

**ს ს ი კ - ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი**

**ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი**

**ბიზნესის ადმინისტრირების, მენეჯმენტისა და მარკეტინგის დეპარტამენტი**

**კახა კუპატაძე**

**საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფისა და სტრატეგიული  
ტრანსფორმაციის შესაძლებლობები საქართველოში**

**ნაშრომი წარმოდგენილია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური  
ხარისხის მოსაპოვებლად**

**ა ვ ტ ო რ ე ფ ე რ ა ტ ი**

**ბათუმი 2023**

სადისერტაციო ნაშრომი შესრულებულია ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ბიზნესის ადმინისტრირების, მენეჯმენტისა და მარკეტინგის დეპარტამენტში

სამეცნიერო ხემდგანელები:

**რეზო მანველიძე**, ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი

**გიორგი ლავთაძე**, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი

უცხოელი შემფასებელი:

**ივან გრიშჩენკო** - ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი; კიევის ტექნოლოგიისა და დიზაინის ეროვნული უნივერსიტეტის პროფესორი

შემფასებლები:

**ნიკოლოზ ჩიხლაძე** - ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, თეოლოგიის დოქტორი, აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი

**ირინა ვაშაყმაძე**, ეკონომიკის მეცნიერებათა კანდიდატი, ბსუ-ს ასოცირებული პროფესორი;

**ბესიკ ბაუჩაძე** - ეკონომიკის დოქტორი, ბსუ-ს ასოცირებული პროფესორი

სადისერტაციო ნაშრომის დაცვა შედგება 2023 წლის 09 ივნისს 12 საათზე ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის სადისერტაციო საბჭოს მიერ შექმნილ სადისერტაციო კომისიის სხდომაზე, მისამართი, ქ. ბათუმი ნინოშვილის ქ. #35/32, კორპუსი #2, მე-4 სართული; აუდ. №423.

სადისერტაციო ნაშრომის გაცნობა შესაძლებელია, ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ილია ჭავჭავაძის სახელობის ბიბლიოთეკაში და ვებ-გვერდზე [www.bsu.edu.ge](http://www.bsu.edu.ge)

სადისერტაციო საბჭოს მდივანი:

ლეილა ცეცხლაძე - ბიზნესის მართვის დოქტორი,

ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასისტენტ-პროფესორი

## შესავალი

**თემის აქტუალობა** - საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფისა და ტრანსფორმაციის შესაძლებლობების განვითარება წარმოადგენს სახელმწიფოში შემოსავლების მობილიზების მნიშვნელოვან წყაროს და ერთ-ერთ ეფექტურ ეკონომიკურ ბერკეტს საბაზრო ეკონომიკის პირობებში. სწორედ ოპტიმალური საგადასახადო მენეჯმენტის ფორმირების პირობებში მიიღწევა ქვეყნის ეკონომიკის მდგრადი განვითარება და სტაბილური ეკონომიკური ზრდა, ქვეყნის წინაშე არსებული სოციალურ-ეკონომიკური პრობლემების გაუმჯობესება.

რაციონალური საგადასახადო მენეჯმენტის ფორმირება არის ნებისმიერი სახელმწიფოს საგადასახადო სისტემის ოპტიმალურად ფუნქციონირების გარანტია, ხოლო სახელმწიფოს მიერ გატარებული შესაბამისი სწორი პოლიტიკა ეკონომიკურ განვითარებაზე ზემოქმედების ეფექტიანი ინსტრუმენტია. ამიტომ, საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის სრულყოფის საკითხები, ყოველთვის გვევლინება ქვეყნის საგადასახადო ადმინისტრირების ფორმირებისა და განვითარების უმნიშვნელოვანეს წინაპირობად.

საგადასახადო მენეჯმენტის შემადგენელი ფუნქციური ელემენტები, როგორცაა საგადასახადო ნაკადების მართვის პროცესების ორგანიზაცია, საგადასახადო დაბეგვრა, საგადასახადო რეგულირება, საგადასახადო კონტროლი და მათი ზეგავლენა ბიზნეს-აქტივობასა და მის გაფართოებაზე, ყველა დროის ცნობილ მეცნიერ-ეკონომისტთა განსჯის საგანს წარმოადგენს. ეს იმიტომ, რომ მოქმედი ეკონომიკური სისტემის მიზანს წარმოადგენს ისეთი მოქნილი და ოპტიმალური საგადასახადო სისტემის შექმნა, რომელიც სიცოცხლისუნარიანი იქნება საბაზრო ეკონომიკის პირობებში და შეძლებს უპასუხოს ქვეყნის განვითარების მიმდინარე მიზნებსა და გამოწვევებს.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის გაანალიზებით ნათელი ხდება, რომ საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ფუნქციონირებას თან ახლავს გარკვეული ხარვეზები, რომელთა დამლევა და სამართლიანი საგადასახადო სისტემის ფორმირება,

წამყვანი მიმართულებაა ქვეყნისათვის. ამ კუთხით აღსანიშნავია სწორი და გამართული საგადასახადო ადმინისტრირება, რომელიც ხელს უწყობს, ერთი მხრივ, ოპტიმალური ფისკალური პოლიტიკის გატარებას და მეორე მხრივ, საგადასახადო ორგანოებსა და გადასახადის გადამხდელებს შორის ურთიერთობის დარეგულირებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მეტად აქტუალურია ქვეყანაში საგადასახადო კულტურის განვითარება, რომლის დროული მოგვარება მნიშვნელოვნად უზრუნველყოფს ქვეყნის საგადასახადო სისტემის სრულყოფას.

საგადასახადო მენეჯმენტი, მისი ცალკეული მექანიზმის ტრანსფორმაციის ტენდენციები განეკუთვნება ახალ მიმართულებას, რომელიც ვრცელდება ყველა სამეურნეო სუბიექტზე და მოიცავს მთელი ქვეყნის საბიუჯეტო-საგადასახადო სფეროს. თავის მხრივ, საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფა უშუალოდ უკავშირდება გადასახადებს და მათი ადმინისტრირების წესს, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობით არის რეგლამენტირებული. სწორედ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2021–2024 წლების სტრატეგიის ერთ-ერთი მთავარი მიზანია საგადასახადო-საბაჟო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებული კანონშესაბამისობის ამაღლება.

საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის სრულყოფა და განვითარება, ცალკეული სისტემების ტრანსფორმაციის შესაძლებლობები მუდმივად საჭიროებს კვლევასა და მეცნიერულ სიახლეთა დანერგვას. ქვეყანაში საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში აუცილებელია დიდი ყურადღება დაეთმოს საგადასახადო ორგანოებსა და გადასახადის გადამხდელთა შორის ურთიერთობის სრულყოფას და საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების დონის ამაღლებას, რომლის შედეგად საზოგადოებისათვის უფრო მიმზიდველი გახდება საგადასახადო სისტემა და რომელიც თავის მხრივ მოითხოვს საზოგადოების საგადასახადო პრობლემების მუდმივ მეცნიერულ შესწავლას და ახლებურად გააზრებას.

სწორედ ზემოაღნიშნული განაპირობებს საგადასახადო მენეჯმენტის პრობლემის შესწავლა-გაანალიზების საკითხის აქტუალობას, რომელსაც ეძღვნება წარმოდგენილი

საკვალიფიკაციო ნაშრომი: „საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების სრულყოფისა და სტრატეგიული ტრანსფორმაციის შესაძლებლობები საქართველოში“.

**კვლევის ობიექტია** საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების სრულყოფისა და ტრანსფორმაციის შესაძლებლობების განსაზღვრა ბიზნესის გააქტიურებისა და სტაბილური ეკონომიკური ზრდის უზრუნველყოფის მიმართულებით, ხოლო კვლევის ობიექტია საქართველოში მოქმედი საგადასახადო სისტემა და შესაბამისი საგადასახადო ურთიერთობები.

**კვლევის აქტუალობიდან გამომდინარე კვლევის მიზანია** საქართველოში მოქმედი საგადასახადო მენეჯმენტის ფუნქციონირების მექანიზმის და მათი ტრანსფორმაციის შესაძლებლობების შესწავლა და მისი სრულყოფის საკითხებზე წინადადებების მომზადება და შესაბამისი რეკომენდაციების შემუშავება. კვლევის მიზნიდან გამომდინარე აუცილებლად გვესახება შემდეგი ამოცანების გადაჭრა:

- მსოფლიოში არსებული საგადასახადო მენეჯმენტის მოწინავე გამოცდილების შესწავლა და გაანალიზება.
- საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის ტრანსფორმაციის არსებული გამოწვევების გამოვლენა;
- საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის მიმართულებების განსაზღვრა და ბიზნეს სექტორზე მათი შესაძლო ზეგავლენის შეფასება.
- საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის მიმართულებების განსაზღვრა და ბიზნეს სექტორზე მათი შესაძლო ზეგავლენის შეფასება.

**კვლევის თეორიულ-მეთოდოლოგიური ბაზა** - კვლევის თეორიულ-მეთოდოლოგიური ბაზა მრავალფეროვანია და ეფუძნება შემდეგ წყაროებს: საერთაშორისო ორგანიზაციებისა და ევროკავშირის მასალებს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო-ანალიტიკურ მასალებს, უცხოელი და ქართველი მეცნიერების სამეცნიერო სტატიებს და მონოგრაფიებს, ასევე დისერტანტის მიერ დამოუკიდებლად ჩატარებულ კვლევის შედეგებს, რომელთა

ანალიზმა არსებითი გავლენა იქონია ჩამოყალიბებულ დასკვნებსა და რეკომენდაციებზე.

**კვლევის მეთოდოლოგია** - დასახული მიზნებისა და ამოცანების გათვალისწინებით სადისერტაციო ნაშრომში გამოყენებულია კვლევის თანამედროვე მეთოდები, როგორცაა: ისტორიულისა და ლოგიკურობის ერთიანობის პრინციპი, იდუქციისა და დედუქციის მეთოდური მიდგომები. კვლევის პროცესში გამოყენებულ იქნა ანალიზის, სტატისტიკური მონაცემების დაჯგუფების და შედარების, ანკეტური გამოკითხვის ხერხები და მეთოდები.

**პრობლემის კვლევის მდგომარეობა** - საგადასახადო მენეჯმენტის და საგადასახადო სისტემების ფორმირებისა და განვითარების საკითხები მეცნიერ-ეკონომისტთა დიდი ინტერესის საგანს განეკუთვნება. ამ ხრივ აღსანიშნავია: ფრანსუა კენეს, ადამ სმიტის, უილიამ პეტის, დევიდ რიკარდოს, ჯონ მეინარდ კეინსის, არტურ სესილ ჰიგუს, პოლ სამუელსონის, არტურ ლაფერის, მილტონ ფრიდმანის და ბენ ბერმარკის, ფილიპ დაიბეგის, დევიდ ქარდის, ჯომუა ანგრისტის, რიჩარდ ტაილერის სხვა თეორიტიკოსების ნააზრევი.

საგადასახადო მენეჯმენტის საკითხები ფართოდ არის გაშუქებული ქართველ მეცნიერ-ეკონომისტთა ნაშრომებშიც. ამ კუთხით მნიშვნელოვანი გამოკვლევები აქვთ განხორციელებული: რ. კაკულას, ი. მესხიას, ვ. პაპავას, მ. ჩიკვილაძეს, ი. ანანიაშვილს, რ. ბასარიას, ზ. როგავას, ნ. ჩიხლაძეს, ვ. ვერულიძეს, ი. ბუკიას, ს. ფუტკარაძეს, ე. შაინიძეს, რ. ქორჩილავას, თ. ქორიძეს, მ. ციქუბაძეს, დ. ჯანგირიანს, თ. კილაძეს და სხვებს.

წარმოდგენილი მეცნიერების მიერ განხორციელებულ კვლევებში მოცემულია საგადასახადო მენეჯმენტის ტრანსფორმაციის მექანიზმის არსებული პრობლემები და მისი გადაჭრის გზები. თანამედროვე მსოფლიოში მიმდინარე გლობალურმა პროცესებმა კიდევ უფრო გაამწვავა საგადასახადო სტრატეგიის საკითხები და სწორედ საგადასახადო მენეჯმენტის სტრატეგიის შემდგომმა სრულყოფამ უნდა უზრუნველყოს ქვეყნის ბიზნეს გარემოს საინვესტიციო მიმზიდველობის განვითარება.

წარმოდგენილი კვლევა ერთგვარ სიახლეს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო მენეჯმენტის სტრატეგიის შემუშავების მიმართულებით.

### ნაშრომის მეცნიერული სიახლეები

- წარმოდგენილია თანამედროვე გლობალურ პირობებში საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ფორმირებისა და განვითარების ორგანიზაციული, სამართლებრივი და სტრუქტურული სრულყოფის ასპექტები;
- შეფასებულია საგადასახადო მენეჯმენტის ფუნქციონირების საერთაშორისო გამოცდილება, მოქმედი მოწინავე მოდელები და შემდგომი სრულყოფის მიმართულებები;
- გაანალიზებულია საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ფუნქციონირების ტრანსფორმაციის არსებული მდგომარეობა და ძირითადი მიმართულებები საქართველოში;
- გამოვლენილია საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის თანამედროვე გამოწვევები და განსაზღვრულია მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები;
- წარმოდგენილია საგადასახადო სისტემისა და მისი განხორციელების მექანიზმების შემუშავების, დამკვიდრებისა და განვითარების ეტაპები, მოვლენები და შედეგები, რომლებიც განაპირობებენ საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებების აუცილებლობას;
- არგუმენტირებულია გადასახადების რაოდენობის, საგადასახადო განაკვეთისა და ადმინისტრირების მექანიზმების ცვლილებებით გადამხდელთა ცალკეული კატეგორიებისათვის საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქების გავლენა ქვეყნის, კონკრეტული ბიზნესის ფინანსურ მდგომარეობაზე, განვითარების შესაძლებლობებზე;
- დასაბუთებულია საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესებით და მექანიზმების ტრანსფორმაციის პროცესების ოპტიმალური რეგულირებით სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობის ზრდის ტენდენციების მიმართულებები.

- ბიზნეს გარემოს მიმზიდველობის, საინვესტიციო სივრცის გაჯანსაღების მიზნით შემუშავებულია ისეთი წინადადებები, როგორცაა გადასახადების ოპტიმიზაცია, საგადასახადო მექანიზმების ტრანსფორმირებისა და მენეჯმენტის სრულყოფა, საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივება, შეღავათების რეალურ მდგომარეობაზე მორგება, მცირე და საშუალო მეწარმეებზე ხელშემწყობი პირობების შექმნა, ასევე ზოგიერთი ქვეყნის, მათ შორის, გერმანიის საგადასახადო სისტემის გააზრება და სხვა;
- წარმოდგენილია კონკრეტული წინადადებები ქვეყანაში საგადასახადო კულტურის, ზოგადად გადამხდელთა ქცევის ნორმებისა და ღონისძიებების ტრანსფორმაციის შესაძლებლობების თაობაზე ბიზნესის ცალკეული სფეროებისა და სახეების თავისებურებათა გათვალისწინებით;
- მოცემულია სათანადო არგუმენტაცია საშემოსავლო გადასახადის დიფერენცირების თაობაზე; წარმოდგენილია სათანადო გაანგარიშებები და ტრანსფორმაციის საჭირო მექანიზმები გადამხდელთა კატეგორიების დაჯგუფების, საგადასახადო განაკვეთების და ვადების დადგენის შესახებ.

**ნაშრომის თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა** - თეორიული თვალსაზრისით, ნაშრომი ჩატარებული კვლევის საფუძველზე, იძლევა საგადასახადო მენეჯმენტის მეთოდოლოგიის განვითარების შესაძლებლობას.

ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა ასახვას პოულობს ავტორის მიერ შემუშავებულ დასკვნებსა და რეკომენდაციებში, რომელიც ხელს შეუწყობს საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის ფუნქციონირების მექანიზმის შემდგომ სრულყოფას და შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების თეორიული საფუძვლების ფორმირების დროს.

გარდა აღნიშნულისა, ნაშრომის შედეგები უფრო სიღრმისეულ წარმოდგენას გვიქმნის ბიზნესის საჭიროებებსა და სახელმწიფოს მხრიდან მხარდაჭერის ღონისძიებების დაგეგმვისა და განხორციელების შესაძლებლობების განვითარებაზე,



რაც პოსტ-კრიზისული ეკონომიკის, დაზარალებული ბიზნესის სწრაფი აღდგენის, გაჯანსაღებისა და დინამიური განვითარების წინაპირობად გვესახება.

**თემა აპრობირებულია** ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის, ბიზნესის ადმინისტრირების, მენეჯმენტის და მარკეტინგის დარგობრივი დეპარტამენტის გაფართოვებულ სხდომაზე 2023 წლის 27 მარტს.

აღნიშნულიდან გამომდინარე საკვალიფიკაციო ნაშრომი ჩამოყალიბდა შემდეგი სტრუქტურით:

## შესავალი

თავი 1. საგადასახადო მენეჯმენტის კვლევის თეორიული საფუძვლები

§1.1. საგადასახადო საქმიანობის ევოლუცია, განვითარების ეტაპები

§1.2. საგადასახადო მენეჯმენტის ფორმირების მეთოდები და პრინციპები

§1.3. საგადასახადო სისტემა საქართველოში, ადმინისტრირების თავისებურებები

თავი 2. საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების ოპტიმალურობის საერთაშორისო და ეროვნული პრაქტიკის შედარებითი ანალიზი

§ 2.1. საგადასახადო სისტემის განვითარების თავისებურებანი და თანამედროვე გამოწვევები უცხოეთში

§2.2 საგადასახადო მენეჯმენტის სტრატეგიული ტრანსფორმაციის ტენდენციები საქართველოში

თავი 3. საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები და შესაძლებლობები

§ 3.1. რაციონალური საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები და შესაძლებლობები

§ 3.2. საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმის შესაძლებლობები

§ 3.3. საგადასახადო საქმიანობაში სტრატეგიული ტრანსფორმაციის შესაძლებლობები ბიზნეს ურთიერთობებში

§ 3.4. საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების თავსებადობა მოწინავე უცხოური პრაქტიკასთან

დასკვნები და რეკომენდაციები

## ნაშრომის ძირითადი შინაარსი

ნაშრომის პირველ თავში „საგადასახადო მენეჯმენტის კვლევის თეორიული საფუძვლები“ - განხილულია საგადასახადო მენეჯმენტის ფორმირება - განვითარების თეორიული მიდგომები.

საგადასახადო სისტემა ისტორიულად გაჩნდა და ვითარდება სახელმწიფოს გაჩენასთან ერთად. ამდენად იკვეთება გარკვეული კავშირები სახელმწიფოსა და გადასახადების ეკონომიკურ კატეგორიას შორის, საზოგადოების განვითარების კვალობაზე თანდათან იხვეწებოდა სახელმწიფოს ფუნქციები და ევოლუციას განიცდიდა საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებული პროცესიც.

გადასახადები, როგორც სახელმწიფოს მიერ საზოგადოებრივი შემოსავლის ფორმირების შესაძლებლობა, განპირობებულია შემდეგი გარემოებებით:

- მოსახლეობის დანაწილებით სოციალურ ჯგუფებად;
- სახელმწიფო აპარატის ფორმირებით;
- სასაქონლო-ფულადი ურთიერთობის დამოუკიდებელი ეფექტური სტრუქტურების ჩამოყალიბებით;
- დემოგრაფიული მდგომარეობის გათვალისწინებით;
- სხვადასხვა სახელმწიფოებრივი საჭიროებებითა თუ პროგრამების აუცილებლობით;

გამომდინარე აქედან, გადასახადების აუცილებლობა დაკავშირებულია სახელმწიფოს ამოცანებისა და ფუნქციების შესრულებასთან. აღნიშნულის გათვალისწინებით შესაძლებელია დავასკვნათ რომ, გადასახადები წარმოადგენს საბიუჯეტო შემოსავლების ფორმირების ძირითად საშუალებას და მისი ადმინისტრირების დონეზეა დამოკიდებული ქვეყნის განვითარებისა და უსაფრთხოების მდგომარეობა.

საგადასახადო დაბეგვრის სრულყოფილი თეორიული გააზრება სათავეს იღებს XVII საუკუნიდან. გადასახადების შესახებ ერთ-ერთი პირველი თეორია იყო გაცვლის თეორია, ხოლო გადასახადების კლასიკური თეორია უშუალოდ უკავშირდება ადამ

სმითსა და დავიდ რიკარდოს. ამ თეორიის თანახმად, გადასახადები წარმოადგენენ სახელმწიფო შემოსავლების ძირითად წყაროს, რომელიც ფარავს ხელისუფლების შენახვის ხარჯებს.

მე-20 საუკუნის ინგლისელი ეკონომისტი ჯონ მეინარდ კეინზი ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მოსახლეობის ფულადი დანაზოგები ხელს უშლის ეკონომიკურ ზრდას და ამიტომ იგი მიზანშეწონილად მიიჩნევდა ზედმეტი ფულადი დანაზოგების გადასახადების სახით ამოღებას.

კეინზიანური რეგულაცია მნიშვნელოვნად შეეხო ეკონომიკურ პოლიტიკას და მისი „ზოგადი თეორია“ იძლევა ქვეყანაში სოციალური პოლიტიკის წარმართვის დასაბუთებას. იგი უმუშევრობას უარყოფით სოციალურ-ეკონომიკურ მოვლენად განიხილავდა და მის წინააღმდეგ ბრძოლის მრავალფეროვანი ღონისძიებების კომპლექტს გვთავაზობდა. კეინზიანური პოსტულატები ფართოდ არის წარმოდგენილი ეკონომიკური ზრდის თეორიებში, რომლებიც განვითარდა მე-20 საუკუნის 50-იანი წლების ბოლოდან.

საგადასახადო სისტემის ფორმირების და მისი ადმინისტრირების საკითხებზე მეტად მნიშვნელოვანია ამერიკელი ეკონომისტის პოლ სამუელსონის (1915-2009) შეხედულებები, რომელმაც შეისწავლა კაპიტალისტური ციკლის მოდელირების პრობლემები და დაასაბუთა რომ, ქვეყნის ფისკალური და ფულად საკრედიტო პოლიტიკის სწორი შერწყმის საფუძველზე შესაძლებელია ეროვნული ეკონომიკის ზრდა და ნეგატიური პროცესები შერბილება საგადასახადო პოლიტიკის რეგულირების საფუძველზე.

საგადასახადო საქმიანობის ევოლუციას უკავშირდება მიწოდების ეკონომიკის თეორია, რომლის ფუძემდებლად გვევლინებიან მ. ბერნსი, გ. სტაინი და ა. ლაფერი. ისინი გადასახადებს მიიჩნევენ ეკონომიკის განვითარების და სახელმწიფო რეგულირების მნიშვნელოვან ფაქტორად. მათი აზრით მაღალი საგადასახადო

განაკვეთები უარყოფითად ზემოქმედებენ სამეწარმეო საქმიანობაზე და მთლიანობაში იწვევენ საგადასახადო შემოსავლების შემცირებას.

საგადასახადო შემოსავლების გადიდებისა და საგადასახადო ტვირთის ზეგავლენის დასარეგულირებლად გამოიყენება ლაფერის მრუდი. ლაფერის მრუდი უკავშირდება არტურ ლაფერის სახელს. ლაფერის მრუდი გრაფიკული სახით განსაზღვრავს სახელმწიფო შემოსავლების მოცულობის დამოკიდებულებას ქვეყანაში საგადასახადო განაკვეთების საშუალო დონესთან.

გადასახადები როგორც მთელ მსოფლიოში, ისე საქართველოში გამოიყენებოდა სახელმწიფოს მნიშვნელოვანი ფუნქციების განსახორციელებლად, მაგრამ გადასახადებს არ გააჩნდათ ისეთი ორგანიზაციული სახე, როგორც ამჟამად. მაგალითად, ძველ საქართველოში გავრცელებული იყო შემდეგი სახის გადასახადები: ბეგარა, ღალა, ხარაჯა, საკომლო, კულუხი, საბალახე, სურსათის გადასახადი, ვაჭრობის, უძრავი ქონების გადასახადები და სხვა.

საბჭოთა კავშირის დაშლისა და საქართველოს მიერ დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ ქვეყანა დაადგა საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის გზას და დღის წესრიგში მთელი სიცხადით დადგა პოლიტიკურ-ეკონომიკური და სოციალური პრობლემები, რომელიც მოითხოვდა ახალი საგადასახადო სისტემის ფორმირების აუცილებლობას.

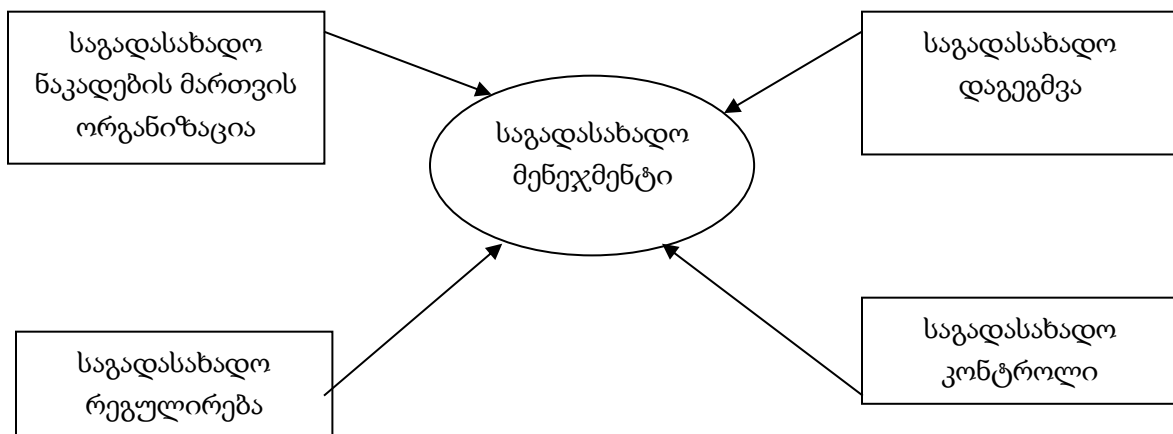
საქართველოში საგადასახადო საქმის ევოლუცია პირობითად შესაძლებელია დავეყთ სამ ეტაპად. პირველი ეტაპი იწყება დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ, საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზის ფორმირებით და 1997 წელს პირველი საგადასახადო კოდექსის მიღებით. მეორე ეტაპი სათავეს იღებს 2004 წლიდან, როდესაც სახელმწიფომ დაადგა ლიბერალური საგადასახადო მოდელის ჩამოყალიბების და საგადასახადო სისტემის გამარტივების გზას, რომლის შედეგადაც მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა გადასახადების ადმინისტრირება, განახლდა საგადასახადო და საბაჟო ინფრასტრუქტურა. განხორციელებულმა ცვლილებებმა საკმარისი სტიმული ვერ მისცა ქვეყანაში ბიზნესის განვითარებას, რასაც ხელი შეუწყო მსოფლიო ეკონომიკურმა კრიზისმა. მიმდინარე

საგადასახადო რეფორმა გაგრძელდა 2011 წლის 1 იანვრიდან ახალი, მესამე საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებით. სწორედ ამ პერიოდიდან სათავეს იღებს საგადასახადო სისტემის განვითარების მესამე ეტაპი, რომელიც გრძელდება დღემდე.

ჩვენი აზრით ქვეყანაში განხორციელებული საგადასახადო რეფორმები მნიშვნელოვნად უნდა აუმჯობესებდეს ბიზნეს გარემოს და ხელს უწყობდეს სამეწარმეო პროცესების უწყვეტობას.

საგადასახადო მენეჯმენტი მოიცავს ქვეყნის საგადასახადო სისტემის მართვის პრინციპების ერთობლიობას, რომელსაც სქემატურად შემდეგი სახე აქვს:

სქემა 1. საგადასახადო მენეჯმენტის სტრუქტურა



წყარო: სქემა შედგენილია ავტორის მიერ.

სქემიდან ნათლად ჩანს, რომ საგადასახადო მენეჯმენტი მჭიდროდ უკავშირდება საგადასახადო მექანიზმს, რომელიც თავის მხრივ მოიცავს საგადასახადო პროცესების ორგანიზაციას, დაგეგმვას, რეგულირებას და კონტროლს.

ჩვენი აზრით საგადასახადო მენეჯმენტი წარმოადგენს საგადასახადო ურთიერთობის ფორმების, მეთოდებისა და საშუალებების ერთობლიობას, რომელიც

შესაბამისობაში მოდის სახელმწიფოს მიზნებთან, ამოცანებთან და რეგულირდება საგადასახადო კანონმდებლობით.

საქართველოში თანამედროვე საგადასახადო სისტემის მოიცავს ყველა ნიუანსს, რომელიც კანონმდებლობით რეგულირდება და მისი შესრულება უზრუნველყოფილია არსებული საგადასახადო კოდექსითა და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით.

ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ეფექტურობა მნიშვნელოვნად დამოკიდებულია გადასახადის გადახდასთან, საგადასახადო კონტროლთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან, რომელიც საგადასახადო ადმინისტრირებით მიიღწევა. საგადასახადო ადმინისტრირების გარეშე შეუძლებელია ქვეყანაში გადასახადების ფისკალური ფუნქციის წარმატებით განხორციელება. უკანასკნელ პერიოდში ეკონომიკურ ლიტერატურაში მყარად დამკვიდრდა ტერმინი „საგადასახადო ადმინისტრირება“. საგადასახადო ადმინისტრირების ქვეშ მოიაზრება საგადასახადო ორგანოების მიერ საკუთარი კომპეტენციის ფარგლებში ფუნქციონირებისა და უფლებამოსილების განხორციელება, რომელიც დადგენილია ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობით.

საგადასახადო ადმინისტრირების ძირითად მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ამაღლება, საგადასახადო ურთიერთობების სრულყოფა, რომელმაც საბოლოო ჯამში უნდა უზრუნველყოს გადამხდელთა საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება. სახელმწიფოს პოლიტიკა საგადასახადო ადმინისტრირების სფეროში უნდა იყოს მოქნილი და პოლიტიკურ თუ ეკონომიკურ ცვლილებებზე მორგებული. მას გარკვეულწილად სოციალური დანიშნულება აქვს, ვინაიდან საგადასახადო სისტემის მოდუნება განაპირობებს ბიუჯეტის შემოსავლების შემცირებას, საგადასახადო სამართალდარღვევათა რაოდენობის ზრდას, რაც თავის მხრივ, საფრთხეს უქმნის სახელმწიფოს სოციალური ვალდებულებების შესრულებას.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის შემადგენელი ნაწილია საგადასახადო შეღავათები, რომელიც მნიშვნელოვანი მარეგულირებელი ეფექტის მატარებელია. საგადასახადო შეღავათებში მოიაზრება საგადასახადო განაკვეთების და დაბეგვრის

ბაზის შემცირება გადასახადის გადამხდელი სუბიექტებისთვის. ვფიქრობთ მნიშვნელოვანია კანონმდებლობაში ისეთი სახის საგადასახადო შეღავათების შემოღება და დახვეწა, რომელიც ორიენტირებულია ინვესტიციების მოზიდვაზე, მათ შორის; თავისუფალი ეკონომიკური ზონებით, შეღავათების შემდგომ რეინვესტირებით და ა.შ.

საგადასახადო შეღავათები გარკვეულ მოქნილობას ანიჭებს საგადასახადო სისტემებს, მაგრამ ამავდროულად ართულებს გადასახადების ადმინისტრირების ტექნოლოგიას. ამიტომ, საგადასახადო შეღავათების სისტემის შემუშავებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ერთგვარი ბალანსი გადასახადების ფისკალურ და მასტიმულირებელ ფუნქციებს შორის.

საგადასახადო შეღავათები მთლიანობაში წარმოადგენენ საგადასახადო პოლიტიკის უმთავრეს ინსტრუმენტს, რომელიც ხელს უწყობს გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქციის შესრულებას. საგადასახადო შეღავათების შესახებ გადაწყვეტილება მიღებული უნდა იქნეს შემდეგი ასპექტების გათვალისწინებით, როგორცაა: სახელმწიფოს შემოსავლების პირდაპირი დანაკარგები, საგადასახადო ადმინისტრირების სიმარტივე, გამანაწილებელი ეფექტები და გარე ფაქტორები.

ჩვენი მხრიდან მაქსიმალური ყურადღება გამახვილდა საგადასახადო სისტემის ადმინისტრირების ღონისძიებებზე, მათ შორის გადასახადების გადახდის, საგადასახადო კონტროლის, საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ღონისძიებებზე. მნიშვნელოვანია აღვნიშნოთ რომ, ყოველი შემდგომი ცვლილება კანონმდებლობაში უნდა იყოს საგადასახადო სისტემის გაუმჯობესებისა და გაჯანსაღების მცდელობა, რომელიც პრაქტიკაში გამოიცდება. საქართველოს საგადასახადო სისტემის განვითარების საქმეში წინგადადგმული ნაბიჯია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობის მონაწილეთა უფლება მოვალეობების დახვეწა და პასუხისმგებლობების ზომების განსაზღვრა, საჯარო შეტყობინებების შემოღება და ამ მხრივ გადამხდელთა კანონიერი ინტერესების დაცვა.

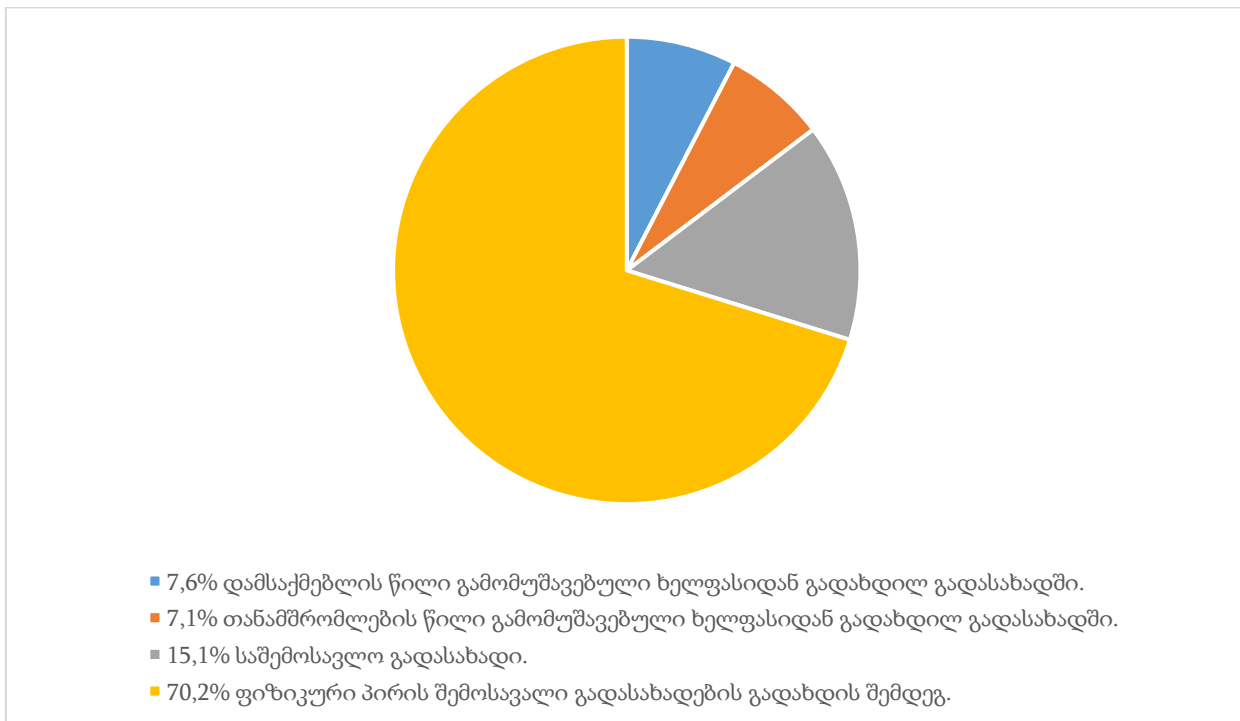


ვფიქრობთ საგადასახადო სისტემის სრულყოფილი ფუნქციონირებისათვის მნიშვნელოვანია ადმინისტრირების ისეთი ღონისძიებების გატარება რომლის დროსაც, ერთის მხრივ გადამხდელს არ შეეძლოს მისი იგნორირება, მეორეს მხრივ მისმა მასშტაბმა (სიხისტემ) არ მოახდინოს გადამხდელის საქმიანობის დესტაბილიზაცია და ხელი შეეშალოს მას ეკონომიკური მიზნების მიღწევაში.

ნაშრომის მეორე თავში „საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების ოპტიმალურობის საერთაშორისო და ეროვნული პრაქტიკის შედარებითი ანალიზი“ განხილულია საგადასახადო სისტემის განვითარების თავისებურებანი და თანამედროვე გამოწვევები მსოფლიოში. ამ კუთხით აღსანიშნავია ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სისტემა და გადასახადების ადმინისტრირების პროცესი. იგი მსოფლიოში წარმოადგენს ერთ-ერთ განვითარებულ სისტემას, რომლითაც ხელმძღვანელობს აშშ-ის ფინანსთა სამინისტრო. გადასახადების სტრუქტურა შედგება ფედერალური, შტატის და ადგილობრივი გადასახადებისგან. აღნიშნული გადასახადები წარმოადგენენ ქვეყნის ბიზნეს სექტორის მართვის უმნიშვნელოვანეს ინსტრუმენტს. ევროკავშირის ქვეყნებისგან განსხვავებით აშშ-ში არ არსებობს დამატებული ღირებულების გადასახადი (დ.ღ.გ.), მაგრამ მის ანალოგს წარმოადგენს გაყიდვების გადასახადი (Sales Tax).

ამერიკის შეერთებულ შტატებში მომქმედი სხვადასხვა ტიპის გადასახადებიდან გადასახადის ძირითადი სახეებია: საშემოსავლო გადასახადი (ფედერალური და სახელმწიფო დონეზე), მოგების გადასახადი, ქონების გადასახადი, გაყიდვების გადასახადი, ჩუქების გადასახადი, აქციზი, საბაჟო გადასახადი და სხვა. ამერიკის შეერთებულ შტატებში ფიზიკური პირების გამომუშავებულ ხელფასში საგადასახადო დატვირთვის თანაფარდობაზე წარმოადგენას გვაძლევს ქვემოთ მოტანილი დიაგრამა (იხ. დიაგრამა #1).

დიაგრამა 1. აშშ-ში ფიზიკური პირის მიერ გამომუშავებულ ხელფასში საგადასახადო დატვირთვის პროცენტული თანაფარდობა.



წყარო: [iqolecision.com/nalogi-v-s-sh-a-obzor/](http://iqolecision.com/nalogi-v-s-sh-a-obzor/)

წარმოდგენილი დიაგრამიდან ნათლად ჩანს, რომ ფიზიკური პირების გამომუშავებული ხელფასიდან საგადასახადო დატვირთვაში 7,6% მოდის დამსაქმებელზე, 7,1% მოდის თანამშრომელზე, 15,1% საშემოსავლო გადასახადზე, ხოლო 70,2% იღებს ხელფასიდან ფიზიკური პირი შემოსავლის სახით.

ამერიკის შეერთებულ შტატების საგადასახადო სისტემა ასევე აღიარებულია საგადასახადო შეღავათებისა და სტიმულირების კუთხით. კერძოდ, მეორე მსოფლიო ომის შემდეგ, აშშ-ს საგადასახადო კანონმდებლობა არეგულირებდა საგადასახადო შეღავათების სისტემას.

აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობა ეფუძნება საგადასახადო დაბეგვრის სპეციალურ წესებს ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტებთან მიმართებაში. აშშ-ის

საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებობს ასზე მეტი საგადასახადო შეღავათი, რომელიც ხელს უწყობს ინოვაციური მიმართულებების განვითარებას.

საგადასახადო სისტემის დახვეწისა და განვითარების სრულყოფის მიზნით აშშ მიმართავდა როგორც გრძელვადიან, ისე მოკლევადიან საგადასახადო რეფორმებს. აშშ-ში მე-20 საუკუნის და 21-ე საუკუნის განვლილ პერიოდში ჩატარებული იქნა ექვსი საგადასახადო რეფორმა, რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო პოლიტიკის ძირეულ ცვლილებებთან, კერძოდ:

- მელონის საგადასახადო სისტემა (1921-1926 წწ.);
- რუზველტის ახალი კურსი (1933-1945 წწ.);
- ჯონ კენედის საგადასახადო რეფორმა (1962-1968 წწ.);
- რონალდ რეიგანის რეფორმა (1981-1988 წწ.);
- ბილ კლინტონის რეფორმა (1993-2001 წწ.);
- დონალდ ტრამპის რეფორმა (2017-2020 წწ.).

დ. ტრამპის მიერ ხელმოწერილი კანონის თანახმად „საგადასახადო რეფორმის შესახებ“, შემცირდა იურიდიული პირებისთვის მოგების გადასახადი 35%-დან 21%-მდე. ასევე შემცირდა საზღვარგარეთ მოქმედი იურიდიული პირების გადასახადი 15,5%-მდე ნაღდი ანგარიშსწორებისას, ხოლო უნაღდო ანგარიშსწორების შემთხვევაში კი 8%-მდე. ასევე იურიდიული პირებისათვის დამტკიცდა საგადასახადო შეღავათები კაპიტალურ ხარჯებზე.

ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სისტემის გაანალიზების შედეგად ნათელი ხდება, რომ საგადასახადო მენეჯმენტი და საგადასახადო ადმინისტრირება მიმართულია ქვეყანაში ისეთი საგადასახადო მეთოდების განვითარებისკენ, რომლებიც ხელს უწყობენ ეკონომიკური განვითარების რეგულირებას და უზრუნველყოფენ სახელმწიფოს მინიმალურ ჩარევას საბაზრო მექანიზმებში. საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების მთავარ თავისებურებას წარმოადგენდა პირდაპირი გადასახადების ლიბერალიზაცია და არაპირდაპირი გადასახადების მოქმედების სფეროს გაზრდა.

აშშ-ის საგადასახადო სისტემის გრძელვადიანი მიზანია ისეთი ჰარმონიული საგადასახადო ურთიერთობების ფორმირება, რომელიც საბოლოო ჯამში უზრუნველყოფს სახელმწიფოს, გადასახადის გადამხდელის და სხვა საერთაშორისო სუბიექტებს შორის დაბალანსებული ურთიერთობების დამყარებას.

ევროპის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები გარკვეულწილად განსხვავდება ამერიკის შეერთებული შტატების სისტემისგან გადასახადების ადმინისტრირების და გადამხდელთა მიერ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის კუთხით.

ევროკავშირის ქვეყნების კანონები მრავალი თვალსაზრისით მსგავსია, მაგრამ საგადასახადო კუთხით თითოეული ქვეყანა თვითონ წყვეტს ვინ ითვლება რეზიდენტად, როგორი განაკვეთები დანერგოს და რა სახის შეღავათები შემოიღოს, ანუ ევროკავშირის ქვეყნებში საგადასახადო რეგულაციები განსხვავებულია, მაგრამ უკანასკნელ პერიოდში აქტიურად აღებული იქნა კურსი საყოველთაო ჰარმონიზაციისკენ.

ფიზიკურ პირებთან მიმართებაში საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირების ორი ძირითადი მიდგომა არსებობს:

1. ტერიტორიული პრინციპი, რომელიც ემყარება სახელმწიფოს ტერიტორიაზე წარმოშობილ დაბეგვრის ობიექტებს განურჩევლად სუბიექტის ეროვნული თუ სამართლებრივი კუთვნილებისა.

2. რეზიდენტობის პრინციპი ეფუძნება ობიექტების დაბეგვრას იმ პირების მიერ, რომლებსაც აქვთ კონკრეტული სახელმწიფოს საგადასახადო რეზიდენტის სტატუსი, მიუხედავად შემოსავლის ადგილისა და წყაროსი.

ევროკავშირის ქვეყნებში ყველაზე გავრცელებული კრიტერიუმებია ფიზიკური ყოფნის ადგილი, ფიზიკური პირი იძენს საგადასახადო რეზიდენტის სტატუსს თუ იგი რეალურად იმყოფება ამ სახელმწიფოს ტერიტორიაზე გარკვეული პერიოდის განმავლობაში (ჩვეულებრივ წელიწადში 183 დღე).

ევროპის ქვეყნებში განსხვავებულია დაბეგვრის სუბიექტების კატეგორიები. გამოიყოფა სამი მიდგომა.

1. შემოსავლის მქონე თითოეული ფიზიკური პირის დაბეგვრის სუბიექტად აღიარება განურჩევლად მისი ოჯახური მდგომარეობისა (იტალია, ავსტრია, საფრანგეთი, სლოვენია, სლოვაკეთი, პოლონეთი, ლიეტუვა, ლატვია).

2. დაბეგვრის ობიექტია დაქორწინებული წყვილი, რომლის შემოსავალი განიხილება, როგორც საერთო ერთობლივი შემოსავალი (პორტუგალია, ლუქსემბურგი, მალტა). გერმანიაში, ესპანეთში, ირლანდიასა და ნორვეგიაში მეუღლეებს ეძლევათ არჩევანი ინდივიდუალური თუ ერთობლივი დეკლარაციის შევსებისა.

3. დაბეგვრის საგანია ოჯახი, რომელიც განიხილება პირთა ჯგუფი, რომლებიც ერთად ცხოვრობენ და უძღვებიან საერთო ოჯახს.

ევროკავშირის საგადასახადო სისტემის ანალიზის და გამოცდილების გაზიარების კუთხით საქართველოსთვის მეტად საინტერესოა მალტის საგადასახადო სისტემის გაცნობიერება.

მალტაში იურიდიული პირებისათვის დღგ-ს საბაზისო განაკვეთი შეადგენს - 18%-ს, მოგების გადასახადის - 35%, დივიდენდისათვის - 0%, ჰონორარზე - 0%, საწესდებო კაპიტალზე გადასახადი არ არსებობს.

მალტას აქვს ხელსაყრელი გადასახადები ბიზნესისათვის, რადგან გადასახადების დიდი ნაწილი შეიძლება დაბრუნდეს, მაგალითად:

- გადახდილი გადასახადის 6/7 ბრუნდება გადახდილი გადასახადიდან და დაბრუნების შემდეგ გადასახადის განაკვეთი მხოლოდ 5%-იანია, თუ კომპანია ეწევა სავაჭრო საქმიანობას;
- გადასახადის 5/7 ექვემდებარება დაბრუნებას, თუ კომპანიამ მიიღო პასიური შემოსავალი და ჰონორარი;
- გადახდილი გადასახადის 2/3 ბრუნდება თუ კომპანიას ექვემდებარება ორმაგი დაბეგვრის აცილების ხელშეკრულებას;
- გადახდილი გადასახადი 100%-ით ბრუნდება, თუ მალტის კომპანია არის ჰოლდინგი და ფლობს წილს უცხოურ საწარმოში, ასეთი კომპანია მიეკუთვნება მონაწილე ჰოლდინგის კატეგორიას.

კომპანიებისთვის გადახდილი გადასახადის უკან დაბრუნების უზრუნველსაყოფად, იგი ნაწილდება ხუთ ანგარიშზე. გადასახადის დაბრუნება ხდება მხოლოდ პირველი და მეორე ანგარიშიდან.

1. საბოლოო გადასახადი (Final Toix Account)
2. მალტაში მიღებული შემოსავალი (Maltese Taxed Account)
3. შემოსავალი საზღვარგარეთიდან (Foreign)
4. შემოსავალი უძრავი ქონებიდან (Immovable Property Account)
5. შემოსავლები, რომელიც არ იბეგრება (Untaxed Account).

დაბრუნების პროცესი ყველა შემთხვევაში ერთნაირია, კერძოდ, ჯერ კომპანია იხდის გადასახადებს, შემდეგ წერს განცხადებას თანხის დაბრუნების შესახებ. საგადასახადო სამსახური განაცხადს განიხილავს 14 დღის განმავლობაში და განაცხადის დამტკიცების შემდეგ თანხის დაბრუნება ხდება იმავე ვალუტაში, რომელშიც გადახდილია გადასახადები.

ჩვენი აზრით მალტის საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების თავისებურებანი და პრაქტიკული გამოცდილება მეტად საყურადღებოა საქართველოსთვის და მისი გამოცდილების გადმოტანა მნიშვნელოვნად წაადგება და წინ წაწევს საქართველოს საგადასახადო სისტემას.

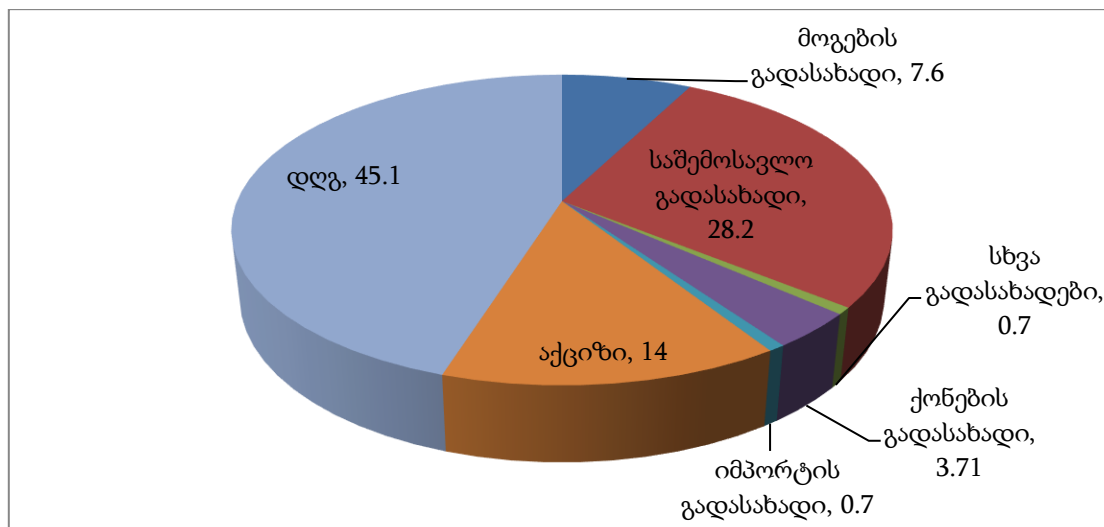
საგადასახადო მენეჯმენტი ერთის მხრივ ასოცირდება საგადასახადო დაგეგმვას, რეგულირებას, ანალიზსა და კონტროლთან, ხოლო მეორეს მხრივ იგი უკავშირდება საგადასახადო ადმინისტრირებას.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ტრანსფორმაციის პროცესში აუცილებელია გადასახადების განაკვეთების დადგენისას საგადასახადო ოპტიმუმის დაცვა, რაც მეწარმეებს საშუალებს მისცემს გააფართოვონ საკუთარი წარმოების მაშტაბები, შექმნან ახალი სამუშაო ადგილები. თანამედროვე მსოფლიო პრაქტიკით ასეთ ოპტიმუმს განეკუთვნება 35-40%, ხოლო მეწარმის განკარგულებაში რჩება 55-60%-ი.

2021 წელს საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში ცალკეული გადასახადების სტრუქტურა შემდეგ სურათს იძლევა (იხ. დიაგრამა #2). 2021

წელსაც საგადასახადო შემოსავლებში ყველაზე დიდი წილით წარმოდგენილია დამატებული ღირებულების გადასახადი 45,1%, ხოლო მთლიან შიდა პროდუქტში (მშპ) იგი წარმოდგენილია 10,0%-ით. მეორე ადგილი უჭირავს საშემოსავლო გადასახადს 28,2% და მშპ-ის მიმართ შეადგენს 6,3%-ს. ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში 2021 წელს 14%-ით წარმოდგენილია აქციზი, ხოლო მშპ-ში მის წილად მოდის 3,1%-ი, რაც შეეხება მოგების გადასახადს, 2021 წლის ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში წარმოდგენილია 7,6%-ით, ხოლო მშპ-ში მის წილად მოდის 1,7%-ი.

დიაგრამა 2. გადასახადების წილი საქართველოს 2021 წლის ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში.



წყარო: ფინანსთა სამინისტროს მასალები. [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge)

საგადასახადო მენეჯმენტის განვითარების ერთ-ერთი ძირითადი ელემენტია საგადასახადო დაგეგმვა. საგადასახადო დაგეგმვის სისტემა წარმოადგენს სახელმწიფო საგადასახადო დაგეგმვისა და სამეწარმეო სუბიექტების საგადასახადო დაგეგმვის ერთობლიობას, თითოეულ ამ სისტემას თავისი მიზნები აქვს, კერძოდ; სახელმწიფო საგადასახადო დაგეგმვა ორიენტირებულია ბიუჯეტში გადასახადების მობილიზებაზე, ხოლო სამეწარმეო სუბიექტების საგადასახადო დაგეგმვის მიზანია გადასახადების

მინიმიზაცია მეწარმე სუბიექტების რეალური დანახარჯების შემცირების უზრუნველსაყოფად.

საქართველოში საგადასახადო შემოსავლების პროგნოზსა და მათი შესრულების მდგომარეობაზე წარმოდგენას გვაძლევს ცხრილი N #1. ცხრილის ანალიზიდან ჩანს, რომ ბოლო ოთხი წლის განმავლობაში დაგეგმილი შემოსავლების საპროგნოზო მაჩვენებლები შესრულების ტენდენციით ხასიათდება, კერძოდ 2018 წელს ბიუჯეტში მობილიზებული იქნა 11822,1 მლნ. ლარი ანუ გეგმა შესრულდა 101,0%-ით, ხოლო 2021 წელს ბიუჯეტში მობილიზებული იქნა 15142,6 მლნ. ლარი ანუ გეგმა შესრულდა 101,4%-ით, რაც შეეხება საგადასახადო შემოსავლების ბიუჯეტში მობილიზებას, აქაც საკვლევ პერიოდში სახეზე გვაქვს დაგეგმილი საგადასახადო შემოსავლების გეგმის შესრულება, კერძოდ 2018 წელს ქვეყანაში საგადასახადო შემოსავლების გეგმა შესრულდა 100,1%-ით, ხოლო 2021 წელს კი 100,8%-ით. რაც შეეხება ცალკეული სახის საგადასახადო შემოსავლების გეგმის შესრულებას, აქ 2018 წელს მოგების გადასახადის გეგმა შესრულდა 99,5%-ით, ხოლო დღგ-ს გადასახადის გეგმა შესრულებული იქნა 99,9%-ით. საკვლევ პერიოდში, დანარჩენ წლებში ცალკეული ძირითადი სახის საგადასახადო შემოსავლების ბიუჯეტში მობილიზების გეგმები შესრულებული იქნა, რაც იმის მაჩვენებელია, რომ გადასახადების გეგმების გაანგარიშება, როგორც ცენტრალურ, ისე ადგილობრივ დონეზე, ხორციელდება ერთიანი მეთოდების საფუძველზე და შემოსავლების სამსახური აქტიურად არის ჩართული ქვეყანაში საგადასახადო შემოსავლების ბიუჯეტში მობილიზების საქმეში.

საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის შემოსავლების მაჩვენებლების დინამიკა ცხრილი N 1  
2018-2021 წლებში

(მლნ. ლარი)

წლები დასახელება	2018			2019			2020			2021		
	გეგმა	ფაქტიური	%	გეგმა	ფაქტიური	%	გეგმა	ფაქტიური	%	გეგმა	ფაქტიური	%



შემოსავლები	11705,0	11822,1	101,0	12705,0	12907,3	101,6	12163,0	12407,0	102,0	14928,2	15142,6	101,4
გადასახადები	10500,0	10506,3	100,1	11310,0	11417,8	101,0	10510,0	10964,4	104,3	13271,2	13379,9	100,8
საშემოსავლო გადასახადი	3215,0	3247,1	101,0	3400,0	3482,8	102,4	3240,0	3326,7	102,7	3771,0	3775,7	100,1
მოგების გადასახადი	740,0	736,6	99,5	855,0	866,3	101,3	840,0	919,4	109,5	1001,0	1015,3	101,4
დ.ღ.გ.	4430,0	4426,9	99,9	5024,0	5239,0	104,3	4635,0	4837,2	104,4	5935,0	6029,5	101,6
აქციზი	1440,0	1465,7	101,8	1287,0	1506,7	117,1	1325,0	1619,4	122,2	1825,0	1868,8	102,4
იმპორტის გადასახადი	70,0	73,4	104,9	75,0	79,1	105,4	70,0	74,4	106,2	81,2	86,3	106,3
ქონების გადასახადი	435,0	441,1	101,4	462,0	474,3	102,7	400,0	433,6	108,4	510,0	510,7	100,1
სხვა გადასახადი	170,0	115,4	67,9	207,0	-230,3	-111,3	0	0	0	148,0	93,6	63,2
გრანტები	400,0	406,4	101,6	460,0	493,1	107,2	613	460,1	75,1	457,0	494,4	108,2
სხვა შემოსავლები	805	909,4	113,0	935,0	996,4	106,6	1040,0	982,5	94,5	1200,0	1268,2	105,7

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მასალები.

ჩვენს მიერ შესწავლილმა საგადასახადო მენეჯმენტის ელემენტების ტრანსფორმაციის ტენდენციებმა დაგვანახა, რომ საქართველოს მიერ დღიდან დამოუკიდებლობის მოპოვებისა აქტიურად ხორციელდება საგადასახადო სისტემის რეფორმირება და სრულყოფა, მაგრამ თანამედროვე საგადასახადო სისტემის ფორმირებისათვის აუცილებელია საგადასახადო მენეჯმენტის უმაღლესი ცალკეული ელემენტების

დახვეწა და სრულყოფა, რომლებიც შესაბამისობაში იქნებიან ევროკავშირის საგადასახადო საკანონმდებლო-ნორმატიულ ბაზასთან.

ნაშრომის მესამე თავში „საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები და შესაძლებლობები“ გაანალიზებულია რაციონალური საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები, საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმის შესაძლებლობები და საგადასახადო სისტემის სტრატეგიული ტრანსფორმაციის შესაძლებლობები ბიზნეს ურთიერთობებში.

საქართველოს ეკონომიკაში გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური განაწილების საკითხი კვლავ ერთ–ერთ მწვავე პრობლემად რჩება და ამასთანავე მსოფლიოში დღემდე არ არსებობს საგადასახადო განაკვეთების სიდიდის განსაზღვრის საერთაშორისოდ აღიარებული მეთოდოლოგია. საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრა ხდება სახელმწიფოს მიერ ამოღებული სავალდებულო გადასახადების საერთო მოცულობის მთლიან შიდა პროდუქტთან შეფარდებით. ასეთი მიდგომის დროს შეუძლებელია საგადასახადო ტვირთის სიმძიმეზე მსჯელობა, ვინაიდან მსგავსი მიდგომა საჭიროებს შესადარებელი ბაზის არსებობას, მაქსიმალური საგადასახადო დაბეგვრის ნორმების შედარებას საგადასახადო დაბეგვრის ოპტიმალურ დონესთან ფულად გამოსახულებაში.

ჩვენი აზრით დღეისათვის ქვეყანაში არსებული ეკონომიკური მდგომარეობას სრულად ვერ ასახავს საგადასახადო ტვირთის მაჩვენებელი, რადგან შემოსავლების სამსახურის მიერ ფაქტიურად აკრეფილი საგადასახადო შემოსავლები არ მოიცავს პოტენციურად არსებული საგადასახადო შემოსავლების ოდენობას, ხოლო აღრიცხული მთლიანი შიდა პროდუქტის მიღებისას, ჩრდილოვანი ეკონომიკა რჩება, რომლის სიდიდეც - უწინარეს ყოვლისა საგადასახადო ტვირთის სიმძიმით არის გამოწვეული.

საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალურ გადანაწილებასთან ერთად მნიშვნელოვანია კანონმდებლობის გასაგებობის ამაღლება. ზოგიერთ შემთხვევაში გადამხდელთა მხრიდან საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობა

განმარტებულია(გამოწვეულია) საგადასახადო კოდექსში არასრულად ფორმულირებული საკანონმდებლო ნორმებით, რომელიც ზოგჯერ არაერთგვაროვანი განმარტების შესაძლებლობას იძლევა და მხარეთა მიერ ხშირად მისი განსხვავებულად ინტერპრეტირება ხდება.

არსებულ კანონმდებლობაში კვლავაც რჩება ხარვეზები ჩანაწერების ინტერპრეტირებასთან დაკავშირებით, რაც ხელს უშლის კანონმდებლობის გასაგებობის დონის ამაღლებას და ხელს უწყობს მხარეებს შორის დავების გაზრდას. ვფიქრობთ გათვალისწინებულ იქნას მსგავსი დავების გადაწყვეტის შედეგები და კოდექსის დონეზე (და არა ნორმატიული აქტების) მოხდეს საკანონმდებლო ჩანაწერების დაზუსტება და გამართვა.

კვლევით დადასტურდა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2021–2024 წლების სტრატეგიის ერთ–ერთი მთავარი მიზანია საგადასახადო-საბაჟო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებული კანონშესაბამისობის ამაღლება, რომლის მიღწევა სამსახურს დასახული აქვს შემდეგი ამოცანების გადაჭრით.

- დაინტერესებულ პირებზე მორგებული სერვისების განვითარებით;
- გადასახადის გადამხდელთა ცნობიერების დონის ამაღლებით;
- კანონთა შესაბამისობის სფეროში არსებული რისკების პროცესის მართვით;
- საბაჟო რისკების მართვის და ინფორმაციის წინასწარი განვითარების სისტემის დანერგვით.

ამ მიზნით, ჩვენ მიზანშეწონილად გვესახება შემოსავლების სამსახურთან ერთიანი მეთოდოლოგიური ონლაინ პლატფორმის ფორმირება, რომელიც დახმარებას გაუწევს ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს საკანონმდებლო საკითხებთან დაკავშირებული ინტერპრეტაციების თავიდან აცილებაში და სრულყოფს მათ ინფორმირებულობას კანონმდებლობის მოთხოვნებთან მიმართებაში. ასევე მნიშვნელოვანია უკუკავშირის ერთიანი სისტემის ფორმირება-განვითარება, რომელიც

სერვისების მიწოდების პროცესში უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელთა ჩართულობას.

ჩვენი აზრით საზოგადოებაში სამოქალაქო ღირებულებების გამომუშავება ხელს შეუწყობს საზოგადოების ცნობიერების ამაღლებას გადასახადებისადმი დამოკიდებულების კუთხით და აამაღლებს ნდობას ქვეყანას საგადასახადო ინსტიტუტების მიმართ. ჯანსაღი საზოგადოების ფორმირება კი ქვეყნის გამართული საგადასახადო სისტემის ფორმირების საფუძველია.

საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ამაღლების კუთხით სახელმწიფო აქტიურად უნდა ეწეოდეს სარეკლამო საშუალებების ეფექტურად გამოყენებას, რაც არსებითად ზეგავლენას მოახდენს საზოგადოებაში ადამიანთა ქცევის ჩამოყალიბებაზე. სახელმწიფოს მხრიდან საზოგადოებაში საგადასახადო საქმიანობის რეკლამირება ქვეყნის კულტურის შემადგენელი ელემენტი უნდა გახდეს და რეკლამის გამოყენება ამ მიზნით, სახელმწიფოს ადამიანის ფსიქიკაზე ზემოქმედებას უდიდეს ბერკეტს აძლევს.

ქვეყანაში საგადასახადო მენეჯმენტის და ადმინისტრირების სრულყოფა თავის მხრივ საჭიროებს საგადასახადო ორგანოების დაკომპლექტებას კვალიფიციური კადრებით, რათა მათ შეძლონ კანონით დაკისრებული ვალდებულებების მაღალი პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად შესრულება. ამ მიზნის მიღწევისათვის ერთ-ერთი მთავარი ამოცანად გვესახება ახალი სტანდარტების მოთხოვნების გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოების თანამშრომელთა კვალიფიკაციის ამაღლება, სისტემაში მომქმედი მოტივაციისა და შეფასების არსებული სტანდარტების განახლება და თანამშრომელთა კმაყოფილების დონის გაზრდა.

საგადასახადო ორგანოებში თანამედროვე სამუშაო გარემოს შექმნისათვის აუცილებელია შედეგებზე ორიენტირებული მართვის სტანდარტების დანერგვა, რაც უზრუნველყოფს მენეჯერული გადაწყვეტილებების მიღების გამარტივებას. შემოსავლების სამსახურის საქმიანობის სპეციფიკის გათვალისწინებით და საქმიანობის სრულყოფილად წარმართვის მიზნით უახლოეს პერსპექტივაში მიზანშეწონილად

მიგვაჩნია საინფორმაციო უსაფრთხოების სტანდარტზე-ISO27001 გადასვლის დასრულება.

ჩვენი აზრით საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ერთ-ერთ მიმართულებად მიგვაჩნია პირდაპირი გადასახადების საგადასახადო წნეხის სამართლიანი გადანაწილების მექანიზმის ამოქმედება. პირდაპირი გადასახადების სამართლიანი განაწილება საშუალებას მისცემს ფიზიკურ პირებს და მეწარმეებს გაზარდონ რეალური შემოსავლები. მიზანშეწონილად მიგვაჩნია სამომავლოდ საგადასახადო კოდექსში ისეთი ტიპის ცვლილებების შეტანა, რომელიც უზრუნველყოფს პროპორციული საგადასახადო დაბეგვრის ნაცვლად პროგრესულ საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმზე გადასვლას. ჩვენი აზრით პირველ ეტაპზე უმჯობესია საშემოსავლო განაკვეთის დიფერენცირებული განაკვეთის დანერგვა განხორციელდეს მხოლოდ ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალზე (და არა სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავალზე), იმ მიზეზით რომ საწყის ეტაპზე არ მოხდეს საგადასახადო შემოსავლების საგრძნობი შემცირება. ამასთან მეწარმე, სუბიექტებს უნდა მიეცეთ გარკვეული შესაძლებლობა აირჩიოს სხვა დაბეგვრის რეჟიმი(მცირე, მიკრო, ფიქსირებული), რაც მათთვის ერთგვარ კომპენსირების ფუნქციას შეასრულებს.

აუცილებელია რეფორმირება განიცადოს საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი აქტების გამოცემის ორგანიზაციულმა პროცესმა. საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზა უნდა დაეფუძნოს სამ კომპონენტს, კერძოდ ნეიტრალურობას, სტაბილურობას და სიმარტივეს. ნეიტრალურობამ უნდა უზრუნველყოს ისეთი სამართლებრივი აქტების ამოქმედება, რომელშიც მაქსიმალურად იქნება გათვალისწინებული როგორც სახელმწიფო, ისე მეწარმეთა ინტერესები. სტაბილურობამ უნდა უზრუნველყოს დაბეგვრის სამართლებრივ ნორმებში შეტანილი ცვლილებების ნორმალიზება. საქართველოში ჯერ კიდევ საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნის არასაკმარისი დონეა, საკანონმდებლო ნორმატიულ აქტებში შეტანილი ხშირი ცვლილებები კი ზრდის სამეწარმეო სუბიექტთა

მხრიდან შეცდომების დაშვების ალბათობას. სწორედ საკანონმდებლო არასტაბილურობის განცდა წარმოადგენს ერთ–ერთ მთავარ პრობლემას ბიზნესისთვის. სტაბილური საკანონმდებლო გარემო ამარტივებს ორივე მხარისათვის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესს და ამალღებს ქვეყანაში საგადასახადო კულტურას.

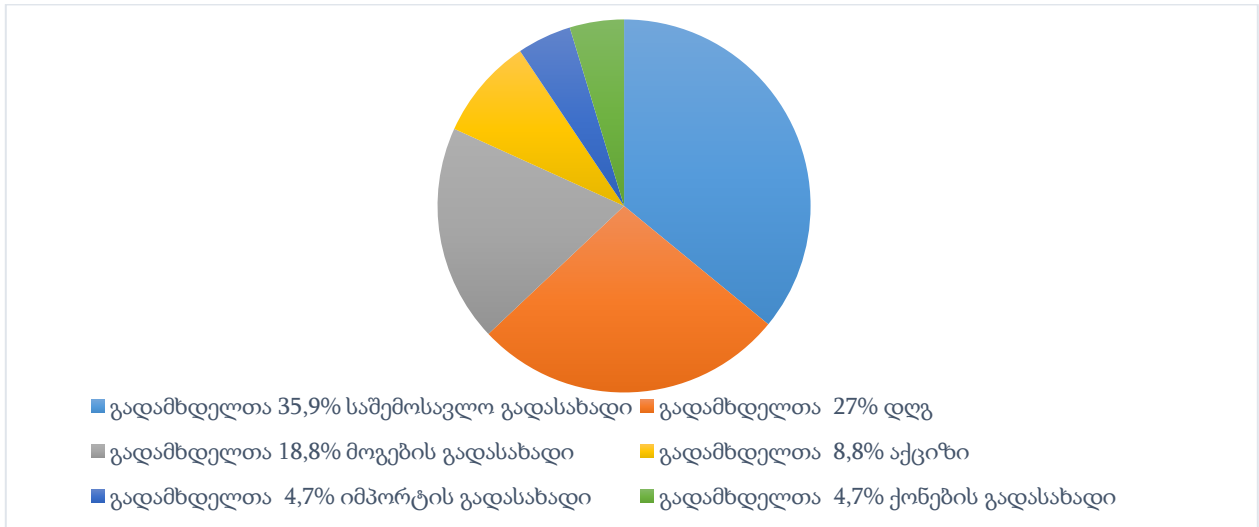
სამართლებრივი აქტების სამარტივეში იგულისხმება ისეთი სამართლებრივი ნორმების შემუშავება, რომელსაც არ ექნება სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტირების შესაძლებლობა და მეწარმეთათვის იქნება თავისუფლად აღსაქმელი.

ქვეყანაში საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის განვითარების კუთხით შემოსავლების სამსახურმა საზოგადოებაში პოპულარიზაცია უნდა გაუწიოს კეთილსინდისიერი გადამხდელების წარმოჩენას, სადაც საუბარი იქნება მათ მიერ გადახდილი ფულით სოციალური პროექტების, ჯანმრთელობისა და განათლების სისტემის განვითარების დაფინანსების თაობაზე. თავის მხრივ საგადასახადო ორგანოები უნდა დაკომპლექტდეს კვალიფიციური კადრებით, რათა მათ შეძლონ კანონით დაკისრებული ვალდებულებების მაღალი პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად შესრულება. ამ მიზნის მიღწევისათვის ერთ–ერთი მთავარი ამოცანად გვესახება ახალი სტანდარტების მოთხოვნების გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოების თანამშრომელთა კვალიფიკაციის ამაღლება, სისტემაში მომქმედი მოტივაციისა და შეფასების არსებული სტანდარტების განახლება და თანამშრომელთა კმაყოფილების დონის გაზრდა.

სადისერტაციო თემაზე მუშაობის პროცესში ჩვენს მიერ ჩატარებული იქნა სოციოლოგიური კვლევა ინტერვიუს მეთოდით, წინასწარ შედგენილი კითხვარის მიხედვით. კვლევის საგანს წარმოადგენდა საგადასახადო რეფორმები და მისი გავლენა ბიზნეს სუბიექტების აქტივობაზე, ასევე კვლევის მიზანი იყო გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან საქართველოს საგადასახადო სისტემის შეფასება და მათი დამოკიდებულება განსახორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებებისადმი. კვლევაში მონაწილეობა სუბიექტთა 2/3 ემხრობა დღგ-ს რეგისტრაციის გადახადვას და დაბეგვრის დიფერენცირებული მოდელის შემოღებას, ხოლო გადამხდელების

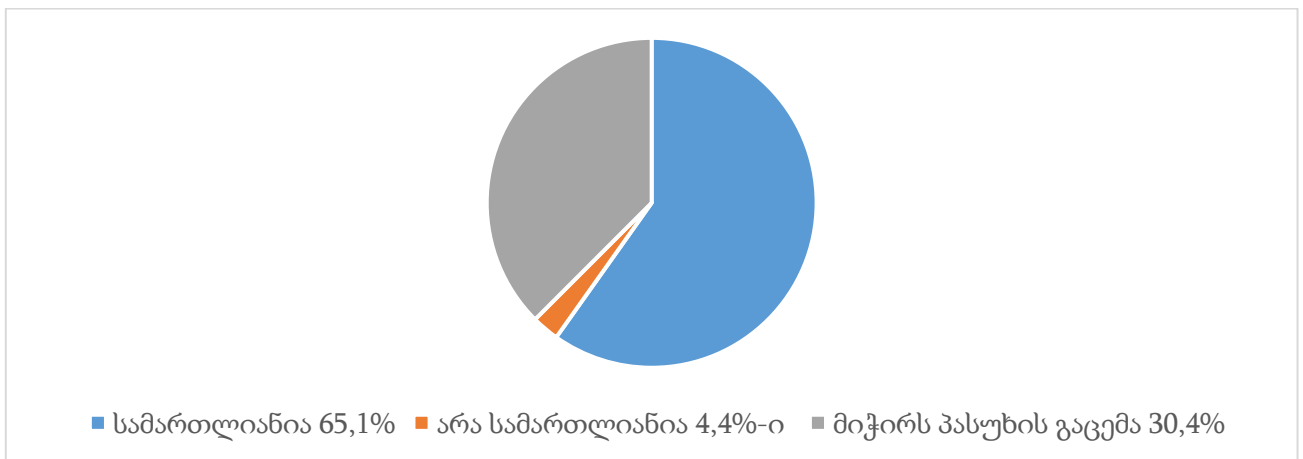
უმეტესობა თვლის რომ საშემოსავლო, ხოლო შემდგომ დღგ-ს შემცირება დადებით გავლენას მოახდენს მათი საქმიანობის შედეგებზე.

დიაგრამა 3. გადასახადის სახეები რომელთა განაკვეთის შემცირება სამეწარმეო სუბიექტთა აზრით დადებით ზეგავლენას მოახდენს მათ საქმიანობაზე



წყარო: დიაგრამა შედგენილია ავტორის მიერ

დიაგრამა 4. გამოკითხულ მეწარმე სუბიექტთა დამოკიდებულება დღგ-ს გადმხდელად რეგისტრაციის საკითხის გადახედვასთან დაკავშირებით



წყარო: დიაგრამა შედგენილია ავტორის მიერ

კვლევის შედეგების ანალიზის საფუძველზე ბიზნესის მხრიდან გამოკვეთილი საჭიროებები, მათ შორის საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის, კანონმდებლობისა და საგადასახადო სისტემის გაუმჯობესების კუთხით, ასახულ იქნა მომზადებულ დასკვნებსა და რეკომენდაციებში.

ჩვენს მიერ ჩატარებული მეწარმეთა სოციოლოგიური გამოკითხვის შედეგებმა გვიჩვენა, რომ გამოკითხულ მეწარმეთა 60%-ტი ბიზნესის სტაბილური გაძლოლის ხელშემშლელ ფაქტორად მიიჩნევს საგადასახადო მარეგულირებელ სამართლებრივ აქტებში შეტანილ ხშირ ცვლილებებს და მათი ამოქმედების სამართლებრივ ნორმებს.

ჩვენი აზრით საგადასახადო კანონმდებლობა თავისი სპეციფიკიდან გამომდინარე ბიზნეს სექტორის მხრიდან ხასიათდება მომეტებული მგრძობელობით, რაც საჭიროებს საგადასახადო კოდექსში შესატანი ცვლილებების ნორმალიზების და რეგლამენტირების განსხვავებული სტანდარტების დაცვას. ამდენად მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საგადასახადო კოდექსში შესატანი ცვლილებებზე მომუშავე სამართალშემოქმედებითმა ჯგუფმა შესაძლებლობის ფარგლებში მოახდინოს საგადასახადო ნორმებში შესატანი ცვლილებების შედეგების განსაზღვრა და მიმდინარე წლის განმავლობაში მომზადებული ცვლილებები ამოქმედდეს მომდევნო წლის 1 იანვრიდან (განსაკუთრებული შემთხვევების გარდა). ამ ცვლილებებით ბიზნესს ქვეყანაში შეექმნება დაცულობის და სტაბილურობის განცდა, რადგან მთავრობა არ შემოიღებს დამატებით რეგულაციებს, რომელიც გაზრდის საგადასახადო ტვირთს ბიზნესისათვის. უცხოელი ინვესტორებისათვის კი, იგი გახდება გარანტია იმისა, რომ შემოდის პროგნოზირებად ბაზარზე, სადაც სუბიექტური შეხედულებით არ ხდება თამაშის წესების ცვლილება და არ უარესდება ბიზნეს გარემო.

საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებასთან დაკავშირებული დავების და ბუნდოვანების თავიდან აცილებისა და პრევენციის მიზნით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ფინანსთა სამინისტრომ შეიმუშაოს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების ინსტრუქცია, რომელშიც კონკრეტულად იქნება განსაზღვრული თუ საგადასახადო შემოწმებისას რა პერიოდზე ან რა სახის



ოპერაციებზე უნდა მოხდეს არაპირდაპირი მეთოდის გავრცელება. ინსტრუქციაში დეტალურად უნდა იქნეს ასახული სამართლებრივი დარღვევები, რომლის დროსაც შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს შემოწმების არაპირდაპირი მეთოდები.

ქვეყნის განვითარების ევროპული არჩევანი დიდ გამოწვევებს ქმნის საგადასახადო დაბეგვრის კუთხით, რომელზეც აქცენტის გაკეთება უკვე შესაძლებელია განვითარებული ქვეყნების ეკონომიკური პრაქტიკის გათვალისწინებით. უკანასკნელ წლებში მსოფლიო პანდემიის პირობებში, საზოგადოება აქტიურად გადაერთო დისტანციური ცხოვრების წესზე, რამაც კიდევ უფრო გაზარდა ელექტრონული კომერციის მამტაბები.

აღნიშნულის გათვალისწინებით საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის ტრანსფორმაციის სტრატეგიული მიმართულებების დამუშავებისას პასუხი უნდა გაეცეს ციფრული ტექნოლოგიების პირობებში საგადასახადო დაბეგვრის, გადასახადების ადმინისტრირების მექანიზმის ფუნქციონირების ორგანიზაციულ-სტრუქტურულ ტრანსფორმაციას.

ციფრული ტექნოლოგიების პირობებში არსებითად უნდა შეიცვალოს სახელმწიფოს საგადასახადო ორგანოების მიდგომები გადამხდელებისადმი, რადგან გადამხდელთა გეოგრაფიული საზღვრები აღარ არის უპირატესი. ინტერნეტიზაციისა და ციფრული ტექნოლოგიების პირობებში საგადასახადო სისტემამ ადაპტირება უნდა შეძლოს ახალ ბიზნეს მოდელებთან და საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში თვითონაც უნდა განახორციელოს არსებული საქმიანობის ჩანაცვლება თანამედროვე ტექნოლოგიებით.

საქართველოსათვის მეტად აქტუალურია საგადასახადო ტრანსფორმაციის სტრატეგიის ფორმირება, რადგან შორს არ არის ის პერიოდი, როდესაც მოხდება ჩვენი ეკონომიკის ტრანსფორმაცია ციფრული ტექნოლოგიებზე და საგადასახადო სისტემაც უნდა გადაეწყოს თანამედროვე ტექნოლოგიებზე, რათა ელექტრონული კომერცია არ აღმოჩნდეს ქვეყანაში დაბეგვრის სისტემის მიღმა. ამ მიზნით პირველ ეტაპზე აუცილებელია გამოიკვეთოს ციფრული დაბეგვრის პირობებში ეკონომიკური

საქმიანობის სფერო და საგადასახადო კოდექსის ტერმინთა განმარტებით ნაწილში განისაზღვროს დაბეგვრის ობიექტის, მომსახურების ადგილის, დროის და სხვა ტერმინების შესახებ. რაც შეეხება არაპირდაპირი გადასახადების ადმინისტრირებას, კერძოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის პრობლემა უნდა მოგვარდეს „ბლოკჩეინ“ ტექნოლოგიის გამოყენებით, რაც საშუალებას მოგვცემს გადასახადის გადამხდელების მიერ განხორციელებული ყველა ტრანზაქციის შესახებ ინფორმაცია მიეწოდოს საგადასახადო ორგანოებს და გადასახადი გადამხდელი იქნას ციფრულ რეჟიმში.

საქართველოში მეწარმე სუბიექტებისათვის საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქების მნიშვნელოვან პირობას წარმოადგენს დღგ-ს დაბეგვრის მრავალსაფეხურიან მოდელზე გადასვლა, რადგან მიუღებელია ქვეყანაში პირველადი მოთხოვნის პროდუქცია და ფუფუნების საგნები დღგ-ს ერთი და იგივე განაკვეთით იბეგრებოდეს. საგადასახადო კოდექსში შესაბამისი ცვლილების შეტანა დღგ-ს განაკვეთში ხელს შეუწყობს ქვეყანაში ბიზნესის გამოცოცხლებას, საგადასახადო ბაზის გაფართოებას, სამართლიანობის განცდას და საბოლოო ჯამში საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ჰარმონიზაციას ევროკავშირის კანონმდებლობასთან.

ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის ფორმირების აუცილებლობისას მხედველობაშია მისაღები გადასახადების სოციალიზაციის საკითხი, რომელიც იგულისხმება: სოციალური სამართლიანობას, მატერიალური და სულიერი კეთილდღეობის მიღწევის თვალსაზრისით. საქართველოს საგადასახადო ტრანსფორმაციის სტრატეგიის ერთ-ერთი მიზანი უნდა გახდეს, სოციალური უთანასწორობის თვალშისაცემი მოცულობის დაბალანსება. ამ კუთხით ქვეყანაში საშემოსავლო გადასახადის პროგრესული მოდელის დანერგვა გვევლინება ერთადერთ გზად, რათა საზოგადოებრივი სიკეთე მოსახლეობის სხვადასვა ფენაზე თანაბრად იქნეს გადანაწილებული.

საგადასახადო მენეჯმენტის კუთხით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თავსებადობა სამომავლოდ სასურველია მოხდეს ევროპულ (გერმანულ, დანიურ,

ესპანურ დ.ა.შ) საგადასახადო კანონმდებლობასთან. აღნიშნული კანონმდებლობა ითვალისწინებს მრავალ შემთხევას და გარემოებას, შესწორებას და დაზუსტებას. კოდექსში პირდაპირ არის მოცემული კონკრეტული წესები მცირე, საშუალო და მსხვილი ბიზნესისათვის, საგანმანათლებლო დაწესებულებებისათვის, შპს პირებისათვის, სტუდენტებისათვის და ა.შ. გერმანული საგადასახადო სისტემისათვის დამახასიათებელია ინდივიდუალური მიდგომა. გერმანიაში დღეს–ს განკვეთი პროგრესულია საქონლის პროფილიდან გამომდინარე, მაგალითად, სამრეწველო საქონელი იბეგრება 19%-ით, ხოლო სურსათი 7%-ით. აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ გერმანიაში საგადასახადო ტვირთი 50%-ია, ამასთანავე, ევროკავშირში შემავალ ქვეყნებთან შედარებით ცხოვრების დონე საკმაოდ მაღალია.

საქართველოს საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების ჰარმონიზებისას მხედველობაშია მისაღები დანიური და ესპანური გამოცდილება პროგრესული დაბეგვრის კუთხით, რადგან პროგრესული დაბეგვრის სისტემა არის კარგი საშუალება ქვეყანაში სოციალური უთანასწორობის შესამცირებლად. მართალია დანიაში ევროპის სხვა ქვეყნებთან შედარებით ყველაზე მაღალი პროგრესული განაკვეთია, მაგრამ სახელმწიფო ყველაფერს აკეთებს მდიდრებსა და ღარიბებს შორის განსხვავების შესამცირებლად. დანიაში წლიური 7500 აშშ დოლარის შემოსავლი იბეგრება 8%-იანი საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთით, ხოლო იმ პირებისთვის, რომელთა წლიური შემოსავალი აღემატება 80 000 აშშ დოლარს საშემოსავლო განასახადის განაკვეთი 55%-ია.

საქართველოში მიზანშეწონილად მიგვაჩნია სამომავლოდ დაიხვეწოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა, ისე რომ, საგადასახადო კოდექსში როგორც ორგანულ კანონში მოხდეს საგადასახადო შემთხვევების დეტალიზაცია და კონკრეტული გაწერა, რათა მაქსიმალურად შემცირდეს კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები, წესების და ინსტრუქციების სახელმძღვანელოები, რასაც საკმაოდ დიდი ბუნდოვანება შემოაქვს საგადასახადო სისტემის ქმედითობაში.

საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ფორმირების პროცესში განვითარებული ქვეყნების პრაქტიკული გამოცდილების გამოყენება, საშუალებას მოგვცემს მომავალში საგადასახადო კანონმდებლობის დახვეწისა, საგადასახადო კულტურის გაუმჯობესებისა და დაწყებული საგადასახადო სისტემის სოციალიზაციის პროცესის წარმატებით განხორციელებისათვის.

### დასკვნები და რეკომენდაციები

კვლევის შედეგების გათვალისწინებით შესაძლებელია გამოვყოთ ძირითადი მიგნებები, რომლებიც ჩამოვაყალიბეთ შემდეგნაირად:

1. საქართველოში საგადასახადო სისტემის ფორმირება-ტრანსფორმაცია მოიცავს სამ ეტაპს. პირველი ეტაპი იწყება ქვეყნის მიერ დამოუკიდებლობის მოპოვებით და პირველი საგადასახადო კოდექსის მიღებით. მეორე ეტაპი სათავეს იღებს 2005 წლის 1 იანვრიდან, როდესაც ამოქმედდა მეორე საგადასახადო კოდექსი, რომლის შედეგადაც მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა გადასახადების ადმინისტრირება, განახლდა ქვეყნის საგადასახადო და საბაჟო ინფრასტრუქტურა. ხოლო 2011 წლის 1 იანვრიდან ქვეყანაში ამოქმედდა ახალი მესამე საგადასახადო კოდექსი. სწორედ ამ პერიოდიდან იწყება საგადასახადო სისტემის რეფორმირების მესამე ეტაპი რომელი გრძელდება დღემდე. ამ ეტაპზე ხორციელდება ახალი საგადასახადო და საბაჟო კოდექსების დახვეწა ევროკავშირის საგადასახადო კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციის კუთხით.
2. უცხოელ და ქართველ მეცნიერ-ეკონომისტთა შეხედულებების, საგადასახადო მენეჯმენტის სტრუქტურის შემადგენელი ელემენტების, საგადასახადო სისტემის ფორმირების და რეგულირების საკითხების

ანალიზზე დაყრდნობით, ასევე ჩვენი მოსაზრებით დამუშავებულია ქვეყნის საგადასახადო სისტემის რეგულირების პრინციპები და პირობები.

3. მოწინავე ქვეყნების პრაქტიკის გათვალისწინებით განისაზღვრა საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმებისა და ტრანსფორმაციის ზოგიერთი ტერმინოლოგიური თავისებურებები;
4. უცხოური, მათ შორის განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო მექანიზმების გამოცდილება ითვალისწინებს საგადასახადო შეღავათებისა და სტიმულირების სისტემას. ასევე, კანონმდებლობა ეფუძნება საგადასახადო დაბეგვრის სპეციალურ წესებს ინტელექტუალური საკუთრებასთან მიმართებაში. აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებობს ასზე მეტი საგადასახადო შეღავათი, რომელიც ხელს უწყობს ინოვაციური მიმართულებების განვითარებას.
5. ევროკავშირის წევრი ქვეყნების საგადასახადო საკანონმდებლო პრაქტიკიდან მხედველობაშია მისაღები დღგ-ს გადახდით დაბეგვრის დიფერენცირებული განაკვეთები სასაქონლო ჯგუფების მიხედვით. მალტის საგადასახადო სისტემაში ბიზნესისათვის გადასახადების დიდი ნაწილი უკან ბრუნდება. კომპანიებისთვის გადახდილი გადასახადის უკან დაბრუნების უზრუნველსაყოფად, იგი ნაწილდება ხუთ ანგარიშზე. 1. საბოლოო გადასახადი (Final Tax Account) 2. მალტაში მიღებული შემოსავალი (Maltese Taxed Account) 3. შემოსავალი საზღვარგარეთიდან (Foreign) 4. შემოსავალი უძრავი ქონებიდან (Immovable Property Account) 5. შემოსავლები, რომელიც არ იბეგრება (Untaxed Account). გადასახადის დაბრუნება ხდება მხოლოდ პირველი და მეორე ანგარიშიდან. დაბრუნების პროცესი ყველა შემთხვევაში ერთნაირია, კერძოდ; ჯერ კომპანია იხდის გადასახადებს, შემდეგ წერს მოთხოვნას თანხის დაბრუნების შესახებ. საგადასახადო სამსახური განაცხადს განიხილავს 14 დღის განმავლობაში და განაცხადის

დამტკიცების შემდეგ თანხის დაბრუნება ხდება იმავე ვალუტაში, რომელშიც გადახდილია გადასახადები.

6. საქართველოში, დასავლეთის განვითარებული ქვეყნებისაგან განსხვავებით, სამეწარმეო სექტორზე საგადასახადო ტვირთი ნაწილდება არათანაბრად, რაც გამოწვეულია საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზებით. საწარმოთა ერთი ნაწილი დიდი საგადასახადო ტვირთის მატარებელია, ხოლო დანარჩენები კი მინიმალურის. საქართველოში და დასავლეთში დასაბეგრი ბაზებისათვის ერთმანეთთან დაახლოებული განაკვეთები გამოიყენება, მაგრამ საქართველოში დასაბეგრი ბაზა გადასახადების მიხედვით უფრო ფართოა, რის გამოც საგადასახადო ტვირთის სიდიდე უფრო მაღალია, ვიდრე დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში. ამდენად, საქართველოში მოქმედი საგადასახადო სისტემა საგადასახადო განაკვეთების ოპტიმიზაციის გარეშე ხელს ვერ შეუწყობს ეკონომიკის განვითარებას და ახალი სამუშაო ადგილების შექმნას.
7. საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ერთ-ერთ მიმართულებას წარმოადგენს ქვეყანაში საგადასახადო წნეხის სამართლიანი გადანაწილების მექანიზმის შემუშავება. მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ქვეყანაში პროპორციული საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმიდან, პროგრესულ საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმზე გადასვლა, ან საგადასახადო კოდექსში შევიდეს შესაბამისი ცვლილებები და ფიზიკური პირებისთვის მოხდეს საშემოსავლო გადასახადის დიფერენციაცია, ხელფასისა და სხვა შემოსავლების ზრდის პარალელურად.
8. საგადასახადო კოდექსში არასრულყოფილად ფორმულირებული საკანონმდებლო ნორმები, ცალკეულ შემთხვევაში არასწორი ინტერპრეტირების მიზეზი ხდება. ამ მიზნით მიზანშეწონილად გვესახება შემოსავლების სამსახურთან ერთიანი მეთოდოლოგიური ონლაინ პლატფორმის ამოქმედება, რომელიც დახმარებას გაუწევს დაინტერესებულ

პირებს საკანონმდებლო საკითხებთან დაკავშირებული ინტერპრეტაციების თავიდან აცილებაში და სრულყოფს მათ ინფორმირებულობას კანონმდებლობის მოთხოვნებთან მიმართებაში. ასევე საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის კუთხით მიზანშეწონილად გვესახება უკუკავშირის ერთიანი სისტემის ფორმირება, რომელიც უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელთა ჩართულობას საგადასახადო მენეჯმენტის ერთიან სისტემაში.

9. მნიშვნელოვანია მეწარმეებში სახელმწიფოებრივი აზროვნების კულტურის ამაღლება. ამ კუთხით, საქართველოში საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ფორმირება უნდა დაიწყოს ზოგადი განათლების საფეხურიდან და განათლების და მეცნიერების სამინისტრომ ეროვნულ სასწავლო გეგმაში უნდა შეტანოს საგანი სამოქალაქო განათლება, რომლის ფარგლებში დიდი ყურადღება უნდა დაეთმოს გადასახადებს, მის მნიშვნელობას სახელმწიფო მშენებლობის საქმეში და განმარტებული იქნას გადასახადის გადახდის მნიშვნელობა საზოგადოების თითოეული წევრის კეთილდღეობის საქმეში.
10. სოციოლოგიური გამოკითხვის შედეგებმა გვიჩვენა რომ, სამეწარმეო სუბიექტთა მესამედი ქვეყანაში ბიზნესის სტაბილური გაძლოლის ხელშემშლელ ფაქტორად მიიჩნევის საგადასახადო მარეგულირებელ სამართლებრივ აქტებში განხორციელებულ ხშირ და არადროულ ცვლილებებს. აქვე გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის მიმართ ბიზნეს სექტორს გააჩნია მომეტებული მგრძობელობა. ამიტომ, საგადასახადო კოდექსში შესატანი ცვლილებების რეგულირება უფრო მოქნილი უნდა იყოს.
11. საქართველოში საგადასახადო სისტემის რეფორმირების პროცესში, საგადასახადო კოდექსში შეტანილი მრავალი ცვლილებიდან აღსანიშნავია კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის ცნების შემოღება საგადასახადო სამართალში და მის საფუძველზე გადამხდელის გათავისუფლება სანქციისაგან (საურავისაგან). აღნიშნული ცვლილებით

საგადასახადო ორგანოს დავების განმხილველ საბჭოს და სასამართლოს მიეცა უფლება გადასახადის გადამხდელი გაათავისუფლონ სანქციისაგან. სამწუხაროდ საგადასახადო კოდექსი არ განმარტავს „კეთილსინდისიერების“ და „არაკეთილსინდისიერების“ ცნებას და გადამხდელის კეთილსინდისიერების სტანდარტს. აღნიშნულის გათვალისწინებით საგადასახადო კანონმდებლობაში დისკრეციული უფლებების სამართლიანად განხორციელების მიზნით, გამართლებულად მიგვაჩნია ფინანსთა სამინისტროს მიერ (სსიპ. შემოსავლების სამსახურისათვის) სიტუაციური სახელმძღვანელოს მომზადება და მისი დახმარებით საგადასახადო ორგანოების თანამშრომელთა პერიოდული გადამზადების განხორციელება.

12. საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში ხშირად მიმართავენ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებას, რაც გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ორგანოების თანამშრომლებთან დაპირისპირების და დავების მიზეზი ხდება. არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებასთან დაკავშირებული დავების და ბუნდოვანების თავიდან აცილებისა და პრევენციის მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ფინანსთა სამინისტრომ შეიმუშაოს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების ინსტრუქცია, რომელშიც კონკრეტულად იქნება განსაზღვრული თუ საგადასახადო შემოწმებისას რა პერიოდზე ან რა სახის ოპერაციებზე უნდა მოხდეს არაპირდაპირი მეთოდის გავრცელება. ინსტრუქციაში დეტალურად გაიწეროს სამართლებრივი დარღვევები, რომლის დროსაც შესაძლებელია გამოყენებული იქნას შემოწმების არაპირდაპირი მეთოდები.

13. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შემდგომი სრულყოფის მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ცვლილებების შეტანა დღგ-ს კვალიფიციურ გადამხდელად სუბიექტის რეგისტრაციის წესში, რადგან აღნიშნულ წესში არ არის გაწერილი კონკრეტული გარემოებები, რომელსაც უნდა დაეყრდნოს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გადაწყვეტილების მისაღებისას



და ხშირად გადაწყვეტილება მიიღება სუბიექტური შეხედულებებით. ამდენად მიზანშეწონილია „არაკვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელისთვის, კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მინიჭების ან მინიჭებაზე უარის თქმის წესში“, კონკრეტულად გაიწეროს კრიტერიუმები, რომელსაც უნდა აკმაყოფილებდეს პირი კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მისანიჭებლად.

14. ქვეყნის საგადასახადო ტრანსფორმაციის სტრატეგიის ფორმირების პროცესში, გათვალისწინებული უნდა იქნას საქართველოში ციფრული ტექნოლოგიების პირობებში საგადასახადო დაბეგვრის და გადასახადების ადმინისტრირების მექანიზმის ფუნქციონირების საკითხები. ქვეყნის ეკონომიკის ციფრულ ტექნოლოგიებზე ტრანსფორმაცია, მოითხოვს საგადასახადო სისტემის გადაწყობას ციფრულ ტექნოლოგიებზე, რათა ელექტრონული კომერცია არ აღმოჩნდეს ქვეყანაში დაბეგვრის ბაზის მიღმა. ამ მიზნით აუცილებელია საგადასახადო კოდექსის განმარტებით ნაწილში შემოტანილ იქნას დაბეგვრის ობიექტის, მომსახურების ადგილის, დროის და სხვა ტერმინების შესახებ კონკრეტული განმარტებები, ხოლო დამატებული ღირებულების გადასახადის პრობლემის მოგვარება გვესახება „ბლოკჩეინ“ ტექნოლოგიის გამოყენებით, რომლის დროსაც შესაძლებელი გახდება, თითოეული გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული ყველა ტრანზაქციის შესახებ საგადასახადო ორგანოებისთვის ინფორმაციის მიწოდება და გადასახადების გადახდა ციფრულ რეჟიმში.

15. მსოფლიოში მიმდინარე ციფრული ეკონომიკაზე ტრანსფორმაციის პროცესი საქართველოს პერსპექტივაში აუცილებლად დააყენებს ახალი გადასახადების და ადმინისტრირებაში ცვლილების შემოღების აუცილებლობის წინაშე. ამ პრობლემის მოგვარების გზაზე მნიშვნელოვან ნაბიჯად გვესახება ელექტრონული მოგების დაბეგვრის საერთაშორისო

პრაქტიკული გამოცდილების გაზიარება და ამ გზით საგადასახადო ბაზის გაფართოება.

16. საქართველოში მეწარმე სუბიექტებისთვის საგადასახადო ტვირთის შემცირების მნიშვნელოვან პირობად მიგვაჩნია, ევროკავშირის ქვეყნებში დღგ-ს დაბეგვრის მოქმედ მრავალსაფეხურიან მოდელზე გადასვლა, რადგან არ შეიძლება ქვეყანაში პირველადი მოთხოვნის პროდუქცია და ფუფუნების საგნები დღგ-ს ერთი და იგივე განაკვეთით იბეგრებოდეს. საგადასახადო კოდექსში შესაბამისი ცვლილების შეტანა ხელს შეუწყობს ქვეყანაში ბიზნეს გარემოს გაუმჯობესებას, საგადასახადო ბაზის გაფართოებას და საბოლოო ჯამში საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ჰარმონიზაციას ევროკავშირის კანონმდებლობასთან.
17. დაბალშემოსავლიანი ფიზიკური პირების საგადასახადო ტვირთის შესამცირებლად, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ჰარმონიზება დანიურ და ესპანურ გამოცდილებასთან მოქალაქეთა შემოსავლების პროგრესული დაბეგვრის კუთხით, რადგან სწორედ პროგრესული დაბეგვრის სისტემა არის ერთ-ერთი კარგი საშუალება ქვეყანაში სოციალური უთანასწორობის შესამცირებლად. დანიაში ევროპის სხვა ქვეყნებთან შედარებით ყველაზე მაღალი პროგრესული განაკვეთი მოქმედებს, რადგან სახელმწიფო საგადასახადო სისტემა მკაფიოდ არეგულირებს მაღალ და დაბალ შემოსავლიან პირებს შორის განსხვავებულ გავლენას საოჯახო ბიუჯეტში.
18. საგადასახადო კანონმდებლობის განუხრელი დაცვა, სხვა ფაქტორებთან ერთად, მნიშვნელოვანწილად არის დამოკიდებული გადამხდელის მოტივაციაზე, რისი ხელშეწყობაც შესაძლებელია მოხდეს ე.წ. „კეთილსინდისიერი გადამხდელის“ წახალისებით, სხვადასხვა სახის პროცედურული შეღავათების დაწესებით, და ა.შ. ამიტომ, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული

კეთილსინდისიერი გადამხდელის ცნების დაზუსტება და მისი საგადასახადო პრაქტიკაში ზუსტი იდენტიფიცირება, რაც ერთი მხრივ, გამორიცხავს სხვადასხვაგვარ ინტერპრეტირებას და მეტ სიცხადეს შეიტანს საგადასახადო დავებისა თუ სასამართლო საქმისწარმოებაში, მეორე მხრივ, დადებითად იმოქმედებს გადამხდელის მოტივაციაზე დროულად და სრულად შეასრულონ საკუთარი საგადასახადო ვალდებულებები;

19. ბიზნეს-საქმიანობაში დინამიზმს მნიშვნელოვანწილად განაპირობებს საგადასახადო კანონმდებლობაში მიმდინარე ცვლილებების დროული გააზრება და გათვალისწინება საქმიანობაში, რაც ყოველთვის ვერ ხერხდება. აღნიშნულის უზრუნველყოფის მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსში მომზადებული ცვლილებები ამოქმედდეს მომდევნო წლის 1 იანვრიდან (განსაკუთრებული აუცილებლობის გარდა), მაგრამ არაუადრეს 6 თვისა. გონივრული ვადის დაწესებით ბიზნესორგანიზაციები მოახერხებენ ცვლილებათა შინაარსის სრულფასოვნად აღქმას და სათანადოდ მომზადებას.
20. თანამედროვე ციფრული ტექნოლოგიების განვითარების კვალობაზე, იზრდება, ერთი მხრივ, მათი გამოყენება ცალკეული კომპანიების ოპერირებაში და, მეორე მხრივ, ამ სფეროში ბიზნეს-საქმიანობაში ჩართული სუბიექტების ოდენობა. აღნიშნული ტენდენცია უკვე გახდა მაკონტროლებელი ორგანოების ყურადღების ობიექტი, განსაკუთრებით უცხოეთის მაღალგანვითარებულ ქვეყნებში. შესაბამისად, სასურველია ქართულმა კომპანიებმა გაითვალისწინონ ის ფაქტი, რომ უცხოეთის საგადასახადო კანონმდებლობა უკვე არეგულირებს მსგავს აქტივობებს და ასე მოხდება საქართველოშიც. აქედან გამომდინარე, მიზანშეწონილია ქართულმა ბიზნეს-ორგანიზაციებმა საკუთარი ფინანსური მეურნეობის მოდერნიზება მოახდინონ მოსალოდნელი საკანონმდებლო ცვლილებების გათვალისწინებით, რაც შეამცირებს მათი

საქმიანობის მოწყვლადობას მოსალოდნელი ცვლილებების მიმართ და უზრუნველყოფს ბიზნესუწყვეტობის შენარჩუნების მაღალ მაჩვენებელს.

21. ქვეყანაში ელექტრონული საგადასახადო წესრიგის შემოღების მეთოდოლოგიური ბაზის მომზადების პროცესში, სასურველია, ჩაერთონ კომპანიათა წარმომადგენლები. განსაკუთრებით, ეს ითქმის საერთაშორისო კომპანიებზე, რომლებიც ელექტრონული კომერციის სფეროში ოპერირებენ და რომელთაც გარკვეული გამოცდილება უკვე გააჩნიათ აღნიშნული მიმართულებით.
22. საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში, ყველაზე მაღალი ხვედრითი წილით უჭირავს არაპირდაპირ გადასახადებს, მ.შ. დღგ-ს. ეს გადასახადები ტვირთად აწვება სამეწარმეო სუბიექტებს, განსაკუთრებით მცირე ბრუნვის მოცულობის მქონე ბიზნესორგანიზაციებს. კვლევის პროცესში გამოიკვეთა, რომ გადამხდელთა უმრავლესობა ემხრობა დღგ-საქონლის ჯგუფების მიხედვით დაბეგვრისა და დღგ-ს რეგისტრაციის საკითხის გადახედვას. ბიზნესის შეუფერხებელი განვითარების მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის საკითხის და გადასახადის განაკვეთის გადახედვა საქმიანობის სფეროს და ბრუნვის მოცულობის გათვალისწინებით. მსგავსი ცვლილება არ გამოიწვევს არსებითად სახელმწიფო საგადასახადო შემოსავლების კლებას, უფრო მეტიც, ასეთი მიდგომა აამაღლებს ლეგალიზაციის მაჩვენებელს და მისცემს მცირე ბიზნესს მეტად კეთილსინდისიერად მუშაობის საშუალებას.
23. მნიშვნელოვანია კვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის მინიჭების, ჩათვლის უფლების და ჩათვლილი თანხების ავტომატურ რეჟიმში დაბრუნებისას, საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების სრულყოფა, რათა მინიმუმამდე შემცირდეს გადამხდელთა მხრიდან დეკლარირებული გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება.

სადისერტაციო ნაშრომის ძირითადი დებულებები ასახულია ჩვენს მიერ

გამოქვეყნებულ ნაშრომებში:

1. K. Kupatadze. Opportunities and Perspectives for Improving Tax Administration in Georgia. Business and Economics N4 2022; ISSN 1987 – 5789, ESSN 2587 – 5426, doi 10.56079.
2. K. Kupatadze. CHALLENGES OF TAX POLICY FORMATION IN GEORGIA; Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Conference MODERN SCIENTIFIC TRENDS AND STANDARDS SANTA ROSA, ARGENTINA 16-18.02.2022; Scientific collection “INTERCONF” N 98, February, 2022, ISBN 978-950-9132-34-4.  
[https://elibrary.kubg.edu.ua/id/eprint/41653/1/O\\_Buianovska\\_MKonf\\_2022\\_PI.pdf](https://elibrary.kubg.edu.ua/id/eprint/41653/1/O_Buianovska_MKonf_2022_PI.pdf)
3. Kupatadze K. DIRECTIONS TOWARD VALUE-ADDED TAX IMPROVEMENT IN GEORGIA. German International Journal of Modern Science. ISSN (Print) 2701-8369 ISSN (Online) 2701-8377. №29 2022. Artmedia 24. <https://dizw.com/wp-content/uploads/2022/04/Deutsche-internationale-Zeitschrift-f%C3%BCr-zeitgen%C3%B6ssische-Wissenschaft-%E2%84%9629-2022.pdf>
4. ი. ხარაზი, კ. კუპატაძე. საგადასახადო სამართლის დისკრეციის გამოყენების ძირითადი მახასიათებლები. მართლმსაჯულება და კანონი N 2(74) 2022; ISSN 15 12-259X. <http://old.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/martlmsajuleba-da-kanoni-2022w-n2.pdf>
5. ნ. შონია, კ. კუპატაძე, ს. მახათაძე. შესყიდვების ადმინისტრირების აქტუალური საკითხები ადგილობრივი თვითმართველობის დონეზე. საერთაშორისო კონფერენცია: თანამედროვე განვითარების ეკონომიკური, სამართლებრივი და სოციალური პრობლემები; 16.09.2021; ელ. ჟურნალი EISSN 2346-8203.  
<http://ejournals.atsu.ge/BLSS/index.html>

6. ი. ხარაზი, კ. კუპატაძე, მ. სანებლიძე, ნ. მატარაძე. საგადასახადო ადმინისტრირების წესების გამარტივების ზოგიერთი სამართლებრივი ასპექტის შესახებ კოვიდ -19 პანდემიის პერიოდში. ჟურნალი „დიპლომატია და სამართალი“ N 1-2(7) 2020; ISSN 2449-2655.  
[https://dspace.nplg.gov.ge/bitstream/1234/350976/1/Diplomatia Da Samartali 2020 N 1-2.pdf](https://dspace.nplg.gov.ge/bitstream/1234/350976/1/Diplomatia_Da_Samartali_2020_N_1-2.pdf)
7. კ.კუპატაძე, დღგ-ს გადამხდელად ნებაცოფლობითი რეგისტრაცია - საგადასახადო კანონმდებლობის ლიბერალიზაციის მაჩვენებელი. აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტის „მოამბე“ N 1 (5), 2015, ISSN 2233-3711.  
<http://moambe.atsu.edu.ge/ge/publication>.