

**ს ს ი პ - 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

**აკტორეფერატი**

**ბათუმი 2023**

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

**სამეცნიერო ხემძღვანელები:**

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

**გიორგი დავთაძე**, 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 ივნისის 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:**

ბიზნესის მართვის დოქტორი, ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასისტენტ-პროფესორი

**ლეილა ცეცხლაძე**

## 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 დაძლევა 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 დაწერგვას. ქვეყანაში საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში აუცილებელია დიდი ყურადღება დაეთმოს საგადასახადო ორგანოებსა და გადასახადის გადამხდელთა შორის ურთიერთობის სრულ-

ყოფას და საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების დონის ამდ-  
ლებას, რომლის შედეგად საზოგადოებისათვის უფრო მიმზიდვე-  
ლი გახდება საგადასახადო სისტემა და რომელიც თავის მხრივ მო-  
ითხოვს საზოგადოების საგადასახადო პრობლემების მუდმივ მეც-  
ნიერულ შესწავლას და ახლებურად გააზრებას.

სწორედ ზემოაღნიშნული განაპირობებს საგადასახადო მენეჯ-  
მენტის პრობლემის შესწავლა-გაანალიზების საკითხის აქტუალო-  
ბას, რომელსაც ეძღვნება წარმოდგენილი საკვალიფიკაციო ნაშრო-  
მი: „საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების სრულყოფისა და  
სტრატეგიული ტრანსფორმაციის შესაძლებლობები საქართველო-  
ში“.

**კვლევის ობიექტია** საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენ-  
ტის მექანიზმების სრულყოფისა და ტრანსფორმაციის შესაძლებ-  
ლობების განსაზღვრა ბიზნესის გააქტიურებისა და სტაბილური  
ეკონომიკური ზრდის უზრუნველყოფის მიმართულებით, ხოლო  
კვლევის ობიექტია საქართველოში მოქმედი საგადასახადო სისტე-  
მა და შესაბამისი საგადასახადო ურთიერთობები.

**კვლევის აქტუალობიდან გამომდინარე კვლევის მიზანია** სა-  
ქართველოში მოქმედი საგადასახადო მენეჯმენტის ფუნქციონირე-  
ბის მექანიზმის და მათი ტრანსფორმაციის შესაძლებლობების შეს-  
წავლა და მისი სრულყოფის საკითხებზე წინადადებების მომზადე-  
ბა და შესაბამისი რეკომენდაციების შემუშავება. კვლევის მიზნიდან  
გამომდინარე აუცილებლად გვესახება შემდეგი ამოცანების გადაჭ-  
რა:

- მსოფლიოში არსებული საგადასახადო მენეჯმენტის მოწინავე  
გამოცდილების შესწავლა და გაანალიზება.
- საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის ტრანსფორმაციის  
არსებული გამოწვევების გამოვლენა;
- საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის მი-  
მართულებების განსაზღვრა და ბიზნეს სექტორზე მათი შესაძ-  
ლო 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, იდეუქციისა 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 მენარდ კეინსის, არტურ სეილ 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. კაკუ-

ლას, 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 მენარდ 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 რევილუცია 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 პროცესების 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, დალა, 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.

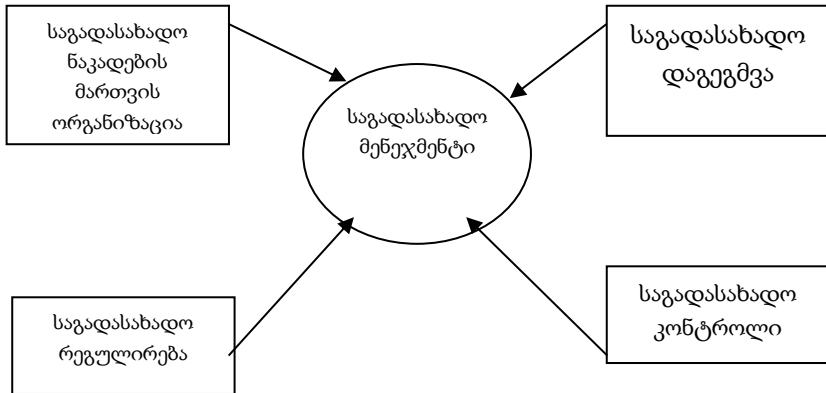
საქართველოში საგადასახადო საქმის ევოლუცია პირობითად შესაძლებელია დავყოთ სამ ეტაპად. პირველი ეტაპი იწყება დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ, საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზის ფორმირებით და 1997 წელს პირველი საგადასახადო კოდექსის მიღებით. მეორე ეტაპი სათავეს იღებს 2004 წლიდან, როდესაც სახელმწიფო დაადგა ლიბერალური საგადასახადო მოდელის ჩამოყალიბების და საგადასახადო სისტემის გამარტივების გზას, რომლის შედეგადაც მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა გადასახადების ადმინისტრირება, განახ-

ლდა 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 პოლი-

ტიკურ 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.

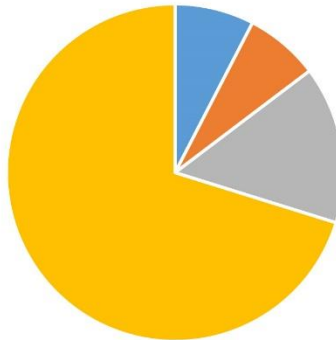
ნაშრომის მეორე თავში „**საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების ოპტიმალურობის საერთაშორისო და ეროვნული პრაქტიკის შედარებითი ანალიზი**“ განხილულია საგადასახადო სისტემის განვითარების თავისებურებანი და თანამედროვე გამოწვევები მსოფლიოში. ამ კუთხით აღსანიშნავია ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სისტემა 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 მოქმედი 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 წარმოდგენას გვაძლევს ქვემოთ მოტანილი დიაგრამა (იხ. დიაგრამა #1).

### დიაგრამა 1.

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



- 7,6% დამსაქმებლის წილი გამომუშავებული ხელფასიდან გადახდილ გადასახადში.
- 7,1% თანამშრომლების წილი გამომუშავებული ხელფასიდან გადახდილ გადასახადში.
- 15,1% საშემოსავლო გადასახადი.
- 70,2% ფიზიკური პირის შემოსავალი გადასახადების გადახდის შემდეგ.

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 ასევე 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 საზღვარ-

გარეთ 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 განალიზების 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 დაწერგოს 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 (Finol 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.

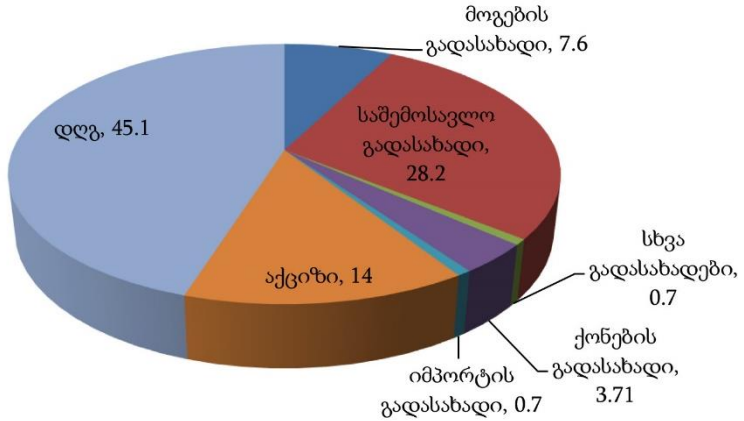
საგადასახადო მენეჯმენტი ერთის მხრივ ასოცირდება საგადასახადო დაგეგმვას, რეგულირებას, ანალიზსა და კონტროლთან, ხოლო მეორეს მხრივ იგი უკავშირდება საგადასახადო ადმინისტრირებას.

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.

**ცხრილი N 1**

**საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის შემოსავლების მაჩვენებლების დინამიკა 2018-2021 წლებში**

(მლნ. ლარი)

ფუნდის სახელი	2018			2019			2020			2021		
	ზრდა	ფაქტორი	%	ზრდა	ფაქტორი	%	ზრდა	ფაქტორი	%	ზრდა	ფაქტორი	%
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
მოვების 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
დღ.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
აქციები	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
გადასახადი	170,0	115,4	67,9	207,0	-230,3	-111,3	0	0	0	148,0	93,6	63,2
გადასახადი	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 შემადგენელი 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 შესაძარებელი 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 პოდუქტის 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 ქვეყნის 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 მოქმედი 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 ამძლავებს 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

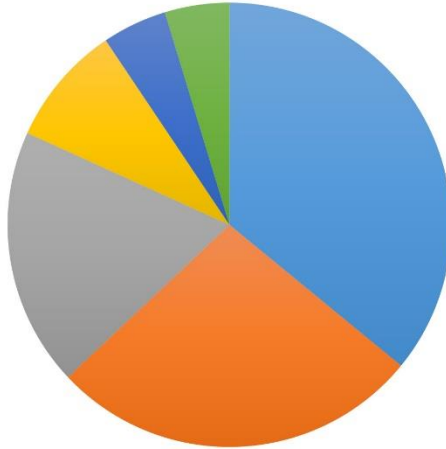
სოციალური პროექტების, ჯანმრთელობისა და განათლების სისტემის განვითარების დაფინანსების თაობაზე. თავის მხრივ საგადასახადო ორგანოები უნდა დაკომპლექტდეს კვალიფიციური კადრებით, რათა მათ შეძლონ კანონით დაკისრებული ვალდებულებების მაღალი პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად შესრულება. ამ მიზნის მიღწევისათვის ერთ–ერთი 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 მონაწილე 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

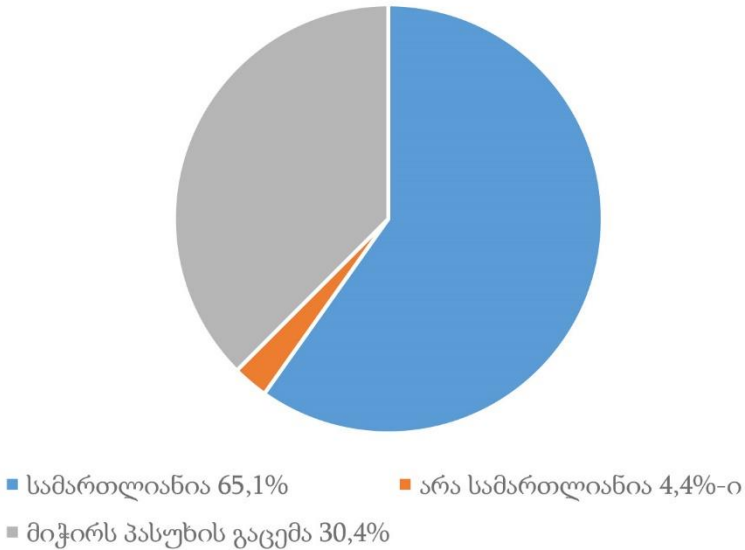


- გადამხდელთა 35,9% საშემოსავლო გადასახადი
- გადამხდელთა 27% დღგ
- გადამხდელთა 18,8% მოგების გადასახადი
- გადამხდელთა 8,8% აქციზი
- გადამხდელთა 4,7% იმპორტის გადასახადი
- გადამხდელთა 4,7% ქონების გადასახადი

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 მიიჩნევა 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 სამართალშემოქმედებითა 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 მამულები.

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 „ბლოკჟინ“ 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, რომელშიც იგულისხმება სოციალური სამართლიანობა, მატერიალური და სულიერი კეთილდღეობის მიღწევის თვალსაზრისით. საქართველოს საგადასახადო ტრანსფორმაციის სტრატეგიის ერთ-ერთი მიზანი უნდა გახდეს, სოციალური უთანასწორობის თვალმისაცემი 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, შშმ პირებისათვის, სტუდენტებისათვის და ა.შ. გერმანული საგადასახადო სისტემისათვის დამახასიათებელია ინდივიდუალური მიდგომა. გერმანიაში დღგ–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 აქ-

ტები, 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 შესამღებელია გამოვყოთ ძირითადი მიგნებები, რომლებიც ჩამოვყალიბებთ 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



დო 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. შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსში შევიდეს 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 გაძღოლის ხელშემშლელ ფაქტორად მიიჩნევა 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 განხილველ საბჭოს და სასამართლოს მიეცა უფლება გადასახადის გადამხდელი გაათავისუფლონ სანქციისაგან. სამწუხაროდ საგადასახადო კოდექსი არ განმარტავს „კეთილსინდისიერების“ და „არაკეთილსინდისიერების“ ცნებას და გადამხდელის კეთილსინდისიერების სტანდარტს. აღ-

ნიშნულის 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 გადამხდელების 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 მიღებისას 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 შემოდების 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, გამო-  
რიცხავს სხვადასხვაგვარ ინტერპრეტირებას და მეტ სიცხადეს  
შეიტანს საგადასახადო დავებისა თუ სასამართლო საქმისწარ-  
მოებაში, მეორე მხრივ, დადებითად იმოქმედებს გადამხდე-  
ლების მოტივაციაზე დროულად და სრულად შეასრულონ სა-  
კუთარი საგადასახადო ვალდებულებები;

19. ბიზნეს-საქმიანობაში დინამიზმს მნიშვნალოვანწილად განა-  
პირობებს საგადასახადო კანონმდებლობაში მიმდინარე ცვლი-  
ლებების დროული გააზრება და გათვალისწინება საქმიანობა-  
ში, რაც ყოველთვის ვერ ხერხდება. აღნიშნულის უზრუნველ-  
ყოფის მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რომ საგადასახა-  
დო კოდექსში მომზადებული ცვლილებები ამოქმედდეს მომ-  
დევნო წლის 1 იანვრიდან (განსაკუთრებული აუცილებლობის  
გარდა), მაგრამ არაუადრეს გამოქვეყნებიდან 6 თვისა. გონივ-  
რული ვადის დაწესებით ბიზნესორგანიზაციები მოახერხებენ  
ცვლილებათა შინაარსის სრულფასოვნად აღქმას და სათანა-  
დოდ მომზადებას.
20. თანამედროვე ციფრული ტექნოლოგიების განვითარების კვა-  
ლობაზე, იზრდება, ერთი მხრივ, მათი გამოყენება ცალკეული  
კომპანიების ოპერირებაში და, მეორე მხრივ, ამ სფეროში ბიზ-  
ნეს-საქმიანობაში ჩართული სუბიექტების ოდენობა. აღნიშნუ-  
ლი ტენდენცია უკვე გახდა მაკონტროლებელი ორგანოების  
ყურადღების ობიექტი, განსაკუთრებით უცხოეთის მაღალგან-  
ვითარებულ ქვეყნებში. შესაბამისად, სასურველია ქართულმა  
კომპანიებმა გაითვალისწინონ ის ფაქტი, რომ უცხოეთის საგა-  
დასახადო კანონმდებლობა უკვე არეგულირებს მსგავს აქტი-  
ვობებს და ასე მოხდება საქართველოშიც. აქედან გამომდინარე,  
მიზანშეწონილია ქართულმა ბიზნეს-ორგანიზაციებმა საკუ-  
თარი ფინანსური მეურნეობის მოდერნიზება მოახდინონ მოსა-  
ლოდნელი საკანონმდებლო ცვლილებების გათვალისწინე-

ბით, რაც შეამცირებს მათი საქმიანობის მოწყვლადობას მოსალოდნელი ცვლილებების მიმართ და უზრუნველყოფს ბიზნესსუწყვეტობის 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 გადამდელად 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 მექა-



ნიზმების 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://dizzw.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.at su.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\\_N1-2.pdf](https://dspace.nplg.gov.ge/bitstream/1234/350976/1/Diplomatia_Da_Samartali_2020_N1-2.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>.

**LEPL - Batumi Shota Rustaveli State University**

**Faculty of Economics and Business**

**Department of Business Administration, Management and Marketing**

**KAKHA KUPATADZE**

**OPPORTUNITIES FOR PERFECTING TAX MANAGEMENT  
AND STRATEGIC TRANSFORMATION IN GEORGIA**

**Thesis submitted for the Academic Degree of Doctor of Business  
Administration**

**A B S T R A C T**

**Batumi 2023**

The dissertation was completed at the Department of Business Administration, Management and Marketing, Faculty of Economics and Business, in Batumi Shota Rustaveli State University.

Supervisors:

**Rezo Manvelidze**

Doctor of Economic Sciences, Professor of Batumi Shota Rustaveli State University

**Giorgi Gvartadze**

Doctor of Economic Sciences, Professor of Akaki Tsereteli State University

Foreign assessor:

**Ivan Grishchenko** - Doctor of Economic Sciences;

Professor of Kyiv National University of Technology and Design

Assessors:

**Nikoloz Chikhladze** - Doctor of Economic

Sciences, Doctor of Theology, Professor of Akaki Tsereteli State University

**Irina Vashakmadze** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of BSU;

**Besik Bauchadze** - Doctor of Economics, Associate Professor of BSU

The defence of the dissertation will be held on June 9, 2023 at 12 o'clock, at the session of the Dissertation Commission created by the Dissertation Council of the Faculty of Economics and Business of Batumi Shota Rustaveli State University, address: Batumi, Ninoshvili st. #35/32, building #2, 4th floor; room #423

The dissertation can be viewed in the library named after Ilia Chavchavadze of Batumi Shota Rustaveli State University and on the website [www.bsu.edu.ge](http://www.bsu.edu.ge)

Secretary of Dissertation Council:

Leila Tshkladze

Doctor of Business Management, Assistant Professor at Batumi Shota Rustaveli State University

## Introduction

**Significance of the topic** - Development of opportunities for improvement and transformation of tax management is an important source of revenue mobilization in the state and one of the effective economic levers in the market economy. It is in the conditions of the formation of optimal tax management that sustainable development of the country's economy and stable economic growth, and improvement of socio-economic problems facing the country are achieved.

The formation of rational tax management is a guarantee of the optimal functioning of the tax system of any state, and the appropriate and correct policy implemented by the state is an effective tool for influencing economic development. Therefore, issues of perfecting the mechanism of tax management always appear as the most important prerequisite for the formation and development of the country's tax administration.

The functional elements of tax management, such as the organization of tax flow management processes, tax taxation, tax regulation, tax control and their impact on business activity and its expansion, are always the subject of judgements of well-known economists. This is because the goal of the current economic system is to create a flexible and optimal tax system that will be viable in the market economy and will be able to respond to the current goals and challenges of the country's development.

By analysing the tax system of Georgia, it becomes clear that the functioning of the tax management mechanism is accompanied by certain shortcomings, overcoming of which and forming a fair tax system is the leading direction for the country. In this regard, the correct and proper tax administration is noteworthy, which contributes, on one hand, to the implementation of an optimal fiscal policy and, on the other hand, to the regulation of the relationship between tax authorities and taxpayers. Based on the factors mentioned above, the development of the tax culture in the

country is very relevant, the timely resolution of which significantly ensures the perfection of the country's tax system.

Tax management, the transformation tendencies of its separate mechanism belong to a new direction that applies to all economic entities and includes the budgetary and tax sphere of the entire country. On the other hand, the improvement of tax management is directly related to taxes and the manner of their administration, which is regulated by the tax legislation. One of the main goals of the 2021-2024 strategy of the Revenue Service of the Ministry of Finance of Georgia is to increase compliance with the law related to the fulfilment of tax and customs obligations.

Perfection and development of the tax management mechanism, possibilities of transformation of individual systems constantly require research and introduction of scientific innovations. In the process of tax administration in the country, it is necessary to pay a lot of attention to improving the relationship between tax authorities and taxpayers and raising the level of public tax awareness, as a result of which the tax system will become more attractive to the public, and which in turn requires constant scientific study and new understanding of public tax problems.

It is the aforementioned factors that determine the relevance of the issue of studying and analyzing the problem of tax management, which is dedicated to the presented qualification paper: "Possibilities of perfecting tax management mechanisms and strategic transformation in Georgia".

**The object of the research** is to determine the possibilities of perfecting and transforming tax management mechanisms in Georgia in the direction of business activation and ensuring stable economic growth, and the object of the research is the tax system operating in Georgia and relevant tax relations.

**Based on the significance of the research, the purpose of the research** is to study the functioning mechanism of the tax management in Georgia and the possibilities of their transformation, and to prepare proposals for

its improvement and to develop relevant recommendations. Based on the purpose of the research, we must solve the following tasks:

- To study and analyse the advanced experience of tax management in the world.
- Revealing the current challenges of tax management transformation in Georgia;
- Determining directions for improving tax management in Georgia and assessing their possible impact on the business sector.
- Determining directions for improving tax management in Georgia and assessing their possible impact on the business sector.

**Theoretical-methodological base of the research** - the theoretical-methodological base of the research is diverse and is based on the following sources: materials of international organizations and the European Union, informational-analytical materials of the Ministry of Finance of Georgia and the Revenue Service, scientific articles and monographs of foreign and Georgian scientists, as well as the results of the research conducted independently by the doctoral student, whose analysis had a significant impact on the conclusions and recommendations.

**Research methodology** - taking into account the set goals and objectives, modern research methods are used in the dissertation, such as: the principle of unity of historical and logical, methodical approaches of induction and deduction. In the research process, ways and methods of analysis, grouping and comparison of statistical data, and questionnaire survey were used.

**The research condition of the problem** - issues of tax management and the formation and development of tax systems belong to the subject of great interest of scientific-economists. In this regard, the following are noteworthy: Francois Canet, Adam Smith, William Petty, David Ricardo, John Maynard Keynes, Arthur Cecil Hughes, Paul Samuelson, Arthur Laffer, Milton Friedman and other theoreticians of Ben Bermark, Philip Dybeg, David Card, Joshua Angrist, Richard Tyler Thoughtful.

Issues of tax management are widely covered in the works of Georgian scientist-economists. In this regard, important investigations have been carried out by: R. Kakulia, I. Meskhia, V. Papava, M. Chikviladze, I. Ananiashvili, R. Basaria, Z. Rogava, N. Chikhladze, V. Verulidze, I. Bukia, S. Putkaradze, E. Shainidze, R. Korchilava, T. Koridze, M. Tsikubadze, D. Jangirian, T. Kiladze and others.

The research carried out by the presented scientists presents the existing problems of the tax management transformation mechanism and ways to solve it. Globalization processes in the modern world have further aggravated the issues of tax strategy, and the further improvement of the tax management strategy should ensure the development of the country's business environment for investment attractiveness.

The presented study represents a kind of innovation in the direction of developing the tax management strategy of Georgia.

#### **Scientific novelty of the paper**

- The theoretical-methodological aspects of the formation and development of the mechanism of tax management in modern global conditions are presented;
- The international experience of tax management functioning, current advanced models and directions for further improvement are evaluated.
- The current situation and main directions of the transformation of the functioning of the tax management mechanism in Georgia are analysed;
- The modern challenges of tax management in Georgia are identified and the main directions for its improvement are defined;
- The stages of the development, establishment and development of the tax system and its implementation mechanisms, events and results that lead to the need for changes in the tax legislation are presented.



- The impact of easing the tax burden for certain categories of taxpayers with changes in the number of taxes, tax rate and administration mechanisms on the financial situation of the country, specific business, and development opportunities is discussed.
- The directions of the state budget revenue growth trends are substantiated by the improvement of tax administration and the optimal regulation of mechanisms transformation processes.
- In order to improve the attractiveness of the business environment and improve the investment space, proposals such as optimizing taxes, improving the transformation and management of tax mechanisms, simplifying tax administration, adjusting benefits to the real situation, creating favourable conditions for small and medium-sized entrepreneurs, as well as the tax laws of some countries, including Germany, have been developed. Understanding the system and more.
- Specific proposals are presented regarding the possibilities of transformation of the tax culture in the country, the norms of behaviour of taxpayers in general and measures, taking into account the peculiarities of individual fields and types of business.
- Proper argumentation is given regarding the differentiation of income tax; Appropriate calculations and necessary transformation mechanisms are presented for the grouping of payer categories, tax rates, and determination of deadlines.

**Theoretical and practical importance of the work** - from a theoretical point of view, the work based on the conducted research provides an opportunity to develop the methodology of tax management.

The practical value of the paper is reflected in the conclusions and recommendations developed by the author, which will contribute to the further improvement of the functioning mechanism of tax management in Georgia and can be used during the formation of the theoretical foundations of the country's tax policy development.

In addition to the above, the results of the paper provide us with a more in-depth understanding of business needs and the development of capabilities for planning and implementing support measures from the state, which is a prerequisite for the post-crisis economy, rapid recovery, and dynamic development of affected businesses.

**The topic was tested** at the expanded session of the Faculty of Economics and Business, Business Administration, Management and Marketing Department of Shota Rustaveli State University of Batumi on March 27, 2023.

Based on the above, the qualification paper was formed with the following structure:

## Introduction

### Chapter 1. Theoretical Foundations of Tax Management Research

#### §1.1. Evolution of Tax Activity, Stages of Development

#### §1.2 Formation Methods and Principles of Tax Management

#### §1.3 Taxation System in Georgia, Peculiarities of Administration

### Chapter 2. Comparative Analysis of International and National Practice of Optimality of Tax Management Mechanisms

#### §2.1 Peculiarities of Tax System Development and Modern Challenges Existing Abroad

#### §2.2 Strategic Transformation Tendencies of Tax Management

### Chapter 3. Main Directions and Opportunities for Perfecting Tax Management

#### §3.1 Main Directions and Opportunities for Perfecting Rational Tax Management

#### §3.2 Opportunities for Tax Administration Reform

#### §3.3. Strategic Transformation Opportunities in Tax Activity

#### §3.4 Compatibility of Tax Management Mechanisms with Advanced Foreign Practice

### Conclusions and Recommendations

## **Main Content of the Paper**

**In the first chapter of the paper "Theoretical Foundations of Tax Management Research"** - the formation of tax management - theoretical approaches to development are discussed.

The tax system emerged historically and develops along with the emergence of the state. In this way, certain connections between the state and the economic category of taxes can be seen, following the development of the society, the functions of the state gradually improved and the process related to taxation also underwent evolution.

Taxes, as an opportunity for the formation of public income by the state, are determined by the following circumstances:

- Dividing the population into social groups;
- Forming the state apparatus;
- Establishing independent effective structures of commodity-monetary relations;
- Considering the demographic situation;
- With various state needs or the necessity of programs;

Therefore, the necessity of taxes is related to the fulfillment of tasks and functions of the state. Taking into account the above, it is possible to conclude that taxes are the main means of budget revenue formation and the state of development and security of the country depends on the level of its administration.

A complete theoretical understanding of taxation originates from the 17th century. One of the first theories of taxation was the exchange theory, and the classical theory of taxation is directly related to Adam Smith and David Ricardo. According to this theory, taxes are the main source of government revenue that covers the costs of maintaining the government.

The English economist of the 20th century, John Maynard Keynes, draws attention to the fact that the monetary savings of the population

prevent economic growth, and therefore he considered it appropriate to remove excess monetary savings in the form of taxes.

The Keynesian revolution significantly affected economic policy, and its "general theory" provides a rationale for the conduct of social policy in the country. He considered unemployment as a negative socio-economic phenomenon and proposed a set of various measures to combat it. Keynesian postulates are widely represented in theories of economic growth that have been developed since the late 1950s.

The views of the American economist Paul Samuelson (1915-2009) are more important on the issues of the formation of the tax system and its administration, who studied the problems of modelling the capitalist cycle and proved that the growth of the national economy is possible based on the correct combination of the country's fiscal and monetary credit policies and negative processes are mitigated on the basis of tax policy regulation.

The evolution of tax activity is connected with the theory of supply economy, the founder of which is M. Burns, G. Stein and A. Laffer. They consider taxes as an important factor of economic development and state regulation. According to them, high tax rates have a negative impact on entrepreneurial activity and overall lead to a decrease in tax revenues.

The Laffer curve is used to adjust the impact of tax revenue and tax burden. The Laffer curve is associated with the name of Arthur Laffer. The Laffer curve graphically determines the relationship between the volume of government revenues and the average level of tax rates in the country.

Taxes were used both in the world and in Georgia to implement important functions of the state, but taxes did not have the organizational form they have today. For example, the following types of taxes were widespread in ancient Georgia: dues, quitrent, war levy, hearthmoney, wine tithe, pasturage fee, grocery tax, trade tax, estate fee, etc.

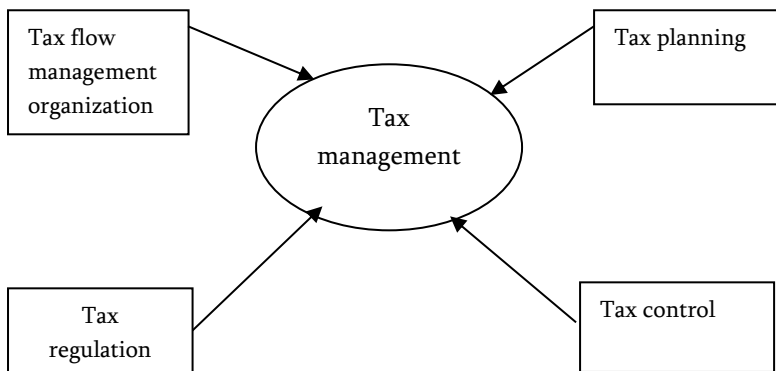
After the collapse of the Soviet Union and Georgia's independence, the country embarked on the path of transition to a market economy, and

political-economic and social problems, which demanded the need to form a new tax system, were clearly on the agenda.

The evolution of tax affairs in Georgia can be conventionally divided into three stages. The first stage begins after independence, with the formation of the regulatory legal framework for tax administration and the adoption of the first tax code in 1997. The second stage originates from 2004, when the state set out on the path of establishing a liberal tax model and simplifying the tax system, as a result of which tax administration was significantly improved, tax and customs infrastructure was renewed. The implemented changes did not give enough stimulus to business development in the country, which was facilitated by the world economic crisis. The current tax reform was continued from January 1, 2011 with the implementation of the new, third tax code. It is from this period that the third stage of the development of the tax system originates, which continues to this day.

In our opinion, the tax reforms implemented in the country should significantly improve the business environment and promote the continuity of entrepreneurial processes.

Tax management includes a set of principles for managing the country's tax system, which schematically has the following form:



Scheme 1. Tax management structure Source: Chart compiled by the author.

It is clear from the diagram that tax management is closely related to the tax mechanism, which in turn includes the organization, planning, regulation and control of tax processes.

In our opinion, tax management is a set of forms, methods and means of tax relations, which is consistent with the goals and objectives of the state and is regulated by tax legislation.

The modern tax system in Georgia includes all the nuances that are regulated by legislation, and its implementation is ensured by the existing tax code and subordinate normative acts.

The effectiveness of the country's tax system depends significantly on tax payment, tax control and ensuring the fulfillment of tax obligations, which is achieved by tax administration. Without tax administration, it is impossible to successfully implement the fiscal function of taxes in the country. In the last period, the term "tax administration" was firmly established in the economic literature. Under tax administration is understood the implementation of functioning and authority by tax authorities within the scope of their competence, which is established by the tax legislation of the country.

The main goal of tax administration is to raise the tax culture of taxpayers, to improve tax relations, which should ultimately ensure the fulfillment of taxpayers' tax obligations. State policy in the field of tax administration should be flexible and adapted to political and economic changes. To some extent, it has a social purpose, since the relaxation of the tax system leads to a decrease in budget revenues, an increase in the number of tax offenses, which in turn threatens the fulfillment of the state's social obligations.

Tax benefits are part of the tax system of Georgia, which has a significant regulatory effect. Tax benefits include reduction of tax rates and tax base for tax-paying entities. We think it is important to introduce and refine such tax incentives in the legislation, which are focused on

attracting investments, including; with free economic zones, reinvestment of benefits, etc.

Tax incentives provide some flexibility to tax systems, but at the same time complicate the technology of tax administration. Therefore, when developing a system of tax incentives, a kind of balance between the fiscal and incentive functions of taxes should be taken into account.

Tax incentives as a whole are the main tool of tax policy, which helps to fulfil the regulatory function of taxes. The decision on tax incentives should be made taking into account the following aspects, such as: direct losses of state revenues, ease of tax administration, distributional effects and externalities.

From our side, maximum attention was focused on measures of tax system administration, including measures of tax payment, tax control, fulfilment of tax obligations. It is important to note that every subsequent change in legislation should be an attempt to improve and improve the tax system, which will be tested in practice. A step forward in the development of the Georgian payment system is the refinement of the rights and duties of the participants of the relationship provided by the tax legislation of Georgia and the determination of the measures of responsibilities, the introduction of public notices and the protection of the legal interests of the payers in this regard.

We think that for the perfect functioning of the tax system, it is important to carry out such administration measures during which, on the one hand, the taxpayer cannot ignore it, and on the other hand, its scale (rigidity) does not destabilize the activity of the taxpayer and prevent him/her from achieving his economic goals.

In the second chapter of the work **"Comparative Analysis of International and National Practice of Tax Management Mechanisms' Optimality"** features of tax system development and modern challenges in the world are discussed. In this regard, the tax system of the United States of America and the tax administration process are worth noting. It is one

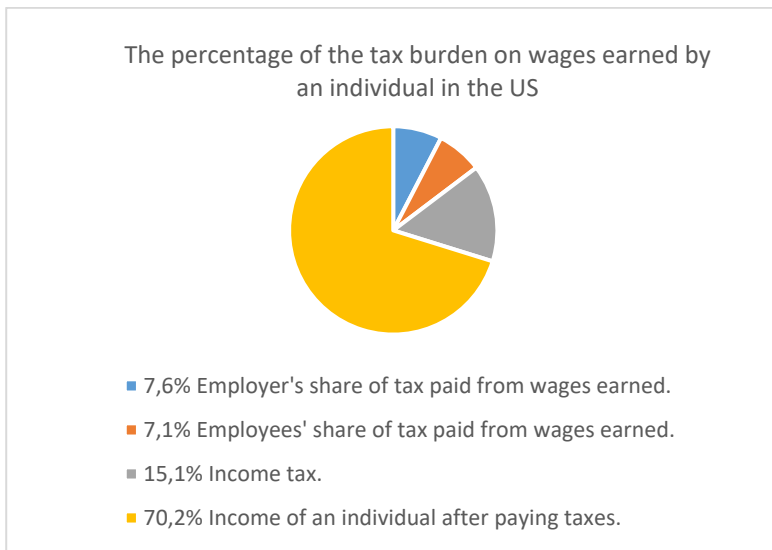


of the developed systems in the world, which is managed by the US Treasury. The tax structure consists of federal, state and local taxes. These taxes represent the most important tool for managing the country's business sector. Unlike the EU countries, there is no value added tax (VAT) in the US, but its analogue is the Sales Tax.

Among the different types of taxes in the United States, the main types of taxes are: income tax (federal and state level), profit tax, estate tax, sales tax, gift tax, excise tax, customs tax, and others. The ratio of the tax burden to the wages earned by individuals in the United States is shown in the chart below (see chart #1).

**Diagram #1.**

**The percentage of the tax burden on wages earned by an individual in the US.**



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

From the presented diagram, it is clear that 7.6% of the tax burden from the wages earned by individuals comes to the employer, 7.1% to the employee, 15.1% to the income tax, and 70.2% is received by the individual as income.

The US tax system is also recognized for its tax benefits and incentives. In particular, after the Second World War, US tax legislation regulated a system of tax credits.

US tax law is based on special tax treatment rules with respect to intellectual property objects. There are more than a hundred tax incentives in the US tax law that encourage the development of innovative areas.

In order to improve and develop the tax system, the US applied both long-term and short-term tax reforms. During the 20th and 21st centuries in the USA, six tax reforms were carried out, which were related to fundamental changes in tax policy, namely:

- Melon tax system (1921-1926);
- Roosevelt's new course (1933-1945);
- John Kennedy's tax reform (1962-1968);
- Ronald Reagan's reform (1981-1988);
- Bill Clinton's reform (1993-2001);
- Donald Trump's reform (2017-2020).

According to the tax reform law signed by D.Trump, the corporate profit tax rate has been reduced from 35% to 21%. The tax for legal entities operating abroad has also been reduced to 15.5% for cash payments, and to 8% for non-cash payments. Tax benefits for capital expenditures were also approved for legal entities.

As a result of the analysis of the tax system of the United States of America, it becomes clear that tax management and tax administration in the country are aimed at the development of such tax methods that contribute to the regulation of economic development and ensure minimal state intervention in market mechanisms. The main feature of

the functioning of the tax system was the liberalization of direct taxes and the increase of the scope of indirect taxes.

The long-term goal of the US tax system is to create harmonious tax relations that ultimately ensure balanced relations between the state, the taxpayer, and other international entities.

The tax systems of European countries are somewhat different from the system of the United States of America in terms of tax administration and tax declaration submission by taxpayers.

The laws of the EU countries are similar in many ways, but in terms of taxation, each country decides for itself who is considered a resident, what rates to introduce and what kind of benefits to introduce, that is, the tax regulations in the EU countries are different, but recently a course towards universal harmonization has been actively taken.

There are two main approaches to the formation of tax policy in relation to natural persons:

1. The territorial principle, which is based on the objects of taxation originating in the territory of the state, regardless of the subject's national or legal affiliation.
2. The principle of residency is based on the taxation of objects by persons who have the status of a tax resident of a particular state, regardless of the place and source of income.

The most common criteria in EU countries are the place of physical presence, an individual acquires the status of tax resident if he/she is actually present in the territory of this state for a certain period (usually 183 days per year).

The categories of tax subjects are different in European countries. Three approaches are distinguished.

1. Recognition of each individual with income as a subject of taxation, regardless of his/her marital status (Italy, Austria, France, Slovenia, Slovakia, Poland, Lithuania, Latvia).

2. The object of taxation is a married couple whose income is considered as total joint income (Portugal, Luxembourg, Malta). In Germany, Spain, Ireland and Norway, spouses are given the choice of filing an individual or joint return.
3. The subject of taxation is the family, which is considered a group of persons who live together and lead a common family.

In terms of analyzing the EU tax system and sharing experience, it is very interesting for Georgia to understand the tax system of Malta.

In Malta, the basic VAT rate for legal entities is - 18%, profit tax - 35%, dividend - 0%, royalty - 0%, there is no tax on authorized capital.

Malta has favorable taxes for businesses, as a large part of the taxes can be refunded, for example:

- 6/7 of the paid tax is returned from the paid tax, and after the return, the tax rate is only 5% if the company is engaged in trading activities;
- 5/7 of the tax is subject to return if the company received passive income and royalties;
- 2/3 of the paid tax is returned if the company is subject to a double taxation avoidance agreement;
- The tax paid is 100% refundable if the Maltese company is a holding company and owns a share in a foreign enterprise, such company falling under the category of participating holding company.

To ensure the return of tax paid to companies, it is divided into five accounts. Tax refunds are made only from the first and second accounts.

1. Final payment (Finol Toix Account)
2. Income received in Malta (Maltese Taxed Account)
3. Income from abroad (Foreign)
4. Income from immovable property (Immovable Property Account)
5. Incomes that are not taxed (Untaxed Account).

The refund process is the same in all cases, namely, first the company pays the taxes, then writes a statement about the refund. The tax office will review the application within 14 days and after the application is approved, the refund will be made in the same currency in which the taxes were paid.

In our opinion, the features and practical experience of the tax system of Malta are very important for Georgia, and the transfer of its experience will be of great help and will advance the tax system of Georgia.

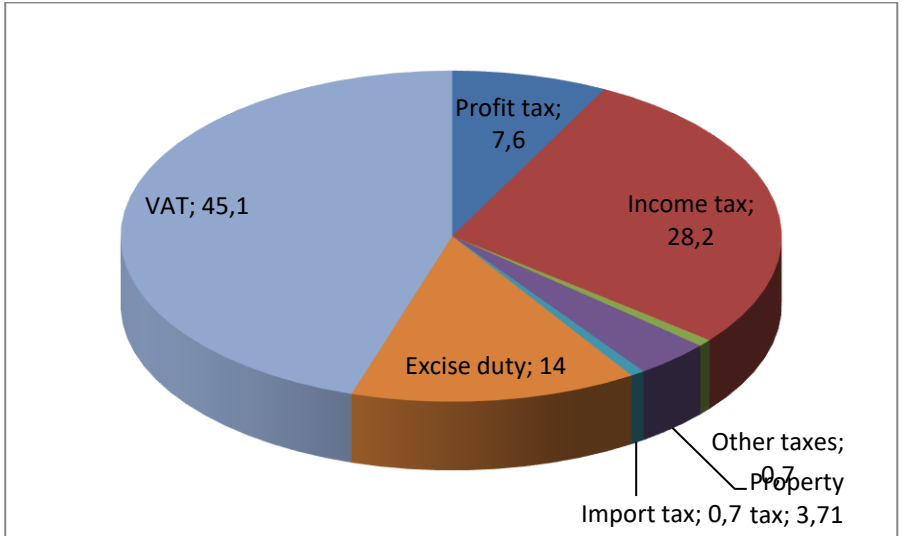
Tax management on the one hand is associated with tax planning, regulation, analysis and control, and on the other hand it is related to tax administration.

In the process of transformation of the tax system of Georgia, it is necessary to protect the tax optimum when determining the tax rates, which will give entrepreneurs the means to expand their production scale and create new jobs. According to modern world practice, 35-40% belongs to such optimum, and 55-60% remains at the entrepreneur's disposal.

The structure of individual taxes in the tax revenues of the unified budget of Georgia in 2021 gives the following picture (see diagram #2). In 2021, value added tax has the largest share in tax revenues, 45.1%, and it represents 10.0% in the gross domestic product (GDP). The second place is occupied by the income tax at 28.2% and it is 6.3% of the GDP. Excise tax represents 14% of the tax revenues of the consolidated budget in 2021, and its share in GDP is 3.1%. As for the profit tax, it is represented by 7.6% of the tax revenues of the consolidated budget in 2021, and in GDP its share is 1.7%.

Diagram #2.

The share of taxes in the tax revenues of the consolidated budget of Georgia for 2021.



Source: Ministry of Finance materials. [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge)

One of the main elements of tax management development is tax planning. The tax planning system is a combination of state tax planning and business entity tax planning, each of these systems has its own goals, namely; State tax planning is focused on the mobilization of taxes in the budget, while the purpose of tax planning of business entities is to minimize taxes to ensure the reduction of real expenses of business entities.

Table #1 gives us an idea of the forecast of tax revenues in Georgia and the state of their performance. From the analysis of the table, it can be seen that the forecast indicators of the planned revenues for the last four years are characterized by the performance trend, in particular, in 2018, 11822.1 million GEL was mobilized in the budget, that is, the plan was fulfilled by 101.0%, and in 2021, 15142.6 million GEL was mobilized

in the budget, that is, the plan was fulfilled by 101.4%, as for the mobilization of tax revenues in the budget, here, too, during the research period, we have planned the implementation of the tax revenues plan, in particular, in 2018, the tax revenues plan in the country was fulfilled by 100.1%, and in 2021, 100. by 8%. As for the implementation of the tax revenue plan of individual types, in 2018, the profit tax plan was implemented by 99.5%, and the VAT tax plan was implemented by 99.9%. During the research period, in the rest of the years, plans for mobilization of certain basic types of tax revenues in the budget were implemented, which indicates that the calculation of tax plans, both at the central and local levels, is carried out on the basis of uniform methods, and the Revenue Service is actively involved in the mobilization of tax revenues in the country's budget.

The trends of transformation of the elements of tax management that we have studied have shown us that Georgia has been actively reforming and perfecting the tax system since its independence, but for the formation of a modern tax system, it is necessary to refine and perfect the separate elements of tax management, which will be in compliance with the tax legislative and regulatory framework of the European Union.

In the third chapter of the paper "**Main Directions and Opportunities for Perfecting Tax Management**", the main directions for improving rational tax management, opportunities for tax administration reform, and opportunities for strategic transformation of the tax system in business relations are analysed.

Dynamics of indicators of revenues of the unified budget of Georgia  
Table #1  
2018-2021 (mln. GEL)

Years Name	2018			2019			2020			2021		
	Plan	Factual	%	Plan	Factual	%	Plan	Factual	%	Plan	Factual	%
Revenues	11705,0	11822,1	101,0	12705,0	12907,3	101,6	12163,0	12407,0	102,0	14928,2	15142,6	101,4
Bills	10500,0	10506,3	100,1	11310,0	11417,8	101,0	10510,0	10964,4	104,3	13271,2	13379,9	100,8
Income tax	3215,0	3247,1	101,0	3400,0	3482,8	102,4	3240,0	3326,7	102,7	3771,0	3775,7	100,1
Profit tax	740,0	736,6	99,5	855,0	866,3	101,3	840,0	919,4	109,5	1001,0	1015,3	101,4
VAT	4430,0	4426,9	99,9	5024,0	5239,0	104,3	4635,0	4837,2	104,4	5935,0	6029,5	101,6
Excise duty	1440,0	1465,7	101,8	1287,0	1506,7	117,1	1325,0	1619,4	122,2	1825,0	1868,8	102,4
Import tax	70,0	73,4	104,9	75,0	79,1	105,4	70,0	74,4	106,2	81,2	86,3	106,3
Property tax	435,0	441,1	101,4	462,0	474,3	102,7	400,0	433,6	108,4	510,0	510,7	100,1
Other tax	170,0	115,4	67,9	207,0	-230,3	-111,3	0	0	0	148,0	93,6	63,2
Grants	400,0	406,4	101,6	460,0	493,1	107,2	613	460,1	75,1	457,0	494,4	108,2
Other income	805	909,4	113,0	935,0	996,4	106,6	1040,0	982,5	94,5	1200,0	1268,2	105,7

Source: Materials of the Ministry of Finance of Georgia.



The issue of optimal distribution of the tax burden of taxpayers in the Georgian economy remains one of the acute problems, and at the same time, there is no internationally recognized methodology for determining the amount of tax rates in the world. The tax burden is determined by the ratio of the total volume of mandatory taxes collected by the state to the gross domestic product. With such an approach, it is impossible to discuss the severity of the tax burden, since such an approach requires the existence of a comparable base, comparing the norms of maximum taxation with the optimal level of taxation in monetary terms.

In our opinion, the current economic situation in the country cannot be fully reflected by the tax burden indicator, because the tax revenues actually collected by the Revenue Service do not include the amount of potentially available tax revenues, and when the recorded gross domestic product is accepted, the shadow economy remains, the size of which is primarily determined by the severity of the tax burden.

Along with the optimal distribution of the tax burden, it is important to increase the understanding of the legislation. In some cases, non-fulfillment of tax obligations by taxpayers is explained (caused) by incompletely formulated legal norms in the Tax Code, which sometimes provide the possibility of non-uniform interpretation and are often interpreted differently by the parties.

Gaps in the interpretation of records continue to remain in the existing legislation, which hinders the level of understanding of the legislation and contributes to the increase of disputes between the parties. We think that the results of the settlement of similar disputes should be taken into account, and legislative records should be specified and maintained at the level of the code (and not of normative acts).

Research has confirmed that one of the main goals of the 2021-2024 strategy of the Revenue Service of the Ministry of Finance of Georgia is to increase compliance with the law related to the fulfillment of tax and

customs obligations, which the service intends to achieve by solving the following tasks.

- By developing services tailored to interested persons;
- By raising the level of awareness of tax payers;
- Managing the process of existing risks in the field of compliance with laws;
- By introducing a customs risk management and information advance development system.

For this purpose, we consider it expedient to form a unified methodological online platform with the Revenue Service, which will help individuals and legal entities to avoid interpretations related to legal issues and improve their awareness of the requirements of the legislation. It is also important to form and develop a unified feedback system, which ensures the involvement of taxpayers in the process of providing services.

In our opinion, development of civic values in the society will contribute to raising the awareness of the society in terms of attitude towards taxes and will increase the confidence of the country towards the tax institutions. The formation of a healthy society is the basis for the formation of a tax system in the country.

In terms of raising the public's tax awareness, the state should actively engage in the effective use of advertising means, which will significantly influence the formation of people's behavior in the society. The advertising of tax activities by the state should become an element of the country's culture, and the use of advertising for this purpose gives the state the greatest leverage to influence the human psyche.

Perfection of tax management and administration in the country, in turn, requires staffing of tax authorities with qualified staff so that they can fulfill the obligations imposed by law in accordance with high professional standards. One of the main tasks for achieving this goal is raising the qualifications of employees of tax authorities, updating the existing standards of motivation and evaluation in the system, and

increasing the level of employee satisfaction, taking into account the requirements of the new standards.

In order to create a modern work environment in tax authorities, it is necessary to introduce results-oriented management standards, which ensures the simplification of managerial decisions. Taking into account the specifics of the activities of the Revenue Service and in order to conduct the activities perfectly, we consider it expedient to complete the transition to the information security standard - ISO27001 in the near future.

In our opinion, one of the directions for improving tax management in Georgia is the implementation of the mechanism for the fair distribution of the tax pressure of direct taxes. Equal distribution of direct taxes will allow individuals and entrepreneurs to increase real incomes. We consider it expedient to make such changes in the Tax Code in the future, which will ensure the transition to a progressive tax mechanism instead of proportional tax taxation. In our opinion, at the first stage, it is better to introduce a differentiated rate of income rate only on the income received in the form of salary (and not on the income received from entrepreneurial activity), for the reason that there will not be a significant reduction of tax revenues at the initial stage. At the same time, entrepreneurs, subjects should be given a certain opportunity to choose another mode of taxation (small, micro, fixed), which will serve as a kind of compensation for them.

It is necessary to reform the organizational process of issuing regulatory acts of tax administration. The regulatory legal framework for tax administration should be based on three components, namely neutrality, stability and simplicity. Neutrality should ensure the implementation of such legal acts, in which the interests of both the state and entrepreneurs will be taken into account as much as possible. Stability should ensure the normalization of changes made in legal norms of taxation. There is still an insufficient level of knowledge of tax legislation

in Georgia, and the frequent changes made in legislative and normative acts increase the probability of making mistakes on the part of business entities. The feeling of legal instability is one of the main problems for business. A stable legal environment simplifies the process of tax administration for both parties and improves the tax culture in the country.

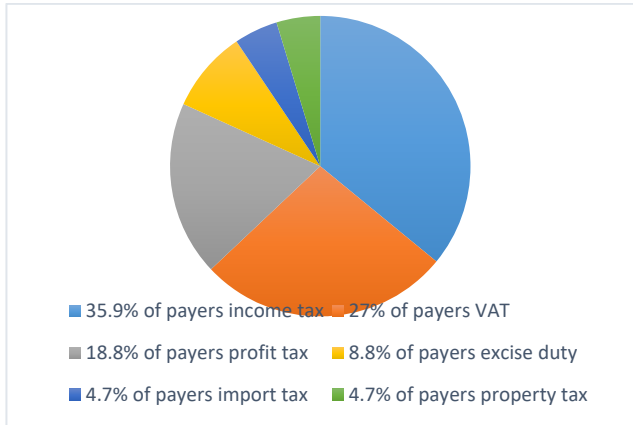
The simplification of legal acts means the development of such legal norms, which will not have the possibility of various interpretations and will be freely understandable for entrepreneurs.

In terms of developing the perfection of tax management in the country, the revenue service should promote the presentation of conscientious taxpayers in the society, where it will be discussed about the financing of social projects, health and education system development with the money they paid. On the other hand, tax authorities should be staffed with qualified staff so that they can fulfill the obligations imposed by law in accordance with high professional standards. One of the main tasks for achieving this goal is raising the qualifications of employees of tax authorities, updating the existing standards of motivation and evaluation in the system, and increasing the level of employee satisfaction, taking into account the requirements of the new standards.

In the process of working on the dissertation topic, we conducted a sociological research using the interview method, according to a previously prepared questionnaire. The subject of the research was the tax reforms and its impact on the activity of business entities, as well as the purpose of the research was the assessment of the tax system of Georgia by taxpayers and their attitude to the implemented legislative changes. 2/3 of the subjects participating in the research are in favor of paying for VAT registration and introducing a differentiated model of taxation, while the majority of taxpayers believe that income and further reduction of VAT will have a positive effect on the results of their activities.

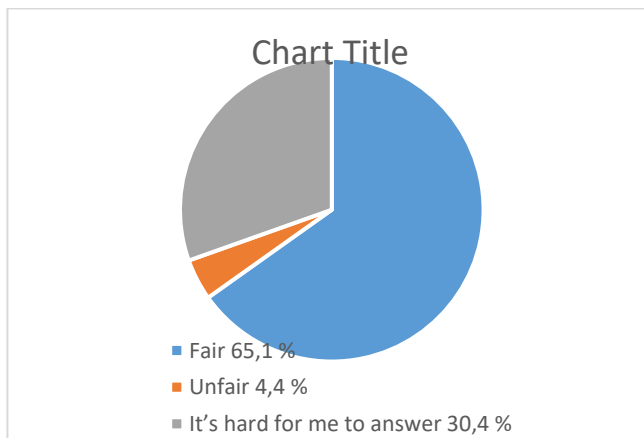
**Diagram #3.**

**Types of taxes whose rate reduction, according to business entities, will have a positive impact on their activities Source: Diagram compiled by the author**



**Diagram #4.**

**The attitude of the surveyed business entities regarding the revision of the issue of registration as a VAT payer**



**Source: Diagram is compiled by the author**

Based on the analysis of the results of the research, the identified needs from the business side, including the improvement of tax management, legislation and the tax system, were reflected in the prepared conclusions and recommendations.

The results of the sociological survey of entrepreneurs conducted by us showed that 60% of the interviewed entrepreneurs consider the frequent changes made in the tax regulatory legal acts and the administrative norms of their implementation as a factor hindering the stable running of the business.

In our opinion, due to its specificity, the tax legislation is characterized by increased sensitivity on the part of the business sector, which requires compliance with different standards of normalization and regulation of changes to the tax code. Thus, we consider it expedient for the law-making group working on the amendments to the Tax Code to determine the consequences of the amendments to the tax norms within the scope of the possibility, and to make the amendments prepared during the current year effective from January 1 of the next year (except in special cases). With these changes, businesses in the country will have a sense of security and stability, as the government will not introduce additional regulations that will increase the tax burden on businesses. For foreign investors, it will become a guarantee that they enter a predictable market, where the rules of the game do not change subjectively and the business environment does not deteriorate.

In order to avoid and prevent disputes and ambiguities related to the use of indirect methods in the process of tax administration, we consider it expedient for the Ministry of Finance to develop an instruction for the use of the indirect method, which will specifically define the period of the tax audit and what types of operations the indirect method should be used for. The instruction should describe in detail the legal violations, during which it is possible to use indirect methods of verification.

The European choice for the country's development creates great challenges in terms of taxation, which can already be emphasized considering the economic practices of developed countries. In recent years, under the conditions of the global pandemic, society has actively switched to a remote lifestyle, which has further increased the scale of e-commerce.

Taking into account the above, when processing the strategic directions of transformation of tax management in Georgia, the answer should be given to the organizational-structural transformation of the functioning of tax taxation, tax administration mechanism in the conditions of digital technologies.

In the conditions of digital technologies, the approaches of the tax authorities of the state to the payers should be fundamentally changed, because the geographical boundaries of the payers are no longer dominant. In the conditions of “internetization” and digital technologies, the tax system should be able to adapt to new business models and in the process of tax administration, it should replace existing activities with modern technologies.

It is very important for Georgia to form a tax transformation strategy, because the period is not far when our economy will be transformed to digital technologies and the tax system should also be reorganized to modern technologies so that e-commerce does not fall outside the country's taxation system.

For this purpose, at the first stage, it is necessary to outline the scope of economic activity under the conditions of digital taxation and define the object of taxation, place of service, time and other terms in the explanatory part of the terms of the tax code. As for the administration of indirect taxes, in particular, the problem of value added tax should be solved using "Blockchain" technology, which will allow us to provide information on all transactions made by taxpayers to the tax authorities and make the taxpayer digital.

An important condition for easing the tax burden for business entities in Georgia is the transition to a multi-level model of VAT taxation, because it is unacceptable for primary demand products and luxury items to be taxed at the same rate of VAT in the country. Making appropriate changes to the VAT rate in the tax code will contribute to revitalization of business in the country, expansion of the tax base, a sense of justice, and ultimately harmonization of the Georgian tax legislation with the EU legislation.

In the necessity of forming an effective tax system, the issue of socialization of acceptable taxes is taken into account, which means: social justice, in terms of achieving material and spiritual well-being. One of the goals of Georgia's tax transformation strategy should be to balance the glaring amount of social inequality. In this regard, the introduction of a progressive model of income tax in the country appears to be the only way to distribute the public good to different strata of the population equally.

In terms of tax management, the compatibility of the Georgian Tax Code with European (German, Danish, Spanish, etc.) tax legislation is desirable in the future. The mentioned legislation provides for many factors and circumstances, amendments and clarifications. The Code contains specific rules for small, medium and large businesses, educational institutions, disabled persons, students, etc. The German tax system is characterized by an individual approach. In Germany, the VAT rate is progressive depending on the profile of the goods, for example, industrial goods are taxed at 19% and food at 7%. It should be noted here that the tax burden in Germany is 50%, and the standard of living is quite high compared to the EU countries.

When harmonizing the tax management mechanisms of Georgia, the acceptable Danish and Spanish experience in terms of progressive taxation is taken into account, because the progressive taxation system is a good way to reduce social inequality in the country. Although Denmark has the highest progressive rate compared to other European countries, the state



is doing everything to reduce the gap between the rich and the poor. In Denmark, annual income of USD 7,500 is taxed at an income tax rate of 8%, and for individuals whose annual income exceeds USD 80,000, the income tax rate is 55%.

In Georgia, we consider it expedient to improve the tax administration system in the future, so that in the tax code as well as in the organic law, tax deductions are detailed and specific, in order to reduce as much as possible subordinate normative acts, rules and manuals of instructions, which brings a lot of ambiguity to the effectiveness of the tax system.

Using the practical experience of developed countries in the process of forming the mechanism of tax management in Georgia will allow us to improve the tax legislation, improve the tax culture and successfully implement the process of socialization of the tax system in the future.

## **Conclusions and Recommendations**

Taking into account the results of the research, it is possible to highlight the main conclusions, which we formulated as follows:

1. Formation-transformation of the tax system in Georgia includes three stages. The first stage begins with the country gaining independence and adopting the first tax code. The second stage originates from January 1, 2005, when the second tax code came into force, as a result of which tax administration was significantly improved, the country's tax and customs infrastructure was renewed. And from January 1, 2011, the new third tax code came into force in the country, it is from this period that the third stage of reforming the tax system begins, which continues to this day. At this stage, the new tax and customs codes are being refined in terms of harmonization with the EU tax legislation.

2. Based on the analysis of the views of foreign and Georgian scientist-economists on the structure of tax management, constituent elements, the formation and regulation of the tax system, the principles and conditions of the regulation of the country's tax system have also been elaborated in our opinion.
3. Considering the practice of advanced countries, some terminological features of tax management mechanisms and transformation were defined;
4. The experience of tax mechanisms of foreign, including developed countries, provides for a system of tax benefits and incentives. Also, the legislation is based on special rules of taxation in relation to intellectual property. There are more than a hundred tax incentives in the US tax law that encourage the development of innovative areas.
5. From the tax legislative practice of the member states of the European Union, the differentiated rates of taxation with the payment of VAT are taken into account according to the commodity groups. In the Maltese tax system, a large proportion of taxes for businesses are refundable. To ensure the return of tax paid to companies, it is divided into five accounts. 1. Final Tax Account 2. Maltese Taxed Account 3. Foreign Income 4. Immovable Property Account 5. Untaxed Account. Tax refunds are made only from the first and second accounts. The return process is the same in all cases, namely; First, the company pays the taxes, then it writes a statement about the refund. The tax office will review the application within 14 days and after the application is approved, the refund will be made in the same currency in which the taxes were paid.
6. In Georgia, unlike the developed countries of the West, the tax burden on the business sector is unevenly distributed, which is caused by the shortcomings of the tax legislation. One part of the enterprises bears a large tax burden, while the rest bear the

minimum. In Georgia and the West, similar rates are used for the tax bases, but the tax base in Georgia is wider according to taxes, which is why the tax burden is higher than in the developed countries of the West. Thus, the tax system operating in Georgia without optimizing the tax rates cannot contribute to the development of the economy and the creation of new jobs.

7. One of the directions for improving tax management is the development of a mechanism for fair distribution of tax pressure in the country. We consider it expedient to switch from the proportional tax system to the progressive tax system in the country, or to introduce appropriate changes in the tax code and differentiate the income tax for individuals, parallel to the increase in salary and other incomes.
8. Imperfectly formulated legal norms in the tax code are the cause of wrong interpretation in individual cases. For this purpose, it is appropriate to launch a unified methodological online platform with the Revenue Service, which will help interested parties to avoid interpretations related to legal issues and improve their awareness of the requirements of the legislation. Also, in terms of improving tax management, it seems appropriate to form a unified feedback system, which ensures the involvement of taxpayers in the unified system of tax management.
9. It is important to raise the culture of state thinking among entrepreneurs. In this regard, the formation of public tax awareness in Georgia should start from the level of general education, and the Ministry of Education and Science should include the subject of civic education in the national curriculum, within the framework of which great attention should be paid to taxes, its importance in state building, and the importance of paying taxes to the well-being of each member of society should be explained.

10. The results of the sociological survey showed us that a third of business entities consider the frequent and untimely changes made in tax regulatory legal acts as a factor hindering the stable running of business in the country. It is also necessary to take into account the fact that the business sector has an increased sensitivity to tax legislation. Therefore, the regulation of amendments to the Tax Code should be more flexible.
11. Among the many changes made in the tax code in the process of reforming the tax system in Georgia, the introduction of the concept of a bona fide taxpayer into the tax law and the exemption of the taxpayer from sanction based on it, on the basis of which the dispute review board of the tax authority and the court were given the right to exempt the taxpayer from the sanction. Unfortunately, the Tax Code does not define the concept of "good faith" and "bad faith" and the standard of good faith of the payer. Taking into account the above, in order to fairly exercise the discretionary rights in the tax legislation, we consider it justified to prepare a situational guide for the Ministry of Finance (for LEPL Revenue Service) and to carry out periodic training of the employees of the tax authorities with its help.
12. In the process of tax administration, the use of an indirect method is often used, which becomes the reason for confrontation and disputes between tax payers and employees of tax authorities. In order to avoid and prevent disputes and ambiguities related to the use of indirect methods, we consider it expedient for the Ministry of Finance to develop an instruction for the use of the indirect method, which will specifically define the period of time or what types of operations the indirect method should be applied to during tax audits. The instruction should describe in detail the legal violations, during which it is possible to use indirect methods of verification.
13. In order to further improve the Tax Code of Georgia, we also consider it expedient to make changes in the rule of registration of an entity

as a qualified VAT payer, because the said rule does not specify the specific circumstances that the authorized person of the payment authority should rely on when making a decision, and often the decision is made based on subjective views. Thus, it is appropriate to specifically write down the criteria that a person must meet in order to be granted the status of a qualified VAT payer in the "Rule of granting or refusing to grant the status of a qualified VAT payer to a non-qualified VAT payer".

14. In the process of forming the tax transformation strategy of the country, the issues of functioning of tax taxation and tax administration mechanism should be taken into account in the conditions of digital technologies in Georgia. The transformation of the country's economy to digital technologies requires the reorganization of the tax system on digital technologies so that e-commerce does not fall outside the taxation base in the country. For this purpose, it is necessary to introduce specific definitions about the object of taxation, place of service, time and other terms in the explanatory part of the Tax Code, and the problem of value added tax is to be solved by using "Blockchain" technology, during which it will be possible to provide tax authorities with information about all transactions carried out by each taxpayer. Information delivery and payment of bills in digital mode.
15. The process of transformation to the digital economy going on in the world will definitely put Georgia in front of the need to introduce new taxes and changes in administration, sharing the international practical experience of electronic profit taxation and thus expanding the tax base is an important step on the way to solving this problem.
16. We consider it an important condition for reducing the tax burden for business entities in Georgia to switch to the current multi-level model of VAT taxation in the EU countries, because primary demand products and luxury items in the country cannot be taxed at the same

VAT rate. Making appropriate changes in the tax code will help improve the business environment in the country, expand the tax base and ultimately harmonize the tax legislation of Georgia with the legislation of the European Union.

17. In order to reduce the tax burden of individuals and especially low-income persons, we consider it appropriate to harmonize the tax management mechanism with the Danish and Spanish experience in terms of progressive taxation of citizens' incomes, because the progressive taxation system is one of the best ways to reduce social inequality in the country. Although Denmark has the highest progressive rate compared to other European countries, the state tax system clearly regulates the differential impact on the family budget between high and low income earners.
18. Strict compliance with tax legislation, among other factors, largely depends on the motivation of the payer, which can be facilitated by the so-called By encouraging the "honest payer", establishing various procedural benefits, etc. Therefore, we consider it appropriate to clarify the concept of a bona fide taxpayer defined by tax legislation and to accurately identify it in tax practice, which on the one hand will eliminate various interpretations and bring more clarity to tax disputes or court proceedings, and on the other hand, will positively affect the motivation of taxpayers to fulfill their tax obligations on time and in full;
19. Dynamism in business activities is significantly determined by timely understanding and consideration of current changes in tax legislation, which is not always possible. In order to ensure the mentioned, we consider it expedient that the amendments prepared in the tax code should be implemented from January 1 of the following year (except for special necessity), but no earlier than 6 months. By setting a reasonable deadline, business organizations will

be able to fully understand the content of the changes and properly prepare.

20. Following the development of modern digital technologies, on the one hand, their use in the operation of individual companies and, on the other hand, the number of subjects involved in business activities in this field are increasing. This trend has already become the object of attention of regulatory authorities, especially in highly developed foreign countries. Accordingly, it is desirable for Georgian companies to take into account the fact that foreign tax legislation already regulates similar activities, and this will happen in Georgia as well. Therefore, it is advisable for Georgian business organizations to modernize their financial management taking into account the expected legislative changes, which will reduce the vulnerability of their activities to expected changes and ensure a high rate of business continuity.
21. In the process of preparing the methodological base for the introduction of the electronic tax system in the country, it is desirable to involve the representatives of the companies. In particular, this applies to international companies that operate in the field of electronic commerce and that already have some experience in the mentioned direction.
22. Indirect taxes have the highest specific share in the tax revenues of the state budget of Georgia, including VAT. These taxes burden business entities, especially business organizations with small turnover. During the research process, it was revealed that the majority of taxpayers are in favor of revising the issue of taxation and VAT registration according to the groups of VAT goods. For the sake of smooth business development, we consider it appropriate to review the issue of VAT registration and the tax rate, taking into account the scope of activity and the volume of turnover. Such a change will not lead to a significant decrease in state tax revenues,

moreover, such an approach will increase the rate of legalization and allow small businesses to work more conscientiously.

23. It is important to improve the mechanisms of payment management in order to reduce to a minimum the evasion of paying the declared taxes by the taxpayers in the process of assigning the qualified VAT payer, the right of deduction and automatic refund of the deducted amounts.

### **The Main Provisions of the Thesis are Reflected in Our Published Papers:**

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 №29 2022. Artmedia 24. ISSN (Print) 2701-8369 ISSN (Online) 2701-8377. <https://dizzw.com/wp-content/uploads/2022/04/Deutsche-internationale-Zeitschrift-f%C3%BCr-zeitgen%C3%B6ssische-Wissenschaft-%E2%84%9629-2022.pdf>
4. I. Kharazi, K. Kupatadze. The Main Features of the Use of Tax Law Discretion. Justice and Law N 2(74) 2022; ISSN 15 12-259X. <http://old.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/martlmsajuleba-dakanoni-2022w-n2.pdf>



5. N. Shonia, K. Kupatadze, S. Makhatadze. Current Issues of Procurement Administration at the Level of Local Self-government. International conference: Economic, Legal and Social Problems of Modern Development; 16.09.2021; e-magazine EISSN 2346-8203. <http://ejournals.atsu.ge/BLSS/index.html>
6. I. Kharazi, K. Kupatadze, M. Saneblidze, N. Mataradze. Regarding Some Legal Aspects of Simplification of Tax Administration Rules During the Covid-19 Pandemic. Magazine: "Diplomacy and Law" N 1-2(7) 2020; ISSN 2449-2655. [https://dspace.nplg.gov.ge/bitstream/1234/350976/1/Diplomatia\\_Da\\_Samartali\\_2020\\_N1-2.pdf](https://dspace.nplg.gov.ge/bitstream/1234/350976/1/Diplomatia_Da_Samartali_2020_N1-2.pdf)
7. K. Kupatadze. Voluntary VAT registration - an Indicator of Tax Legislation Liberalization. Akaki Tsereteli State University "Moambe" N 1 (5), 2015. ISSN 2233-3711. <http://moambe.atsu.edu.ge/ge/publication>.

## **References**

1. Ananiashvili Iuri, Papava Vladimir, "Taxes, Demand and Supply: Laffer-Keynesian Synthesis", publishing house Siakhle, Tbilisi. 2009;
2. Basaria Rezo, "Some Issues of Tax Essence and Tax Policy", magazine "Taxes", #7 Tbilisi. 2012;
3. Baratashvili ... 2015: Baratashvili Evgeni, Abzalava Anzori, Bakhtadze Lela, Kakulia Rezo, "Taxes and Taxation" Publishing House GTU. Tbilisi, 2015;
4. Erkomaishvili Gulnazi, "Regional Economic Policy", TSU Publishing House. Tbilisi. 2019;
5. Verulidze Vazha, "Taxes and taxation", Tbilisi. 2012;
6. Teziashvili Levan, "Innovation in the Field of Taxation", magazine

- "Business and Legislation", #12, Tbilisi. 2020;
7. Mankiw Gregory, "Principles of Economy", publishing house Tbilisi. 2008;
  8. Mekvabishvili Elguja, "Modern Economic Theories" (course of lectures), TSU Publishing House. Tbilisi. 2016;
  9. Mikelashvili... 2017, Mikelashvili Merabi, "Taxes - theory and practice", Universal publishing house, Tbilisi. 2017;
  10. Nakopia Besarion, "Improving the Budgetary and Tax System in Georgia on the Example of EU Countries", magazine "Business and Legislation", #7, Tbilisi. 2020;
  11. Rogava Zviadi, "Tax Law", Book-1, Book-2, Tbilisi. 2018;
  12. Svanadze Sergo, "Governmental Policy", Akaki Tsereteli State University Publishing House. Kutaisi. 2017;
  13. Uridia Goner, "Fundamentals of Taxation", Tbilisi, 2014;
  14. Cordes J., Ebel R., Gravelle J. The encyclopedia of taxation and Tax policy Washington, The Urban Institute press, 2005;
  15. Merab Mikelashvili Basics and Principles of Taxation Lap LAMBERT Academic Publishing 2016;
  16. Measuring well-being: W3 indicators to complement GDP, by Marco Giesellma nn Richard Hilmer, Nico A.Jiegel and Gerf G. Wagner. DIW economic Bulletin. 2013;
  17. Edwardss Ch., Mitchell D. Global tax revolution: the rise of tax competition and the battle to defend Waxhinton, Cato Intitute, 2008;
  18. Stiglitz, Joseph E. The Price of Inequality: How Today's Divided Society Endangers Our Future 2013;
  19. <https://www.mondag.com/tax-autnorities/257634/thetax-disputes-and-tigation-review-danish-chapter>.
  20. <https://www.bdo.co.uk/en-gb/news/2019/occds-recommendad-unified-approach-to-the-dligital-economy-cant-come-soon-enough>
  21. 26CFK1.6664-4-Reoisonable cause and good faith exception to section 6662 penalties, Cornell University Law Shool,

- <https://www.law.cornell.edu/cfz/text/26/1.6664-4>
22. Internal Revenue Manual 29.1.1, Interoduction and PenaltyRelief,[https://irs.gov/irm/port20/irm\\_20-001-001r.htm#dOe991](https://irs.gov/irm/port20/irm_20-001-001r.htm#dOe991)
  23. <http://www.naec.ge>
  24. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)
  25. <https://www.ifs.org.uk/uploads/publications/wps/wp201409.pdf>
  26. <https://www.ncsl.org/research/fiscal-policy/collecting-ecommerce-taxes-an-interactive-map.aspx>
  27. OECD Model convention with respect to taxes on income and on capital 2017;
  28. <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>
  29. <https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>
  30. <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>
  31. [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/15\\_043\\_International%20tax%20structures%20in%20the%20beps%20era%20final\\_web\\_0.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/15_043_International%20tax%20structures%20in%20the%20beps%20era%20final_web_0.pdf)
  32. <https://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>
  33. <https://www.geostat.ge>
  34. <http://pbo.parliament.ge>
  35. <https://budgetmonitor.ge>
  36. <https://bm.ge/ka/>
  37. <https://forbes.ge/news>
  38. <https://old.rs.ge>
  39. <http://gov.ge>
  40. <https://matsne.gov.ge>
  41. <https://www.rs.ge>