე ხარისხით მისაღები ვერ იქნება საქართველოსთვის. თანაც საგადასახადო სისტემის ფორმირების და საგადასახადო ადმინისტრირების ღონისძიებები უნდა დაიგეგმოს ისე, რომ სხვადასხვა პოზიტიური თუ ნეგატიური სტიმულების მიცემის გზით კონკრეტულ გადასახადის გადამხდელთა და მთლიანობაში საზოგადოების განწყობები განვითარდეს სასურველი მიმართულებით.

დამოუკიდებელ საქართველოში საგადასახადო სისტემამ ინსტიტუციონალური ჩამოყალიბება 1990-იანი წლების შუახანიდან დაიწყო. 1997 წელს ძალაში შევიდა პირველი ერთიანი საგადასახადო კოდექსი. საგადასახადო კანონმდებლობა ეფუძნებოდა დასავლეთის ქვეყნების გამოცდილებას, მაგრამ ის ვერ ითვალისწინებდა ჩვენს ეროვნულ სპეციფიკას. წინა პლანზე გამოვიდა უამრავი პრობლემა: ჩრდილოვანი ეკონომიკის მაღალი დონე, კორუფციის და ნეპოტიზმის მაღალი ხარისხი და მოსახლეობის უკიდურესად არალოიალური დამოკიდებულება გადასახადების მიმართ. ამ პრობლემებს გარკვეულად აღვივებდა საკმაოდ რთული და ბუნდოვანი საგადასახადო კანონმდებლობა, მრავალი მ.შ. არაეფექტური (არაადმინისტრირებადი) გადასახადების, საკმაოდ მაღალი საგადასახადო განაკვეთების და დაუსაბუთებელი შეღავათების არსებობა, ასევე არაეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირება.

2000-იანი წლების შუახანიდან დაიწყო რადიკალური ცვლილებების განხორციელება საგადასახადო სისტემაში. ამოქმედდა ახალი საგადასახადო კოდექსი, რომლითაც გადასახადების რაოდენობა 22-

დან ჯერ 6-მდე შემცირდა, შემცირდა საგადასახადო განაკვეთებიც, დაიწყო საგადასახადო სერვისების გამარტივება და გადაყვანა ელექტრონულ მომსახურებაზე. გამარტივდა, თუმცა ამავე დროს განმტკიცდა საგადასახადო ადმინისტრირება. საგადასახადო წნეხის თითქოსდა შემცირების მიუხედავად, მრავალჯერ გაიზარდა ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლები.

საგადასახადო შემოსავლების მკვეთრი ზრდა მნიშვნელოვანწილად განაპირობა ჩრდილოვანი ეკონომიკის დღის სინათლეზე გადმონაცვლებამ, ანტიკორუფციულმა ღონისძიებებმა, სახელმწიფო აპარატის და ფისკალური დისციპლინის დონის ამაღლებამ. შედეგად, მიუხედავად გადასახადების რაოდენობის და საგადასახადო განაკვეთების შემცირებისა, დასაბეგრი ბაზის მკვეთრმა გაფართოებამ უზრუნველყო მობილიზებული გადასახადების მრავალჯერადი ზრდა.

საგადასახადო სისტემის რეფორმირება მომდევნო პერიოდებშიც გაგრძელდა. კერძოდ, მცირე და მიკრო მეწარმეებისათვის შემოღებულ იქნა სპეციალური დაბეგვრის სტატუსები, საწარმოები გადავიდნენ მოგების გადასახადის ახალ ე.წ. ესტონური მოდელებზე, ძირეულად შეიცვალა დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის წესები. ასევე გაგრძელდა სერვისების მასშტაბური გადაყვანა ელექტრონულ მომსახურებაზე, რითაც საგადასახადო ადმინისტრირება, როგორც გადასახადის გადამხდელებისთვის, ისე საგადასახადო ორგანოებისათვის, გახდა უფრო მარტივი და მოწესრიგებული.

აღსანიშნავია, რომ ორგანული კანონით ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ დადგინდა, რომ ახალი საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის შემოღება ან უკვე არსებული განაკვეთების ზრდა, გარდა აქციზისა, შესაძლებელი იქნებოდა მხოლოდ რეფერენდუმის გზით. ამასთან, დაუშვებ-

ლად იქნა მიჩნეული რეფერენდუმის საგნად გადასახადის პროგრესულობის პრინციპის ან რეჟიმის აღება (ორგანული კანონი, 2021).

საგადასახადო სისტემის ძირეული რეფორმირების კვალობაზე იცვლებოდა გადასახადის გადამხდელთა დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემის მიმართ. გადასახადების შემცირება, საგადასახადო სერვისების გამარტივება, საგადასახადო ორგანოებში კორუფციის აღმოფხვრა, საგადასახადო ადმინისტრირების მოწესრიგება და ამავე დროს გამკაცრება, სწორი მასტიმულირებელი ფაქტორები აღმოჩნდა საგადასახადო კულტურის ფორმირების კუთხით. გადამხდელთა უმეტესობას ამჟამად გათავისებული აქვს გადასახადის სავალდებულობის პრინციპი და მათთვის ცნობილია, რომ საგადასახადო დისციპლინის დარღვევა სანქციების მიმღე რისკებს გულისხმობს.

თუმცა საგადასახადო გადამხდელთა შინაგანი ლოიალურობა დაბეგვრის მიმართ ჯერ კიდევ მყიფე და სათუთაა, მ.შ. იმიტომაც რომ ტრადიციულად ისევ მაღალია მოსახლეობის უნდობლობა ზოგადად სახელმწიფოს მიმართ, რისი დაძლევაც მხოლოდ თანდათან გრძელვადიანი ხელსაყრელი ფაქტორების ზემოქმედებით არის შესაძლებელი. გადამხდელთა მნიშვნელოვანი ნაწილი ჯერ კიდევ არ გრძნობს საკმარის მორალურ პასუხისმგებლობას საგადასახადო დისციპლინის დარღვევასთან დაკავშირებით. ცალკეული პირები, რისკების სათანადო შეფასების საფუძველზე, აირჩევიდა გადასახადისაგან თავი არიდებას, თუ მოძებნიდა კანონმდებლობის წინააღმდეგობრივ განმარტებებს და საგადასახადო ადმინისტრირების სუსტ ადგილებს.

ამიტომ, საგადასახადო სისტემის რეფორმირების ღონისძიებები სხვადასხვა, მ.შ. დაბეგვრის ლიბერალიზაციის მიმართულებით, უნდა ითვალისწინებდეს ზე-

მოთაღწერილ რისკებს. საჭიროა თითოეული დაგეგმილი ნოვაციის ფისკალური და სხვა შედეგების წინასწარ შეფასება გრძელვადიან პერსპექტივაში. ამასთან, აუცილებელია, რომ ღონისძიებები არ იწვევდეს გადასახადის გადამხდელთა მოტივაციის არასწორი მიმართულებით განვითარებას. ქვემოთ ვისაუბრებთ საგადასახადო სისტემის რეფორმირების რამდენიმე მიმართულებაზე, რომლებიც ამგვარი რისკების განვითარების საშიშროებას უკავშირდება.

წლების განმავლობაში საგადასახადო სისტემაში მიმდინარე რეფორმებს თანსდევდა წინა პერიოდებში დაგროვილი საგადასახადო დავალიანებების ჩამოწერის ღონისძიებები. ასეთი საკმაოდ ფართომასშტაბიანი საგადასახადო ამნისტიები განხორციელდა 2011, 2014, 2016, 2018 წლებში საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებების შედეგად. ჩამოწერა ძირითადად შეეხო არალიარებულ ან ვადაგასულ დავალიანებებს. 2015-2019 წლებში ჩამოწერას დაექვემდებარა 68 ათასზე მეტი გადამხდელის 3,5 მლრდ ლარზე მეტი დავალიანება.

საგადასახადო დავალიანებების ჩამოწერა ერთის მხრივ ობიექტური გარემოებებით იყო განპირობებული. საგადასახადო ადმინისტრირება გათავისუფლდა ამოღების თვალსაზრისით უპერსპექტივო დავალიანებების ტვირთისაგან. მაგრამ, მეორე მხრივ, საგადასახადო ვალდებულებების ჩამოწერის ღონისძიებებისათვის განმეორებადი და განგრძობადი ხასიათის მიცემა გრძელვადიანი თვალსაზრისით საკმაოდ მძიმე ფისკალური რისკების მატარებელია. მსოფლიო გამოცდილებაც ადასტურებს, რომ მსგავსი მექანიზმების პერმანენტული გამოყენება იწვევს ნეგატიურ ფისკალურ შედეგებს, რადგან შეუძლია საზოგადოების საგადასახადო მორალის სერიოზულად შერყევა. ამიტომაც, ჩვეულებრივ, ასეთი პროგრამები წარმოადგენს ხოლმე დროის ფარგლებით შეზღუდულ ღონისძიებებს,

სადაც ხასგასმით არის დეკლარირებული ამ ღონისძიების ერთჯერადი ხასიათი.

საგადასახადო ამნისტიები, განსაკუთრებით მაშინ, თუკი ისინი ხშირად მეორდება, ახალისებს არაკონკურენტულ გარემოს და იწვევს უსამართლობის შეგრძნებას კეთილსინდისიერ გადამხდელეებში. მათაც უძლიერდებათ მოტივაცია, რომ გადასახადების კანონისმიერად გადახდის ნაცვლად, დაელოდოს საგადასახადო ამნისტიის იოლად პროგნოზირებად მორიგ ეტაპს. იქმნება დესტრუქციული მოლოდინები, რაც იწვევს გადასახადის გადამხდელთა ქცევის მოდელის ტრანსფორმირებას არასწორი მიმართულებით. ამიტომაც, დროთა განმავლობაში, საგადასახადო ამნისტიის ყოველი ახალი ეტაპის შემდეგ, კეთილსინდისიერ გადამხდელთა რაოდენობა სულ უფრო იკლებს, ხოლო საპატივებელ საგადასახადო დარღვევათა მასშტაბები სულ უფრო იზრდება. პრობლემა რომ სახეზეა, ამას ისიც ადასტურებს, რომ იმავე 2015-2019 წლების შუალედში (როცა 3,5 მლრდ მეტი ლარის საგადასახადო დავალიანება ჩამოიწერა) მთლიანი საგადასახადო დავალიანებები მხოლოდ 1,8 მლრდ ლარით შემცირდა. ანუ ამავე პერიოდში ამოუღებელი საგადასახადო დავალიანება კიდევ 1,7 მლრდ ლარით გაიზარდა (უფლისაშვილი, 2021).

საგადასახადო სისტემაში მიმდინარე რეფორმების შემადგენელი ნაწილად იქცა ასევე ღონისძიებები ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნების პროცედურების გამარტივების კუთხით. გადამხდელეებს, რომელთაც დღგ-ს გადასახადში წარმოეშვათ ზედმეტად გადახდილი თანხა, მნიშვნელოვანი ბარიერისა და დაყოვნების გარეშე, თითქმის ავტომატურ რეჟიმში, შეეძლოთ გადასახადის უკან დაბრუნებას ბიუჯეტიდან. 2019-2021 წლებში გადამხდელთა მიერ ბიუჯეტიდან დაბრუნებული თანხების ოდენობამ 2,3 მლრდ ლარს გადაა-

ჭარბა.

მაგრამ აღნიშნულმა ღონისძიებამ საგადასახადო ადმინისტრირების კუთხით გარკვეული სიმწელებიც წარმოშვა. ცალკეულმა არაკეთილსინდისიერმა პირებმა ისარგებლეს იმით, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა ჯერ კიდევ არ იყო სინქრონიზირებული ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნების პროცედურების გამარტივების საფრთხეებთან. წარმოიქმნა ფიქტიური პირები, რომლებიც ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის გზით დიდი ოდენობის ჩასათვლელი დღგ-ს თანხას უქმნიდნენ ე.წ. „შემსყიდველელ“ პირებს, რომლებიც ავტომატური დაბრუნების წესით ცდილობდნენ მის დაბრუნებას ან გამოყენებას საკუთარი საგადასახადო ვალდებულებების დასაფარავად.

ასეთმა სიტუაციამ გაზარდა რისკები სახელმწიფო შემოსავლების მობილიზების კუთხით. ამან მოითხოვა დამატებით შრომითი და დროითი რესურსები საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებებზე მზარდი ოდენობის ასეთი შემთხვევების სამართავად. საგადასახადო ადმინისტრირების თანამედროვე პირობებში, საგადასახადო ინფორმაციის ელექტრონიზაციის მაღალი ხარისხი გარკვეულად აადვილებს კონტროლს, მაგრამ პრობლემა გააღრმავა მცდელობათა მასშტაბებმა. ამასთან, საგადასახადო ორგანოებს დამდგარი სამართალდარღვევების შედეგების აღმოფხვრაზე უფრო უწევდათ მუშაობა, ვიდრე მსგავსი პრობლემების წარმოქმნის პრევენზიაზე.

ვფიქრობთ, რომ პრევენციული სისტემების შექმნამ და ამოქმედებამ აღნიშნული რისკების შესამცირებლად გარკვეულად დაავიანა. ასეთ ღონისძიებებში ვგულისხმობთ: კანონშესაბამისობის რისკების იდენტიფიცირების და მართვის პროცესის დანერგვას, გადამხდელის შეფასების კრიტერიუმების დახვეწას, რეგისტრირებულ საგადასახადის გადამხდელთა საინფორმაციო ბაზის სრულყოფას, ასევე „კვალიფიციური“ და „არაკვალიფიციური“ დღგ-ს გა-

დამხდელის სტატუსების შემოღებას და არაკვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელთათვის ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის და მიღებული ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლის განხორციელების უფლების შეზღუდვას.

ყურადღება გვინდა გავამახვილოთ ასევე სააქციო პოლიტიკის პრობლემატური საკითხებზე, განსაკუთრებით თამბაქოს ნაწარმის დაბეგრასთან დაკავშირებით. ბოლო წლებში აქციზის განაკვეთები მკვეთრად გაიზარდა. ერთი მხრივ, ამის მიზეზია ქვეყნის საერთაშორისო ვალდებულებები თამბაქოს მოხმარების შესამცირებლად, აგრეთვე ტარიფების ეტაპობრივი გაზრდის ვალდებულებები ევროკავშირთან ასოცირების ხელშეკრულების ფარგლებში. მეორე მხრივ სახეა ფისკალური მოტივაცია - ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ ორგანული კანონის მიხედვით, აქციზი საქართველოში არის ერთადერთი საერთო-სახელმწიფო გადასახადი, რომლის განაკვეთის გაზრდა შესაძლებელია რეფერენდუმის გარეშე.

ამის შედეგად, 2011 წლის შემდეგ მკვეთრად დაბეგრის ტვირთი თამბაქოს მოხმარებაზე გაიზარდა - ჩვენი შეფასებით 5-6-ჯერ. აღნიშნულმა კი გამოიწვია მთელი რიგი არასასურველი შედეგები. მართალია ოფიციალური სტატისტიკით შემცირდა თამბაქოს ნაწარმის ადგილობრივი წარმოება და იმპორტი, სინამდვილეში გაიზარდა თამბაქოს ნაწარმის კონტრაბანდის და არალეგალური მიმოქცევის შემთხვევები. ეს ფაქტი დასტურდება არამარტო ემპირიული დაკვირვებებით, ასევე სტატისტიკური მონაცემებითაც - მკვეთრად გაზრდილი აქციზურ მარკებთან დაკავშირებული ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების და სისხლის სამართლის დანაშაულებების დაფიქსირებული რაოდენობა (უფლისაშვილი, 2022).

საქმე იმაშია, რომ მოთხოვნა თამბაქოს ნაწარმზე გამოირჩევა მაღალი არაელასტიურობით, რომელიც ფასების გაზრდაზე

ნაკლებად რეაგირებს. თუკი მაინც, სხვადასხვა მეთოდით, მ.შ. აქციზის გაზრდით ხდება სიგარეტის გაძვირება გონივრულ ფარგლებს ზემოთ, მყისვე ჩნდება ძლიერი მოტივაცია და საკმაოდ მალევე იმართება საქონელის მოწოდების არალეგალური არხები.

მხედველობაშია მისაღები უაქციო სიგარეტით ვაჭრობაში მონაწილე მხარეთა მოტივირებულობის მაღალი ხარისხი. მწვევლებისათვის თამბაქო წარმოადგენს აუცილებელი მოხმარების საქონელს, რომლის აქციზით დაბეგრილი ფასები უახლოვდება მწვეველთა საბიუჯეტო შესაძლებლობების საზღვრებს. მეორე მხრივ, შესაძლო მოგების მაღალი მარჟა უაქციო საქონელით კონტრაბანდაზე და ვაჭრობაზე, ააქტიურებს ადამიანთა საკმაოდ ფართო წრეს, რომელთათვის მისაღებია ამ უკანონო ბიზნესთან დაკავშირებული რისკების არსებული დონე. გასათვალისწინებელია, რომ აქციზის ტვირთი გაცილებით ნაკლებია სომხეთში, რუსეთში და თვითაღიარებულ აფხაზეთშიც, რომელთანაც ნაკლებად კონტროლირებადი ნაცრისფერი ტერიტორიული ზონები გვაკავშირებს. თამბაქოს ნაწარმი კი გამოირჩევა მაღალი თანაფარდობით სასაქონლო ერთეულის ღირებულებასა და მის მასას/მოცულობას შორის, რის გამოც ის განსაკუთრებით მიზიდავლილია, როგორც კონტრაბანდის საგანი.

ასეთი მაღალი დესტრუქციული ეკონომიკური დაინტერესებულობის პირობებში სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოების ადმინისტრაციული ქმედებები ნაკლებად ქმედითია. უფრო მეტიც, კონტრაბანდის რისკები სამომავლოდ ააქტიურებს კორუფციის რისკებსაც. ამასთან, ასეთი სიტუაციის ხანგრძლივი ვადით შენარჩუნება ცუდ გავლენას ახდენს გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო მორალზე, აფერხებს გადასახადის გადახდის კულტურის დანერგვას, და როგორც მოკლე, ისე გრძელვადიან პერსპექტივაში იწვევს ნეგატიურ ფისკალურ შედეგებს.

### დასკვნა

მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო სისტემის რეფორმირების დაგეგმვისას გათვალისწინებულ უნდა იქნას დაბეგვრის ტვირთის მიმართ გადასახადის გადამხდელთა მზაობის ხარისხი. ამასთან, ღონისძიებები უნდა დაიგეგმოს ისე, რომ სწორი პოზიტიური თუ ნეგატიური სტიმულების მიცემის გზით გადასახადის გადამხდელთა მოტივაცია და მთლიანად საზოგადოების განწყობები გრძელვადიან პერსპექტივაში განვითარდეს სასურველი მიმართულებით.

აუცილებელია საგადასახადო კანონმდებლობის და ადმინისტრირების სისტემის რეფორმირება გაგრძელდეს შემდეგი პირობების დაცვით:

- საგადასახადო ადმინისტრირების პროცედურების შემდგომი გამარტივება. ელექტრონულ სერვისების კიდევ უფრო გაძლიერება. არ არის გამართლებული დამატებითი (მით უმეტეს არასაგადასახადო სახის) რეგულაციების შემოღება გადამხდელთათვის;
- დაბეგვრის დაბალი ნაკვეთების შენარჩუნება. საგადასახადო კულტურის არსებული დონის პირობებში მაღალი განაკვეთები გადამხდელებს ჩრდილოვანი ოპერაციებისკენ უბიძგებს, რითაც ძირს

ეთხრება გადასახადებისადმი მათ ლოიალურობას;

- საჭიროა სიფრთხილის გამოჩენა საგადასახადო დავალიანებების ჩამოწერების საკითხებში. ასეთი, მით უმეტეს განგრობადი ხასიათის პრეცედენტები ამახინჯებს გადამხდელთა მოტივაციას;
- საჭიროა საგადასახადო კანონმდებლობაში და ადმინისტრირებაში არსებული სუსტი ადგილების ამოვსება. ეს ეხება არა მხოლოდ ზედმეტობების დაბრუნების პროცედურებს, ასევე დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმებით და რიგი შეღავათებით უკანონოდ სარგებლობის შესაძლებლობებს;
- მნიშვნელოვანია საზოგადოებაში საგადასახადო პრაქტიკის სტაბილურობის აღქმის დამკვიდრება. საჭიროა გადასახადების სავალდებულობის, კანონით რეგლამენტირებულობის, უნიფიცირებულობის, სამართლიანობის და სხვა პრინციპების დაცვა. მხოლოდ ამ შემთხვევაში საზოგადოების საგადასახადო კულტურა გრძელვადიან პერსპექტივაში განვითარდება სწორი მიმართულებით.

### გამოყენებული ლიტერატურა:

- საქართველოს ორგანული კანონი ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ, URL: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1405264?publication=3> (ხელმისაწვდომია 17.10.2023);
- საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (კოდიფიცირებული) (სსკ), URL: <https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=204> (ხელმისაწვდომია 17.10.2023);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის წლიური ანგარიშები, URL: <https://rs.ge/AboutUs?cat=5&tab=1> (ხელმისაწვდომია 17.10.2023);
- უფლისაშვილი, გ. (2021). საქართველოს საგადასახადო სისტემის ლიბერალიზაციის ზოგიერთი პრობლემატური საკითხი, "ეკონომიკური პროფილი", ტომი 16, 1 (21), ON SOME PROBLEM ISSUES RELATED TO LIBERALIZATION OF THE TAX SYSTEM IN GEORGIA, Economic Profile, Volume 16, Issue 1(21), 2021, URL: <http://economicprofile.org/pdf/f903b66020df2dc2f852e4afc70ebe3b.pdf> (ხელმისაწვდომია 17.10.2023);
- უფლისაშვილი, გ. (2022). საქართველოს სააქციზო პოლიტიკის პრობლემური საკითხები, "ეკონომიკური პროფილი", ტომი 17, 1 (23), PROBLEMATIC ISSUES OF THE EXCISE POLICY OF GEORGIA, Economic Profile, Volume 17, Issue 1(23), 2022, URL: <http://economicprofile.org/pdf/Guram%20Uplisashvili.pdf> (ხელმისაწვდომია 17.10.2023);
- Birger Nerré. Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, URL:



## On Some Problematic Issues of the Tax System Development and Tax Culture Formation in Georgia

**Guram Uplisashvili**

Doctor of Economics, Associate Professor, Kutaisi University  
[guram.uphisashvili@unik.edu.ge](mailto:guram.uphisashvili@unik.edu.ge)

### Abstract

The presentation focuses on development issues in tax system of Georgia and the formation of tax culture.

Forms of relations between tax administration bodies and taxpayers are part of the tax system. The results of the functioning of the tax system depend not only on the tax legislation and the quality of tax administration, but also on citizen mindsets, their law-abiding behavior, their readiness for the established tax burden, and public tax culture. It goes without saying that different societies differ from each other in their specific tax culture.

A necessary condition for building the tax system of any country is to base it on certain principles. These are the principles of legality, responsibility, uniformity, justice, stability, cost-effectiveness and so on. When building a tax system, attention should be paid to characteristics of the tax culture typical of the local society.

The paper discusses some of the problematic issues identified in the process of reforming the tax system of Georgia, which are related to the current stage of tax culture development. We focused on the risks that were identified in terms of writing off tax debts, measures to simplify the procedures for repayment of overpaid tax, as well as increasing the excise rates. Research has shown that these specific measures have negative fiscal consequences in both the short and long term and have a negative impact on taxpayers' tax morality.

We believe that the degree of readiness of taxpayers for the tax burden should be taken into account when planning the reform of the tax system. In addition, tax system formation and tax administration measures should be planned in such a way that by providing the right positive or negative incentives, the motivation of taxpayers and the attitudes of society as a whole will develop in the desired direction in the long term.

It is necessary to continue reforming the tax legislation and the administration system under the following conditions:

- Further simplification of tax administration procedures. Further strengthening of electronic services. Introduction of additional (especially non-tax) regulations for payers is not welcomed;
- Maintaining low tax rates. Under the conditions of the current level of tax culture, high rates push taxpayers to shadow operations, thereby undermining their sense of loyalty to taxes;
- Care should be taken in matters of tax debt write-offs. Such precedents, especially those of a continuous nature, distort the motivation of the payers;
- There is a need to eliminate weak points in tax legislation and administration. This applies not only to the procedures for repayment of overpaid tax, but also to the possibilities of illegally using special taxation regimes and a number of benefits;
- It is important to establish a perception of the stability of tax practices in society. It is necessary to adhere the principles of the mandatory nature of taxes, regulation by law, uniformity, justice and other principles. Only in this case, public tax culture will develop in the right direction in the long term.

**Keywords:** taxes, tax system, tax culture, tax administration.

**JEL:** H2, O17

**DOI:** <https://doi.org/10.52244/c.2023.11.27>

**For citation:** Uplisashvili G. (2023) On Some Problematic Issues of the Tax System Development and Tax Culture Formation in Georgia. International Scientific Conference "Human Capital, Institutions, Economic Growth". Proceedings. Kutaisi University. pp. 219-228 . DOI: <https://doi.org/10.52244/c.2023.11.27>

### References

- Organic Law of Georgia on Economic Freedom, URL: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1405264?publication=3> (accessed on 17.10.2023);  
Tax Code of Georgia (codified) (SCC), URL: <https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=204> (accessed 17.10.2023);  
Annual reports of the Revenue Service of the Ministry of Finance of Georgia, URL: <https://rs.ge/AboutUs?cat=5&tab=1> (available on 17.10.2023);

Uplisashvili, G. (2021). ON SOME PROBLEM ISSUES RELATED TO LIBERALIZATION OF THE TAX SYSTEM IN GEORGIA, Economic Profile, Volume 16, Issue 1(21), 2021, URL : <http://economicprofile.org/pdf/f903b66020df2dc2f852e4afc70ebe3b.pdf> (accessed on 17.10.2023);  
Uplisashvili, G. (2022). PROBLEMATIC ISSUES OF THE EXCISE POLICY OF GEORGIA, Economic Profile, Volume 17, Issue 1(23), 2022, URL: <http://economicprofile.org/pdf/Guram%20Uplisashvili.pdf> (accessed 17.10.2023);  
Birger Nerré. Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0313592608500117> (accessed 17.10.2023);