

ეკატერინო შინიძე

**საქართველოს სახელმწიფო
საგადასახადო ადმინისტრირების
ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში
და მისი გავლენა ქვეყნის
ეკონომიკურ განვითარებაზე**



ЕКАТЕРИНА ШАИНИДЗЕ

ГОСУДАРСТВЕННОЕ НАЛОГОВОЕ
АДМИНИСТРИРОВАНИЕ ГРУЗИИ, ЕГО МЕСТО В
ФИСКАЛЬНОЙ ПОЛИТИКЕ И ВЛИЯНИЕ НА
ЭКОНОМИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ СТРАНЫ.

THE PLACE OF STATE TAX
ADMINISTRATION OF GEORGIA IN THE FISCAL
POLICY AND ITS INFLUENCE ON THE ECONOMIC
DEVELOPMENT OF THE COUNTRY

ISBN 978-9941-460-22-7



9 789941 460227



EKATERINE SHAINIDZE

ე კ ა ტ ე რ ი ნ ე შ ა ი ნ ი ძ ე

**საქართველოს სახელმწიფო
საგადასახადო ადმინისტრირების
ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში
და მისი გავლენა ქვეყნის
ეკონომიკურ განვითარებაზე**



გამომცემლობა "აჭარა"
ბათუმი 2017

წინამდებარე ნაშრომი უახლესი საკანონმდებლო ცვლილებების (2016 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის) გათვალისწინებით საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სრულყოფის პრობლემების შესახებ პირველი კომპლექსური სამეცნიერო მონოგრაფიული გამოკვლევაა. მასში შესწავლილია საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმი განვითარებულ ქვეყნებში, გაანალიზებულია საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ფუნქციონირების მექანიზმი, რომლის შედეგადაც გამოკვეთილია მისი უარყოფითი მხარეები. განმარტებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის რამდენიმე ბუნდოვანი მუხლი. წარმოდგენილია საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სრულყოფისა და საგადასახადო კულტურის ამალღების მიზნით განსახორციელებელი ღონისძიებების შესახებ ავტორის რეკომენდაციები უცხოური გამოცდილების გამოყენებისა და ეროვნული თავისებურებების გათვალისწინებით.

წიგნი გათვალისწინებულია მეცნიერ-ეკონომისტების, სტუდენტებისა და გარდამავალი პერიოდის საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის პრობლემებით დაინტერესებულ მკითხველთა ფართო წრისათვის.

სამეცნიერო რედაქტორი: ვაჟა ვერულიძე - ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის პროფესორი

რეცენზენტები: პაატა აროშიძე - ეკონომიკის მეცნიერებათა კანდიდატი, ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი
მურმან ცარციძე - ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი, ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ასოცირებული პროფესორი

ISBN 978-9941-460-22-7

© ს.ს. „გამომცემლობა აჭარა“ – 2017

ს.ს. „გამომცემლობა აჭარა“,

ბათუმი, კლდიაშვილის, 27.

ტელ.: (422) 27-59-28

ЕКАТЕРИНА ШАИНИДЗЕ

ГОСУДАРСТВЕННОЕ НАЛОГОВОЕ
АДМИНИСТРИРОВАНИЕ ГРУЗИИ, ЕГО МЕСТО В
ФИСКАЛЬНОЙ ПОЛИТИКЕ И ВЛИЯНИЕ НА
ЭКОНОМИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ СТРАНЫ.



Издательство "Аджара"
Батуми 2017

Настоящая работа, с учетом новейших законодательных изменений (2016 года, период до 1 января), первое комплексное научное монографическое исследование по совершенствованию системных проблем налогового администрирования Грузии. В работе изучен налоговый административный механизм развитых стран мира, проанализирован механизм функционирования налоговой административной системы Грузии, выявлены его отрицательные стороны, разъяснены несколько размытых формулировок статей налогового кодекса Грузии. В книге, с использованием зарубежной практики и с учетом национальной особенности, представлены рекомендации автора о необходимости принятия мер с целью повышения налоговой культуры и совершенствования налоговой системы Грузии.

Книга рассчитана на экономистов-исследователей, студентов и широкого круга читателей, заинтересованных проблемами переходного периода налоговой административной системы Грузии.

Научный редактор: Важа Верулидзе – профессор факультета экономики и бизнеса Батумского государственного университета им. Шота Руставели.

Рецензенты: Паата Арошидзе – кандидат экономических наук, ассоциированный профессор Батумского государственного университета им. Шота Руставели.

Мурман Царцидзе – доктор экономических наук, ассоциированный профессор факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета им. Иване Джавахишвили.

E K A T E R I N E S H A I N I D Z E

THE PLACE OF STATE TAX
ADMINISTRATION OF GEORGIA IN THE FISCAL
POLICY AND ITS INFLUENCE ON THE ECONOMIC
DEVELOPMENT OF THE COUNTRY



Publishing House "Ajara"
Batumi 2017

The presented work is the first in-depth scientific-monographic research about the problems of the tax administration system of Georgia, considering the latest legislative changes (for the period January 1, 2016). The book examines the tax administration mechanism in developed countries, there is analyzed the mechanism of tax administration system in Georgia, according to which is identified its disadvantages. There is explained some vague articles of tax code of Georgia. There are proposed recommendations about measures, which should be carried out in order to increase tax culture and improve tax administration system of Georgia, considering national peculiarities and use of foreign experience. The book is proposed to economist scientists, students and the wide group of people who are interested in the problems of tax administration system of Georgia.

Scientific Editor: Vazha Verulidze - Professor of Economics and Business Faculty at Batumi Shota Rustaveli State University

Reviewers: Paata Aroshidze - Candidate of Economic Sciences, Associate Professor at Batumi Shota Rustaveli State University

Murman Tsartsidze - Doctor of Economic Sciences, Associate Professor of the Faculty of Economics and Business at Ivane Javakhishvili Tbilisi State University

შინაარსი

შესავალი	11
თავი I. საგადასახადო ადმინისტრირების თეორიული საფუძვლები და ფუნქციონირების მექანიზმი განვითარებულ ქვეყნებში	20
§ 1.1. საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა, როგორც ფისკალური პოლიტიკის უმთავრესი ბერკეტი	20
§ 1.2. საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სტრუქტურა	31
§ 1.3. საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმი განვითარებულ ქვეყნებში	42
თავი II. საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ანალიზი და შეფასება	78
§ 2.1. გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ფორმირების პრობლემები საქართველოში	78
§ 2.2. საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა და მისი როლი ქვეყნის ეკონომიკურ პოლიტიკაში	95
თავი III. საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები	186
§ 3.1. გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ამაღლების გზები საქართველოში	186
§ 3.2. საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკის სრულყოფის ღონისძიებები	200
დასკვნა	221
რეზიუმე ინგლისურ ენაზე	236
გამოყენებული ლიტერატურა და წყაროები	242
დანართები	252

შესავალი

ეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირება, სრულყოფილი პოლიტიკის პირობებში მნიშვნელოვანი ფაქტორია ქვეყნის ეკონომიკური განვითარებისათვის. საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობა მუდმივ ცვლილებებს განიცდის, რაც საკმაოდ არასტაბილურ გარემოს ქმნის ბიზნესის განვითარებისთვის. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ საგადასახადო წლის განმავლობაში საგადასახადო კანონმდებლობაში საშუალოდ 15-20 ცვლილება შედის, მათი უმეტესი ნაწილი კი ძალაში შედის არა ახალი კალენდარული წლიდან, არამედ კონკრეტული თვის კონკრეტული თარიღიდან, რაც, რა თქმა უნდა, საგადასახადო ვალდებულებათა ჯეროვნად შესრულებისთვის ერთ-ერთი ხელისშემშლელი ფაქტორია. ამასთან, ბიუჯეტის შემოსავლების დიდი ნაწილის მობილიზება წლების განმავლობაში ხდებოდა საკმაოდ მკაცრი საგადასახადო ადმინისტრირების პირობებში - ძირითადად საგადასახადო კონტროლის განხორციელების დროს გადამხდელებისთვის დაკისრებული სანქციებით, რომელთა მოცულობა ხშირად აღემატებოდა კუთვნილ გადასახადებს. უმეტესწილად დარიცხული ჯარიმების ოდენობა იმდენად მძიმე და არარეალური იყო გადამხდელისთვის, რომ ის საერთოდ წყვეტდა სამენარმეო საქმიანობას. მიუხედავად იმისა, რომ მოფიქრებული იქნა დარიცხული გადასახადებისა და სანქციების შემცირების მექანიზმი საგადასახადო შეთანხმების სახით, კანონმდებლობა არ განსაზღვრავს იმ კონკრეტულ კრიტერიუმებს, რომელთა დაკმაყოფილების შემთხვევაშიც შესაძლებელია გადამხდელთან მიმართებაში აღნიშნული ბერკეტის გამოყენება და იგი მაინც სახელმწიფოს კეთილ ნებაზეა დამოკიდებული.

როგორც ცნობილია, საგადასახადო სისტემას ორი ძირითადი ფუნქცია აქვს - ფისკალური და მასტიმულირებელი. ფისკალური

ფუნქციის შესრულება მკაცრი საგადასახადო ადმინისტრირებით შესაძლებელია, მაგრამ მას მოკლევადიანი ეფექტი ექნება და მასტიმულირებელი ბერკეტების გამოყენების გარეშე გრძელვადიან პერსპექტივაში მის შესრულებასაც შეეწყმნება საფრთხე. სწორედ ამიტომაც, ამ ორ ფუნქციას შორის ოპტიმალური თანაფარდობის პოვნა სიცოცხლისუნარიანი საგადასახადო სისტემის აუცილებელი პირობაა.

საქართველოში მოქმედი გადასახადები და საგადასახადო შეღავათები ნაკლებად უზრუნველყოფს მასტიმულირებელი ფუნქციის განხორციელებას და არღვევს სამართლიანობის პრინციპს. ამასთან, ადმინისტრირების არსებული წესები, ერთის მხრივ, უზრუნველყოფს ბიუჯეტის გარანტირებულ შემოსავლებს, თუმცა, მეორეს მხრივ, ხელს უშლის ბიზნესის განვითარებას. ადმინისტრირება, თავის მხრივ, გულისხმობს კანონის შესრულებაზე კონტროლს. ამდენად, რაც უფრო ეფექტიანია ადმინისტრირება, მით უფრო მეტი გადასახადი შედის ბიუჯეტში. თუმცა, საქართველოში ადმინისტრირების სისტემის ნაკლი მდგომარეობს იმაში, რომ საგადასახადო კონტროლის ეფექტიანობა იზომება შემოსემების დროს დამატებით დარიცხული გადასახადებისა და სანქციების მოცულობით.

გარდა ამისა, ზოგადად გადასახადის გადამხდელებში არსებობს საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნის ძალიან დაბალი დონე. ბევრი მათგანი ვერ აცნობიერებს, თუ რატომ უნდა გადაიხადოს გადასახადები, რადგან მიაჩნია, რომ სახელმწიფოსგან ვერღებულობს შესაბამის კეთილდღეობას. აღნიშნული პრობლემის გაღრმავებას საგადასახადო კანონმდებლობის ბუნდოვანი მუხლებიც უწყობს ხელს, რომელთა გაგება სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტაციითაა შესაძლებელი და ხშირად შეცდომაში შეჰყავს გადა-

სახადის გადამხდელი.

საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა არ არის რეალურ ეკონომიკურ მდგომარეობაზე მორგებული, წლების განმავლობაში იგი ორიენტირებული იყო ბიუჯეტის შევსებაზე მკაცრი სანქციების გამოყენებით. ბოლო წლებში ბევრმა მათგანმა განიცადა ლიბერალიზაცია, თუმცა, არ არის დაცული სამართლიანობის პრინციპი, რადგან სანქციის განაკვეთი ერთიანია მსხვილი, საშუალო და წვრილი გადამხდლებისთვის.

ამდენად, საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფა ჩვენს ქვეყანაში კვლავ რჩება აქტუალურ პრობლემად, რადგან წლების განმავლობაში ვერ მოიძებნა გარდამავალი ეკონომიკისათვის შესატყვისი მოდელი, რომელიც უზრუნველყოფს როგორც ეკონომიკური საქმიანობის სიცოცხლისუნარიანობის შენარჩუნებას, ისე ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირებას.

მონოგრაფია ეძღვნება გადასახადების ადმინისტრირების ოპტიმიზაციის გზების კვლევას, შემუშავებას, რომელმაც უნდა უზრუნველყოს როგორც ურჩ გადამხდელთა იძულება, გადაიხადონ გადასახადები დროულად და სრულად, ისე ბიზნესის განვითარების შესაძლებლობა. ამასთან, უნდა მოხდეს ბიუჯეტში გადასახადების მაქსიმალურად მობილიზება.

კვლევის საგანს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის გავლენის განსაზღვრა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე. კვლევის ობიექტი კი საქართველოში მოქმედი საგადასახადო ადმინისტრირების წესებია.

კვლევის მიზანია საქართველოში არსებული საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის - გადასახადების გამომწვევების, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლ-

თან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების დახასიათება, მისი დადებითი და ნაკლოვანი მხარეების გამოვლენა და სრულყოფის მიმართულებების განსაზღვრა.

კვლევის ამოცანებია:

- საქართველოში არსებული გადასახადების ეფექტიანობისა და სამართლიანობის ანალიზი ბიუჯეტში შემოსავლების მობილიზებასთან, საგადასახადო განაკვეთებთან და შეღავათებთან მიმართებაში;

- საქართველოში დაბალი საგადასახადო კულტურის არსებობის მიზეზების გამოვლენა;

- საგადასახადო კონტროლისა და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფი იძულებითი ღონისძიებების განხორციელების არსებული მეთოდებისა და ფორმების შეფასება;

- გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ამაღლების გზების ძიება და მათი სტიმულირება;

- საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობისა და სამართლიანობის უზრუნველყოფის მიმართულებების განსაზღვრა განვითარებული ქვეყნების გამოცდილებისა და ეროვნული თავისებურებების გათვალისწინებით;

- საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სრულყოფის ღონისძიებების შემუშავება გადასახადების ფისკალური და მასტიმულირებელი ფუნქციების მაქსიმალურად რეალიზების თვალსაზრისით.

საქართველოს საგადასახადო სისტემასთან დაკავშირებულ საკითხებზე სხვადასხვა ნაშრომები და პუბლიკაციები შესრულე-

ბული აქვთ ქართველ მეცნიერებსა და მკვლევარებს, მათ შორის: ზვიად როგავას, ვახტანგ ხმალაძეს, გონერ ურიდიას, ნარიმან ტერაშვილს, დავით ჭალაღონიას, რევაზ ბასარიას, აკაკი გაბელაიას, რევაზ კაკულიას, ვაჟა ვერულიძეს, სულიკო ფუტკარაძეს, ოთარ გოგიაშვილს, სერგო სვანაძეს, თამარ კბილაძეს და სხვებს. მათ შრომებში გაანალიზებული და შეფასებულია საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების პრობლემები და შემოთავაზებულია რეკომენდაციები. თუმცა, მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ყოველწლიურად განიცდის მნიშვნელოვან ცვლილებებს, რის გამოც არსებითად იცვლება დაბეგვრისა და ადმინისტრირების წესები, შესაბამისად, გადასახადების სისტემა, როგორც მეცნიერული კვლევის ობიექტი, აქტუალობას არ კარგავს. ამდენად, ჩვენი ნაშრომი ეძღვნება საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სრულყოფას უახლესი საკანონმდებლო ცვლილებების (2016 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის) გათვალისწინებით.

მოცემული ნაშრომის მიზნიდან გამომდინარე, კვლევის პროცესში გამოყენებული იქნება საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სამართლებრივი და ეკონომიკური ასპექტების ანალიზი. კერძოდ, იგი მოიცავს:

1. საქართველოში არსებული სანქციების სტატისტიკურ და ეკონომიკურ ანალიზს მისი ფორმირებისა და ფუნქციონირების შესწავლის მიზნით;
2. ადმინისტრირების წესების ანალიზს განვითარებულ ქვეყნებში;
3. ადმინისტრირების წესების შემუშავებაზე მოქმედი ფაქტორების განსაზღვრას;

4. საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ნორმატიული რეგულირების ანალიზს.

კვლევის შედეგად მიღებული სიახლეები შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდეს:

- ნაშრომში განხილულია საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სტრუქტურა, ელემენტები, მისი ფუნქციონირების თავისებურებები სხვადასხვა ქვეყნებში. განვითარებულ ქვეყნებში გადამხდელები თავს თვლიან სახელმწიფოს საქმიან პარტნიორებად და თავიანთი წვლილი შეაქვთ საერთო საზოგადოებრივ სიკეთეში. სახელმწიფო კი, თავის მხრივ, უფრო ხილდება ასეთ გადამხდელებს და ხელსაყრელ პირობებს უქმნის ბიზნესის განვითარებისთვის;

- შესწავლილია საგადასახადო კულტურის ფორმირების პროცესი საქართველოში და განსაზღვრულია მასზე მოქმედი ფაქტორები, როგორცაა მენტალიტეტი, გადამხდელთა არაინფორმირებულობა და არასაკმარისი ცოდნა, დაბეგვრის საყოველთაოობის პრინციპის დაუცველობა, მაღალი საგადასახადო ტვირთი, ბუნდოვანი საკანონმდებლო ნორმები, საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელთა მიმართ ნდობის დაბალი ხარისხი, გადამხდელის მხრიდან შესაბამისი საზოგადოებრივი სიკეთის მიუღებლობა, რასაც უნდა ხედავდეს იგი ბიუჯეტში მობილიზებული სახსრების ხარჯვის დროს და ა. შ. ამასთან, პრობლემების მდგომარეობა შეფასებულია ჩვენს მიერ ჩატარებული ექსპერიმენტით, რომლის შესახებაც დეტალურ ინფორმაციას იხილავთ ნაშრომში;

- გაანალიზებულია საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ფუნქციონირების მექანიზმი, რომლის შედეგადაც გამოკვეთილია მისი უარყოფითი მხარეები, როგორცაა ფასიანი სერვისების მიუწვდომლობა მცირე და საშუალო მენარმე-

ებისთვის, ნორმატიული წესების არასაკმარისი განმარტებები და ბუნდოვანი ინსტრუქციები, არაეფექტიანი საგადასახადო შეღავათები, საკანონმდებლო სიახლეების ექსპერიმენტული ხასიათი, რომელიც უმეტეს შემთხვევაში არ ამართლებს, იძულებითი ღონისძიებების შერჩევის არათანმიმდევრული წესი და ა.შ.;

- გამოთვლილია გადასახადების ადმინისტრირების და ეკონომიკური დანაშაულის პრევენციის ხარჯები. ამასთან, ბიუჯეტის გადასახდელეებში ეს უკანასკნელი გაიგივებულია ე.წ. საგამოძიებო სამსახურის ფუნქციონირების დაფინანსებასთან, რომელსაც რეალურად საერთო არა აქვს პრევენციასთან;

- განხილულია შემოსავლების სამსახურის მიერ შემუშავებული საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობით შესრულების სტრატეგია (2015-2016). თუმცა, მიღებული შესაბამისი შედეგის შესახებ შემოსავლების სამსახურს ჭერჭერობით ინფორმაცია არა აქვს;

- განმარტებული და გაანალიზებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის რამდენიმე ბუნდოვანი მუხლი, რომელთა შესახებ დეტალური ინფორმაცია წარმოდგენილია ნაშრომში;

- განხილულია მოგების გადასახადის გაუქმების შესახებ არსებული მსჯელობები და შემოთავაზებულია არა მისი გაუქმება, არამედ გამოყენება ეკონომიკური სტიმულირებისათვის;

- შემოთავაზებულია საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სრულყოფისა და საგადასახადო კულტურის ამაღლების მიზნით განსახორციელებელი ღონისძიებების შესახებ რეკომენდაციები უცხოური გამოცდილების გამოყენებისა და ეროვნული თავისებურებების გათვალისწინებით, მათ შორის: ორიენტირება არა სასჯელის სიმკაცრეზე, არამედ კონტროლის სრულყოფილ

სისტემაზე, საგადასახადო ბერკეტების გამოყენება საშუალო და მცირე მენარმეთა საქმიანობის სტიმულირებისთვის, კანონმდებლობის ცოდნის დონის ამაღლება, ბიუჯეტის თანხების ხარჯვისას პრიორიტეტად საერთო სახელმწიფოებრივი სიკეთის შექმნის მიჩნევა, კონკრეტული მექანიზმის შემოღება არა ექსპერიმენტის სახით, არამედ გააზრებულად და ეკონომიკური ანალიზის საფუძველზე, გადამხდელთა ქვეყის შეცვლა და მათთან პარტნიორული ურთიერთობების დამყარება, საკანონმდებლო სტაბილურობის უზრუნველყოფა, დაბეგვრის წესების შესახებ ინფორმირება და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებაში დახმარების აღმოჩენა საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლების მხრიდან, საგადასახადო კოდექსის ცალკეული მუხლის უკეთ გაგებისთვის შესაბამისი ინსტრუქციებისა და კომენტარების გამოცემა, რათა გამოირიცხოს არასწორი ინტერპრეტაცია, მენტალური შეხედულებების ცვლილება, გადასახადების განაკვეთების შერჩევა ეკონომიკური საქმიანობის გაგრძელებისა და გაფართოების პერსპექტივის გათვალისწინებით, სანქციის შეფარდებისას ოპტიმალურობის პირობის დაცვა, რათა მან არც შეაფერხოს შემდგომი საქმიანობა და არც წაახალისოს დანაშაული, წინასწარი გადაწყვეტილების მიღების და პირადი საგადასახადო მრჩევლის უსასყიდლო მომსახურება, რაც განსაკუთრებით მცირე და საშუალო მენარმეებს დაეხმარება საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაში და ა.შ.

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის მოწესრიგება და სწორი პოლიტიკის განსაზღვრა ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების და უსაფრთხოების ერთ-ერთი ბერკეტია. ამდენად, კვლევის შედეგები შესაძლებელია აისახოს მეცნიერების, ეკონომიკისა და სოციალურ სფეროებში:

- როგორც სარეკომენდაციო ხასიათის ანალიტიკური ცნობარი საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკის ფორმირებისთვის, რაც შესაძლოა გამოყენებული იქნას საკანონმდებლო ინიციატივების სახით საგადასახადო კანონმდებლობაში ცვლილებების განხორციელების დროს;

- როგორც მეთოდოლოგიური საფუძველი საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისი ინსტრუქციებისა და განმარტებების შემუშავებისას;

- საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელების პრაქტიკაში არსებული წინააღმდეგობების დაძლევისთვის;

- საქართველოს ფისკალური პოლიტიკის დაგეგმვის და განხორციელების ძირითადი მიმართულებების განსაზღვრის მიზნით;

- უმაღლეს სასწავლებლებში სალექციო კურსების და პრაქტიკული მეცადინეობების ჩატარების დროს.

თაზი I. საგადასახადო ადმინისტრირების თეორიული საფუძვლები და ფუნქციონირების მექანიზმი განვითარებულ ქვეყნებში

§ 1.1. საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა, როგორც ფისკალური პოლიტიკის უმთავრესი ბერკეტი

საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების ეფექტიანობა მისი რეგულირებისა და მართვის ხარისხზეა დამოკიდებული. სახელმწიფოს საქმიანობა ამ მიმართულებით დამოკიდებულია იმ ამოცანებზე, რომელიც განვითარების კონკრეტული ეტაპის წინაშე დგას. თანამედროვე ეკონომიკურ ლიტერატურაში ტერმინი „საგადასახადო სისტემის მართვა“ ფაქტიურად შეიცვალა ტერმინით „საგადასახადო ადმინისტრირება“.

საგადასახადო სისტემის მართვა გულისხმობს მისი შემადგენელი ელემენტების სახელმწიფო რეგულირებას. აქ იგულისხმება გადასახადების დაწესება, დაბეგვრის ობიექტების და საგნების, გადახდის და ანგარიშგების ფორმების და მეთოდების, დაბეგვრის პრინციპებისა და პროცედურების, გადამხდელებისა და საგადასახადო ორგანოთა თანამშრომლების უფლებების და ვალდებულებების, საგადასახადო კონტროლის სახეებისა და სხვადასხვა სამართალდარღვევებზე პასუხისშეგებლობის ზომების განსაზღვრა. მაშასადამე, საგადასახადო სისტემის მართვა ემყარება სამ ძირითად საფუძველს - ნორმატიულ-სამართლებრივ აქტებს (საგადასახადო კანონმდებლობას), საგადასახადო ურთიერთობების სუბიექტების საქმიანობის ორგანიზაციულ ფორმებს და საგადასახადო კონტროლს.

საგადასახადო ადმინისტრირება შეიძლება განვიხილოთ,

როგორც საგადასახადო სისტემის მართვის შეზღუდული სფერო. ამ მოსაზრებას ამყარებს ტერმინ „ადმინისტრირების“ თავდაპირველი გაგება. „ადმინისტრაცია“ ლათინური სიტყვისგან წარმოსდგება და ნიშნავს სამსახურს, მართვას. ადმინისტრაციის ქვეშ იგულისხმება სახელმწიფო ორგანოთა ერთობლიობა, რომლებიც მართვით ფუნქციებს ახორციელებენ.

მაშასადამე, ტერმინ „ადმინისტრაციის“ თავდაპირველი გაგებით და მისი თანამედროვე შინაარსის გათვალისწინებით, საგადასახადო ადმინისტრირება არის სახელმწიფო (მაგრამ არა საკანონმდებლო საქმიანობის განმახორციელებელ) ორგანოთა მმართველობითი საქმიანობა. საკანონმდებლო ორგანოთა მიერ დგინდება საგადასახადო ურთიერთობების ორგანიზაციის ძირითადი პრინციპები, ფორმები და მეთოდები, რაც ქმნის საგადასახადო კანონმდებლობას. საგადასახადო ადმინისტრირების, როგორც მმართველობითი საქმიანობის მიზანი კი საკანონმდებლო ნორმების შესრულების უზრუნველყოფაა. აღნიშნული განპირობებულია გადასახადების ეკონომიკური ბუნებითა და მისი შინაგანი წინააღმდეგობებით. საგადასახადო ვალდებულებების დადგენა თავისთავად გულისხმობს მის შეუსრულებლობაზე პასუხისმგებლობის სხვადასხვა ზომების გამოყენებას, რომლის აღსრულებაც შესაბამისი კონტროლის განხორციელების გარეშე ვერ მიიღწევა. საგადასახადო კონტროლის განხორციელების აუცილებლობამ განაპირობა მისი ფორმების და წესების განსაზღვრა კანონმდებლობის შესაბამისი ნორმების საფუძველზე.

საბაზრო ეკონომიკა სამოქალაქო საზოგადოების უფლებებისა და ინტერესების დაცვის გაძლიერებას ემყარება. ასეთ პირობებში კი საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმი სახელმწიფოსა და

გადასახადის გადამხდელების ინტერესების დაბალანსებაზე უნდა იყოს მიმართული.

საგადასახადო ადმინისტრირება სახელმწიფოს ეკონომიკის და საგადასახადო სისტემის ეფექტიანი ფუნქციონირების ძირითადი ელემენტია. ეკონომიკურ ლიტერატურაში ხშირად გვხვდება მეცნიერული დისკუსიები ამ ტერმინის არსის, მისი შემადგენელი ელემენტების, ფორმების, მეთოდების და საგადასახადო სისტემის განვითარებაში მისი როლის შესახებ. განვიხილოთ საგადასახადო ადმინისტრირების შესახებ არსებული ზოგიერთი განმარტება:

- ფრანგი მეცნიერი ფაიოლი ადმინისტრირებას განმარტავს, როგორც დაგეგმვას, ორგანიზებას, მართვას, ზედამხედველობასა და კონტროლს;

- სახელმწიფო შემოსავლების ადმინისტრირება არის საქმიანობა, რომელიც მიმართულია ფინანსური ვალდებულებების შესრულების უზრუნველსაყოფად კანონმდებლობის დაცვით ბიუჯეტში ფულადი რესურსების მობილიზაციისაკენ¹;

- საგადასახადო ურთიერთობების რეალიზაციის ორგანიზაციულ-მმართველობითი სისტემა, რომელიც მოიცავს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების ამოღების ფორმებისა და მეთოდების ერთობლიობას²;

1. Запольский С.В. О системе органов, администрирующих государственные доходы. //Субъекты советского административного права: Сб. науч. трудов СЮИ. Свердловск, 1985 г.-С 148.

2. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 2002.–С.4-5.

- საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობა, რომლის მიზანია საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ამაღლება¹;

- ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომელიც მიმართულია მინიმალური დანახარჯებით ყველა გადასახადის სრულად და დროულად ამოღებაზე საგადასახადო რეგულირებისა და კონტროლის მეთოდების ოპტიმალური თანაფარდობის უზრუნველყოფის პირობებში².

მიუხედავად სხვადასხვაგვარი განმარტებებისა, შეიძლება გამოვყოთ აღნიშნული ტერმინისადმი ორი მიდგომა. ფართო გაგებით საგადასახადო ადმინისტრირება არის საგადასახადო ურთიერთობების მართვის სისტემა, ხოლო ვიწრო გაგებით კი - საგადასახადო ორგანოების მიერ განხორციელებული საგადასახადო კონტროლი. საბაზრო ეკონომიკის პირობებში იგი წარმოადგენს დინამიურად განვითარებად სისტემას, რომლის რეგულირებაც ხდება საკანონმდებლო ნორმებით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება განმარტებულია, როგორც „გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე, გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების

1. Бутенко Л.А., Курочкина И.П., Минашкин В.Г., Солярик М.А., Шувалов А.Е., Шувалова Е.Б. Проблемы налогового администрирования в Российской Федерации: МЭСИ, 2012.
2. Бутенко Л.А., Курочкина И.П., Минашкин В.Г., Солярик М.А., Шувалов А.Е., Шувалова Е.Б. Проблемы налогового администрирования в Российской Федерации: МЭСИ, 2012.

ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში“.

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ფუნქციონირების უმთავრესი პირობა არის დადგენილი გადასახადების დაბეგვრის ობიექტის, საგნის, ბაზის განსაზღვრა, გამომანგარიშების წესის, გადახდის ვადის და დეკლარირების პერიოდის დადგენა, რაც გარკვევით უნდა იყოს გაწერილი კანონში, რათა საგადასახადო სამართალდარღვევის მიზეზი არ გახდეს ბუნდოვანი განმარტებების არსებობა. აღნიშნული წესების შესრულების მდგომარეობის დასადგენად გამოიყენება საგადასახადო კონტროლის სხვადასხვა ფორმები, ხოლო საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველსაყოფად საგადასახადო ორგანოები მიმართავენ სხვადასხვა ღონისძიებებს.

საგადასახადო ადმინისტრირება თავისი შინაარსით წარმოადგენს როგორც მეცნიერულ, ისე პრაქტიკულ პროცესს. ესაა დაბეგვრის სამართლებრივი საფუძვლების შემუშავება ისტორიული გამოცდილების და ეკონომიკური მეცნიერებების თანამედროვე მიღწევების გათვალისწინებით, რაც უზრუნველყოფს საგადასახადო მექანიზმის ეფექტიან ფუნქციონირებას.

რამდენადაც ბიუჯეტის შემოსავლების ყველაზე მნიშვნელოვანი წყარო არის გადასახადები, სახელმწიფოს მიერ ხარჯების გაწევის ვალდებულების შესრულება მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტიანობაზე, რასაც, თავის მხრივ, მრავალი ფაქტორი განაპირობებს.

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა წარმოადგენს ფისკალური პოლიტიკის უმთავრეს ბერკეტს. საგადასახადო დაბეგ-

ვრის სისტემამ უნდა უზრუნველყოს, ერთის მხრივ, ეკონომიკის განვითარება, ბაზარზე კონკურენტუნარიანი სუბიექტების არსებობის ხელშეწყობა და მეორეს მხრივ, ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ფორმირება, დეფიციტის შემცირება და ფინანსური სტაბილიზაციის მიღწევა. მაშასადამე, საგადასახადო პოლიტიკამ ერთდროულად უნდა მოახდინოს ფისკალური და მასტიმულირებელი ფუნქციების შესრულება.

საგადასახადო სისტემის სტაბილურობა არ ნიშნავს იმას, რომ გადასახადების სახეები, განაკვეთები, შეღავათები, სანქციები დადგინდეს ერთხელ და აღარ შეიცვალოს. მასზე გავლენას ახდენს ქვეყნის ეკონომიკური, სოციალური და პოლიტიკური მდგომარეობა. ამიტომაც, იგი უნდა მოერგოს განვითარების კონკრეტული ეტაპის მოთხოვნებს, რის გამოც აღნიშნული სისტემის ცალკეული ელემენტები განიცდის შესაბამის ცვლილებებს. თუმცა, საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სტაბილურობისა და დინამიურობის ერთდროულად უზრუნველყოფისთვის საჭიროა ცვლილებები განხორციელდეს რამდენიმე წელიწადში ერთხელ და არა ყოველწლიურად ან წელიწადში რამდენჯერმე.

გადასახადების ამოღების მექანიზმის ფუნქციონირების ეფექტიანობას განაპირობებს ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ორგანიზაციული სტრუქტურა და საგადასახადო ორგანოებსა და გადამხდელებს შორის კონსტრუქციული ურთიერთობების პრაქტიკის ჩამოყალიბება. საგადასახადო პოლიტიკის სტრატეგიული მიზნების რეალიზება მიიღწევა საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმით, რომელიც გულისხმობს არა მხოლოდ გადასახადების შეგროვების ინსტიტუციონალურად დადგენილი წესების არსებობას და მათ იძულებით შესრულებას, არამედ საგადასახადო ურთიერთობებში

ეკონომიკური ბერკეტების, ინსტრუმენტების და სტიმულების, ასევე, ეკონომიკური ანალიზისა და პროგნოზირების მეთოდების გამოყენებას.

საგადასახადო ადმინისტრირება, როგორც მეცნიერული კვლევის მნიშვნელოვანი სფერო, მართვის თეორიისა და პრაქტიკის ერთიანობას წარმოადგენს, რომლის ძირითადი მიზანი საბიუჯეტო სისტემაში საგადასახადო შენატანების მაქსიმალურად შესაძლო ოდენობის მობილიზებაა, რაც შეიძლება მინიმალური დანახარჯების პირობებში. აღნიშნულის მიღწევა კი საგადასახადო რეგულირებისა და კონტროლის მეთოდების ოპტიმალური კომბინაციითაა შესაძლებელი.

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის მდგომარეობა, როგორც საგადასახადო ორგანოების საქმიანობა, რომელიც უზრუნველყოფს გადამხდელთა მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვისა და ვალდებულებების შესრულების კონტროლს, არის ქვეყნის საგადასახადო სისტემის მდგრადობის მნიშვნელოვანი კრიტერიუმი. მისი ოპტიმალური მექანიზმი კი გულისხმობს იმ ღონისძიებების განხორციელებას, რომელიც უზრუნველყოფს როგორც ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის საგეგმო პარამეტრების შესრულებას, ისე ქვეყნის ეკონომიკის შემდგომი განვითარების უზრუნველყოფას.

საგადასახადო ადმინისტრირების ძირითადი მიზანი არის გადასახადის გადამხდელთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფა, საგადასახადო კულტურის ამაღლება და საგადასახადო ურთიერთობათა მოწესრიგება. ამ პოლიტიკის ძირითადი თავისებურება მდგომარეობს იმაში, რომ იგი ქმნის გადასახადის გადამხდელთა და საგადასახადო ადმინისტრაციის

თანამშრომელთა შორის ურთიერთობათა კომპლექსურ სისტემას, რომლის მიზანია სხვადასხვა დონის ბიუჯეტების საშემოსავლო ნაწილის შესრულების უზრუნველყოფა.

სახელმწიფოს პოლიტიკა საგადასახადო ადმინისტრირების სფეროში უნდა იყოს მოქნილი და პოლიტიკურ თუ ეკონომიკურ ცვლილებებზე მორგებული. მას გარკვეულწილად სოციალური დანიშნულება აქვს, ვინაიდან ამ სისტემის მოდუნება განაპირობებს ბიუჯეტის შემოსავლების შემცირებას, საგადასახადო სამართალ-დარღვევათა რაოდენობის ზრდას, რაც, თავის მხრივ, საფრთხეს შეუქმნის სახელმწიფოს სოციალური ვალდებულებების შესრულებას.

სხვადასხვა მეცნიერული კვლევების შედეგად, რომლებიც ემყარება თეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუძვლებს, შესაძლოა ჩამოვაყალიბოთ საგადასახადო ადმინისტრირების შემდეგი მახასიათებლები:

- სამართლებრივი უზრუნველყოფა და საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფისკენ მისწრაფება;

- სოციალურ პროცესებსა და ბიუჯეტთაშორის ურთიერთობებში მონაწილეობა;

- გადასახადების დროულად და სრულად გადახდაზე კონტროლის განხორციელება, საგადასახადო შემოსავლების პროგნოზირება;

- საგადასახადო ურთიერთობების მართვა, დაბეგვრის სისტემის სრულყოფა ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების მიზნით;

- დაბეგვრის პოლიტიკის ეროვნული და უცხოური გამოცდილების განზოგადება, წესების მკაფიო რეგლამენტირება და დოკუ-

მენტური უზრუნველყოფა.

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ეფექტიანობის ამაღლების მნიშვნელოვანი პირობებია: საგადასახადო ორგანოთა ორგანიზაციული სტრუქტურის სრულყოფა, მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის უზრუნველყოფა, საგადასახადო კონტროლის პროცესში ახალი ტექნოლოგიების გამოყენება, საგადასახადო ორგანოებსა და გადამხდელებს შორის ცივილიზებული ურთიერთობების დამყარება, თანამშრომელთა კვალიფიკაციის ამაღლება და მათი საქმიანობის პროფესიული სტანდარტების დამკვიდრება.

განვიხილოთ საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ძირითადი ამოცანები:

1. ინფორმაციის შეგროვება და დამუშავება - ეს არის უმნიშვნელოვანესი პირობა, რომლის არსებობის გარეშე შეუძლებელია დანარჩენი ამოცანების შესრულება. საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელებისთვის საჭიროა ინფორმაცია, რომელიც მოიცავს საბუღალტრო, საგადასახადო და სტატისტიკური ანგარიშგებების სხვადასხვაგვარ ფორმებს და მისი ანალიზის საფუძველზე განისაზღვრება საგადასახადო შემოსავლების ოდენობა გადასახადების სახეების, ბიუჯეტების და გადამხდელების მიხედვით, ასევე საგადასახადო კონტროლის ეფექტიანობა ჩატარებული გასვლითი თუ კამერალური შემოწმებების და სხვა მეთოდების მიხედვით. ინფორმაციის შეგროვება და ანალიზი აუცილებელია არსებული სიტუაციის შეფასებისა და მის საფუძველზე საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის სრულყოფის მიმართულელების შემუშავებისთვის;

2. დაგეგმვა და პროგნოზირება - აუცილებელია ბიუჯეტის წინაშე მდგომი ამოცანების სხვადასხვა პარამეტრების განსაზ-

ღვრისათვის. საგადასახადო დაგეგმვის ძირითადი ამოცანაა რეგიონებისა თუ სხვადასხვა დონის ბიუჯეტების მიხედვით საგადასახადო პოტენციალის განსაზღვრა, რაც, თავის მხრივ, განაპირობებს სახელმწიფოს ეკონომიკური და სოციალური პოლიტიკის განხორციელების შესაძლებლობებს. დაგეგმვა, ერთის მხრივ, ხელს უწყობს გადასახადების ფისკალური ფუნქციის შესრულებას, მეორეს მხრივ, კი - საგადასახადო შეღავათების დაწესების შესაძლებლობას, რომელთა სამართლებრივად გამოყენების შემთხვევაში ხდება გადამხდელთა მიერ არა მარტო ფულადი დანაზოგების წარმოქმნა, არამედ საქმიანობის გაფართოების დაფინანსებაც.

საგადასახადო პროგნოზირება დაგეგმვის ანალიტიკური სტადიაა, რომლითაც ხდება სამომავლო გადანაცვებების მიღებისთვის მომზადება. დაგეგმვისა და პროგნოზირების ძირითადი ამოცანა ფაქტიური საგადასახადო პოტენციალის შესწავლაა ცალკეული გადასახადების საგადასახადო ბაზის ანალიზისა და დაბეგვრის სუბიექტების განსაზღვრის საფუძველზე. მიღებული ინფორმაციით განისაზღვრება შესაძლო მაქსიმალური ფისკალური ეფექტი და საგადასახადო შემოწმების ობიექტები;

3. საგადასახადო რეგულირება - წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაში სახელმწიფოს მიერ ჩარევის საშუალებების ერთობლიობას. მოცემული ამოცანის რეალიზება ხდება ხელისუფლების აღმასრულებელი ორგანოების მიერ საგადასახადო მექანიზმის გამოყენებით. იგი გულისხმობს საანგარიშგებო დოკუმენტების შემუშავებას, შეღავათების განსაზღვრას, საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობაზე რეაგირებას, საგადასახადო კონტროლის განხორციელებას საგადასახადო შეღავათების მართლზომიერად გამოყენებისა და სხვა ოპერაციების

კანონმდებლობის დაცვით შესრულების მდგომარეობის შესასწავლად¹.

საგადასახადო რეგულირების მეთოდები შეიძლება დავყოთ ორ ჯგუფად: მასტიმულირებელი და არამასტიმულირებელი ანუ შემაფერხებელი.

მასტიმულირებელ მეთოდებს განეკუთვნება საშელავათო პერიოდის განსაზღვრა, სხვადასხვა სახის შეღავათების და საგადასახადო კრედიტის შემოღება, საგადასახადო განაკვეთების შემცირება, გადახდის ვადის გადავადება.

არამასტიმულირებელი მეთოდებია ჯარიმების განსაზღვრა, საგადასახადო განაკვეთების გაზრდა, შეღავათების გაუქმება;

4. საგადასახადო კონტროლი - სახელმწიფოს ფინანსური კონტროლის ერთ-ერთი ნაირსახეობაა, რომლის რეალიზებაც ხდება საგადასახადო სფეროში. იგი აერთიანებს სხვადასხვა მეთოდებს, პროცედურებს, მოქმედებებს, საშუალებებს როგორც საკონტროლო, ისე ანალიტიკური თვალსაზრისით.

1. Бутенко Л.А., Курочкина И.П., Минашкин В.Г., Солярик М.А., Шувалов А.Е., Шувалова Е.Б. Проблемы налогового администрирования в Российской Федерации: МЭСИ, 2012.

§ 1.2. საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სტრუქტურა

საგადასახადო ადმინისტრირების კვლევის პროცესში მკვლევარები გამოყოფენ ამ პროცესის ხუთ ძირითად შემადგენელ ელემენტს:

ა) კვლევის ობიექტი

საგადასახადო ადმინისტრირების ობიექტია საგადასახადო ურთიერთობები, ხოლო სუბიექტებს კი წარმოადგენს აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოები, რომლებიც ატარებენ საგადასახადო პოლიტიკას. ეს სახელმწიფო სტრუქტურა საგადასახადო ადმინისტრაციას წარმოადგენს.

ბ) საგადასახადო ადმინისტრირების ზოგადი პრინციპები

გადასახადების ადმინისტრირება, როგორც სახელმწიფოს საქმიანობა ემყარება განსაზღვრულ პრინციპებს, რომელთა შორის გამოიყოფა შემდეგი¹:

- კანონიერების უზრუნველყოფა - გადამხდელი ვალდებულია გადაიხადოს მხოლოდ კანონმდებლობით დადგენილი გადასახადები და მოსაკრებლები. საგადასახადო კანონმდებლობა, თავის მხრივ, დაფუძნებული უნდა იყოს საყოველთაოობასა და თანასწორობაზე. ამასთან, გათვალისწინებული უნდა იქნას გადამხდელთა გადახდისუნარიანობა. გადასახადის დაწესება გულისხმობს მის გადახდასთან დაკავშირებით ყველა ელემენტის გაწერას კანონში, რათა გადამხდელისთვის გასაგები იყოს როდის, როგორ და რა რაოდენობით გადაიხადოს იგი.

კანონიერების პრინციპის მნიშვნელოვანი ასპექტია გადამხდელთა და საგადასახადო ორგანოთა უფლებებისა და ვალდებუ-

1. Иванов, А. Г. (2005). Понятие администрирования налогов. Финансовое право , №9.

ლებების, საგადასახადო კონტროლის ფორმებისა და მეთოდების, საგადასახადო სამართალდარღვევებზე პასუხისმგებლობის ზომების კანონმდებლობის მოთხოვნებთან შესაბამისობა. ასევე, მნიშვნელოვანია ხელისუფლების სხვადასხვა დონის ორგანოებს შორის საგადასახადო ურთიერთობებში უფლებებისა და ვალდებულებების გამიჯვნა, მათი ურთიერთდამოკიდებულობების განსაზღვრა;

- იურიდიული თანასწორობა - გულისხმობს საგადასახადო ადმინისტრირების რეგულირების მიზნით მიღებული საკანონმდებლო აქტების მოთხოვნების წინაშე საგადასახადო კონტროლის ყველა სუბიექტის თანასწორობას. აღნიშნული პრინციპი მოითხოვს ასევე საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების მიერ გადამხდელთათვის საგადასახადო ვალდებულებების შესახებ კონკრეტული ინფორმაციის მიწოდებას, ყურადღებისა და პატივისცემის გამოხატვას, რათა არ შეილახოს თითოეული მათგანის პატივი და ღირსება;

- საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობითი შესრულება - გადასახადების ამოღებისთვის მხოლოდ საკანონმდებლო ნორმების შემუშავება არასაკმარისია. ნებისმიერი სახელმწიფოს მისწრაფებაა გადამხდელებმა ნებაყოფლობით შეასრულონ საგადასახადო ვალდებულებები მაკონტროლებელი ორგანოების ჩარევის გარეშე, თუმცა, ასეთ კატეგორიას საგადასახადო სუბიექტების მხოლოდ გარკვეული ნაწილი მიეკუთვნება. აღნიშნული პრინციპის რეალიზებაში მნიშვნელოვან როლს თამაშობს საგადასახადო ტვირთის ოდენობა. როცა საგადასახადო ვალდებულებები ნებაყოფლობით არ სრულდება, საგადასახადო ორგანოები მიმართავენ იძულებით ღონისძიებებს;

- უფლებების დაცვის პრინციპი - საგადასახადო ვალდებუ-

ლებების შესრულების უზრუნველყოფის გარდა, გასათვალისწინებელია გადამხდელთა უფლებების დაცვის მექანიზმის შემუშავებაც. გადამხდელებს შეუძლიათ გაასაჩივრონ საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელთა ქმედებები და საგადასახადო შემოწმების აქტები. გასაჩივრების ინსტიტუტის არსებობა გულისხმობს გარკვეული პროცედურების გავლას, რაც მოიცავს, ერთის მხრივ, გადამხდელთა უფლებას, წარადგინონ საჩივრები და მეორეს მხრივ, სახელმწიფოს უფლებამოსილი ორგანოს ვალდებულებას, განიხილონ ისინი და მიიღონ სამართლიანი და დასაბუთებული გადაწყვეტილება. სახელმწიფოს მიერ გარანტირებული უნდა იქნას გადამხდელთა ქონებრივი და არაქონებრივი უფლებების დაცვა საგადასახადო ორგანოთა გაუმართლებელი ქმედებებისაგან;

- საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი ინფორმაციის დაცვის პრინციპი - კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო და სხვა სახელმწიფო დაწესებულებათა თანამშრომლების, ექსპერტების, აუდიტორების ვალდებულებას, არ გაასაჯაროვონ გადამხდელთა საგადასახადო, კომერციული თუ სანარმოო საიდუმლოებანი, რომლებიც მათთვის ხელმისაწვდომი გახდა სამსახურებრივი მოვალეობების შესრულების პროცესში. ამ ნორმის დარღვევის შემთხვევაში გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობის ზომები.

- გადასახადის გადამხდელის უდანაშაულობის პრეზუმფცია - საგადასახადო დავის დასრულებამდე ან გასაჩივრების ვადის გავლამდე დაუშვებელია გადასახადის გადამხდელის მიმართ იძულებითი ღონისძიებების გატარება. გადამხდელი არ ითვლება საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენად, სანამ მისი ბრალეულობა არ იქნება დამტკიცებული. გარდა ამისა, იგი არ არის ვალდებული ამტკიცოს მისი უდანაშაულობა. საგადასახადო ორგანომ

ფაქტობრივი გარემოებებით უნდა დაამტკიცოს გადამხდელის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევა და მხოლოდ ამის შემდეგ დააკისროს მას პასუხისმგებლობა;

- პასუხისმგებლობა ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის - საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების დარღვევა ითვალისწინებს გადამხდელის პასუხისმგებლობის სხვადასხვა ზომებს, რომელიც უმეტეს შემთხვევაში ასახავს ჰპოვებს ფულად ჭარიმაში. ამასთან, საგადასახადო სანქციის დაკისრება არ ათავისუფლებს გადამხდელს ძირითადი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისაგან;

- საინფორმაციო უზრუნველყოფა - საგადასახადო ორგანოები ეფექტიანად იყენებენ სხვადასხვა საინფორმაციო რესურსებს. საინფორმაციო ტექნოლოგიების განვითარებაში შეიძლება გამოიყოს შემდეგი მიმართულებები: მონაცემთა გადამამუშავებელი ცენტრების შექმნა, ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის განვითარება, ინტერნეტსერვისების შემოღება, რაც გადამხდელთა შესაძლებლობებს აფართოებს.

თანამედროვე პირობებში გადასახადის გადამხდელის, მისი დაბეგვრის ობიექტების, განხორციელებული ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის დროულად მიღების და ანალიზის შესაძლებლობა საგადასახადო ადმინისტრირების განმახორციელებელი უწყებებისთვის პრიორიტეტული გახდა სხვადასხვა სახის რისკების განსაზღვრის თვალსაზრისით. ამიტომაც, საგადასახადო ადმინისტრირების შემდგომი განვითარება წარმოუდგენელია საინფორმაციო სისტემების სრულყოფის მიმართულებების განსაზღვრისა და თანამედროვე ტექნოლოგიების გამოყენების გარეშე;

გ) საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობის მარეგულირებელი

სამართლებრივი ნორმები საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელების და კანონდარღვევათა პრევენციის პროცესში

საგადასახადო კანონმდებლობა ყოველთვის დეტალურად არ ასახავს ადმინისტრაციულ ნორმებს. ამიტომაც, პროცედურული წესები კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებშია აღწერილი, რომლებიც დაკავშირებულია სახელმწიფო ორგანოთა უფლებამოსილების განხორციელებასთან. ნორმატიული აქტები ძირითადად სამი სახისაა:

- ვალდებულების დამდგენი ნორმები - განსაზღვრავს გადამხდელთა კონკრეტულ ვალდებულებებს საგადასახადო ურთიერთობების განხორციელების პროცესში;

- უფლების მიმნიჭებელი ნორმები - ანიჭებს საგადასახადო სუბიექტებს გარკვეული ქმედებების განხორციელების უფლებას;

- ამკრძალავი ნორმები - ადგენს გარკვეული ქმედებების განხორციელებლობის ვალდებულებას;

დ) კვლევის მეთოდოლოგიური ბაზა

კვლევა შეიძლება განხორციელდეს როგორც ზოგადმეცნიერული, ისე კონკრეტული მეცნიერების მეთოდებით. ძირითად მეთოდს ამ შემთხვევაში წარმოადგენს სისტემური ანალიზი, რამდენადაც საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელებისას საგადასახადო ურთიერთობები და მათი რეგულირების ფორმები ერთმანეთთან მჭიდრო ურთიერთკავშირშია. ასევე, გამოიყენება დიალექტიკური მეთოდი, რომელიც საშუალებას გვაძლევს პრობლემის შესწავლა მოხდეს სხვა პროცესებისაგან დამოუკიდებლად;

- ე) ფუნქციები - საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფის მიმართულებით ღონისძიებათა შემუშავება და განხორციელება, რათა დროულად მოხდეს საგადასახადო კანონმდებლობის დარ-

ღვევის შემთხვევების გამოვლენა, პრევენცია და ჩადენილ დანა-
შაულზე შესაბამისი რეაგირება

საგადასახადო ადმინისტრირების ფუნქციები შეიძლება დაი-
ყოს ნორმატიულ და ოპერატიულ, ასევე, ძირითად და დამხმარე ფუნ-
ქციებად.

ნორმატიული ფუნქცია გულისხმობს საგადასახადო კანონმდებ-
ლობისა და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების შემუშავებას.
იგი ხორციელდება სხვადასხვა ადმინისტრაციული პროცედურების
გავლით, რათა უზრუნველყოფილი იქნას საგადასახადო ადმინის-
ტრირების მეთოდების ეფექტიანობა საგადასახადო შემოსავლების
მაქსიმალურად მობილიზების მიზნით მინიმალური დანახარჯების
პირობებში.

ოპერატიული ფუნქცია ხორციელდება საგადასახადო ორგანო-
ების მიერ გადასახადების შეგროვებასთან დაკავშირებული საქმიან-
ობის განხორციელებით.

ძირითადი ფუნქციები გულისხმობს გადამხდელთა რეგის-
ტრაციასა და აღრიცხვას, მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებებისა
და საგადასახადო შემოსემების განხორციელებას. აღნიშნული ფუნ-
ქცია ეფუძნება გადამხდელთა და საგადასახადო ორგანოთა წარმო-
მადგენლების მუდმივ ურთიერთკავშირს.

დამხმარე ფუნქციები ხელს უწყობს ძირითადი ფუნქციების
განხორციელებას. მათ მიეკუთვნება:

- სამართლებრივი ფუნქცია - უზრუნველყოფს ნორმატიული
საგადასახადო აქტების სწორად გამოყენებას როგორც გადამ-
ხდელების, ისე საგადასახადო ორგანოთა წარმომადგენლების
მიერ;

- კადრების მართვის ფუნქცია - საგადასახადო ადმინისტრირე-

ბის განხორციელებისთვის უაღრესად მნიშვნელოვანია კვალიფიციური საგადასახადო მუშაკების არსებობა. ამიტომაც, საგადასახადო სამსახური მუდმივად უნდა ზრუნავდეს კადრების მომზადებასა და გადამზადებაზე;

- გადამხდელების ინფორმირების ფუნქცია - საგადასახადო კანონმდებლობის შესრულების უზრუნველსაყოფად მნიშვნელოვანი პირობაა საგადასახადო ორგანოების შესაბამისმა ქვედანაყოფებმა მოახდინონ გადასახადის გადამხდელთა ინფორმირება სხვადასხვა ნორმატიული დოკუმენტების შესახებ და დაეხმარონ მათ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაში;

- ორგანიზაციულ-ადმინისტრაციული ფუნქცია - აქ იგულისხმება საბუღალტრო და სხვადასხვა ადმინისტრაციული მომსახურება, მათ შორის მატერიალურ-ტექნიკური უზრუნველყოფა, სამუშაო ტექნიკის ექსპლუატაცია და ა.შ.

საგადასახადო ადმინისტრირების მეთოდებს მიეკუთვნება დაგეგმვა, ნორმატიულ-სამართლებრივი რეგულირება, კონტროლი (მათ შორის აღრიცხვა და რეგისტრაცია), საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფა (მათ შორის სანქციების გამოყენებით), არბიტრაჟი (დავების განხილვა).

საგადასახადო ადმინისტრირების ძირითად ელემენტებს მიეკუთვნება:

1) საგადასახადო ორგანოთა სტრუქტურა და იერარქია - სხვადასხვა დონის ბიუჯეტების შემოსავლების ფორმირების თვალსაზრისით საგადასახადო ორგანოები მიეკუთვნებიან უმთავრეს სახელმწიფო დაწესებულებას. სწორედ ამ სამსახურზეა დამოკიდებული საგადასახადო სისტემის ეფექტიანი ფუნქციონირება. როგორც წესი, ქვეყანაში არსებობს ცენტრალური საგადასახადო

სამსახური, რომელსაც გააჩნია ადგილობრივი სტრუქტურული ერთეულები;

2) საგადასახადო ორგანოთა უფლებები და ვალდებულებები - საგადასახადო კანონმდებლობა და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები განსაზღვრავს როგორც ცენტრალური, ისე ადგილობრივი სტრუქტურული ერთეულების უფლება-მოვალეობებს;

3) საგადასახადო შეღავათების დაწესება და სანქციების გამოყენება - სწორედ ამ ელემენტების სწორად გამოყენებაზეა დამოკიდებული ეკონომიკური საქმიანობის ცალკეული სახეების სტიმულირება და გადამხდელთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის აღკვეთა;

4) საგადასახადო სტატისტიკის წარმოება და განზოგადება - აღნიშნული მოიცავს იურიდიული და ფიზიკური პირების სახელმწიფო რეგისტრაციის შესახებ ინფორმაციას, საგადასახადო ანგარიშგებების სტატისტიკური ფორმების წარმოებას, ცენტრალური და ადგილობრივი ბიუჯეტების მიხედვით შემოსავლების აღრიცხვას, განხორციელებული საგადასახადო კონტროლის პროცედურების შესახებ მონაცემებს, ზედმეტად გადახდილი გადასახადების დაბრუნების აღრიცხვას.

საგადასახადო სისტემის შესწავლა და ანალიზი ცხადყოფს, რომ თანამედროვე მსოფლიო პრაქტიკაში საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელების ყველაზე გავრცელებულ მეთოდებს მიეკუთვნება:

- 1) გადამხდელთა საგადასახადო სიმძიმის ცვლილება;
- 2) დაბეგვრის ფორმებისა და საშუალებების ცვლილება;
- 3) ამა თუ იმ გადასახადის გავრცელების სფეროების

ცვლილება;

- 4) საგადასახადო შეღავათების შემოღება ან გაუქმება;
- 5) საგადასახადო განაკვეთების დიფერენცირება.

ქვეყნის ეკონომიკაზე საგადასახადო პოლიტიკის ზემოქმედება ხორციელდება სხვადასხვა ინსტრუმენტებით. პირდაპირი ზემოქმედების ერთ-ერთი სახეა გადამხდელთა გარკვეული კატეგორიის მთლიანი ან ნაწილობრივი განთავისუფლება გადასახადებისაგან, რასაც სახელმწიფო იყენებს საქმიანობის გარკვეული სფეროს თუ ეკონომიკის ახალი დარგის განვითარებისთვის, ქვეყნის ეკონომიკურად ნაკლებაქტიურ რეგიონებში ინვესტიციების სტიმულირებისთვის. ძირითადად ასეთი სახის შეღავათები დგინდება რამდენიმე წლით.

სამეწარმეო აქტივობაზე ზემოქმედებისთვის ასევე გამოიყენება ისეთი ეკონომიკური, ფინანსური და საგადასახადო ბერკეტები, როგორცაა დაჩქარებული ამორტიზაცია, დაბეგვრის საერთო წესების დროებითი ცვლილებები, განაკვეთების დიფერენცირება, გადასახადების გადახდის ვადის გადავადება, გადასახადებისაგან განთავისუფლებული სხვადასხვა სარეზერვო და საინვესტიციო ფონდების შექმნა და სხვა.

საგადასახადო განაკვეთების დიფერენცირება შეიძლება მოხდეს დარგების, რეგიონების, გადამხდელთა კატეგორიების მიხედვით. გადასახადის განაკვეთების არსებობა უზრუნველყოფს საგადასახადო კანონმდებლობის მოქნილობას, რამდენადაც მისი ცვლილებებით სახელმწიფო სწრაფად და ეფექტიანად ახდენს შემოსავლების რეგულირების პოლიტიკაში პრიორიტეტების ცვლილებას.

საგადასახადო სიმძიმის მიხედვით ქვეყნები ერთიანდებიან ორ

ძირითად ჯგუფში:

- 1) მაღალი საგადასახადო სიმძიმის მქონე ქვეყნები;
- 2) ლიბერალური დაბეგვრის რეჟიმის მქონე ქვეყნები.

პირველ ჯგუფში შედის განვითარებული ქვეყნების დიდი ნაწილი, სადაც მოგების და საშემოსავლო გადასახადების განაკვეთები 30%-დან 60%-მდე ფარგლებში მერყეობს. ამ ქვეყნებში არსებობს კომპანიების შექმნის რთული პროცედურა, ფინანსური ანგარიშგების მკაცრი კონტროლი, ფულადი და სხვა სანქციები საგადასახადო სამართალდარღვევებზე.

არსებობს ლიბერალური დაბეგვრის რეჟიმის სამი სახე:

ა) საგადასახადო რეჟიმი პირდაპირი გადასახადების არსებობის გარეშე - ამ შემთხვევაში არსებობს მხოლოდ არაპირდაპირი გადასახადები და სხვადასხვა სარეგისტრაციო მოსაკრებლები;

ბ) პირდაპირი გადასახადების დაბალი დონის საგადასახადო რეჟიმი - ამ დროს მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების განაკვეთები არ აღემატება 30%-ს, ზოგიერთ შემთხვევაში კი - 10%-ს. ამ ჯგუფში შედის კვიპროსი, ისრაელი, შვეიცარია, უნგრეთი;

გ) მაღალი საგადასახადო განაკვეთების საგადასახადო რეჟიმი, სადაც საგადასახადო შეღავათები ვრცელდება გარკვეული ტიპის კომპანიებზე. ამ შემთხვევაში პრიორიტეტი ენიჭება უცხოური ინვესტიციების მოზიდვას და საგარეო ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარებას. ასეთ ქვეყნებს მიეკუთვნება ბელგია, ლუქსემბურგი, ნიდერლანდები, ირლანდია.

საგადასახადო სისტემის სრულყოფილების ხარისხის მიხედვით შეიძლება გამოვყოთ შემდეგი ჯგუფები:

1. სტრუქტურულ-ორგანიზაციულად არასრულყოფილი, რთული და არათანმიმდევრული ნორმატიული ბაზა, საგადასახადო

სფეროში არასაკმარისი კანონშემოქმედებითი და აღმასრულებელი საქმიანობა, დაბეგვრის არასატაბილური სისტემა;

2. საგადასახადო სამართალდარღვევებზე ფინანსური სანქციების მაღალი დონე, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების შედეგად გაზრდილი საგადასახადო სიმძიმე, რომელიც ხშირ შემთხვევაში უკავშირდება გადამხდელის მიერ გადასახადების გამოანგარიშებისას დაშვებულ უნებლიე შეცდომებს;

3. პირდაპირი გადასახადების ხარჯზე არსებული მაღალი საგადასახადო სიმძიმე;

4. რეალიზებული პროდუქციის ღირებულებაში შემავალი არაპირდაპირი გადასახადების მაღალი დონე, რაც მასზე მოთხოვნას ამცირებს;

5. საგადასახადო სისტემის მასტიმულირებელი ფუნქციის სუსტი გამოხატულება;

6. საგადასახადო სისტემის მკაფიოდ გამოხატული ფისკალური ფუნქცია, რომელიც ხორციელდება საგადასახადო ორგანოების მიერ კონტროლის ღონისძიებების გამოყენებით უმეტესწილად კეთილსინდისიერი გადამხდელების მიმართ.

§ 1.3. საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმი განვითარებულ ქვეყნებში

გადასახადების ფუნქციების რეალიზება შესაძლებელია მხოლოდ შესაბამისი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებით, რომლის აუცილებელ ნიშნებს წარმოადგენს გადასახადების ლეგალიზება და გადამხდელების სამეურნეო დამოუკიდებლობა.

გადასახადების ძირითადი ფუნქციებიდან გამომდინარე, საგადასახადო ადმინისტრირება უნდა განვიხილოთ, როგორც ეკონომიკურ საქმიანობაზე სახელმწიფოს ზემოქმედების ძირითადი საშუალება. აქედან გამომდინარე, ნებისმიერი ქვეყნის ძირითად ამოცანას უნდა წარმოადგენდეს ეკონომიკურ აქტივობასთან ადაპტირებული მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღება, რომლის სტრატეგიულ მიზანს წარმოადგენს საწარმოთა კონკურენტუნარიანობის ამაღლება.

სხვადასხვა ქვეყნების ადმინისტრირების სისტემების წინაშე არსებობს განსხვავებული მოთხოვნები და შესაბამისად, ისინი განვითარების განსხვავებულ ეტაპებზე იმყოფებიან. პირველ ჯგუფში შედის მხხვილი განვითარებული ქვეყნები საგადასახადო ორგანოთა რთული ორგანიზაციული სტრუქტურით, რაც განპირობებულია ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების დიდი ოდენობით მობილიზების აუცილებლობით ქვეყნის მზარდი მოთხოვნებიდან გამომდინარე. მათ რიცხვს მიეკუთვნება ამერიკის შეერთებული შტატები, გერმანია, დიდი ბრიტანეთი, იაპონია, საფრანგეთი, იტალია, კანადა. მეორე ჯგუფში შედის განვითარებული ქვეყნები საგადასახადო ორგანოთა შედარებით მარტივი ორგანიზაციული სტრუქტურით. ესენია ავსტრალია, ბელგია, დანია, პორტუგალია,

ფინეთი, შვეიცარია, შვედეთი. მესამე ჯგუფში შედის შედარებით მცირე ქვეყნები გადამხდელთა და შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მუშაკთა ნაკლები რაოდენობით. მას მიეკუთვნება კვიპროსი, მალტა, ლუქსემბურგი და ა.შ.

მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნებში საგადასახადო სამსახურების ორგანიზაციული სტრუქტურის ძირითადი თავისებურებანი მდგომარეობს შემდეგში:

- საგადასახადო ორგანოებს შეიძლება ჰქონდეთ ერთიანი საერთო სახელმწიფოებრივი სტრუქტურა (გერმანია, საფრანგეთი, შვედეთი) ან შედგებოდეს ქვეყნის სახელმწიფოებრივი მართვის დონეების შესაბამისი სხვადასხვა რგოლებისაგან (ამერიკის შეერთებული შტატები, შვეიცარია);

- საგადასახადო ორგანოები შეიძლება შედიოდეს სახელმწიფო ფინანსების მართვის საერთო სისტემაში ან ფუნქციონირებდეს დამოუკიდებლად. მაგალითად, გერმანიაში საგადასახადო ორგანო წარმოადგენს ფინანსთა სამინისტროს საქვეუწყებო დაწესებულებას, დიდ ბრიტანეთსა და შვედეთში კი - დამოუკიდებელ სახელმწიფო სააგენტოს, რომელიც საგადასახადო ურთიერთობებში მოქმედებს ფინანსთა სამინისტროსგან დამოუკიდებლად. ამერიკის შეერთებულ შტატებში ბიუჯეტის ხარჯებს კოორდინირებას უწევს სახაზინო სამსახური, ხოლო შემოსავლებს კი - შემოსავლების სამსახური;

- განასხვავებენ საგადასახადო ორგანოს სტრუქტურის ტრადიციულ (გადასახადების ცალკეული სახეების შესაბამისი) და კომბინირებულ სისტემას. მაგალითად, დიდ ბრიტანეთსა და შვედეთში ყველა სახის არაპირდაპირი გადასახადისა და საბაჟო მოსაკრებლების აკრეფას უზრუნველყოფს მხოლოდ საგადასახადო სამსახური. ამავე დროს ზოგიერთ ქვეყანაში ვლინდება ყველა სახის

გადასახადის აკრეფის უზრუნველყოფის პროცედურების ერთიან საგადასახადო სტრუქტურაში გაერთიანების ტენდენცია;

- ბოლო პერიოდში შეიმჩნევა საგადასახადო ორგანოთა ტრადიციული მრავალიერარქიული (ცენტრალური, რეგიონალური და ადგილობრივი) სისტემის ორრგოლიან ან ერთრგოლიან სტრუქტურად გარდაქმნის ტენდენციები. მაგალითად, ამერიკაში ყველა ფედერალური გადასახადის შესახებ ინფორმაციის დამუშავებისა და კონტროლის ოპერაციები კონცენტრირდება მსხვილ კომპიუტერიზებულ ცენტრებში, რომლებიც მოიცავს რამდენიმე შტატის ტერიტორიას. ასეთი ტექნოლოგიის გამოყენება საშუალო და მცირე ქვეყნებს საშუალებას მისცემს ყველა გადასახადთან დაკავშირებული ოპერაციები გააერთიანონ ერთიან საგადასახადო ცენტრში;

- თანამედროვე განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემის ორგანიზაციის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი თავისებურებაა საგადასახადო სამსახურის ფუნქციების წაწილის გადაცემა კერძო სტრუქტურებისათვის. ასეთ ფუნქციებს სხვადასხვა ქვეყნებში მიეკუთვნება კომერციული ბანკების ჩართვა გადასახადების ამოღების მომსახურებაში გადამხდელთა მიერ საზღვარგარეთ თანხების გადარიცხვის ოპერაციების დაბეგვრის კუთხით, საგადასახადო კონტროლის გარკვეული სახეების შესრულების უფლებამოსილების დამოუკიდებელ აუდიტორთათვის გადაცემა, საგადასახადო სისტემის კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფა კერძო კომპანიების მიერ და სხვა.

ფედერალური მოწყობის სახელმწიფოებში საგადასახადო სამსახური შედგება რამდენიმე რგოლისაგან - ცენტრალური სამსახური, რომლის საქმიანობა მიმართულია ფედერალური თუ საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადების ამოღებაზე და რეგიო-

ნალური (შტატის, მიწის, რეგიონის, პროვინციის) სტრუქტურები. ასეთ ქვეყნებს მიეკუთვნება ამერიკის შეერთებული შტატები, შვეიცარია, შვედეთი, გერმანია, ავსტრალია. ამ ქვეყნებში საგადასახადო სისტემის ერთიანობა უზრუნველყოფილია საერთო საკანონმდებლო ბაზით და მეთოდოლოგიური საფუძვლებით საგადასახადო სისტემის ცენტრალური რგოლის მიერ.

ზოგიერთ ქვეყანაში საგადასახადო ურთიერთობების მართვა მკაცრად ცენტრალიზებულია. საგადასახადო სტრუქტურის ყველა რგოლის ზედამხედველობას ახორციელებს ცენტრალური საგადასახადო სამსახური. ასეთ ქვეყნებს მიეკუთვნება დიდი ბრიტანეთი, საფრანგეთი, იტალია.

ქვეყნები ასევე განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან საგადასახადო კანონმდებლობის შემუშავებასა და სრულყოფაში საგადასახადო სამსახურების მონაწილეობის ხარისხისა და ფორმების მიხედვით. ზოგიერთ ქვეყანაში საგადასახადო სამსახურებს ასეთი ფუნქცია შეზღუდული აქვთ და მათი როლი არსებული საგადასახადო-საბიუჯეტო პოლიტიკის ფარგლებში მხოლოდ კონსულტაციებისა და რეკომენდაციების გაცემით შემოიფარგლება. თუმცა, ისეთ ქვეყნებში, როგორცაა კანადა, კოლუმბია, ბრაზილია, მექსიკა, ურუგვაი, ვენესუელა, საგადასახადო სამსახურები უშუალოდ დებულობენ მონაწილეობას საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფასა და შესაბამისი საკანონმდებლო ცვლილებების განხორციელების პროცესში.

საგადასახადო საქმეში პრიორიტეტების შერჩევის თვალსაზრისით, შეიძლება გამოვყოთ დიდი ბრიტანეთი, სადაც საგადასახადო სისტემის სტრუქტურა დაყოფილია მართვის ორ დონედ - პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების ადმინისტრირების შესაბა-

მისად და ამერიკის შეერთებული შტატები, სადაც საგადასახადო ორგანოთა ორგანიზაცია დაფუძნებულია საგადასახადო პროცესის ეტაპებზე. პირველი წარმოდგენს სპეციალიზირებულ მიდგომას, ხოლო მეორე კი - ფუნქციონალურს. მეორე შემთხვევაში საგადასახადო სამსახურის სხვადასხვა რგოლებს შორის საქმიანობის სახეები ფუნქციურადაა დაყოფილი.

განვითარებულ ქვეყნებში საგადასახადო კონტროლის სფეროში სახელმწიფო პოლიტიკა ემსახურება ორ ძირითად მიზანს - უზრუნველყოს გადამხდელთა მიერ თავისი საგადასახადო ვალდებულებების დამოუკიდებლად განსაზღვრის მექანიზმის ფუნქციონირება და გამოავლინოს და გამოიძიოს საგადასახადო სამართალდარღვევის ნებისმიერი შემთხვევა. მაშასადამე, საგადასახადო კონტროლის ამოცანაა, გაუწიოს კეთილსინდისიერ გადამხდელებს საინფორმაციო თუ სხვა სახის დახმარება, ხოლო საგადასახადო სამართალდარღვევის შემთხვევაში აამოქმედოს იძულებისა და დასჯის ინსტრუმენტები.

საგადასახადო შემოწმებამ შეიძლება შეასრულოს როგორც პრევენციული, ისე რეპრესიული როლი. საკმაოდ ხშირია შემთხვევები, როცა საგადასახადო დეკლარაციებში გადასახადების გამოანგარიშებისას გადამხდელები უშვებენ სხვადასხვა შეცდომებს.

შეიძლება გამოვყოთ შეცდომებისა და დარღვევების შემდეგი კატეგორიები:

- 1) გულგრილობითა და არასათანადო ყურადღებით დაშვებული შეცდომები;
- 2) კანონის არასწორი ან არასრული გაგებით დაშვებული შეცდომები;
- 3) ლეგალური შეღავათებისა თუ კანონმდებლობის ხარვე-

ზების ბოროტად გამოყენებით დაშვებული დარღვევები;

4) საგადასახადო ანგარიშგებაში არასწორი ინფორმაციის განზრახ შეტანა საგადასახადო ვალდებულებების შემცირების მიზნით.

საგადასახადო კონტროლის მეთოდებში შეიძლება გამოიყოს წინასწარი დაკვირვება (გადამხდელთა რეგისტრაცია და მათი დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვა), მიმდინარე კონტროლი (ქვეყანაში საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის საერთო კონტროლი) და შემდგომი კონტროლი (საგადასახადო ანგარიშგებების შედგენისა და საგადასახადო ვალდებულებების დროულად შესრულების შემოწმების მიზნით რევიზიების ჩატარება).

კონტროლის ბოლო სახეს საგადასახადო აუდიტი ეწოდება. იგი ტარდება საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლების მიერ გადამხდელის შესახებ არსებული საბანკო, საგადასახადო, საბაჟო, საბუღალტრო და სხვა ინფორმაციების მოძიების საფუძველზე.

საგადასახადო აუდიტს, როგორც მაკონტროლებელი ორგანოს ერთ-ერთ უმთავრეს ფუნქციას, გააჩნია საკუთარი საკანონმდებლო ბაზა, რთული ორგანიზაციული სტრუქტურა და ტექნიკურ-მეთოდოლოგიური უზრუნველყოფა. ეს უკანასკნელი გულისხმობს სხვადასხვა სახის მეთოდურ მითითებებს, ტექნიკურ და პროგრამულ საშუალებებს. კონკრეტული ამოცანებისა და მეთოდების მიხედვით სხვადასხვა ქვეყნების საგადასახადო შემოწმების სისტემები განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან. ეს განპირობებულია იმით, რომ ზოგიერთი ქვეყანა ცდილობს საგადასახადო აუდიტი იყოს მკაცრი და გარდაუვალი პროცედურა გადამხდელისათვის, ხოლო ზოგიერთი კი ორიენტირებულია შეგნებული საგადასახადო დისციპლინის დამყარებასა და განვითარებაზე, გადამხდელებთან მეგობრული და

პარტნიორული ურთიერთობების დამყარებაზე. ამიტომაც, საგადასახადო აუდიტში დასაქმებული პირები ალტურვილნი არიან ფართო უფლებამოსილებებით, რასაც საჭიროებისამებრ ეფექტიანად იყენებენ.

იმისათვის, რომ ქვეყანაში დამყარდეს საგადასახადო დისციპლინა და მოხდეს ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის მაქსიმალური მობილიზება, საჭიროა გადამხდელებმა იცოდნენ საგადასახადო კანონმდებლობა და თვალყურს ადევნებდნენ მის ცვლილებებს.

საგადასახადო შემონმების უპირველესი მიზანია გადამხდელის მიერ დეკლარაციაში ასახული ინფორმაციის შედარება მაკონტროლებელი ორგანოსთვის ხელმისაწვდომ მონაცემებთან. მაგალითად, ინსპექტორი, რომელიც იცავს საგადასახადო კანონმდებლობას, ცდილობს განსაზღვროს, რამდენად კანონიერია საქმიანობის საბოლოო მიზნის მისაღწევად მენარმის მიერ განხორციელებული მოქმედებები.

მსოფლიოს უმრავლეს ქვეყნებში საგადასახადო აუდიტის მიზანი უფრო მეტად სამართალდარღვევის თავიდან აცილებაა, ვიდრე სადამსჯელო ღონისძიებების გატარება. შესაბამისად, კანონი უნებლიე სამართალდარღვევის მიმართ უფრო ლიბერალურია.

აუდიტი ახდენს რეალობისა და კანონის ურთიერთშედარებას, რის შედეგადაც აუდიტის ობიექტის შესახებ იქმნება სრული წარმოდგენა საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების თვალსაზრისით. იგი მოიცავს შემდეგ ეტაპებს:

ა) იმ ნორმების შერჩევა და ფორმულირება, რისი შემონმებაც უნდა განხორციელდეს გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან მიმართებაში;

ბ) არსებითი ფაქტების გამოვლენა;

გ) გამოვლენილი ფაქტების შედარება საკანონმდებლო ნორმებთან;

დ) ფაქტებსა და ნორმებს შორის არსებული გადახრების ანალიზი;

ე) ანალიზის საფუძველზე დასკვნების გამოტანა;

ვ) შესაბამისი პირის ინფორმირება.

გადასახადების დარიცხვისა და გადახდის ოდენობა განისაზღვრება გადამხდელთა მიერ წარმოდგენილი საგადასახადო დეკლარაციებით. გარდა ამისა, საგადასახადო ორგანოები აგროვებენ დამატებით ინფორმაციას იმ პირების შესახებ, რომლებიც საჭიროებენ განსაკუთრებულ ყურადღებას საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებასთან მიმართებაში.

ბუნებრივია, წარდგენილი დეკლარაციების რაოდენობა გაცილებით დიდია, ვიდრე საგადასახადო ორგანოს მუშაკთა რაოდენობა, რის გამოც შეუძლებელია ყველა მათგანის ზედმიწევნით შემოწმება. ამიტომაც, ამ თვალსაზრისით საგადასახადო ორგანოს მიზანია რაციონალურად გადაანაწილოს მისი ძალისხმევა გადამხდელთა ყველა კატეგორიაზე, რისთვისაც გამოიყენება რისკების შეფასების მეთოდი. აღნიშნულის განსახორციელებლად საჭიროა შემდეგი ეტაპების გავლა:

- საგადასახადო დეკლარაციების კომპიუტერული დამუშავება;

- საგადასახადო დეკლარაციების შემოწმება, რომელიც შეიძლება იყოს შერჩევითი (მისი განსაზღვრული პუნქტების შემოწმება) და სრული (დეკლარაციის ყველა განყოფილების შემოწმება);

- გასვლითი შემოწმება;

- სხვა მოქმედებების განხორციელება (მაგალითად, სისხლის სამართლებრივი დევნა).

განვიხილოთ საგადასახადო ურთიერთობების მართვისა და საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის თავისებურებები განვითარებული ქვეყნების მაგალითზე.

ამერიკის შეერთებულ შტატებს, როგორც ფედერალურ სახელმწიფოს, გააჩნია მართვის სამი დონე - ფედერალური, შტატების და მუნიციპალური. ყოველ დონეს გააჩნია გადასახადებით დაბეგვრის საკუთარი სისტემა და საგადასახადო ორგანოები.

ფედერალური გადასახადების გადახდის უზრუნველყოფას ახორციელებს ე.წ. შიდა შემოსავლების სამსახური, რომელიც პასუხისმგებელია ქვეყნის შიგნით მოქმედი გადასახადების ამოღებაზე და საბაჟო ბიურო, რომელიც ახდენს საბაჟო გადასახდელების გადახდევინებას.

შიდა შემოსავლების სამსახურს გააჩნია საგამოძიებო აპარატი, რომელსაც საგადასახადო კანონმდებლობის დამრღვევ პირებთან მიმართებაში მინიჭებული აქვს ფართო უფლებამოსილება. მას შეუძლია ამოიღოს საგადასახადო დავალიანება გადამხდელის უძრავი თუ მოძრავი ქონებიდან, საბანკო ანგარიშებიდან. ამასთან, შემოსავლების სამსახურის ნებისმიერი ქმედება შესაძლოა დადგენილი წესით გასაჩივრებული იქნას გადამხდელის მიერ. ამისთვის პირველ ინსტანციაზე არსებობს სპეციალური საგადასახადო სასამართლო.

ამავე დროს საგადასახადო კანონმდებლობა იცავს გადამხდელთა ინტერესებსაც, ანიჭებს მათ საკმაოდ ფართო უფლებებს. ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან მათგანს მიეკუთვნება საგადასახადო დოკუმენტების მომზადებასთან დაკავშირებული ინფორმაციისა და დახმარების სერვისის უფასოდ მიღების შესაძლებლობა. შემოსავლების სამსახური ყოველწლიურად გამოსცემს სპეციალურ

ბროშურებს, რომელიც შეიცავს სხვადასხვა საგადასახადო საკითხებზე ინფორმაციას და იგი გადამხდელებს სრულიად უსასყიდლოდ მიეწოდება. ბევრ ბიბლიოთეკაში არსებობს გადამხდელებისთვის ხელმისაწვდომი ვიდეოკასეტები, რომლებშიც სხვადასხვა საკითხებზე ვიდეოგანმარტებებს შეიცავს.

ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სამსახურის ორგანიზაციული სტრუქტურა აგებულია ფუნქციონალური ნიშნების შესაბამისად. ოპერატიული ფუნქციები დეცენტრალიზებულია ადგილობრივი ორგანოების დონეზე, ხოლო ნორმატიული ფუნქციები მიეკუთვნება ცენტრალური აპარატის მართვის სფეროს.

ამერიკის საგადასახადო ორგანოთა სისტემაში გადანაცვლებების მიღების პროცესში ჩართულია შემდეგი ინსტიტუტები:

- აღმასრულებელი კომიტეტი - საგადასახადო სამსახურის ძირითადი ორგანოა, რომელიც ახდენს სტრატეგიული განვითარების შესაბამისი პოლიტიკის ფორმირებასა და გადანაცვლებების მიღებას. მის შემადგენლობაში შედიან შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელი, მისი მოადგილეები და დეპარტამენტის ხელმძღვანელები. იურიდიული დეპარტამენტის უფროსი წარმოადგენს კომიტეტის მიერ მუდმივად მოწვეულ წევრს, რაც აუცილებელია ამ უკანასკნელის კომპეტენციაში შემავალი საკითხების განსახილველად;

- მმართველთა საბჭო - მასში შედის შემოსავლების სამსახურის მაღალი თანამდებობის პირები. აღნიშნული უწყების წევრები განიხილავენ მნიშვნელოვან საკითხებს, შეიმუშავებენ სტრატეგიებს, რომელსაც წარუდგენენ აღმასრულებელ კომიტეტს. მის შემადგენლობაში შედიან აღმასრულებელი კომიტეტის ყველა წევრი, შემოსავლების სამსახურის უფროსის ყველა მოადგილე და თანაშემწე,

მოადგილეების თანაშემწეები, რეგიონალური სამსახურების ხელმძღვანელები, მთავარი ინსპექტორი, მოდერნიზაციის ადმინისტრატორი, საგადასახადო დავალიანებების ადმინისტრატორი, იურიდიული დეპარტამენტის უფროსი და მისი მოადგილე, დავების განხილვის დეპარტამენტის უფროსი;

გარდა ამისა, შემოსავლების სამსახურში ფუნქციონირებს უფროსი სათათბირო ორგანო ე.წ. კონსულტანტთა ჯგუფის სახით, რომელშიც შედიან საგადასახადო პრაქტიკის მქონე ორგანიზაციების წარმომადგენლები, კორპორაციათა ხელმძღვანელები, სახელმწიფო სააგენტოების უფროსები, ცნობილი იურისტები და სხვები. აღნიშნული სამსახურის ფუნქციაა საჯარო ფორუმებზე საგადასახადო მართვის და ადმინისტრირების სხვადასხვა აქტუალური საკითხების განხილვა. კონსულტანტთა ჯგუფის წევრებს ნიშნავს შემოსავლების სამსახურის უფროსი. ისინი შეიმუშავებენ რეკომენდაციებს მიმდინარე და დაგეგმილ საგადასახადო პოლიტიკასთან დაკავშირებულ სხვადასხვა საკითხებზე, პროგრამებსა და პროცედურებზე და წარადგენენ წინადადებებს საგადასახადო ორგანოთა მუშაობის გაუმჯობესების მიზნით.

ამერიკის შეერთებული შტატების შემოსავლების სამსახურის ორგანიზაციული სტრუქტურა მოიცავს ორ დონეს - ნაციონალურსა და რეგიონალურს. ნაციონალურ დონეზე არსებობს ვაშინგტონში მდებარე სათაო ოფისი (ცენტრალური აპარატი), რომელიც ასრულებს შემდეგ ფუნქციებს: შეიმუშავებს ტერიტორიული ორგანოების ოპერატიული საქმიანობის პროგრამებს (მაგალითად, საგადასახადო შემოსევების დაგეგმვა, მონაცემთა ბაზის შექმნა და დამუშავება, პროგრამული ამოცანებისა და სამუშაო დატვირთვიდან გამომდინარე პერსონალის გადანაწილება რეგიონებს შორის),

აფასებს მათ საქმიანობას, ამყარებს ურთიერთობებს კონგრესთან, შტატებისა და სხვა სახელმწიფოების მაღალი თანამდებობის პირებთან, უშუალოდ მართავს ორ კომპიუტერულ ცენტრს.

რეგიონალურ დონეზე არსებობს ოლქები, რომელთა ხელმძღვანელობა ასრულებს ცენტრალური ოფისის მიერ დასახულ ამოცანებს და პასუხისმგებელია მის იურისდიქციაში შემაჯავალი გადამხდელების მომსახურების ცენტრების მუშაობაზე.

გარდა ამისა, ადგილობრივ დონეზე არსებობს რაიონული განყოფილებები, რომლებიც გადამხდელთა მომსახურებას უზრუნველყოფენ საგადასახადო კონსულტაციების გაცემის, სხვადასხვა ინფორმაციებისა და შესავსები ფორმების მიწოდების, წარმოდგენილი დეკლარაციების და საანგარიშგებო დოკუმენტების შემოწმების და სხვა კუთხით.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში საგადასახადო შემონმების ჩატარების აუცილებლობას განსაზღვრავს კომპიუტერული პროგრამა, რომელიც არჩევს გადამხდელებს გეგმიური შემონმების ჩასატარებლად, რითაც ზოგავს საგადასახადო ინსპექტორების დროით რესურსებს. დამატებითი საგადასახადო შემონმებები განიხილება, როგორც გადამხდელთა სტიმულირების საშუალება, ნებაყოფლობით შეასრულონ საგადასახადო ვალდებულებები. საგადასახადო სამსახურის პოზიცია მდგომარეობს იმაში, რომ გადამხდელთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებების სრულად ასახვა საგადასახადო დეკლარაციებში მიიღწევა მხოლოდ მაშინ, როცა საგადასახადო აუდიტი ხორციელდება ხშირად და მრავალმხრივ. ამერიკელები თვლიან, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვით ვალდებულებათა ნებაყოფლობითი შესრულების ხარისხი (დაახლოებით 83%) მსოფლიოში ყველაზე მაღალი სწო-

რედ მათ ქვეყანაშია, რისი მიღწევაც შესაბამისი საკანონმდებლო ბაზის შემუშავებისა და სწორი საგადასახადო პოლიტიკის გატარების დამსახურებაა.

საგადასახადო სამსახური ავალდებულებს გადამხდელებს წარმოდგენილ დეკლარაციებში სწორად და სრულად ასახონ დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაცია. თავის მხრივ, საგადასახადო ორგანოების მუშაკები ახდენენ წარმოდგენილი დეკლარაციების მიხედვით ვალდებულებების შესრულების მდგომარეობის შემოწმებას და საჭიროების შემთხვევაში ახორციელებენ რევიზიას. გასული 10 წლის განმავლობაში დეკლარაციების საერთო რაოდენობის დაახლოებით 2%-ს ჩაუტარდა საგადასახადო აუდიტი.

დიდ ბრიტანეთში საგადასახადო შემოსავლების მართვის სისტემა შეიქმნა 1849 წელს. იგი ახორციელებდა კონტროლს აქციზის გადასახდელებსა და საშემოსავლო გადასახადზე. 1909 წელს კი შეიქმნა ცალკე უწყება, რომელიც აქციზის გადასახდელებსა და საბაჟო მოსაკრებლების ამოღებას უზრუნველყოფდა.

შემდგომ პერიოდში საჭირო გახდა ამ ორი უწყების შერწყმა, რომლის სტრატეგიული მიზნები შემდეგი იყო:

ა) მაღალი რისკის შემცველი საქმიანობით დაკავებული გადამხდელების შემოწმება;

ბ) გადამხდელთა მომსახურების სერვისის გაუმჯობესება, რათა საშუალება ჰქონდეთ მათ მინიმალური დანახარჯებით შეასრულონ საგადასახადო ვალდებულებები;

გ) საგადასახადო ორგანოს მუშაკთა პროფესიონალიზმის ამაღლება;

საგადასახადო სისტემის მართვის ორგანოს სტრუქტურაში შედის ცენტრალური ოფისი, რომელიც შედგება სხვადასხვა (იურიდი-

ული, დაგეგმვის, მომსახურების, მსხვილ გადამხდელთა, კონტროლის) დეპარტამენტებისაგან. ადგილობრივ დონეზე არსებობს საგადასახადო სამსახურის რაიონული ოფისები, რომლებიც ახდენენ გადამხდელთა მომსახურებას, დეკლარაციების მიღებას, მათ შემოწმებას და დარღვევების დროულად აღმოჩენას. თუ საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის შესახებ წარმოდგენილი დოკუმენტების შემოწმება დიდ დროს მოითხოვს სხვადასხვა სირთულეების გამო, მასში ერთვება კონტროლის განმახორციელებელი განყოფილებები. ამ განყოფილების მუშაკები დაკავებული არიან სხვადასხვა სახის საგადასახადო შემოწმებების ჩატარებით, რისთვისაც იქმნება რევიზორთა ჯგუფები ბიზნესის სახეობისა და სექტორების შესაბამისად.

დიდ ბრიტანეთში ფიზიკური და იურიდიული პირები საგადასახადო დეკლარაციებს წარადგენენ ადგილობრივ საგადასახადო ინსპექციებში, რის შემდეგაც საგადასახადო აუდიტორები განსაზღვრავენ, რომელი მათგანია საეჭვო და საჭიროებს დეტალურ შემოწმებას. მათი დიდი რაოდენობა მუშავდება დაუყონებლივ ყოველგვარი დამატებითი შემოწმებების გარეშე.

პირველადი დათვალიერების შემდეგ საგადასახადო დეკლარაციები ნაწილდება ERA კლასიფიკატორის შესაბამისად, რომლის არსიც შემდეგში მდგომარეობს:

„A“ ნიშნავს „მიღებულია“, ე.ი. საგადასახადო დეკლარაცია მიღებულია ისეთი სახით, როგორითაც წარმოდგენილია. ზოგიერთ დეკლარაციას ენიჭება „A+“ კატეგორია, რაც ნიშნავს იმას, რომ დეკლარაცია მიღებულია, თუმცა, აღმოსაფხვრელია მცირე უზუსტობები, მაგალითად, როგორიცაა არითმეტიკული შეცდომები;

„R“ ნიშნავს „საჭიროებს რევიზიას“, ე.ი. წარმოდგენილი

დეკლარაციები და შესაბამისი ანგარიშგებები ექვემდებარება დეტალურ საგადასახადო აუდიტს, რომლის დროსაც შემოწმდება აღრიცხვის წესების გამოყენების სისწორე. ამ კატეგორიაში ძირითადად ხვდება მსხვილი გადამხდელების მიერ წარმოდგენილი დეკლარაციები, რომლებსაც აღრიცხვის რთული სისტემა აქვთ;

„E“ ნიშნავს „დამატებით შესასწავლია“, ე.ი. წარმოდგენილი დეკლარაციები და შესაბამისი ანგარიშგებები ექვემდებარება დამატებით საგადასახადო აუდიტს საფუძვლიანი გამოძიების ჩატარებით. „R“ და „E“ კატეგორიებს მიკუთვნებული დოკუმენტების შესწავლაში არსებითი სხვაობა ყოველთვის არ არის, თუმცა, დეკლარაციებს, რომლებიც თავდაპირველად მიეკუთვნებოდნენ „R“ კატეგორიას, საბოლოოდ შეიძლება მიენიჭოს „E“ რეიტინგი.

„R“ და „E“ რეიტინგის დეკლარაციები შესამოწმებლად გადაეცემა შესაბამისი ცოდნის და გამოცდილების მქონე საგადასახადო აუდიტორებს, ხოლო თუ შემოწმების განხორციელებისას ვლინდება არსებითი სამართალდარღვევები, მათ შემდგომ შესწავლას ახდენს საგადასახადო სამართალდარღვევათა გამოძიების ინსპექცია.

ERA კლასიფიკატორის გამოყენების გარდა, შესამოწმებელ გადამხდელთა შერჩევა ხდება შემდეგი კრიტერიუმებით:

- კომპანია ერთი ოჯახის კუთვნილებაა და მას მართავს ერთი პირი;
- გაყიდვების დიდი მოცულობა და მოგების მაღალი ნორმა;
- მაღალი ხელფასების გაცემა;
- კომპანიის საკუთრებაში არსებული ძვირადღირებული მანქანები;
- კომპანიის მაღალი თანამდებობის პირების საკუთრებაში არსებული ძვირადღირებული სახლები და ა.შ.

მიმდინარე საგადასახადო აუდიტი იშვიათად ტარდება იმ მსხვილ კომპანიებში, რომლებსაც ჩატარებული აქვთ საგადასახადო შემოწმება დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ. თუ ასეთი შემოწმების შედეგად შედგენილია დადებითი დასკვნა, საგადასახადო ორგანოები მას ღებულობენ, როგორც ამ გადამხდელთან სერიოზული საგადასახადო სამართალდარღვევის არარსებობის შესახებ მტკიცებულებას. თუ დასკვნა უარყოფითია ან საერთოდ არ არსებობს, აღნიშნული ფაქტი შესაძლოა გახდეს საგადასახადო აუდიტის დაწყების მიზეზი.

ესპანეთში საგადასახადო ადმინისტრირებას ახდენს ფინანსთა სამინისტროს დაქვემდებარებაში მყოფი უწყება - სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების სააგენტო. როგორც საჯარო დაწესებულება, იგი პასუხისმგებელია საგადასახადო და საბაჟო სისტემის მართვაზე, ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების მობილიზების უზრუნველყოფაზე, ასევე, ჩართულია საგადასახადო და საბაჟო სამართალდარღვევების წინააღმდეგ ბრძოლაში. აღნიშნული უწყება ფლობს მონაცემთა ბაზას, რომელიც შეიცავს გადამხდელთა შესახებ მნიშვნელოვან ინფორმაციას. მას კონსოლიდირებულ მონაცემთა ბაზა ეწოდება, რომელიც სასამართლო ხელისუფლების განკარგულებაშიც გადადის გარკვეულ კრიმინალურ საქმეებთან დაკავშირებული საკითხების შესწავლისას, თუმცა, მასზე პირდაპირი წვდომა არა აქვს.

გადამხდელთა შესახებ არსებული მონაცემთა ბაზა შეიცავს ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა შესახებ შემდეგ ინფორმაციას:

- შემოსავლები და გადასახადები;
- საბანკო ანგარიშები;
- საგადასახადო დეკლარაციები;

-
- უძრავი და მოძრავი ქონება;
 - წილები და თანამდებობები კომპანიებში;
 - საერთაშორისო ტრანზაქციები (იმპორტი, ექსპორტი);
 - საერთაშორისო ფულადი გზავნილები.

გადასახადების შეგროვებაზე მკაცრ კონტროლს აწესებს საგადასახადო ადმინისტრირების სააგენტოს სტრუქტურაში შემავალი ინსპექციები. ისინი იყენებენ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების კონტროლის ორ ძირითად მეთოდს: ზოგად კონტროლს (მონაცემთა კომპიუტერული დამუშავების გზით) და ადგილობრივი ინსპექციების მონაცემთა ურთიერთშედარებას.

წარდგენილი დეკლარაციების შენახვის ვადა ესპანეთში 4 წელიწადია, რომლის განმავლობაში საგადასახადო ინსპექტორს კონტროლის ღონისძიებათა ფარგლებში ნებისმიერ დროს შეუძლია მათი შემოწმება.

გერმანიაში სპეციალური საგადასახადო სამსახური არ არსებობს. საგადასახადო ინსპექციები შედის საფინანსო სისტემაში, რომელიც წარმოადგენს ფედერალური მთავრობისა და დამოუკიდებელი მიწების სტრუქტურების ერთიანობას. არსებობს ფედერალური ფინანსთა სამინისტრო და მიწების ფინანსთა სამინისტროები. ყოველ მიწაში არსებობს ასევე ე.წ. უმაღლესი საფინანსო სამსახურები, რომლებიც ერთდროულად არის როგორც ფედერალური, ისე მიწის ფინანსთა სამინისტროს დაქვემდებარებაში. აღნიშნული სამსახურები ახორციელებენ საგადასახადო ინსპექციებისა და საბაჟო ორგანოების საქმიანობის კოორდინირებას.

ფედერალური ფინანსთა სამინისტრო კონტროლს უწევს აქციზის გადასახადის ადმინისტრირებას, ფედერაციასა და მიწებს შორის ფინანსურ ურთიერთობებს. მიწების ფინანსთა სამინისტროები

ორიენტირებულნი არიან ცალკეული გადასახადების ამოღებაზე.

უმალღეს საფინანსო სამსახურებს, რომლებიც წარმოადგენენ შუალედურ რგოლებს ფედერალურ და მიწების საფინანსო სტრუქტურებს შორის, გააჩნიათ გადასახადების და მოსაკრებლების განყოფილება და საჭიროების შემთხვევაში ახდენენ ფედერალური საფინანსო ორგანოს კომპეტენციაში შემავალი გადასახადების ადმინისტრირებას. მათ ასევე აქვთ ქონების გადასახადის განყოფილება და საქმიანობის ამ ნაწილში მიწების განკარგულებაში არსებული გადასახადის ადმინისტრირებას უზრუნველყოფენ. გარდა ფინანსთა სამინისტროების თანამშრომლებისა, გერმანიაში არსებობს ე.წ. საგადასახადო კონსულტანტები, რომლებიც არ მიეკუთვნებიან საჯარო მოხელეებს, თუმცა, საქმიანობის განხორციელებისთვის დებულობენ ლიცენზიას ფინანსთა სამინისტროსაგან. ისინი ახდენენ ფასიანი საკონსულტაციო მომსახურების გაწევას.

გერმანიაში ფინანსთა სამინისტროს სპეციალურ ორგანოს წარმოადგენს საგადასახადო პოლიცია, რომლის კომპეტენციაში შედის ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის პრაქტიკული რეალიზაცია.

მიწების უმრავლესობაში საგადასახადო პოლიცია შედის ფინანსთა სამინისტროს შემადგენლობაში. იგი აღჭურვილია იგივე უფლებებით, რითაც კრიმინალური პოლიცია. მათ უფლება აქვთ აწარმოონ სამძებრო სამუშაოები, პირადი ჩხრეკა, ექვმიტანილის დაკავება, ნებისმიერი საჭირო დოკუმენტის ამოღება და ა.შ.

საგადასახადო პოლიციის ოპერატიულ-სამძებრო და საგამოძიებო განყოფილება დაკავებულია იმ დანაშაულების გამომძიებით, რომლებიც დაკავშირებულია შემოსავლების დამალვასთან, გადასახადებისაგან თავის არიდებასთან, ასევე, პროკურორის ზედამხედ-

ველობით ახორციელებს სპეციალურ ოპერატიულ ღონისძიებებს სხვადასხვა ეკონომიკური დანაშაულების გამოვლენის, პრევენციისა და აღკვეთის მიზნით.

გერმანიაში საგადასახადო აუდიტის მიზანია გადამხდელების მიერ წარმოდგენილ დეკლარაციებში ასახული ინფორმაციის და დარიცხული გადასახადის თანხის შემოწმება, ასევე, სხვა საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენა „თანასწორი და სამართლიანი“ დაბეგვრის პრინციპებისა და საკანონმდებლო ნორმების მოთხოვნების დაცვით.

საგადასახადო კანონმდებლობაში განსაზღვრულია გადამხდელთა ვალდებულებები საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობის დროს, ესენია:

- საკუთარი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციისა და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ინფორმაციის წარდგენა;

- მესამე პირის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციებისა და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა;

- საქმიანობის შესაბამისი ბუღალტრული (საჭიროების შემთხვევაში გამარტივებული წესით) აღრიცხვის წარმოება;

- საბუღალტრო წიგნების, სააღრიცხვო და საგადასახადო დოკუმენტაციის 10 წლის განმავლობაში შენახვის ვალდებულება;

- საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებისთვის აუდიტის ჩატარებაში ხელშეწყობა.

გერმანიაში საგადასახადო შემოწმებებისა და რევიზიის ჩატარების მიზნით განხორციელებული ოპერაციები შეიძლება დაიყოს ორ ნაწილად, რომლებსაც დამოუკიდებელი ქვედანაყოფები ახორ-

ციელებენ. პირველ ნაწილს აწარმოებენ საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლები, რომელთა მიზანია გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების ზუსტი ოდენობის დადგენა. მეორე ნაწილს, რომელსაც ეწოდება საგადასახადო გამოძიება, აწარმოებენ სამართალდამცავი ორგანოების თანამშრომლები. ამრიგად, გერმანიაში ფუნქციები, რომელთა მეშვეობითაც ხდება იმ გადამხდელის გამოვლენა, ვინც თავს არიდებს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას და ამ მიზნით სჩადიან სხვადასხვა თაღლითურ ქმედებებს, გამოყოფილია საგადასახადო ორგანოთა კომპეტენციისაგან და მიკუთვნებულია პოლიციის უფლებამოსილებას. ამ უკანასკნელს სპეციალურად აქვს განსაზღვრული საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენისა და შესაბამისი სანქციის შეფარდების პასუხისმგებლობა.

საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან შეიმუშაონ აუდიტის ჩატარების მოქნილი სტრატეგია. ამ მხრივ მნიშვნელოვანია რისკების ანალიზი, რაც ზრდის საგადასახადო მუშაკთა საქმიანობის ეფექტიანობას და საშუალებას აძლევს მათ, ყურადღება გაამახვილონ მაღალი რისკების და დიდი ფინანსური შესაძლებლობების მქონე გადამხდელებზე. რა თქმა უნდა, განსხვავებული მიდგომაა დაბალი რისკებისა და ფინანსური მაჩვენებლების მქონე გადამხდელებთან.

ნიდერლანდების საგადასახადო სამსახურის ორგანიზაციული სტრუქტურა ეფუძნება შემდეგ ძირითად პრინციპებს:

- გადამხდელთა დიფერენცირება კატეგორიების მიხედვით;
- საგადასახადების ამოღებისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების კომპლექსურობა.

ცენტრალურ დონეზე საგადასახადო ორგანო შედგება ხუთი

დეპარტამენტისაგან. ესენია მსხვილი გადამხდელების, ჩრდილოეთის რეგიონების გადამხდელების, სამხრეთ რეგიონების გადამხდელების, გადასახადის გადამხდელ ფიზიკურ პირთა და საბაჟო დეპარტამენტები.

გარდა ამისა, საგადასახადო სამსახურის ცენტრალურ უწყებაში არსებობს კომპიუტერული ცენტრი, კადრების განყოფილება, საინფორმაციო სამსახური და პრესცენტრი.

ადგილობრივ დონეზე არსებობს საგადასახადო ინსპექციები, რომლებიც იყოფა შემდეგ კატეგორიებად: ფიზიკურ პირთა, შერეული ტიპის, იურიდიულ პირთა, მსხვილ გადამხდელთა, სარეგისტრაციო და საადრიცხვო მომსახურების და საბაჟო ინსპექციები. თითოეულ მათგანს გააჩნია საგადასახადო ადმინისტრირების, გადასახადების ამოღების, აუდიტის განხორციელების მისთვის მინიჭებული უფლებები.

თითოეულ ადგილობრივ საგადასახადო ორგანოში გამოიყოფა თანამშრომლების ჯგუფები, რომლებიც მუშაობენ ცალკეული სექტორის, დარგის გადამხდელებთან. ამიტომაც, იურიდიულ პირებთან და მსხვილ გადამხდელებთან მუშაობის მეთოდები განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან. პირველ შემთხვევაში საგადასახადო ინსპექტორი მუშაობს გადამხდელთა ჯგუფთან, მეორე შემთხვევაში კი - ცალკეულ მსხვილ კომპანიასთან.

მიზანმიმართული საქმიანობის უზრუნველსაყოფად საგადასახადო ინსპექციები იურიდიულ პირებთან მიმართებაში შეიმუშავენ სხვადასხვა გეგმებს დარგებისა და სექტორების მიხედვით. საგადასახადო ინსპექტორები ეწვევიან ახალ საწარმოებს და მონიტორინგს უწევენ მათ საქმიანობას. გადამხდელის შესახებ დამატებითი ინფორმაციის მოძიებით საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი

განსაზღვრავს საგადასახადო კონტროლის რომელი მეთოდი გამოიყენოს - შემონიშნება საგადასახადო ინსპექციაში, ადგილზე საქმიანობის დაკვირვება თუ სხვა.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციებს აქვთ შესამონიშნებელ ობიექტთა შედარებით ნაკლები ნუსხა. მაგრამ ასეთ სანარმოებს საგადასახადო შემოსავლების ფორმირებაში დიდი ადგილი უჭირავს. ამიტომაც, საგადასახადო ინსპექტორთა ამოცანაა, განახორციელონ ასეთი გადამხდელების საქმიანობის სრული სურათის დანახვა, რის გამოც დგება განსახორციელებელ ღონისძიებათა დეტალური გეგმა და მათი საგადასახადო შემონიშნების ინსტრუქციები.

ნიდერლანდებში საგადასახადო ორგანოთა ერთ-ერთი სტრატეგიული ამოცანაა, მოახდინონ გადამხდელთა სტიმულირება და დახმარება საგადასახადო ვალდებულებების შესასრულებლად. საგადასახადო სამსახური გადამხდელებთან ურთიერთობისას ეყრდნობა შემდეგ პრინციპებს: პრევენცია ნაცვლად რეპრესიისა, მუდმივი მონიტორინგი და შერჩევითი კონტროლი, გადამხდელთა შესახებ სანდო ინფორმაციის შეგროვება, საწყის ეტაპზე დახმარების გაწევა და ინფორმირება, რათა აღკვეთილი იქნას დაბეგვრისაგან თავის არიდება.

საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველსაყოფად საგადასახადო ინსპექციების მიერ შეიძლება გამოყენებული იქნას პრევენციული ან რეპრესიული ზომები. პრევენციული ზომების დანიშნულებაა მინიმუმამდე იქნას დაყვანილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის ალბათობა. ამასთან, ინსპექტორებმა შეიძლებისდაგვარად პატივი უნდა სცენ გადამხდელთა ინტერესებს, მით უფრო, როცა იგი საგადასახადო ადმინისტრაციის მიზნებსაც ემსახურება. რეპრესიული ზომების მიზანია, მინიმუმამდე

იქნას დაყვანილი ალბათობა იმისა, რომ საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევაში გადამხდელი დარჩება დაუსჯელი.

საგადასახადო ადმინისტრაცია გადამხდელებს საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებაში დახმარების მიზნით უწევს სხვადასხვა სახის მომსახურებებს. მათ რიცხვს მიეკუთვნება: კონკრეტული გადამხდელისთვის თანამშრომლის მიმაგრება სხვადასხვა დახმარებების აღმოჩენის მიზნით, მათი მოთხოვნებისა და საჩივრების განხილვის დაჩქარება, საგადასახადო დავებზე გადანყვეტილების მიღების ვადების შემცირება, საჭირო ინფორმაციის დროული მიწოდება, კონსტრუქციული ურთიერთობის დამყარება და ა.შ.

შვედეთში თანამედროვე პირობებში გამოიყენება შერეული ორგანიზაციულ-ადმინისტრაციული მოდელი, სადაც ერთმანეთისგან გამოყოფილია პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრა. საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავებითა და შესაბამისი საკანონმდებლო ბაზის ფორმირებით დაკავებულია ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი. გადასახადების ამოღებისთვის შესაბამის ღონისძიებებს ახორციელებს სახელშეწოდო საგადასახადო სამსახური. იგი შესაბამისი სტრუქტურული ერთეულების საშუალებით ახდენს გადამხდელთა აღრიცხვას, საგადასახადო სტატისტიკის წარმოებას, დაგეგმვას, ანალიზს, საგადასახადო შემოსწმებების ჩატარებას, გადასახადების და სხვა არასაგადასახადო შემოსავლების ამოღებას და ა.შ.

სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის რეგიონალური სტრუქტურების საქმიანობა მიმართულია პირდაპირი გადასახადების (საშემოსავლო, ქონების) და გარკვეული სახის აქციზის ამოღებაზე. არაპირდაპირი გადასახადების (დამატებული ღირე-

ბულების გადასახადი, აქციზი, საბაჟო გადასახადი) ადმინისტრირებას ახორციელებს საბაჟო ორგანო, რომელიც არ შედის სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის შემადგენლობაში.

ჩადენილი საგადასახადო დანაშაულების გამოძიებას ახორციელებს პროკურატურა და პოლიცია. თუმცა, საგადასახადო სამსახურში შექმნილია სპეციალური ქვედანაყოფი, რომელიც დაკავებულია საგადასახადო სამართალდარღვევათა პრევენციით.

შვედეთში გადასახადების ადმინისტრირების ხარჯები საგადასახადო შემოსავლების 1,5%-ს არ აღემატება (აქედან, 1/3 ნაწილი მოდის საერთო ადმინისტრაციულ-ორგანიზაციულ ხარჯებზე, ხოლო 2/3 ნაწილი კი - საგადასახადო კონტროლის განხორციელებასა და გადასახადების ამოღების ღონისძიებებზე).

საფრანგეთში არსებობს საგადასახადო სამსახურის სამი დონე. ცენტრალურ დონეზე ფუნქციონირებს ნაციონალური და საერთაშორისო შემონმებების სამსახური, საგადასახადო შემონმებების სამსახური და საგადასახადო საგამოძიებო სამსახური.

მსხვილი კომპანიები ქმნიან საფრანგეთის საგადასახადო შემოსავლების 40-50%-ს. ასეთ გადამხდელთა კონტროლს ახორციელებს ნაციონალური და საერთაშორისო შემონმებების სამსახური. აქ გამოიყოფა შემდეგი მიმართულებები: ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები, თვითმფრინავების მწარმოებლები, კვების მრეწველობის საწარმოები.

საგადასახადო შემონმებების სამსახური ახდენს ფიზიკურ პირთა საგადასახადო შემონმებას, რომლებსაც აქვთ ძალიან მაღალი შემოსავლები ან შემოსავლების რთული სტრუქტურა. მათ მიეკუთვნება ჟურნალისტები, მსახიობები, სპორტსმენები, მსხვილ საწარმოთა ხელმძღვანელები.

საგადასახადო საგამოძიებო სამსახური დაკავებულია არა უშუალოდ საგადასახადო კონტროლის განხორციელებით, არამედ გადამხდელთა შესახებ ინფორმაციის შეგროვებით. განსაზღვრული დოზით იგი საგადასახადო პოლიციის ფუნქციებს ასრულებს, თუმცა, არ ჰყავს შეიარაღებული სტრუქტურა. გამოძიება წარიმართება მხოლოდ ამისათვის საკმარისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში და მისალწვევი შედეგის დამატებლობისას. აღნიშნული სამსახურის თანამშრომლებს აქვთ ძეზნის გამოცხადების უფლება, რომელსაც აწარმოებენ საგადასახადო პოლიციის თანამშრომლები მოსამართლის ზედამხედველობით.

საფრანგეთში ასევე ფუნქციონირებს რეგიონალური და რეგიონთაშორისი საგადასახადო ორგანოები, რომლებიც საშუალო საწარმოთა (10-დან 400 მილიონ ევრომდე წლიური ბრუნვით) შემომწებებს აწარმოებენ.

ყველაზე დაბალ რგოლს ქმნის ადგილობრივი საგადასახადო სამსახურები, რომლებიც კონტროლს უწევენ მცირე საწარმოთა (10 მილიონ ევრომდე წლიური ბრუნვით) საქმიანობას. მათ სტრუქტურაში გამოიყოფა საგადასახადო ბაზის აღრიცხვისა და კონტროლის სამსახურები, გადასახადების შეგროვების სამსახური, მთავარი საგადასახადო ინსპექცია. თავის მხრივ, საგადასახადო ბაზის აღრიცხვის სამსახური შედგება საგადასახადო ცენტრებისაგან, მიწის გადასახადის განყოფილებისაგან და იპოთეკური ოპერაციების სექტორისაგან.

საგადასახადო ცენტრების ამოცანაა აღრიცხონ პირდაპირი გადასახადების, დამატებული ღირებულების გადასახადის და სხვადასხვა სარეგისტრაციო მოსაკრებლების ბაზა. ცენტრის თანამშრომლები უშუალო კონტაქტში შედიან გადასახადის გადამხდელე-

თან და ახდენენ საქმიანობის შემოწმებას. მიწის გადასახადის განყოფილება ახდენს უძრავი ქონების შეფასებას და გადაფასებას, სახელმწიფო ქონების მართვას, საზოგადოებრივი ორგანიზაციების მიერ უძრავი ქონებით განხორციელებული ოპერაციების კონტროლს.

საგადასახადო კონტროლის ეფექტიანობის მაჩვენებლად ითვლება ერთ საანგარიშო წელში ჩატარებული შემოწმებების რაოდენობა. ხარისხობრივი მაჩვენებელია, ერთის მხრივ, შემოწმების შედეგად დამატებით დარიცხული გადასახადების თანხა (ამასთან, დიდი მნიშვნელობა ენიჭება, რა არის აღნიშნულის მიზეზი - გადასახადებისაგან შეგნებულად თავის არიდება, გულგრილობა, დავინყება) და მისი სრულად გადახდის მდგომარეობა და მეორეს მხრივ, შემოწმებაზე განეულ ხარჯებსა და დამატებით დარიცხულ თანხებს (ანუ ძალისხმევასა და რეზულტატს) შორის თანაფარდობა.

საფრანგეთში ყველა გადამხდელი ჩართულია ცენტრალურ მონაცემთა ბაზაში, რომლის მუდმივ განახლებასაც აწარმოებენ სხვადასხვა სახელმწიფო ორგანოები. სპეციალური საგადასახადო ინსპექციები ახდენენ საგადასახადო სისტემისათვის უცნობი გადამხდელების მოძიებასა და იდენტიფიცირებას. ერთიან მონაცემთა ბაზაში იქმნება გადამხდელთა პირადი საქმე, რომელშიც ასახულია სარეგისტრაციო მონაცემები, საკუთრების, საბანკო ანგარიშების შესახებ ინფორმაცია.

უმრავლეს შემთხვევაში შესამოწმებელ გადამხდელთა შერჩევა ხდება მათ მიერ წარმოდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების საფუძველზე. უპირველეს ყოვლისა, ხდება დეკლარაციებში ასახული მონაცემების შედარება ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში არსებულ ინფორმაციასთან. შეუსაბამობების გამოვლენის შემთხვევაში ხდება

საოფისე კონტროლის ჩატარება, რომლის დროსაც უფრო დეტალურად შეისწავლება დეკლარაციაში ასახული ინფორმაცია, გადამხდელის სხვადასხვა ურთიერთობები, კავშირები და შესაძლებლობები. საოფისე კონტროლის შედეგები შესაძლოა გახდეს გადამხდელთან საგადასახადო აუდიტის ჩატარების საფუძველი. შემონმებული ოპერაციების მეტ-ნაკლებად კრიმინალური ხასიათი გადაუდებელი საგადასახადო შემონმების დაწყების მთავარი პირობაა.

გარდა ამისა, ადგილობრივი საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან პერიოდულად აწარმოონ თემატური შემონმებები რისკის ჯგუფების განსაზღვრის მიზნით. ეს ღონისძიებები შეიძლება მოიცავდეს წარმოების დარგებისა და ბიზნესის ცალკეული სახეობების შემოსავლების დონისა და საქმიანობის არეალის განსაზღვრას.

საფრანგეთში გადამხდელთა უმეტესი ნაწილი დროულად და სრულად ასრულებს საგადასახადო ვალდებულებებს. ამიტომაც, საგადასახადო ორგანო ცდილობს მათთან დაამყაროს კარგი ურთიერთობები. ამ ტიპის საწარმოთა საგადასახადო შემონმებების ჩატარების ინტენსივობა საკმაოდ დაბალია. გარდა ამისა, არსებობს გადამხდელთა გარკვეული ნაწილი, რომლებიც კანონმდებლობით დადგენილი წესით და ვადებში არ ასრულებენ საგადასახადო ვალდებულებებს. აღნიშნული დარღვევები შესაძლოა გამოწვეული იყოს გადამხდელის მიერ დაშვებული უნებლიე შეცდომებით ან საგადასახადო ადმინისტრაციისადმი მტრული განწყობით. ამ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მუშაკთა საქმიანობა მიმართულია ამ ტიპის გადამხდელთა ქცევის შეცვლასა და მათთან კარგი ურთიერთობების დამყარებისაკენ. თუ საგადასახადო აუდიტის შედეგად გამოვლენილია სერიოზული სამართალდარღვევა და დანაშაულის

ნიშნები, ამ შემთხვევაში მაკონტროლებელი ორგანო იყენებს რეპრესიულ ფუნქციას.

იტალიაში საგადასახადო პოლიტიკას ახორციელებს ფინანსთა და ეკონომიკის სამინისტროს საგადასახადო პოლიტიკის დეპარტამენტი, რომელიც აქტიურად მონაწილეობს საგადასახადო კანონმდებლობის შემუშავებასა და სრულყოფაში. საგადასახადო შემოსავლების ფორმირებაზე პასუხისმგებელი ორგანო არის დამოუკიდებლად მოქმედი სტრუქტურა - საგადასახადო შემოსავლების სააგენტო, რომელსაც რეგიონალურ და ადგილობრივ დონეზე გააჩნია სტრუქტურული ქვედანაყოფები საგადასახადო ინსპექციების სახით.

საგადასახადო შემოსავლების სააგენტო ახორციელებს საგადასახადო შემოსავლების ამოღებას, გადამხდელთა ინფორმირებას სხვადასხვა საგადასახადო საკითხებზე, გადასახადებისაგან თავის არიდების ფაქტების გამოსავლენად ღონისძიებათა შემუშავებას, გადამხდელეთან საგადასახადო დავების წარმოების პროცესის კოორდინირებას, დაგეგმვისა და ორგანიზაციის ახალი მოდელების დანერგვას.

საგადასახადო ინსპექციები უშუალოდ მუშაობენ გადამხდელეთან - ახდენენ მათ საგადასახადო რეგისტრაციას, გადასახადების ადმინისტრირებას, სხვადასხვა პრეტენზიებისა და საჩივრების განხილვას, საგადასახადო კონტროლის პროცედურებს.

იტალიაში არსებობს საგადასახადო კონტროლის შემდეგი ძირითადი ტიპები:

- 1) ანალიტიკური კონტროლი - საგადასახადო ორგანოს მუშაკებს შეაქვთ შესწორებები გადამხდელების მიერ წარმოდგენილ საგადასახადო დეკლარაციებში ბუღალტრული ჩანაწერების საფუძ-

ველზე. ცვლილებების განხორციელების აუცილებელი პირობაა სწორი და ზუსტი ბუღალტრული აღრიცხვის არსებობა, რამდენადაც კონტროლის ამ ფორმის გამოყენება მოითხოვს ბუღალტრული დოკუმენტაციის დეტალურ შესწავლას;

2) ინდუქციური კონტროლი - ხორციელდება, როცა დეკლარაციაში სრულად არ არის ნაჩვენები შემოსავლის წყაროები, არ არსებობს ყველა ბუღალტრული ჩანაწერი, ადგილი აქვს ბუღალტრული აღრიცხვის წესების სერიოზულ დარღვევას;

3) არასრული კონტროლი - ხორციელდება გადამხდელთა რეესტრის მიხედვით. მაგალითად, შეიძლება ამ გზით შემომწმდეს გადამხდელის მოსალოდნელი შემოსავლები;

4) გადასახადების შემცირების კონტროლი - მისი არსი მდგომარეობს გადამხდელის გადახდისუნარიანობის განსაზღვრაში, რომლის დროსაც თუ აღნიშნული მაჩვენებელი აღემატება დეკლარაციაში ნაჩვენებ შემოსავლებს, საგადასახადო ბიურო ახორციელებს საგადასახადო ვალდებულებების შესწორებას.

საგადასახადო კონტროლის სისტემაში დიდ როლს თამაშობს ფინანსური პოლიცია, რომელიც საგადასახადო და საბაჟო ორგანოებთან კოორდინირებულად ებრძვის ფინანსურ დანაშაულს.

სხვადასხვა მაკონტროლებელ ორგანოებს შორის თანამშრომლობა ხდება ინფორმაციის გაცვლის საფუძველზე. საინფორმაციო სისტემის პარტნიორები არიან სავაჭრო-სამრეწველო პალატა, აგრარული სექტორის მუშაკები, საგადასახადო პოლიცია, საგადასახადო არქივი, პირდაპირი გადასახადების დეპარტამენტი, დამატებული ღირებულების გადასახადის აღრიცხვის დეპარტამენტი, სატრანსპორტო საშუალებების რეესტრის მწარმოებელი უწყება.

იაპონიაში საგადასახადო მართვისა და კონტროლის სახელ-

მნიშვნელოვან ორგანოს წარმოადგენს ეროვნული საგადასახადო სამსახური, რომელიც სტრუქტურულად შედის ფინანსთა სამინისტროს შემადგენლობაში. აღნიშნულ უწყებას გააჩნია რაიონული და ოლქების საგადასახადო სამმართველოები.

გადასახადების შეგროვების დროს იაპონიის საგადასახადო სამსახურები ხელმძღვანელობენ სამი ძირითადი პრინციპით:

- 1) კანონმორჩილი გადამხდელების პატივისცემა;
- 2) საგადასახადო სისტემის სიმარტივე და ხელმისაწვდომობა;
- 3) დასჯასთან შედარებით უპირატესობა გადამხდელთა ნდობას.

პირველი პრინციპის შესაბამისად იაპონიის საგადასახადო ორგანოთა თანამშრომლები ფიქრობენ, რომ გადამხდელებმა გადასახადის გადახდის დროს არ უნდა იგრძნონ დისკომფორტი. მაგალითად, საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელ ფიზიკურ პირებს საგადასახადო დეკლარაციები ეგზავნებათ წინასწარ მათი სახელისა და მისამართის მითითებით, რომელსაც თან ახლავს შევსების ინსტრუქცია შესაბამისი საკანონმდებლო ცვლილებების გათვალისწინებით. იქვე მითითებულია საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლის ტელეფონის ნომერი, რომელიც საჭიროების შემთხვევაში გაუწევს კონსულტაციას.

საგადასახადო სისტემის სიმარტივე და ხელმისაწვდომობა მდგომარეობს იმაში, რომ კანონმდებლები იცავენ შემდეგ ძირითად პრინციპს - დააწესონ ისეთი გადასახადები, რომლებიც არ დააზარალებს გადამხდელებს და არ აიძულებენ მათ, დამალონ შემოსავლები. აღნიშნული მიდგომა, საბოლოო ჯამში მომგებიანია სახელმწიფოსათვისაც. ამიტომაც, იაპონიის საგადასახადო სისტემა

აგებულია არა სასჯელის სიმკაცრეზე, არამედ გადამხდელთა კონტროლის სრულყოფილ სისტემაზე, რომლის პირობებშიც პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადებისაგან თავის არიდება.

საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენისა და აღკვეთის პრაქტიკული სამუშაოების მართვა „საერთოსახელმწიფოებრივი გადასახადების სფეროში სამართალდარღვევების კონტროლის შესახებ კანონის“ შესაბამისად დაკისრებული აქვს შემოწმებებისა და კრიმინალური გამოძიების დეპარტამენტის დირექტორს, რომლის სტრუქტურაშიც შედის აუდიტის განყოფილება, კრიმინალური გამოძიების განყოფილება და გამოძიების სფეროში საერთაშორისო თანამშრომლობის განყოფილება. რეგიონალურ საგადასახადო ბიუროს აქვს იგივე სტრუქტურა. გარდა ამისა, თავიანთ სამოქმედო ტერიტორიაზე ისინი აწარმოებენ სპეციალურ კვლევებს - ინფორმაციის შეგროვებას და კრიმინალური გამოძიებებისთვის პოტენციური შემთხვევების იდენტიფიკაციას.

იაპონიაში არსებობს საგადასახადო კონტროლის სხვადასხვა მეთოდები, რომლის შერჩევაც ხდება ბიზნესის ტიპისა და მასშტაბებიდან გამომდინარე. შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს გადამხდელის საქმიანობის ადგილას ან საგადასახადო ორგანოში. შესამოწმებელ ობიექტთა სიაში, როგორც წესი, ხვდებიან მსხვილი კორპორაციები და მდიდრული ცხოვრების წესის მქონე ფიზიკური პირები, რის საშუალებასაც მათი ოფიციალური შემოსავლები არ იძლევა.

კანადაში საგადასახადო სამსახურს წარმოადგენს საბაჟო საქმეებისა და შემოსავლების სააგენტო. აქ საგადასახადო კონტროლის მეთოდები ანალოგიურია ამერიკის შეერთებულ შტატებში არსებულისა.

კანადაში არსებობს საგადასახადო შემოწმების სამი სახე:

-
- 1) დაუსწრებელი - ხორციელდება საგადასახადო დოკუმენტების ფოსტით გაგზავნის გზით;
 - 2) კამერალური - ტარდება საგადასახადო ორგანოს ოფისში;
 - 3) გასვლითი - მიმდინარეობს გადამხდელის საქმიანობის ადგილას.

მსხვილი კომპანიებისა და კორპორაციების, მათი ფილიალებისა და დამოკიდებული კომპანიების საგადასახადო შემონიშნება ტარდება ერთდროულად ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე, რომელსაც კოორდინირებას უწევს ცენტრი.

სააგენტოში შექმნილია საგამოძიებო სამმართველო, რომელიც ახდენს საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოძიებას, მტკიცებულებების შეგროვებას, საქმის მომზადებას სასამართლოსთვის გადასაცემად.

საბაჟო საქმეებისა და შემოსავლების სააგენტოში შექმნილია კრიმინალური ლაბორატორია, რომლის მუშაკები შეისწავლიან ქვეყანაში პროდუქციის უკანონო წარმოების, ექსპორტისა თუ იმპორტის შემთხვევებს, რომელიც არ დაბეგრია საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, ადგენენ შესაბამის დასკვნებს და სასამართლოს წინაშე წარსდგებიან ექსპერტების რანგში.

კანადაში შექმნილია სპეციალური ორგანო - საგადასახადო სასამართლო, რომლის კომპეტენციაშიც შედის საგადასახადო და მოქალაქეთა სოციალური გარანტიების სამართალდარღვევათა განხილვა.

კანადაში მოქმედებს გადამხდელთა საკონსულტაციო მომსახურების კარგად განვითარებული სისტემა, გადამხდელთა მიღების მოსახერხებელი პუნქტები, ერთიანი სატელეფონო ქსელი კონსულ-

ტაციების განწესისათვის ერთიანი სატელეფონო ნომრით. ქვეყანაში რეგულარულად ტარდება სოციოლოგიური კვლევები სახელმწიფო სტრუქტურების მიერ გადამხდელთა მომსახურების ხარისხის შესწავლის მიზნით, რომლის დროსაც ყურადღება მახვილდება აღნიშნულის ხელმისაწვდომობაზე, საიმედოობაზე, გადამხდელთა კეთილგანწყობაზე.

დანიში საგადასახადო კანონმდებლობა აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემის შესაბამისად ყველა კომპანიას ყოფს სამ ჯგუფად:

“A” ჯგუფში შედის სააქციო საზოგადოებები, შებენიერი პასუხისმგებლობის ამხანაგობები და საზოგადოებები, ურთიერთპასუხისმგებელ მეპაიეთა კომპანიები, სხვადასხვა საზოგადოებრივი კავშირები და ასოციაციები;

“C” ჯგუფში შედის ინდივიდუალური საწარმოები, მათ შორის კერძო ბუღალტრული და აუდიტორული ფირმები, საგადასახადო და საინვესტიციო კონსულტანტები, ექიმები, ფარმაცევტები, ადვოკატები, ინჟინრები, არქიტექტორები, შოუ-ბიზნესის საწარმოები, თეატრები, ცირკები, სამშენებლო კომპანიები, თევზმჭერი ფირმები, სასოფლო-სამეურნეო, მებაღეობის და სამელიორაციო საწარმოები;

“B” ჯგუფში გაერთიანებულია სხვა დანარჩენი სახის საწარმოები და კომპანიები, რომლებიც არ შედის წინა ორ ჯგუფში, მაგალითად, მცირე სავაჭრო, სახელოსნო, სარეწაო საწარმოები, სასტუმროები, რესტორნები.

ყველაზე მკაცრი მოთხოვნები აღრიცხვისა და ანგარიშგების თვალსაზრისით ვრცელდება “A” ჯგუფის გადამხდელებზე. “C” ჯგუფის საწარმოებისთვის დადგენილია აღრიცხვის გამარტივებული წესები.

“B” ჯგუფის კომპანიების მიმართაც საკმაოდ მაღალი მოთხოვნებია აღრიცხვის კუთხით, თუმცა, მათ შეუძლიათ გამოიყენონ შედარებით მარტივი სააღრიცხვო ჟურნალები.

დანიაში საგადასახადო აუდიტი ხორციელდება როგორც სტრუქტურული ერთეულების, ისე რაიონული განყოფილებების მუშაკთა მიერ. შემოწმების განხორციელების კუთხით შათი მიდგომები არ არის ერთნაირი.

რაიონული საგადასახადო განყოფილებების პოლიტიკა მდგომარეობს იმაში, რომ საგადასახადო შემოწმება ჩაატარონ მხოლოდ იმ გადამხდელებთან, რომელთა მიერ წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშგებების სანდოობა საეჭვოა მასში ასახული არასრული ან/და არაადეკვატური მონაცემების გამო. ასეთი კომპანიების იდენტიფიცირების შემდეგ ისინი მიეკუთვნებიან რისკის შემდეგ ჯგუფებს: მწვანე, წითელი და ყვითელი. ასეთი კლასიფიკაცია ეფუძნება ისეთი საერთო კრიტერიუმებით შეფასებას, როგორცაა წარსულში წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშგებების შევსების მდგომარეობა, ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების ხასიათი, დარგობრივი სპეციალიზაცია, საგადასახადო ისტორია, კომპანიის შესახებ ინფორმაცია წარსულში.

„მწვანე“ კატეგორიაში შედის გადამხდელები, რომელთა საგადასახადო აუდიტის განხორციელების შემთხვევაში შესრულებული საგადასახადო ვალდებულებები არ განიცდის არსებით ცვლილებებს.

„ყვითელ“ კატეგორიას მიეკუთვნებიან ის კომპანიები, რომლების შემოწმების კუთხით უფრო მეტ ყურადღებას საჭიროებენ, ასევე, ისინი, ვისაც საგადასახადო დისციპლინის დაცვის თვალსაზრისით ჯერ რაიმე ტიპის შეფასება არ მიუღია.

„წითელ“ ჯგუფს მიკუთვნებულ გადამხდელებს საერთო კრიტერიუმების შესაბამისად საკმაოდ დაბალი რეიტინგი აქვთ, ამიტომაც, შედიან მაღალი რისკის ჯგუფში.

რაიონული საგადასახადო განყოფილებების წინაშე შესამოწმებელ პირთა შერჩევის გარდა დგას სამი ამოცანა:

1. აუდიტორული შემოწმებების განხორციელების გზით მიიღონ საგადასახადო შემოსავლების ფიქსირებული ოდენობა;
2. წლის განმავლობაში განახორციელონ საგადასახადო შემოწმებების განსაზღვრული მინიმალური ოდენობა;
3. განახორციელონ კონკრეტული წლისათვის კომპანიის განსაზღვრული საერთო ბრუნვის (რომელიც აისახება წარდგენილ ანგარიშგებებსა და დამატებული ღირებულების გადასახადის დეკლარაციებში) აუდიტორული შემოწმება.

ირლანდიაში ყოველწლიურად საგადასახადო შემოწმებისთვის შეირჩევა გადამხდელთა საერთო რაოდენობის დაახლოებით 2%. შერჩევის კრიტერიუმები ემყარება საგადასახადო დისციპლინის დარღვევის რისკებს. რისკის ხარისხი განისაზღვრება ფოკუს-ჯგუფებსა თუ მაღალი რისკის ჯგუფებზე მიკუთვნებით. აღნიშნულის შესახებ ინფორმაცია ქვეყნდება ირლანდიის საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ გამოცემულ საგადასახადო ბიულეტენებში. საგადასახადო აუდიტორები ასევე იყენებენ მონაცემთა საერთოეროვნულ ბაზას, რომელსაც „გადამხდელის სტატუსის შემაჯამებელი ტაბელი“ ეწოდება. ეს ბაზა შეიცავს გადამხდელთა საერთო მონაცემებს, ინფორმაციას წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშგებებისა და გადახდების შესახებ.

მეტ-ნაკლებად მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებსაც ყურადღება ექცევა საგადასახადო შემოწმებების ჩასატარებლად

გადამხდელთა შერჩევის დროს, არის კომპანიის სიდიდე და გადასახადების მოცულობა. ცხადია, ეს ორი მახასიათებელი ერთმანეთთან მჭიდრო ურთიერთკავშირშია. ამიტომაც, პრაქტიკაში კლასიფიკაცია ეფუძნება კომპანიის სიდიდეს, რომელიც წლიური ბრუნვის მიხედვით განისაზღვრება. განსაკუთრებული ყურადღება შესამოწმებელ ობიექტთა შერჩევის დროს ფინანსური მაჩვენებლების მაღალ ხარისხს ექცევა.

ამრიგად, განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემები მიმართულია ეკონომიკური ზრდის სტიმულირებაზე. გადამხდელებს მაქსიმალურად ექმნებათ პირობები, რათა ნებაყოფლობით შეასრულონ საგადასახადო ვალდებულებები. ისინი თავს თვლიან სახელმწიფოს საქმიან პარტნიორებად და თავიანთი წვლილი შეაქვთ საერთო საზოგადოებრივ სიკეთეში, რაც მაღალ საგადასახადო კულტურაზე მეტყველებს. საგადასახადო ადმინისტრირების განმახორციელებელი პირები კი, თავის მხრივ, უფროსხილდებიან „პატიოსან“ გადამხდელებს, ახდენენ მათ ინფორმირებას, აძლევენ რეკომენდაციებს და იყენებენ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ეფექტიან პრევენციულ ღონისძიებებს.

თა30 II. საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ანალიზი და შეფასება

§ 2.1. გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ფორმირების პრობლემები საქართველოში

საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე მოქმედი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია საგადასახადო კულტურა. იგი წარმოადგენს საკანონმდებლო ნორმების, პრინციპების, პროცედურების დაცვის სისტემას, რომელიც ყალიბდება გადასახადის გადამხდელებს და სახელმწიფოს შორის საგადასახადო ურთიერთობების პროცესში. სწორედ საგადასახადო კულტურა არის საზოგადოებასა და მთავრობას შორის ურთიერთობის განმსაზღვრელი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმი.

საგადასახადო კულტურის ქვეშ იგულისხმება როგორც გადასახადის გადამხდელების, ისე საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლების კანონიერი ქმედებები. სწორედ საგადასახადო ურთიერთობების თითოეული მონაწილის ცალკეული ქმედება განსაზღვრავს აღნიშნული ფენომენის განვითარების დონეს საზოგადოების ცალკეულ კატეგორიებში.

საგადასახადო კულტურაში მოიაზრება გადამხდელთა გაცნობიერებული და ნებაყოფლობითი ქმედება, მონაწილეობა მიიღონ ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირებასა და საერთო საზოგადოებრივი სიკეთის შექმნაში. თუმცა, აღნიშნული ცნება გადამხდელის ვალდებულებებთან ერთად მათი უფლებების შესახებ ინფორმირებულობასაც გულისხმობს.

არსებობს კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნებისა და

ნორმების უამრავი სახე, თუმცა, შეიძლება მათი დაყოფა ორ ძირითად კატეგორიად - ზოგადი ხასიათის ნორმები, რომელთა ცოდნა საზოგადოებრივი ცხოვრების აუცილებელი პირობაა და კონკრეტული, სპეციალიზირებული ნორმები, რომელთა შესახებ ინფორმირებულობა უშუალოდ ეკონომიკურ აქტივობასთანაა დაკავშირებული. ორივე კატეგორია თავისთავად მოქმედებს საგადასახადო კულტურის დონის განსაზღვრაზე.

საგადასახადო კულტურა, თავის მხრივ, არ გულისხმობს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელთა ქცევების დახასიათებას საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების პროცესში, არამედ მის ქვეშ მოიაზრება ასევე საგადასახადო ადმინისტრირების განმახორციელებელ პირთა პროფესიონალიზმი და კეთილსინდისიერება. ამ უკანასკნელთა პროფესიული საქმიანობა უშუალოდაა დაკავშირებული დაბეგვრის პრინციპების დაცვასთან. მნიშვნელოვანია, საგადასახადო ორგანოთა წარმომადგენლების მხრიდან გადამხდელები აღქმული იქნან არა როგორც სადამსჯელო ღონისძიებათა გატარების ობიექტები, არამედ სახელმწიფოებრივი მოვალეობების შესრულებისას საქმიანი პარტნიორები და ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირების უმთავრესი წყარო. ამდენად, სახელმწიფო მოხელეთა ძალისხმევა მიმართული უნდა იქნას გადამხდელთა ინფორმირებულობასა და საგადასახადო ვალდებულებათა ნებაყოფლობითი შესრულების უზრუნველყოფაზე.

საგადასახადო კულტურის ფენომენი სამართლებრივ ასპექტებთან ერთად სოციალურსაც მოიცავს, რამდენადაც გადამხდელის მხრიდან საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება გულისხმობს არა მხოლოდ კანონით დადგენილი მოთხოვნების დაცვას, არამედ საზოგადოებრივი სიკეთის ფორმირებაში მონაწილეობის მიღება-

საც, რომლის განუყოფელ ნაწილსაც თავად წარმოადგენს.

საგადასახადო კულტურის ფორმირებაში მნიშვნელოვანი, თუმცა, არასაკმარისია საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნა. შესაძლოა გადამხდელი კარგად იყოს გარკვეული დაბეგვრის სამართლებრივ ასპექტებში, თუმცა, მისი ქმედებები მიმართული იყოს გადასახადებისაგან თავის არიდებაზე სხვადასხვა გზების გამოყენებით. ამ შემთხვევაში, რა თქმა უნდა, საქმე გვაქვს დაბალ საგადასახადო კულტურასთან.

საგადასახადო კულტურის ფორმირების ურთულეს პროცესში მნიშვნელოვანია მასზე მოქმედი ფაქტორების გათვალისწინება, როგორცაა:

- საგადასახადო კანონმდებლობისა და პროცედურების სიმარტივე, კონკრეტულობა, ხელმისაწვდომობა;

- დაწესებული გადასახადების რაოდენობისა და სიდიდის ადეკვატურობა როგორც სახელმწიფოს წინაშე არსებულ ამოცანებთან, ისე გადამხდელთა ეკონომიკურ შესაძლებლობებთან;

- სახელმწიფოს მიერ ბიუჯეტის ეფექტიანად ხარჯვა, რათა გადამხდელის მიერ გადასახადის სახით გაღებული შემოსავლის ნაწილი მისთვის აღქმული იქნას საზოგადოებრივ სიკეთესა და საერთოსახელმწიფოებრივ საქმიანობაში მონაწილეობად, რის შედეგსაც „თავადაც მოიმკის“;

- საგადასახადო შეღავათებისა და სხვადასხვა მასტიმულირებელი ბერკეტების სწორად შერჩევა და გამოყენება და ა.შ.

საგადასახადო კულტურის ფორმირება არ წარმოადგენს მხოლოდ ეკონომიკური პროცესების ნაწილს. იგი უპირველეს ყოვლისა, წარმოადგენს რთულ და ხანგრძლივ სოციალურ პროცესს, რომლის მონაწილეებიც ცდილობენ მიაღწიონ დასახულ მიზნებს, რის შედეგა-

დაც ყალიბდება საგადასახადო ურთიერთობები.

როგორც ცნობილია, დაბეგვრის ერთ-ერთი უმთავრესი ფუნქცია შემოსავლების გადანაწილებაა. ამ პროცესში ერთ მხარეს დგას საზოგადოებრივი ინტერესები, ხოლო მეორე მხარეს - გადამხდელთა შემოსავლები. სწორედ ამიტომაც არის უმნიშვნელოვანესი იმ ოპტიმალური მიდგომის შერჩევა, რაც უზრუნველყოფს სოციალური სამართლიანობის დაცვას საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების პროცესში.

ქვეყანაში საგადასახადო კულტურის დონე საგადასახადო სისტემის განვითარების მნიშვნელოვანი ინდიკატორია. დაბეგვრის მექანიზმის ეფექტიანობის ზრდა ეკონომიკური განვითარებითა და საგადასახადო კულტურის დონის ამაღლებით მიიღწევა. თავის მხრივ, საგადასახადო კულტურის ფორმირება რთული პროცესია, რომელსაც სოციალური, ეკონომიკური და სამართლებრივი ასპექტები გააჩნია. იგი წარმოადგენს როგორც გადამხდელების, ისე საგადასახადო ადმინისტრირების განმახორციელებელ პირთა ქმედებების რეგულატორს.

საგადასახადო კულტურა გადამხდელებსა და საგადასახადო ორგანოთა წარმომადგენლებს შორის საგადასახადო ურთიერთობების დროს ჩამოყალიბებული ქმედებების, პრინციპებისა და ნორმების ერთობლიობაა. სწორედ ამ პროცესში არის მნიშვნელოვანი ამ ორი მონაწილის კეთილგანწყობილი ურთიერთდამოკიდებულება, როგორც პარტნიორებმა შეასრულონ დაკისრებული ვალდებულებები კეთილსინდისიერად საერთოსახელმწიფოებრივი აღმავლობის უზრუნველსაყოფად. საგადასახადო მოხელის მაღალ კულტურაზე მეტყველებს გადამხდელთა მიმართ ისეთი ბერკეტების გამოყენება, როგორიცაა კონსულტაციებისა და რეკომენდაციების

გაცემა, სხვადასხვა საგადასახადო საკითხებზე მათი დროული ინფორმირებულობა, საგადასახადო ვალდებულებების დროულად და სრულად შესრულებაში მისთვის კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებების გამოყენება. ამ შემთხვევაში სამსახურებრივი მოვალეობების შესრულება დაბეგვრის ნორმების მიმართ გადამხდელთა საზოგადოებრივი ცნობიერების ამაღლებასაც გულისხმობს.

საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეთა დაბალი საგადასახადო კულტურა საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანად განხორციელების საშუალებას არ იძლევა. ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ცდილობს დამალოს დასაბეგრი შემოსავალი საკუთარი ქონებრივი ინტერესების გათვალისწინებით ან არ გააჩნია სათანადო ცოდნა საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებით, ხოლო საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი გულგრილად ეკიდება დაკისრებულ მოვალეობებს - გადამხდელთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობით შესრულების უზრუნველყოფის ნაცვლად ირჩევს სადამსჯელო ღონისძიებების გატარებას, გადამხდელთა გარკვეული კატეგორიის მფარველობას პირადი სარგებლის მიღების მიზნით. ხშირ შემთხვევაში მუშაკი ვერ ერკვევა მასზე დაკისრებულ მოვალეობებსა და მათ შესასრულებლად განსახორციელებელ პროცედურებში, რაც თავისთავად უარყოფით გავლენას ახდენს გადასახადების ფუნქციების შესრულებასა და ქვეყნის ეკონომიკურ აღმავლობაზე.

კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულებების და დაკისრებული მოვალეობების შესასრულებლად მხოლოდ სამართლებრივი საფუძვლების ცოდნა საკმარისი არ არის. ინფორმირებუ-

ლობასთან ერთად საჭიროა კეთილი ნება, რათა შესაბამისმა სუბიექტებმა დროულად და სრულად შეასრულონ დაკისრებული ვალდებულებები. თავის მხრივ, კეთილი ნების გამოხატვა მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული შესაბამის შედეგებზე, რაც უარყოფით ქმედებებს შეიძლება მოჰყვეს. საგადასახადო პრაქტიკამ ცხადყო, რომ უფრო ხშირია საგადასახადო სამართალდარღვევათა მიზანმიმართული ჩადენის შემთხვევები, ვიდრე უნებლიე. ამიტომაც, მნიშვნელოვანია საგადასახადო კონტროლის პროცედურები მიმართული იქნეს გადასახადების დამალვის პრევენციისაკენ, ნაცვლად რეპრესიისა. აღნიშნული პრინციპის დაცვა მნიშვნელოვნად მოქმედებს გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის დონის ამაღლებაზე.

ამრიგად, საგადასახადო კულტურის დონის განსაზღვრისას უმნიშვნელოვანესია პასუხი გაეცეს კითხვას - რამდენად აქვთ გაცნობიერებული გადასახადის გადამხდელებს მათი საგადასახადო ვალდებულებები.

საქართველოში ამ მხრივ არსებული მდგომარეობის გასარკვევად მივმართეთ ერთგვარ ექსპერიმენტს. შევადგინეთ კითხვარები და ჩავატარეთ 120 ადამიანის გამოკითხვა, რათა შეგვემოწმებინა, რამდენად თვლიან ისინი თავს ვალდებულად გადაიხადონ გადასახადები. შეძლებისდაგვარად, 120 გამოკითხულში თანაბარი რაოდენობით იქნა შერჩეული სხვადასხვა დარგის წარმომადგენლები - ეკონომისტები, იურისტები, ჟურნალისტები, პედაგოგები, სტილისტები, ბიზნესმენები, ექიმები, ინჟინრები და ა.შ. გამოკითხვის დროს დაცული იქნა რესპოდენტთა ანონიმურობა, რაც გარკვეულწილად გაცემული პასუხების გულწრფელობაზე მეტყველებს.

აღნიშნულ კვლევაში გამოყენებული იქნა შემდეგი კითხვარები:

1. თვლით თუ არა თავს ვალდებულად გადაიხადოთ საქა-

რთველოს კანონმდებლობით დადგენილი გადასახადები?

პასუხები:

ა) კი; ბ) არა; გ) გარკვეულწილად.

აღნიშნულ კითხვაზე გამოკითხულთა 54 პროცენტმა აირჩია პასუხი ბ) ანუ არა, 27 პროცენტმა - პასუხი გ) ანუ გარკვეულწილად, ხოლო 19 პროცენტმა კი - პასუხი ა) ანუ კი;

2. ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი გადახდის წყაროსთან რომ არ იბეგრებოდეს, მოახდენდით თუ არა მის ნებაყოფლობით დეკლარირებასა და დაბეგვრას?

პასუხები:

ა) კი; ბ) არა; გ) ნაწილობრივ.

შედეგი შემდეგნაირია - გამოკითხულთა 71 პროცენტი თვლის, რომ არ მოახდენს ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლების ნებაყოფლობით დეკლარირებასა და დაბეგვრას, 17 პროცენტი თვლის, რომ მოახდენს მხოლოდ ნაწილობრივ, ხოლო მხოლოდ 12 პროცენტი თვლის, რომ მოახდენს სრულად;

3. დამალავთ თუ არ შემოსავლებს იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადების განაკვეთები შემცირდება?

პასუხები:

ა) კი; ბ) არა; გ) ნაწილობრივ.

ამ შემთხვევაში რესპოდენტთა 43 პროცენტი თვლის, რომ განაკვეთების შემცირების შემთხვევაში მაინც დამალავს გადასახადებს, 35 პროცენტი თვლის, რომ დამალავს, მაგრამ ნაწილობრივ, ხოლო 22 პროცენტი კი - არ დამალავს;

4. გადაიხდით თუ არა გადასახადებს სრულად, თუ მისი დამალვის შემთხვევაში გამოვლენის ალბათობა და შესაბამისი სანქცირება იქნება ძალიან მაღალი?

პასუხები:

ა) კი; ბ) არა; გ) ნაწილობრივ.

პასუხები შემდეგნაირად გადანაწილდა: გამოკითხულთა 58 პროცენტი თვლის, რომ გადაიხდის გადასახადებს სრულად, თუ მისი დამალვის გამოვლენისა და შესაბამისი სანქციების აღბათობა იქნება ძალიან მაღალი, 29 პროცენტი თვლის, რომ გადაიხდის ნაწილობრივ, ხოლო 13 პროცენტი კი - მაინც არ გადაიხდის.

ამრიგად, ჩატარებული ექსპერიმენტიდან ნათლად ჩანს, რომ საქართველოში საგადასახადო კულტურის დონე ჯერ კიდევ ძალიან დაბალია. გადამხდელთა უმრავლესობა კვლავ თვლის, რომ გადასახადების გადახდა არ არის უპირობოდ შესასრულებელი ვალდებულება. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ გადასახადების დამალვას მოჰყვება შესაბამისი სანქცილება მაღალი აღბათობით, გადამხდელთა გარკვეულ ნაწილს მაინც ურჩევნია იყოს რისკის ქვეშ და მხოლოდ მისი დანაშაულის გამოვლენის შემთხვევაში შეასრულოს კანონმდებლობით დადგენილი საგადასახადო ვალდებულებები.

ჩვენს ქვეყანაში დაბალი საგადასახადო კულტურის არსებობის მიზეზებს შორის შეიძლება გამოვყოთ შემდეგი:

- გადამხდელებს არა აქვთ საბაზრო ეკონომიკისათვის დამახასიათებელი შესაბამისი მენტალიტეტი, ჯერ კიდევ შენარჩუნებულია საბჭოური გადმონაშთი - რაც შეიძლება მეტი „გამორჩენ“ სახელმწიფოს სხვადასხვა გზებით;

- გადამხდელთა სათანადო არაინფორმირებულობა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულებების შესრულებასთან და შეუსრულებლობის შემთხვევაში მოსალოდნელ შედეგებთან დაკავშირებით. გადამხდელთა უდიდესი ნაწილი ვერ ერკვევა შესაბამის პროცედურებსა და ნორმებში, კვალიფიცირე-

ბული კადრის დაქირავება კი ან არ სურს ან მისთვის ფინანსურად ხელმიუწვდომელია. აღნიშნული გარემოების გამო იგი ხშირად უნებლიეთ, არცოდნით ახდენს გადასახადების დამალვას;

- ბიზნესმენტა გარკვეული ნაწილის პარტიულ-პოლიტიკური მფარველობა და ეკონომიკის ცალკეული დარგებისა თუ ქვედარგების მონოპოლიზება, რისთვისაც ხშირ შემთხვევაში გამოიყენება კონკურენტთა საქმიანობის დაუსაბუთებელი შეფერხება სახელმწიფო ორგანოთა ხელთ არსებული ბერკეტებით, როგორცაა გაჭიანურებული შემოწმებები, ქონების და საბანკო ანგარიშების დაყადაღება და ა.შ. ამ შემთხვევებში უხეშად ირღვევა დაბეგვრის ერთ-ერთი უმთავრესი პრინციპი - საყოველთაოობა.

- მიუხედავად საგადასახადო კანონმდებლობის ლიბერალიზაციის კუთხით გადადგმული არაერთი ნაბიჯისა, ჯერ კიდევ მაღალია საგადასახადო ტვირთი, რომელიც ყველაზე მძიმე მდგომარეობაში საშუალო და მცირე გადამხდელებს აყენებს, ვინაიდან ამ უკანასკნელთ დასაბეგრი შემოსავლის იმდენივე პროპორციული წილის გაღება უწევთ გადასახადების სახით, რამდენიც მსხვილ გადამხდელებს, რომელთა დასაბეგრი შემოსავალი გაცილებით მაღალია. აღნიშნული გარემოების გათვალისწინებით ვღებულობთ ორ უკიდურესობას - მსხვილი გადამხდელი უფრო და უფრო მდიდრდება და აფართოებს თავის საქმიანობას, ხოლო საშუალო და მცირე კი - ხშირად ვეღარ ფარავს აუცილებელ დანახარჯებსაც (მით უმეტეს ვერ ახერხებს საქმიანობის გაფართოებას) და იძულებულია შეაჩეროს საქმიანობა. სწორედ მაღალი საგადასახადო ტვირთი განაპირობებს იმ გარემოებას, რომ გადასახადების დამალვის მასშტაბები გაცილებით დიდია მცირე და საშუალო მენარმეებში. გადასახადების განაკვეთების შერჩევისას დაცული უნდა იქნას ძირითადი პრინციპი -

დაბეგვრამ უნდა უზრუნველყოს შემოსავლის იმ ნაწილის ამოღება, რომლის შემდეგაც დარჩენილი რესურსები ეკონომიკური საქმიანობის გაგრძელებისა და განვითარების საშუალებას იძლევა;

- არასრულყოფილი საგადასახადო კანონმდებლობა, რაც გამოწვეულია უმეტესწილად ბუნდოვანი საკანონმდებლო ნორმების არსებობით. ბევრ შემთხვევაში სწორედ საგადასახადო კოდექსის კონკრეტული მუხლის სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტირების შესაძლებლობა განაპირობებს საგადასახადო ვალდებულებების არაჯეროვნად შესრულებას;

- საგადასახადო ორგანოების წარმომადგენლების მიმართ გადამხდელთა ნდობის ძალიან დაბალი ხარისხი;

- გადასახადის გადამხდელის მხრიდან შესაბამისი საზოგადოებრივი სიკეთის მიუღებლობა, რასაც უნდა ხედავდეს იგი ბიუჯეტში მობილიზებული სახსრების ხარჯვის დროს. მიუხედავად იმისა, რომ დაბეგვრის ერთ-ერთი პრინციპია არაეკვივალენტურობა, დაბეგვრის სუბიექტი მისი შემოსავლის ნაწილის სახელმწიფოებრივი ხარჯების დასაფინანსებლად გაღების სანაცვლოდ უნდა ღებულობდეს შემხვედრ „სიკეთეს“ სხვადასხვა გზებით, როგორცაა გამართივებული პროცედურები, საინფორმაციო უზრუნველყოფა, შემონგებისას ბიუროკრატიული ბერკეტების გამოყენების გამორიცხვა, პატიოსან გადამხდელთა წახალისება, შესაბამისი ინფრასტრუქტურული უზრუნველყოფა და ა.შ. საქართველოში ამ მხრივაც პოლარიზებული მდგომარეობაა - შეღავათებს სხვადასხვა პროცედურებში ღებულობენ მსხვილი გადამხდელები, ხოლო საშუალო და მცირე მენარმეები რჩებიან ე.წ. „საკანონმდებლო მარწუხებში“.

გადასახადებისაგან თავის არიდება მიეკუთვნება ეკონომიკურ დანაშაულს, რომელსაც საზოგადოებისთვის მოაქვს ზიანი, რადგან

იგი შეიცავს საერთო სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის ხარჯების დაუფინანსებლობის რისკებს. დანაშაულის აღსაკვეთად, უპირველეს ყოვლისა, აუცილებელია მასზე მოქმედი ფაქტორების შესწავლა და მართვა. ამ მხრივ, საინტერესოა ამერიკელი ეკონომისტის, ნობელის პრემიის ლაურეატ ჰარი ბეკერის მიდგომების გამოყენება, რომელმაც შეისწავლა ფუნქციონალური კავშირი დამნაშავის ქცევასა და დანაშაულის გამოვლენის ალბათობას შორის, ასევე, დანაშაულთა რაოდენობასა და სასჯელის სიმკაცრეს შორის.

ზოგადად ჩადენილი დანაშაულის ხარისხი გამოიხატება მის მიერ მოტანილი ზიანის სიდიდით. ამ უკანასკნელ მაჩვენებელზე პირდაპირპროპორციულად მოქმედებს დანაშაულთა რაოდენობა. ამრიგად, ისეთ დანაშაულს, როგორცაა გადასახადების დამალვა, მოაქვს ზიანი, რომელიც გამოიხატება ბიუჯეტის შემოსავლების შეუსრულებლობაში და შესაბამისი ხარჯების დაუფინანსებლობაში. აღნიშნულის შედეგად ვერ სრულდება გადასახადების ფისკალური ფუნქცია და ირღვევა შემოსავლების გადანაწილების პრინციპი.

დამნაშავისათვის ჩადენილ დანაშაულს მის გამოვლენამდე მოაქვს სარგებელი. სწორედ ამ სარგებლის სიდიდე და მისი შენარჩუნების ალბათობა განაპირობებს დამნაშავის გადანწყვეტილებას - ჩაიდინოს დანაშაული. დამნაშავის სარგებელზე კი პირდაპირპროპორციულად მოქმედებს მისი გამოვლენის დაბალი ალბათობა და მოსალოდნელი სასჯელის სიმსუბუქე.

გადასახადების დამალვის აღკვეთისთვის საჭიროა გატარდეს ორი უმთავრესი ღონისძიება - მისი გამოვლენის ალბათობა იყოს მაღალი და შესაბამისი სასჯელი ადეკვატური. ამ შემთხვევაში ადეკვატურობაში ვგულისხმობთ შუალედური სიდიდის მიგნებას ორ უკი-

დურესობას შორის - სანქცია არ უნდა იყოს ისეთი დიდი, რომ ჩაახშოს მენარმის შემდგომი საქმიანობა და ამასთან, არც ისეთი მცირე, რომ დამნაშავეს განმეორებით აფიქრებინოს გადასახადების დამალვა, რადგან ამ გზით მიღებული სარგებელი აჭარბებს კეთილსინდისიერი აქტივობებით მიღებულს.

ჩვენს ქვეყანაში შემოსავლების სამსახურის მიმართ გადამხდელთა ნდობის ამალღების, საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდის და გასატარებელი საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შემცირების მიზნით შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2015 წლის 11 თებერვლის #3520 ბრძანებით დამტკიცდა „საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობითი შესრულების სტრატეგია“, რომლის ფარგლებშიც გამოიცა ელექტრონული სახელმძღვანელო. იგი გამოქვეყნებულია შემოსავლების სამსახურის ოფიციალურ ვებ-გვერდზე, ამასთან, ყველა გადამხდელს დაეგზავნა ელექტრონული დეკლარირების პირად გვერდზე.

აღნიშნული სახელმძღვანელო იწყება საგადასახადო სისტემაში განხორციელებული რეფორმების ჩამონათვალით. ყურადღება შევაჩეროთ რამდენიმე მათგანზე:

- განხორციელდა საგადასახადო სისტემის ცენტრალიზება - აღნიშნული რეფორმის ფარგლებში გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის რეგიონული ცენტრები, რომლებიც შედარებით ფართო უფლებებით იყვნენ აღჭურვილნი მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებებისა და საგადასახადო აუდიტის ჩატარების კუთხით. აღნიშნული პროცედურების განმახორციელებელი პირები ცენტრალური ოფისიდან ღებულობენ დავალებებსა და მითითებებს. გადამხდელთა მომსახურების ცენტრის თანამშრომლები ფაქტიურად წარმოადგენენ ოპერატორებს, რომლებიც მხოლოდ არეგისტრირებენ გადამ-

ხდელთა განაცხადებს და პასუხს არ აგებენ შესაბამისი დოკუმენტების მომზადებაზე. ადგილობრივ დონეზე არ ხდება ანალიტიკური სამუშაოების განხორციელება საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჭობრების მიზნით. ელექტრონული მომსახურების გარკვეული სახეები დაექვემდებარა ავტომატურ რეჟიმში პასუხის მომზადებას კომპიუტერული პროგრამის მეშვეობით. მაგალითისთვის შეიძლება განვიხილოთ დავალიანების შესახებ ცნობის გაცემა. დღევანდელი წესის მიხედვით მისი მომზადება ხდება გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე გაცემის თარიღისათვის არსებული მდგომარეობის მიხედვით და არ ხდება იმის შემოწმება, აქვს თუ არა გადამხდელს კანონმდებლობით გათვალისწინებული საგადასახადო დეკლარაციები და ანგარიშები წარმოდგენილი. შესაბამისად, შესაძლოა გადამხდელს გადახდილი აქვს გადასახადების გარკვეული ოდენობა, მაგრამ არა აქვს შესაბამისი პერიოდის დეკლარაცია წარმოდგენილი, რის გამოც ბარათზე ერიცხება ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხები. ამ შემთხვევაში ცნობაში მითითებული ჩანაწერი „დავალიანება არ ერიცხება“ არ ასახავს რეალურ მდგომარეობას საგადასახადო ვალდებულებათა ჯეროვნად შესრულების კუთხით;

- შესაძლებელია პრობლემურ საკითხზე წინასწარი გადანაცვტილებების მიღება - აღნიშნული მომსახურება საკმაოდ ძვირადღირებულია და მისი სარგებლობის ფუფუნება მხოლოდ მაღალშემოსავლიან გადამხდელებს აქვთ. ამასთან, ფაქტიურად გადამხდელი საფასურს იხდის საქმიანობის ნორმატიული რეგულირებისათვის, რაც წესით საერთო სახელმწიფოებრივი სიკეთის შემადგენელი ნაწილი უნდა იყოს, რასაც მოსახლეობა უსასყიდლოდ ღებულობს;

- გადამხდელებს მიეცათ საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესაძლებლობა - თუმცა, არ არსებობს ერთიანი კრიტერიუმები და მისი განხორციელება ცალსახად სახელმწიფოზე დამოკიდებული;

- ამუშავდა შემოსავლების სამსახურის სატელეფონო ცენტრი (ქოლცენტრი) - სადაც კომპეტენტური პასუხის მიღება ამა თუ იმ საგადასახადო საკითხებზე საკმაოდ რთულია, ვინაიდან ოპერატორები არ არიან აღჭურვილნი სათანადო უნარებითა და ცოდნით, რის გამოც ხშირ შემთხვევაში გაცემული პასუხებით შესაძლოა გადამხდელები შეიყვანონ შეცდომაში;

- გადამხდელებს შეუძლიათ აიყვანონ პირადი საგადასახადო აგენტი - აღნიშნული მომსახურებაც ფასიანია და ყველასთვის არახელმისაწვდომი;

- შეიქმნა საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტი - რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2015 წლის 4 ივნისს შეტანილი ცვლილების თანახმად გაუქმდა და მის ნაცვლად შეიქმნა საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის ინსტიტუტი „საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის შესახებ“ საქართველოს კანონის საფუძველზე. თუმცა, მხოლოდ სახელწოდების შეცვლას მნიშვნელობა არა აქვს და ყურადღება მისი საქმიანობის ეფექტიანობაზე უნდა გამახვილდეს;

- კეთილსინდისიერი გადამხდელებისათვის ამოქმედდა GOOD FAITH პრინციპი - გაფრთხილება ჭარიმის ნაცვლად - აღსანიშნავია, რომ გაფრთხილების გამოყენებას საგადასახადო კანონმდებლობა მხოლოდ საგადასახადო სამართალდარღვევის გარკვეულ სახეობებზე მიიჩნევს შესაძლებლად და არა სავალდებულოდ. შესაბამისად, მისი გამოყენება მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელ პირებზეა დამოკიდებული ცალსახად.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სისტემაში განხორციელებულ რეფორმებს შორის ყველაზე წარმატებული საგადასახადო დეკლარაციებისა და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტების, საგადასახადო საჩივრების ელექტრონულად წარდგენის შესაძლებლობის დანერგვაა, რამაც მნიშვნელოვნად დაზოგა გადამხდელთა როგორც დროითი, ისე ფინანსური რესურსები. განსაკუთრებით ეფექტიანი სასაქონლო ზედნადებების და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ელექტრონულად გამოწერის საშუალებაა, რაც ელემენტარული შეცდომებისაგან იცავს როგორც მიმწოდებელს, ისე მყიდველს.

საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობითი შესრულების სტრატეგიის ძირითადი მიზანი საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდასთან ერთად გადამხდელთა ქცევის შესწავლა, შეფასება და შესაბამისი რეაგირებაა, რათა უზრუნველყოფილი იქნას გადასახადების ნებაყოფლობითი გადახდა. გამოყოფილია გადამხდელთა ქცევაზე მოქმედი შემდეგი ფაქტორები: საქმიანობის სფერო, ბიზნეს-გარემო, ეკონომიკური, სოციალური, ფსიქოლოგიური. აღნიშნული ფაქტორების გათვალისწინებით განსაზღვრულია გადამხდელთა ქცევის ოთხი კატეგორია და თითოეულთან მიმართებაში შემოსავლების სამსახურის შესაბამისი სტრატეგია:

01 - სურვილი აქვთ კეთილსინდისიერად გადაიხადონ გადასახადები - გავუმარტივებთ პირობებს;

02 - ცდილობენ გადაიხადონ, მაგრამ ყოველთვის ვერ ახერხებენ - დავეხმარებით გადაიხადონ გადასახადები;

03 - არა აქვთ სურვილი გადაიხადონ გადასახადები - გამოვამკარავებთ და ვაიძულებთ გადახდას;

04 - მიზანმიმართულად არ იხდიან გადასახადებს - გამოვიყე-

ნებთ კანონის სრულ სიმკაცრეს¹.

გამოყოფილია სამი ძირითადი მიზეზი, რის გამოც გადამხდელები არაჯეროვნად ასრულებენ საგადასახადო ვალდებულებებს:

1. არასაკმარისი ცოდნა – შემოსავლების სამსახურის მიდგომა ინფორმაციის მიწოდება სახელმძღვანელოების, ბუკლეტების, მოკლე ტექსტური შეტყობინებების, ფორუმების სახით;

2. არასაკმარისი შესაძლებლობები – შემოსავლების სამსახურის შეთავაზება პრობლემატური საკითხების სწრაფი და ეფექტიანი გადაწყვეტა მარტივი კომუნიკაციის ისეთი საშუალებებით, როგორცაა სერვის-ცენტრები, ქოლ ცენტრი, პირადი საგადასახადო მრჩეველი, უბნის ოფიცრები;

3. არასაკმარისი სურვილი – შემოსავლების სამსახურის სტრატეგიაა გადამხდელთა დადებითი განწყობის შექმნა და სახელმწიფოს მიმართ ნდობის ამაღლება ისეთი ღონისძიებებით, როგორცაა მედიასაშუალებებით საინფორმაციო-სარეკლამო რგოლების განთავსება, ექსპერტების მონაწილეობით სატელევიზიო თოქშოუების მოწყობა პრობლემატურ საკითხებზე, შემოსავლების სამსახურში მიმდინარე პროცესებზე და სამომავლო გეგმებზე ინფორმაციის გამოქვეყნება.

აღნიშნული ღონისძიებების განხორციელება დადებითად უნდა აისახოს ქვეყანაში გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის დონის ამაღლებაზე, თუმცა, განსაზღვრულ სტრატეგიებს სასურველია მეტი კონკრეტულობა ახასიათებდეს და გადამხდელმა ზუსტად გაიგოს, რას სთავაზობს მას საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა. ამასთან, სტრატეგიის როლს საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესებასა და მისი ეფექტიანობის ამაღლებაში მომავალი გვიჩვენებს... თუმცა, ვცადეთ, მოსალოდნელი შედეგების

1. „საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობითი შესრულების სტრატეგია 2015-2016“

პროგნოზირების მიზნით შემოსავლების სამსახურიდან მათთვის ხელმისაწვდომი კონკრეტული თარიღისათვის მიგველო ინფორმაცია, რამდენმა გადამხდელმა ისარგებლა საგადასახადო ვალდებულებათა ნებაყოფლობით შესრულების გზით და რა თანხა შეადგინა დეკლარირებულმა გადასახადმა, რისთვისაც წერილობით მივმართეთ ადრესატს. 2015 წლის 17 ივნისს შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის მიერ მოწოდებული წერილობითი ინფორმაციის თანახმად, სტრატეგიის ავტორი უწყება მოკლებულია შესაძლებლობას მოგვანოდოს ინფორმაცია მისი შედეგების შესახებ, რადგან ჯერ არ არის დასრულებული ყველა ეტაპი. სტრატეგიის გამოქვეყნებიდან უკვე გასულია რამდენიმე თვე, ამდენად, ჩვენი აზრით, სახელმწიფო უკვე უნდა ღებულობდეს შესაბამის შედეგებს პროექტის წარმატებულობის შემთხვევაში. თუმცა, უფრო გრძელვადიანი პერიოდი წინაა და ვიმედოვნებთ, მიზანი გარკვეულწილად მაინც იქნება მიღწეული...

ჩვენი აზრით, საგადასახადო ვალდებულებათა ნებაყოფლობით შესრულების სტრატეგიის ეფექტიანად განხორციელების მიზნით აუცილებელია როგორც გადამხდელთა ინფორმირება, ხელშეწყობა, პროცედურების გამარტივება, მასტიმულირებელი ბერკეტების გამოყენება, ისე კონტროლის ღონისძიებების გაფართოება და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფა. საქართველოში არსებული დაბალი საგადასახადო კულტურის პირობებში რისკ-ჯგუფების მიმართ მხოლოდ შეთავაზებების გამოყენება თანაბრობადი იძულებითი ბერკეტების გარეშე, ვფიქრობთ, შედეგის მომტანი არ იქნება. ამდენად, აუცილებელია საგადასახადო ორგანოს ხელთ არსებული ინფორმაციის სწორად და მიზანმიმართულად გამოყენება, რის შედეგადაც შესაბამისი სფეროები რთულად ადმინის-

ტრირებადი აღარ იქნება.

§ 2.2. საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა და მისი როლი ქვეყნის ეკონომიკურ პოლიტიკაში

საგადასახადო ადმინისტრირება წარმოადგენს საგადასახადო ურთიერთობების, ბერკეტების, ფუნქციების სისტემას, რომელიც ქვეყნის ეკონომიკური პოლიტიკის უმნიშვნელოვანესი ნაწილია, რამდენადაც სახელმწიფოს ფუნქციონირება უშუალოდაა დაკავშირებული ბიუჯეტის ფორმირებასთან. სწორედ ამიტომაც უდიდესი როლი ენიჭება სწორი ადმინისტრირების სისტემის ფორმირებას, რამდენადაც იგი მორგებული უნდა იყოს კონკრეტულ ეკონომიკურ მდგომარეობაზე და ამასთან, მისი შემდგომი განვითარების საშუალებას იძლეოდეს. ამ მხრივ, უმთავრესი ამოცანაა პოლიტიკა იყოს მოქნილი და აკმაყოფილებდეს ორ უმთავრეს პირობას - ქვეყნის ბიუჯეტის შემოსავლების ნაწილის უზრუნველყოფა და სამეწარმეო აქტივობის სტიმულირება. ყოველივე აღნიშნული კი დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა წესებსა და მეთოდებს იყენებს ხელისუფლება საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელებისას.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება არის „გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადა-

სახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში¹.

როგორც განმარტებიდან ჩანს, საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელების ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პირობაა გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლი და მასთან დაკავშირებული კანონქვემდებარე აქტები (ინსტრუქციები) ადგენს გადამხდელთა რეგისტრაციის წესებს. აღნიშული პროცედურა საკმაოდ მარტივია და არ მოითხოვს მარეგისტრირებლის მხრიდან ბიუროკრატიული ბერკეტების გამოყენებას. რეგისტრაციის ფუნქციები დელეგირებულია საგადასახადო ორგანოებსა და საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს სარეგისტრაციო სამსახურებზე. საგადასახადო ორგანო ახდენს საგადასახადო ვალდებულებების მქონე (გარდა მენარმისა) საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირების, უცხო ქვეყნის მოქალაქე ფიზიკური პირების, გაერთიანებების, ამხანაგობების, საჯარო სამართლის იურიდიული პირების, საბიუჯეტო ორგანიზაციის, უცხოური სანარმოს/ორგანიზაციის, მისი მუდმივი დაწესებულების, არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულების, პოლიტიკური პარტიის, დიპლომატიური სტატუსის მქონე ორგანიზაციის რეგისტრაციას. საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს სარეგისტრაციო სამსახურების კომპეტენციას განეკუთვნება ინდივიდუალური მენარმის, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, კომანდიტური საზოგადოების, სააქციო საზოგადოების, კოოპერატივის, არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის რეგისტრაცია. აღსანიშნავია, რომ რეგისტრაციის პროცედურა საკმაოდ მარტივია და იგი ხდება ფიზიკური პირის შემთხვევაში განაცხადისა და პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტის, ხოლო იურიდიული პირის შემთხვევაში -

1. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2010 წ.)“. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

განაცხადისა და სადამფუძნებლო დოკუმენტების წარდგენის საფუძველზე. ამასთან, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირის, პირადობის ნეიტრალური მოწმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირების (გარდა მენარმე ფიზიკური პირისა) რეგისტრაცია ხდება საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვის პროცედურების გავლის გარეშეც, აღნიშნულ დოკუმენტებში მითითებული პირადი ნომრით (საიდენტიფიკაციო ნომრით) საგადასახადო ვალდებულებების დეკლარირებისას და საბანკო დაწესებულებებში გადასახადების გადახდისას. თუ პირი საგადასახადო აღრიცხვის გარეშე ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, საგადასახადო ორგანო ახორციელებს მის საგადასახადო რეგისტრაციას შესაბამისი ოქმის შედგენის საფუძველზე.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოსთან როგორც წერილობითი, ისე ელექტრონული ფორმით კომუნიკაციას, რისთვისაც საჭიროა შესაბამისი რეგისტრაციის გავლა. ელექტრონული კომუნიკაცია ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის ვებ-გვერდზე გადასახადის გადამხდელის გვერდის შექმნით, რომლის საშუალებითაც შესაძლებელია საგადასახადო დეკლარაციების და ანგარიშების წარდგენა, პირადი ბარათის დათვალიერება, განაცხადების გაკეთება და შესაბამისი პასუხების მიღება, საჩივრების წარდგენა, საგადასახადო ანგარიშფაქტურებისა და ზედნადებების გამოწერა და მიღება. კომუნიკაციის აღნიშნული ფორმა საკმაოდ მოსახერხებელია და ზოგავს როგორც დროით, ისე ფინანსურ რესურსებს. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ გადამხდელის ელექტრონული გვერდის საშუალებით იგი ღებულობს სხვადასხვა დოკუმენტებს, შეტყობინებებს, საკანონმდებლო სიახლეების შესახებ ინფორმაციას. საგადასახადო ორგანოს მიერ

პირისთვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე, ხოლო გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ შეტყობინება კი - გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე განთავსებიდან 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გასცნობია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადამხდელისთვის უკეთესია ხშირად ისარგებლოს ელექტრონული კომუნიკაციის ფორმით, რის შედეგადაც მიიღებს მისთვის საჭირო ინფორმაციას, აკონტროლებს საგადასახადო ვალდებულებებს და ა.შ. ელექტრონული კომუნიკაციის დანერგვა საკმაოდ წარმატებულად განხორციელდა შემოსავლების სამსახურის მიერ. მიუხედავად არსებული წინააღმდეგობებისა, რაც ძირითადად გამომწვეული იყო გადამხდელთა უკმაყოფილებით, ელექტრონული სერვისებით სარგებლობის შესაბამისი გამოცდილებისა და საშუალებების არქონის გამო, საკომუნიკაციო დანესებულებების მიერ ინტერნეტმომსახურებების ფართოდ დანერგვა მ ხელი შეუწყო აღნიშნულ პროცესს და საგადასახადო დეკლარირების აბსოლუტური უმრავლესობა ხორციელდება ელექტრონული ფორმით. ამასთან, დეკლარირების ამგვარი ფორმა გადამხდელს იცავს მექანიკური შეცდომებისაგან და სხვა უზუსტობებისაგან.

საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კომპონენტია გადამხდელთა ინფორმირება. გარდა იმისა, რომ, როგორც აღვნიშნეთ, სხვადასხვა საკანონმდებლო სიახლეების შესახებ ინფორმაცია და შესაბამისი დოკუმენტები გადამხდელს შემოსავლების სამსახურის მიერ ეგზავნებათ ელექტრონულად პირად გვერდზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელისათვის ინფორმაციის

მიწოდების სამ სახეს: საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ განმარტება, საჯარო გადაწყვეტილება და წინასწარი გადაწყვეტილება.

გადასახადის გადამხდელს შეიძლება გაეგზავნოს წერილობითი განმარტება საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე, რომელიც წარმოადგენს რეკომენდაციას და არა აქვს სავალდებულო იურიდიული ძალა. აღნიშნული გარემოება შეიცავს რისკს, რომელიც გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელთა მიერ განმარტების გაცემისადმი გულგრილ დამოკიდებულებას. სწორედ ამიტომაც, ხშირ შემთხვევაში, შესაძლოა რეკომენდაცია სულაც არ იყოს კანონმდებლობის დაცვით შედგენილი, რაც, რა თქმა უნდა, აუარესებს გადამხდელის მდგომარეობას მისი ინფორმირების ნაცვლად.

საჯარო გადაწყვეტილება გამოიცემა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების ან საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთა დაბეგვრის არსებული პრაქტიკის ანალიზის საფუძველზე. იგი ძალაში შედის მისი მიღების თარიღიდან და მოქმედებს უვადოდ ან მასში მითითებული ვადით. თუ პირი მოქმედებს საჯარო გადაწყვეტილების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ ამ გადაწყვეტილების საწინააღმდეგო გადაწყვეტილების მიღება და დამატებით გადასახადის/სანქციის დარიცხვა. საჯარო გადაწყვეტილების გამოცემის მიზანია საქართველოს კანონმდებლობის ნორმების ერთგვაროვანი განმარტება და გაგება, არსებული საგან განსხვავებული დაბეგვრის ან/და სამართალდარღვევისათვის სანქციის გამოყენების პრინციპის/მეთოდის ერთიანი პრაქტიკის ჩამოყალიბება. მიღებული საჯარო გადაწყვეტილება ქვეყ-

ნდება „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს“ ოფიციალურ ვებ-გვერდზე. თუმცა, დღეის მდგომარეობით არც ერთი ასეთი გადაწყვეტილება არ იძებნება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს“ ოფიციალურ ვებ-გვერდებზე.

რაც შეეხება წინასწარ გადაწყვეტილებას, იგი გამოიყენა გადამხდელის მომართვის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს ფინანსთა მინისტრთან შეთანხმებით და ეხება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესებს ან/და შესასრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებს.

წინასწარი გადაწყვეტილება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული. ამასთან, წინასწარ გადაწყვეტილებაში უნდა მიეთითოს საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც იქნა იგი მიღებული. ამასთან, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების საწინააღმდეგო გადაწყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა მიეკუთვნება შემოსავლების სამსახურის მიერ გასაწევ ფასიანი მომსახურებების რიცხვს და მისი საფასური გადამხდელის ბრუნვის შესაბამისად შეადგენს 5000 ან 10000 ლარს. ამდენად, აღნიშნული მომსახურებით სარგებლობა მხოლოდ მაღალშემოსავლიანი გადამხდელებისთვისაა ხელმისაწვდომი, დაბალშემოსავლიანი გადამხდელებისთვის კი კანონმდებლობა მხოლოდ უფასო, სარეკომენდაციო ხასიათისა და იურიდიული ძალის არმქონე განმარტებებით შემოიფარგლება. მაშასადამე, სახელმწიფო

გარკვეული შემოსავლის მიღების სანაცვლოდ პრივილეგირებულ მდგომარეობაში აყენებს კონკრეტულ გადამხდელს, გამოსცემს მისთვის იურიდიული ძალის მქონე დოკუმენტს, რომლითაც სარგებლობა მხოლოდ მას შეუძლია. აღნიშნული წესი არღვევს დაბეგვრის სამართლიანობის პრინციპს და საერთო წესების ნაცვლად სუბიექტური მიდგომების დამკვიდრებას უწყობს ხელს, მიუხედავად იმისა, რომ სხვადასხვა პირის მიერ განხორციელებული იდენტური ოპერაციების მიხედვით არ შეიძლება გამოიცეს განსხვავებული წინასწარი გადანყვეტილება.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (მუხლი 461, მე-8 ნაწილი) უშვებს გარემოებას, როცა საჯარო და წინასწარი გადანყვეტილებები შეიძლება ერთმანეთს ეწინააღმდეგებოდეს და ამ შემთხვევაში გადამხდელს უფლება აქვს იმოქმედოს თავისი შეხედულებისამებრ ერთ-ერთი გადანყვეტილების საფუძველზე. აღნიშნული ფაქტი, ასევე, ეჭვქვეშ აყენებს საგადასახადო კანონმდებლობის ობიექტურობას.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურებასაც. აღნიშნული ინსტიტუტის შემოღების მიზანია გადამხდელის კანონით განსაზღვრულ უფლებათა განხორციელებისას და დაწესებულ ვალდებულებათა შესრულებისას საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობის ხელშეწყობა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 50-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, „პირადი საგადასახადო მრჩეველი არის საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი, რომელიც გადასახადის გადამხდელს უწევს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მომსახურებას. პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურება არ ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის

საგადასახადო ვალდებულების თანხობრივი ოდენობის განსაზღვრას“. ამასთან, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #996 ბრძანების მე-16 მუხლი განსაზღვრავს პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურების სახეებს:

ა) გადასახადის გადამხდელისთვის ინფორმაციის მიწოდება საგადასახადო კანონმდებლობაში განხორციელებული ცვლილებებისა და დამატებების თაობაზე;

ბ) გადასახადის გადამხდელისთვის კონსულტაციის გაწევა საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით;

გ) საგადასახადო ანგარიშგების ფორმების (დეკლარაცია, გაანგარიშება, ცნობა) საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენასთან დაკავშირებით კონსულტაციის გაწევა, მათ შორის, მათი შევსების ტექნიკურ საკითხებზე დახმარების გაწევა, გარდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების თანხობრივი ოდენობის განსაზღვრისა;

დ) გადასახადის გადამხდელის მიმართ შედგენილი სამართალდარღვევის ოქმებსა და შემოწმების აქტებთან დაკავშირებით კონსულტაციის გაწევა;

ე) საჯარო ინფორმაციის მოძიებაში დახმარების გაწევა, მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციის გაცნობა;

ვ) გადასახადის გადამხდელის ინფორმირება კუთვნილი საგადასახადო შეღავათის შესახებ და შესაბამისი მტკიცებულებების (დოკუმენტების) საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენის ხელშეწყობა;

ზ) საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად გადავადებუ-

ლი (მათ შორის, რესტრუქტურირებული) საგადასახადო დავალიანების გადასახადის გადამხდელის მიერ დროული შესრულების მონიტორინგი;

თ) გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშგების საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში განხორციელების მონიტორინგი;

ი) გადასახადის გადამხდელის მიერ შესრულებული საგადასახადო ვალდებულების გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახვის გაკონტროლება;

კ) გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერის პროცედურის განხორციელების ხელშეწყობა;

ლ) საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის წერილობითი შეკითხვების განხილვისა და პასუხების გაცემის მონიტორინგი;

მ) საგადასახადო ორგანოდან საგადასახადო ანგარიშგების ფორმების, ასევე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების (მათ შორის, სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების), ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტების და აქციზური მარკების მიღების ხელშეწყობა;

ნ) საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციის ან/და რეორგანიზაციის შემთხვევაში, გასატარებელი პროცედურების განხორციელების ხელშეწყობა;

ო) ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების, მომავალი საგადასახადო ვალდებულებების ანგარიშში ჩათვლის ან სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშში გადატანის პროცედურების განხორციელების ხელშეწყობა;

პ) ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შედარების აქტის გაფორმების პროცედურების წარმართვის ხელშეწყობა.

მიუხედავად იმისა, რომ მომსახურებების ზემოთაღნიშნული ჩამონათვალი გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ხელშეწყობას განაპირობებს, პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურებაც ფასიანია და ერთწლიანი მომსახურების საფასური წლიური ბრუნვის შესაბამისად 500 ლარიდან 3000 ლარამდე მერყეობს¹.

საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე შემუშავებულია კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები - ინსტრუქციები, რომლებიც გამოქვეყნებულია შემოსავლების სამსახურის ოფიციალურ ვებ-გვერდზე და ხელმისაწვდომია ნებისმიერი პირისათვის. თუმცა, ხშირად ინსტრუქციაშიც იგივე ზოგად განმარტებას ამოვიკითხავთ, რასაც საგადასახადო კოდექსში და იგი არ შეიცავს უფრო მეტ ინფორმაციას ამა თუ იმ ნორმაზე, რაც გადამხდელს დაბეგვრის კონკრეტული წესის უკვეთ გაგებაში დაეხმარება.

მაშასადამე, საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის უმნიშვნელოვანესი ელემენტის - გადამხდელთა ინფორმირების საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ნორმები მორგებულია მხოლოდ მსხვილ (მაღალშემოსავლიან) გადამხდელებზე და ნაკლებად შეიცავს საშუალო და მცირე გადამხდელების სტიმულირების ბერკეტებს, რითაც ირღვევა დაბეგვრის როგორც საყოველთაობის, ისე ეფექტიანობის პრინციპები.

1. საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 მარტის №96 დადგენილება „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის მიერ მომსახურების გაწვევისათვის საფასურებისა და მათი განაკვეთების დამტკიცების შესახებ“. 31 მარტი, 2010. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის უმთავრესი ელემენტია გადასახადების გამოანგარიშება, გადახდა და დეკლარირება. აღნიშნული ელემენტის გამოყენების მარეგულირებელი წესები და მეთოდები მკაფიოდ უნდა იყოს განწერილი საგადასახადო კანონმდებლობაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით დღეის მდგომარეობით ქვეყანაში მოქმედებს ხუთი საერთო-სახელმწიფოებრივი და ერთი ადგილობრივი გადასახადი.

საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს მიეკუთვნება საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ), აქციზი და იმპორტის გადასახადი. ადგილობრივ გადასახადს მიეკუთვნება ქონების გადასახადი.

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ეფექტიანობაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ცალკეული გადასახადების მიხედვით დაბეგვრის არსებული წესები. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი.

გადასახადების სისტემაში ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გადასახადი არის ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი, ვინაიდან მისი გადახდის ვალდებულება მოსახლეობის ყველაზე ფართო მასებს აქვთ. შესაბამისად, აღნიშნული გადასახადის განაკვეთების ოპტიმიზაცია მოსახლეობის შემოსავლიანობის გათვალისწინებით მნიშვნელოვანი ამოცანაა ხელისუფლებისათვის.

საშემოსავლო გადასახადი არის გადასახადის ერთ-ერთი სახე, რომლის დაბეგვრის ობიექტი არის გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავალი. იგი ახდენს დაბეგვრის ძირითადი პრინციპების - საყოველთაოობისა და თანაზომადობის მაქსიმალური ხარისხით რეალიზებას. საშემოსავლო გადასახადით ფიზიკურ პირთა დაბეგვრით

პროგრესული განაკვეთების საფუძველზე ხელისუფლება ახდენს სიმდიდრის გადანაწილებას მოსახლეობის სხვადასხვა ფენებს შორის. იგი ასევე არის ბიუჯეტის ფისკალური სტაბილიზატორი, რაც დიდ გავლენას ახდენს პოლიტიკურ და ეკონომიკურ მდგრადობაზე.

საქართველოში საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშების წესები მსგავსია სხვადასხვა განვითარებულ და განვითარებად ქვეყნებში არსებულისა. დასაბეგრი შემოსავალი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამავე პერიოდისათვის საგადასახადო კოდექსით ნებადართულ გამოქვითვების თანხებს შორის. გადასახადის ძირითადი განაკვეთი არის პროპორციული და შეადგენს 20%. თუმცა, 2015 წლის 15 მაისს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილების თანახმად, შემოღებული იქნა საცხოვრებელი ფართობის იურიდიულ ან ფიზიკურ პირზე საცხოვრებელი მიზნით გამქირავებელ ფიზიკურ პირთა მიერ მიღებული შემოსავლის დაბეგვრის 5%-იანი განაკვეთი, რომლის მოქმედებაც ვრცელდება 2015 წლის 1 იანვრიდან წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებზე. ხოლო 2015 წლის 18 დეკემბერს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებით 2016 წლის 1 იანვრიდან საშემოსავლო გადასახადის 5%-იანი განაკვეთი მოქმედებს ასევე ფიზიკურ პირთა მიერ საცხოვრებელი ფართობის ორგანიზაციაზე გაქირავების შედეგად მიღებულ შემოსავლებზეც. აღნიშნულთან დაკავშირებით, გვინდა აღვნიშნოთ, რომ საცხოვრებელი ფართის გამქირავებელი ფაქტიურად „პასიური“ საქმიანობით, ყოველგვარი მიმდინარე დანახარჯების გარეშე ღებულობს შემოსავალს (როგორც წესი, კომუნალურ გადასახადებს და მიმდინარე რემონტის ხარჯებს უზრუნველყოფს ფართის დამქირავებელი). ამდენად, ამ კატეგო-

რის გადამხდელებზე შეღავათიანი დაბალი განაკვეთის გავრცელება უსამართლოდ მიგვაჩნია მაშინ, როდესაც ისეთი შრომატევადი საქმიანობის განმახორციელებელი პირების შემოსავლები, როგორცაა, მაგალითად, პედაგოგები, იბეგრება 20 პროცენტიანი განაკვეთით. გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საცხოვრებელი ფართის გამქირავებელი გადამხდელები თითქმის აღურიცხავია, შესაბამისად, არ ახდენენ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენას და გადასახადის გადახდას. საგადასახადო ორგანოების წარმომადგენელთა მხრიდანაც არ ხორციელდება ადმინისტრირების ბერკეტების გამოყენება ამ ტიპის გადამხდელთა გამოსავლენად და მათი დაბეგვრის უზრუნველსაყოფად. შესაბამისად, რა შედეგს მოიტანს ე.წ. „დამალულ“ და აღურიცხავ შემოსავლებზე გადასახადის ლიბერალური განაკვეთის გამოყენება მისი დაბეგვრის უზრუნველყოფის გარეშე, მომავალი გვიჩვენებს. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ შემუშავებულ „საგადასახადო ვალდებულებათა ნებაყოფლობითი შესრულების სტრატეგიაში“ (2015-2016) ერთ-ერთ მთავარ პრიორიტეტს სწორედ უძრავი ქონების მეიჭარე ფიზიკური პირები წარმოადგენენ.

საქართველოში არსებობს საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმები:

1. მიკრო ბიზნესის სტატუსი - ამ ტიპის გადამხდელები თავისუფლდებიან საშემოსავლო გადასახადისაგან. სტატუსი ენიჭება ფიზიკურ პირს, რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას, მისი ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 30 000 ლარს, ასევე პირს, რომელიც ეწევა შემდეგ საქმიანობებს, მიუხედავად 30 000 ლარიანი ზღვარისა: ტანსაცმლის, ხალიჩების, ხის ნაწარმის, საყოფაცხოვრებო ნივთების,

ჭურჭლის, ინვენტარის, მუსიკალური ინსტრუმენტების, ცოცხების, ჭაგრისების წარმოება, საყოფაცხოვრებო საგნების და ინვენტარის, ფეხსაცმლის და ტყავის ნაწარმის, საათების და საიუველირო ნაკეთობების რემონტი, სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მოყვანა ტრაქტორებით და კომბაინებით;

2. მცირე ბიზნესის სტატუსი - განაკვეთი ერთობლივი შემოსავლის 3% ან 5%. ენიჭება მენარმე ფიზიკურ პირს, რომლის მიერ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 100 000 ლარს და ამასთან, არ ეწევა შემდეგ საქმიანობებს: აქციზური საქონლის წარმოება, ლიცენზირებასა და ნებართვას დაქვემდებარებული საქმიანობები, სავალუტო ოპერაციების განხორციელება, სამედიცინო, არქიტექტურული, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის, საგადასახადო კონსულტანტთა) საქმიანობა, სათამაშო ბიზნესი;

3. ფიქსირებული გადასახადის სტატუსი - ენიჭება პირს, რომელიც არ არის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი და ეწევა ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრ ერთ ან ერთზე მეტ საქმიანობას. გადასახადი განისაზღვრება ერთ დაბეგვრის ობიექტზე ფიქსირებულად.

საქმიანობების მიხედვით ფიქსირებული გადასახადის
განაკვეთები შემდეგნაირია:

საქმიანობის სახე	გადასახადი თვეში
<p>თონეში წარმოებული/საწარმოებელი (ნახევარფაბრიკატი) საქონლის მიწოდება ან/და თონეთი გაწეული მომსახურება</p>	<p>50 ლარი (ერთ თონეზე)</p>
<p>თმის შეკრის, შესწორების, დაწყობის (მათ შორის, თმის დაგრძელების), შეღებვის, დაბვევის, გასწორების, გაპარსვის, წვერის შესწორების, მაკიაჟის (მათ შორის, წამწამების დაგრძელების), მასაჟის (სამედიცინო მასაჟის გარდა), წარბების კორექციის, ეპილაციის (ლაზერული ეპილაციის გარდა), დეპილაციის, კოსმეტოლოგიის მომსახურება</p>	<p>ერთ სამუშაო ადგილზე (სკამი/მაგიდა/სავარბული) – 50 ლარი</p>
<p>მანიკურის და პედიკურის (მათ შორის, ფრჩხილების დაგრძელების) მომსახურება</p>	<p>ერთ სამუშაო ადგილზე (სკამი/მაგიდა) – 30 ლარი</p>
<p>სოლარიუმის მომსახურება</p>	<p>ერთ სამუშაო ადგილზე (სოლარიუმის კაბინა) – 70 ლარი</p>
<p>ავტომობილების ტექნიკური მომსახურება და რემონტი, მათ შორის, სალტეების, საბურავების აღდგენა და რეგენერაცია, აღნიშნული</p>	<p>1 ავტომობილის მომსახურებისათვის განკუთვნილი სამუშაო ადგილი –100 ლარი; იმ შემთხვევაში, თუ ერთმნიშვნელოვნად ვერ დგინდება, რამდენი</p>

<p>მომსახურებისათვის განკუთვნილ ფართობზე გაწეული სხვა მომსახურება (ხალიჩების რეცხვა)</p>	<p>ავტომობილის მომსახურებისათვისაა განკუთვნილი საბუშაო ადგილი – ყოველ 40 კვ.მ-ის ფარგლებში ფართობზე – 100 ლარი</p>
--	--

დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმების შემოღებით გადამხდელთა გარკვეულ კატეგორიას გაუადვილდა საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობა, რადგან მათ აღარ მოეთხოვებათ საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯების დოკუმენტირება (გარდა მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირის მიერ 3% განაკვეთით დაბეგვრის უფლების მოპოვების შემთხვევისა), თუმცა, არასამართლიანი მიდგომაა, როცა საგადასახადო კოდექსით ნებადართულ გამოსაქვით ხარჯებს არ განეკუთვნება მიკრო ბიზნესისა და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირებისაგან შეძენილ საქონელზე/ მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი. აღნიშნული გარემოება ითვალისწინებს იმას, რომ ამ პირთა მომსახურება საბოლოო მომხმარებლებზე გათვლილი და არა ეკონომიკური საქმიანობით დაკავებულ პირებზე, თუმცა, მცირე მენარმეებისთვის ასეთი ხარჯების გამოქვითვის უფლების წართმევა მათი საქმიანობისთვის ერთ-ერთ შემაფერხებელ ფაქტორად შეიძლება იქნას აღქმული.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის 29 დეკემბერს შესული ცვლილებით 2013 წლის 1 იანვრიდან შემოღებული იქნა დაუბეგრავი მინიმუმის ინსტიტუტი. იგი შეადგენდა კალენდარულ წელიწადში 1800 ლარს, რომელიც ვრცელდებოდა მხოლოდ ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებზე, რომლის რაოდენობა წელიწადში არ აღემატებოდა 6000 ლარს. ამასთან, პირები, რომლებზეც ვრცელდებოდა აღნიშნული შედავათი, კალენდარული

წლის განმავლობაში იბეგრებოდნენ ჩვეულებრივი წესის შესაბამისად, ხოლო 1800 ლარამდე არსებული დაუბეგრავი მინიმუმი მათ უბრუნდებოდათ კალენდარული წლის დასრულების შემდეგ შესაბამისი დეკლარაციის წარდგენის საფუძველზე. ამგვარი სახით დაუბეგრავი მინიმუმის შემოღება არათანაბარ პირობებში აყენებდა თვითდასაქმებულს დაქირავებულ პირებთან შედარებით. მით უმეტეს, რომ მათ საქმიანობასთან დაკავშირებული რისკებიც მეტია. თუმცა, მიუხედავად ამისა, 2013 წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლების მიხედვით დაუბეგრავი მინიმუმის დაბრუნებით დაახლოებით 470 ათასმა მოქალაქემ ისარგებლა და ბიუჯეტიდან დაბრუნებულმა თანხამ 131 მილიონ ლარზე მეტი შეადგინა. 2014 წელს მიღებული ხელფასის მიხედვით დაუბეგრავი მინიმუმის დაბრუნების მიზნით რეგისტრირებულ დეკლარაციათა რაოდენობა 2015 წლის 26 მაისის მდგომარეობით შეადგენდა 434 702-ს, ხოლო ამავე დროისათვის დაბრუნებული იქნა წარდგენილ დეკლარაციათა თითქმის 63%-ს შესაბამისი თანხა - 79 253 238 ლარი.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ შემოსავლების სამსახურმა დაუბეგრავი მინიმუმით მოსარგებლებს შესაბამისი დეკლარაციის წარდგენის საკმაოდ მარტივი და მოსახერხებელი გზა შესთავაზა ელექტრონული სახით. გადამხდელებს მისი შევსება შეუძლიათ როგორც შემოსავლების სამსახურის ვებ-გვერდის მეშვეობით, ისე საბანკო დაწესებულებებსა და შემოსავლების სამსახურის სერვის-ცენტრებში პირადი მონაცემების წარდგენის საფუძველზე. ამასთან, მოქალაქე დეკლარაციის რეგისტრაციის პროცესშივე ღებულობს ინფორმაციას იმის შესახებ, ეკუთვნის თუ არა მას დაუბეგრავი მინიმუმის დაბრუნების უფლებით სარგებლობა. აქვე შეიძლება ითქვას, რომ დაბალშემოსავლიანი გადამხდელებისათვის აღნიშ-

ნული თანხის დაბრუნებამ (რომელიც 360 ლარს არ აღემატება) ე.წ. „მეცამეტე ხელფასის“ ფუნქცია შეიძინა და შესაბამისი მოლოდინიც საკმაოდ დიდი იყო.

დაუბეგრავი მინიმუმის დაბრუნების უფლებით სარგებლობა მოქალაქეებს მხოლოდ 2013 და 2014 წლის განმავლობაში მიღებული ხელფასის მიხედვით შეუძლიათ, რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2014 წლის 30 დეკემბერს შესული ცვლილებით, 2015 წლის 1 იანვრიდან კანონმდებლობიდან ამოღებული იქნა აღნიშნული ინსტიტუტის მარეგულირებელი ნორმა. რამდენად ეფექტიანად იქნება გამოყენებული 2015 წლის 1 იანვრიდან დაუბეგრავი მინიმუმის გაუქმებით სახელმწიფოს მიერ დაზოგილი თანხა, ამას მომავალი გვიჩვენებს. თუმცა, იმ პირობებში, როცა დაუბეგრავი მინიმუმის ფარგლებში დაბრუნებული თანხა სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯების 2%-ს არ აღემატებოდა, გადარიბებული მოსახლეობის მიერ ამ გზით მცირე შემოსავლის მიღების იმედისა და მოლოდინის მოსკობა, შესაბამისი ალტერნატივის შეთავაზების გარეშე, ვფიქრობთ, ხელისუფლებისათვის საკმაოდ წამგებიანი პოზიციაა.

ადმინისტრირების სისტემის სუსტ მხარეზე მიუთითებს საშემოსავლო გადასახადის პროპორციული განაკვეთის არსებობა, რაც ამავდროულად შემოსავლების გადანაწილების და დაბეგვრის სამართლიანობის პრინციპების რეალიზებას უშლის ხელს. ამ შემთხვევაში საგადასახადო ტვირთი გადმოდის მაღალშემოსავლიანი პირებისაგან დაბალშემოსავლიანებზე, რომელთაც გადახდის უფრო ნაკლები საშუალება აქვთ.

პროგრესული დაბეგვრის მომხრეების აზრით უფრო სამართლიანია პრინციპი - მდიდარმა გადაიხადოს უფრო მეტი (რადგან მას მეტი საშუალება აქვს) დაბალშემოსავლიანთან შედარებით.

ეკონომიკური ზრდის სტიმულირებისთვის კი საჭიროა შემცირდეს საშუალო და დაბალი დონის შემოსავლებზე გადასახადის განაკვეთი, ვინაიდან ისინი მოსახლეობის უმეტეს ნაწილს წარმოადგენენ, რაც საშუალებას მისცემს მათ მეტი შემოსავალი დახარჯონ პროდუქციისა და მომსახურების შესყიდვაზე.

პროგრესული დაბეგვრის მომხრე იყო კეინსი, რომელმაც აღმოაჩინა გადასახადების ე.წ. „ფსიქოლოგიური კანონი“, რომლის თანახმადაც შემოსავლების ზრდის პროპორციულად არ იზრდება მისი მოხმარება, რადგან ადამიანები ქმნიან დანაზოგებს. მათ შესამცირებლად კი საჭიროა პროგრესული დაბეგვრის შემოღება, რათა გაიზარდოს ბიუჯეტის შემოსავლები, დაბანდდეს ინვესტიციები, შემცირდეს უმუშევრობა და სტიმული მიეცეს ეკონომიკურ აღმავლობას.

დაქირავებულ პირთა საშემოსავლო გადასახადი შედარებით ადვილად ადმინისტრირებადია და ამასთანავე, მნიშვნელოვან დანახარჯებს არ მოითხოვს, რადგან მისი გადახდა ხდება შემოსავლების მიღების მომენტში დამქირავებლის მიერ გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავებით, რასაც მას საგადასახადო კანონმდებლობა ავალდებულებს. ამასთან, ამ გზით შემოსული გადასახადების თანხა ბიუჯეტის შემოსავლების გარანტირებულ ნაწილს ქმნის. შედარებით რთულადაა საქმე ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადთან და იურიდიულ პირთა მოგების გადასახადთან მიმართებაში. ამ შემთხვევაში საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა და გადასახადის გადახდა ხდება ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შედეგის - მოგების მიღების შემთხვევაში, შესაბამისად, დაბალი საგადასახადო კულტურის მქონე გადამხდელი ცდილობს, რაც შეიძლება ნაკლები მოგება დააფიქსიროს საგადასახადო ანგარიშგებაში და შესაბა-

მისად, ნაკლები გადაიხადოს. ამასთან, ხშირ შემთხვევაში გადამხდელები (განსაკუთრებით მენარმე ფიზიკური პირები) საერთოდ არ აწარმოებენ საბუღალტრო დოკუმენტაციას, არ გააჩნიათ განუული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტები და საგადასახადო დეკლარაციებში ინფორმაციას ასახავენ ზეპირად, ყოველგვარი დასაბუთების გარეშე, რაშიც მათ არაპროფესიონალი ბუღალტრები უწევენ დახმარებას.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ ქვეყანაში მოქმედებს მოგების გადასახადის მხოლოდ ორი განაკვეთი - 15%, რომლითაც იბეგრება ნებისმიერი საქმიანობიდან მიღებული მოგება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი შეღავათების გათვალისწინებით და 10%, რომელიც ვრცელდება „ნაფთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებების“ განხორციელების შედეგად ნავთობისა და გაზის ოპერაციებით მიღებულ მოგებაზე, თუ ეს ხელშეკრულებები დადებულია 1998 წლის 1 იანვრამდე. ამ შემთხვევაში შეღავათიანი განაკვეთი მორგებულია დაბეგვრის კონკრეტულ ობიექტზე და არ ხდება ამ ელემენტის გამოყენება ქვეყნის ეკონომიკური განვითარებისთვის მნიშვნელოვანი დარგების სტიმულირებისათვის. მოგების გადასახადში მოქმედი შეღავათები (გადასახადისაგან განთავისუფლება) საკმაოდ მწირია და ძირითადად ვრცელდება ისეთ გადამხდელებზე, რომლებიც, უმეტეს შემთხვევაში, მოგებას არც ღებულობენ, მაგალითად, საბიუჯეტო, საერთაშორისო ან/და საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა, ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, სანეგრო შენატანები და შემოწირულობები. ამასთან, თითქმის ყოველწლიურად ხდება სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ

საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პირველადი მიწოდებით მიღებული მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლების მარეგულირებელი ნორმის ვადის გაგრძელება ერთი ან ორი წლით, რაც იმის მანიშნებელია, რომ აღნიშნულმა შეღავათმა წლების განმავლობაში ვერ მოახდინა დარგის წახალისება, რაც, რა თქმა უნდა, სხვა ობიექტური მიზეზებითაც არის გამოწვეული. საჭიროა აღნიშნული დარგის განვითარებისადმი კომპლექსური მიდგომა და საგადასახადო მეთოდებთან ერთად სხვა ეკონომიკური ბერკეტების ეფექტიანად გამოყენება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, თითქმის ყველანაირი საგადასახადო ვალდებულებებისაგან (მოგების გადასახადის, საშემოსავლო გადასახადის, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა, საგადასახადო აგენტის ფუნქციების შესრულება) არის განთავისუფლებული აზარტული კლუბის, სათამაშო აპარატების სალონის, აგრეთვე, ტოტალიზატორის მომწყობი პირების საქმიანობა და ამ კატეგორიის გადამხდელების დაბეგვრა ხდება საქმიანობის განმახორციელებელი შესაბამისი ნებართვის გაცემის მომენტში და სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის სახით, რომელთა განაკვეთები, რა თქმა უნდა, საქმიანობის შედეგებზე არ არის დამოკიდებული. აღნიშნულიდან გამომდინარეობს სახელმწიფოს არაობიექტური მიდგომა - ბიუჯეტი დებულობს გარანტირებულ შემოსავლებს სათამაშო ბიზნესის საქმიანობის დაწყებამდე და არ აინტერესებს მისი საბოლოო შედეგი. შესაბამისად, სათამაშო ბიზნესის განმახორციელებელი პირი ყოველთვის ცდილობს მიიღოს იმაზე მეტი შემოსავალი (თანაც აღურიცხავი და უკონტროლო), ვიდრე გადაიხადა ნებართვებში და მოსაკრებლებში წინასწარ და ამ

მიზნის მისაღწევად იყენებს მის ხელთ არსებულ ყველა საშუალებას (მათ შორის სათამაშო აპარატების მისთვის მომგებიან ტექნიკურ სპეციფიკაციაზე მოწყობას), რაც საბოლოოდ აღატაკებს მოსახლეობის მნიშვნელოვან ნაწილს, რომლებიც ე.წ. „თამაშის სენით“ არიან დაავადებულნი და მათი ოჯახები მნიშვნელოვანი საფრთხეების წინაშე დგება.

მნიშვნელოვანია განვიხილოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი პუნქტის „შ“ ქვეპუნქტი - საშემოსავლო გადასახადისაგან თავისუფლდება „არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი, თუ დაქირავებით მუშაობა ხორციელდება საქართველოს ტერიტორიაზე საგადასახადო წლის განმავლობაში არა უმეტეს 30 კალენდარული დღისა და შემოსავლის (ხელფასის) გადამხდელი არის არარეზიდენტი დამქირავებელი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ასეთი ხარჯი მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გადახდილი თუ არა“. აღნიშნული შეღავათით საქართველოს მოქალაქეები არათანაბარ მდგომარეობაში არიან ჩაყენებულნი არარეზიდენტ დასაქმებულებთან მიმართებაში, მით უმეტეს, ეს უკანასკნელნი გაცილებით მაღალ ანაზღაურებას ღებულობენ. ამრიგად, სახელმწიფო სტიმულს აძლევს ქვეყანაში არარეზიდენტების დასაქმებას მაშინ, როცა საკუთარი მოქალაქეები გაღატაკებულნი და დაუსაქმებელნი ჰყავს. ამასთან, გადასახადებისაგან განთავისუფლდა ისედაც აღურიცხავი შემოსავლები, რაც ასევე ადმინისტრირების სისტემის ნაკლოვანებაზე მიუთითებს.

საქართველოს საგადასახადო სისტემაში ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გადასახადია დამატებული ღირებულების გადასახადი,

რამდენადაც საგადასახადო შემოსავლების უდიდესი წილი სწორედ მასზე მოდის (დაახლოებით 47%). როგორც ცნობილია, აღნიშნული გადასახადი მიეკუთვნება არაპირდაპირ გადასახადს და მისი ამოღება პირდაპირ გადასახადებთან შედარებით მარტივია. ამასთან, ბიუჯეტში არაპირდაპირი გადასახადების მაღალი ხვედრითი წილი განვითარებადი ქვეყნებისთვისაა დამახასიათებელი, რამდენადაც, ამ შემთხვევაში იბეგრება არა ეკონომიკური საქმიანობის შედეგი, არამედ პროცესი და მოხმარება. დამატებული ღირებულების გადასახადს აქვს მწარმოებლიდან მომხმარებელზე საგადასახადო სიმძიმის გადაკისრების ფუნქცია, შესაბამისად, მისი საბოლოო გადამხდელი მოსახლეობაა. ამდენად, განაკვეთების სწორად შერჩევას უდიდესი მნიშვნელობა აქვს, რადგან იგი პირდაპირ მოქმედებს ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ მდგომარეობაზე. ზოგადად, საგადასახადო სიმძიმე ბაზარზე აწვება როგორც მწარმოებელს, ისე მომხმარებელს. მაგრამ მისი გადანაწილების პროპორცია დამოკიდებულია მოთხოვნისა და მიწოდების ელასტიურობაზე, კერძოდ, ელასტიური მიწოდებისა და შედარებით არაელასტიური მოთხოვნის პირობებში სიმძიმის დიდი ნაწილი აწვება მომხმარებელს და პირიქით, შედარებით არაელასტიური მიწოდებისა და ძალიან ელასტიური მოთხოვნის პირობებში სიმძიმის დიდი ნაწილი აწვება მწარმოებელს და მცირე - მომხმარებელს. მაშასადამე, პირველადი მოხმარების პროდუქციაზე საგადასახადო ტვირთის მატარებელი მომხმარებელია, ხოლო ფუფუნების საგნებზე კი - მწარმოებელი. ამდენად, განაკვეთების და შეღავათების რეგულირებით შესაძლებელია წარმოებისა და მომსახურების სხვადასხვა სფეროების სტიმულირება ან შეფერხება.

საქართველოში მოქმედებს დამატებული ღირებულების გადა-

სახადის 18 პროცენტის განაკვეთი. ასევე, მოქმედებს განსხვავებული განაკვეთი საქონლის დროებითი შემოტანისას და იგი შეადგენს „დროებითი შემოტანის თანხის 0,54 პროცენტს ამ საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე ყოფნის ყოველ სრულ და არასრულ კალენდარულ თვეზე, მაგრამ არა უმეტეს საქონლის დროებითი შემოტანისას დროებითი შემოტანის თანხის 18 პროცენტისა“¹.

რაც შეეხება ამ გადასახადში მოქმედ შეღავათებს, საქონელთან მიმართებაში იგი ძირითადად ეხება ფარმაცევტული პროდუქციის, სამედიცინო საქმიანობაში გამოყენებული გარკვეული პროდუქციის, ჩვილ ბავშვთა კვებისა და ჰიგიენის პროდუქტების, მსუბუქი ავტომობილების, ავტომანქანების გარკვეული ნაწილების მიწოდებასა და იმპორტს. მიუხედავად იმისა, რომ მოცემულ შემთხვევაში გადასახადისაგან განთავისუფლება მომხმარებელს შედარებით უიაფებს აღნიშნული პროდუქციის შეძენას, წარმოების განვითარების მხრივ მას ეფექტი არ გააჩნია, რადგან ქვეყანაში აღნიშნული დარგები განუვითარებელია. გამონაკლისია ფარმაცევტული პროდუქციის წარმოება, თუმცა, იგი იმპორტირებულ საქონელს კონკურენციას ვერ უწევს ძალიან დაბალი ხარისხის გამო.

დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან განთავისუფლებული მომსახურებების სახეებს მიეკუთვნება: სამედიცინო მომსახურება, საგანმანათლებლო საქმიანობა, ფინანსური ოპერაციების განხორციელება და ფინანსური მომსახურება, დაკრძალვასთან დაკავშირებული სარიტუალო (მათ შორის, ავტოტრანსპორტით) მომსახურების გაწევა, წიგნების, ჟურნალ-გაზეთების, ნოტების) რეალიზაციის მომსახურების, ბეჭდვის მომსახურების ან/და ჟურნალ-

1. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2010 წ)“. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

გაზეთების მიერ სარეკლამო მომსახურების განწევა, 18 წლამდე ასაკის ფიზიკური პირის სახელოვნებო და სასპორტო სწავლების მომსახურების განწევა, რეგულირებადი ფასებითა და ტარიფებით საქალაქო და შიგარაიონულ მარშრუტებზე სამგზავრო ტრანსპორტით (გარდა ტაქსისა) მომსახურების განწევა, მგზავრის ან/და სატრანსპორტო საშუალების გაგზავნასთან/მიღებასთან დაკავშირებული მომსახურება, აგრეთვე აეროპორტების, ნავსადგურების, სარკინიგზო და საავტომობილო ვაგზლების მიერ განწეული მომსახურება, მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანის სამგზავრო ბილეთების რეალიზაციის მომსახურება, თბოელექტროსადგურებისათვის ბუნებრივი აირის მიწოდება და ა.შ. ამ შემთხვევაშიც, ჩვენი აზრით, შეღავათების დაწესების მიზანი საბოლოო მომხმარებლისთვის აღნიშნული მომსახურებების შედარებით დაბალი ფასებით მიწოდების უზრუნველყოფაა.

გვინდა ყურადღება შევაჩეროთ დამატებული ღირებულების გადასახადში მოქმედ ერთ-ერთ შეღავათზე - სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ განწევა განთავისუფლებულია დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან ჩათვლის უფლებით. აღნიშნული ოპერაცია, ასევე, არ ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ასახვას.

როგორც ცნობილია, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი ნებისმიერი პირის საბოლოო მიზანი მაქსიმალური მოგების მიღებაა, შესაბამისად, იშვიათი გამონაკლისების გარდა, იგი უსასყიდლოდ არავის არაფერს გადასცემს საკუთარი ნებით. ასეთი სურვილის არსებობის შემთხვევაშიც, მის მსგავს ქმედებას მასიური ხასიათი, მით უმეტეს, ქართულ რეალობაში არავითარ

შემთხვევაში არ ექნება. მაშასადამე, კანონმდებლობაში აღნიშნული წესის შემოტანით, ჩვენი აზრით, დაკანონდა ის „სახელმწიფოებრივი ტერორი“, რასაც ხშირ შემთხვევაში აქვს ადგილი ბიზნესის წარმომადგენლების მიმართ. ამასთან, ადგილი აქვს მეორე უკიდურესობას - როგორც ცნობილია, გადასახადით იბეგრება დასაბეგრი შემოსავლის (მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების შემთხვევაში) და დამატებული ღირებულების (დამატებული ღირებულების გადასახადის შემთხვევაში) ნაწილი, შესაბამისად, თუ სახელმწიფოს გადაეცემა კონკრეტული დაბეგვრის ობიექტი მთლიანად, გამოდის, რომ გადამხდელმა ბიუჯეტის სასარგებლოდ გაიღო გადასახადების თანხაზე გაცილებით მეტი...

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის ფ) ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 0207 11 სუბპოზიციის მიითითებული საქონლისა (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაციებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე). როგორც ცნობილია, მეფრინველეობა და კვერცხის წარმოება ჩვენს ქვეყანაში წარმოების მეტ-ნაკლებად განვითარებულ დარგს მიეკუთვნება, ამასთან, აღნიშნული საქმიანობის განხორციელება საკმაოდ დიდ რისკებთანაა დაკავშირებული. ამ დროს კი ქართული პროდუქცია მაღალი ფასით (და უკეთესი ხარისხით) კონკურენციას ვერ უწევს იმპორტირებულს, რაშიც მნიშვნელოვან ფაქტორს დაბეგვრის არსებული წესი მიეკუთვნება. შესაბამისად, და-

ბალი შემოსავლების მქონე მოსახლეობა ირჩევს შედარებით იაფ-ფასიან და უხარისხო პროდუქციას, რაც დარგის განვითარების ხელისშემშლელი პირობაა.

ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების ფორმირებაში დაახლოებით 11 პროცენტი უჭირავს აქციზის გადასახადს. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით აქციზით იბეგრება აქციზური საქონლის იმპორტი, წარმოება, ექსპორტი, ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდება, მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების განწევა, მობილურ ან ფიქსირებულ ქსელში არარეზიდენტი ან რეზიდენტი პირისაგან მიღებული საერთაშორისო ზარის დასრულების მომსახურება.

აქციზურ საქონელს მიეკუთვნება ალკოჰოლური სასმელები, ნავთობპროდუქტები, თამბაქოს ნაწარმი, მსუბუქი ავტომობილები. დამატებული ღირებულების გადასახადის მსგავსად, აქციზიც მიეკუთვნება არაპირდაპირ გადასახადს ანუ მისი საბოლოო გადახდელი მომხმარებელია, თუმცა, მისგან განასხვავებს მწიშვნელოვანი პრინციპი - აქციზით იბეგრება აქციზური საქონლის მხოლოდ წარმოება ან/და იმპორტი ანუ საქონელბრუნვის/საქონელწარმოების მხოლოდ პირველი ეტაპი, ხოლო ყოველ შემდგომ ეტაპზე ხდება გადასახადის მხოლოდ გადაკისრება.

რაც შეეხება აქციზის განაკვეთებს, საქართველოში ძირითადად გამოყენებულია ფიქსირებული თანხები (ალკოჰოლიანი სასმელისათვის – ალკოჰოლიანი სასმელის მოცულობაზე, თამბაქოს ნაწარმისათვის – თამბაქოს ნაწარმის რაოდენობაზე ან წონაზე, ნავთობპროდუქტისათვის – ნავთობპროდუქტის წონაზე, მსუბუქი ავტომობილისათვის – მსუბუქი ავტომობილის წლოვანებასა და

ძრავის მოცულობაზე, ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატისათვის ან/და ბუნებრივი აირისათვის – აირის მოცულობაზე), ელექტ-რო-ნული საკომუნიკაციო მომსახურების შემთხვევაში გამოყენებულია პროცენტული განაკვეთი დასაბეგრი ოპერაციის თანხასთან მიმართებაში, გამონაკლისი კი, ამ შემთხვევაში, არის საერთაშორისო ბარის საქართველოში მობილურ და ფიქსირებულ ქსელში დასრულების მომსახურება, როცა ფიქსირებული განაკვეთი დაწესებულია ერთ ნუთზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2014 წლის 23 დეკემბერს შესული ცვლილებით, 2015 წლის 1 ივლისიდან ძალაში შედის თამბაქოს ნაწარმის აქციზით დაბეგვრის კომბინირებული განაკვეთი, კერძოდ, ფილტრიანი სიგარეტებისათვის, თამბაქოს შემცველობით, 20 ლერზე და უფილტრო სიგარეტებისათვის, თამბაქოს შემცველობით, 20 ლერზე აქციზის განაკვეთია ამ საქონელზე არსებული ფიქსირებული განაკვეთებისა და მათი საცალო სარეალიზაციო ფასის 5 პროცენტის ჯამი. აქციზის თანხის გამოანგარიშების მიზნისათვის საქონლის საცალო სარეალიზაციო ფასი დგინდება ამ საქონლის მწარმოებლის/იმპორტიორის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საცალო სარეალიზაციო ფასებისა და საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა ინფორმაციის საფუძველზე არაუგვიანეს ყოველი წლის 1 დეკემბრისა და გამოიყენება მომდევნო წლის 1 იანვრიდან ერთი წლის განმავლობაში. ამასთან, აღნიშნული საკანონმდებლო ცვლილება ითვალისწინებს 2015 წლის 1 ივლისიდან 2016 წლის 1 იანვრამდე პერიოდისთვის აქციზის თანხის გამოანგარიშების მიზნისათვის საცალო სარეალიზაციო ფასის დადგენას არაუგვიანეს 2015 წლის 1 მაისისა, რაც განისაზღვრა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2015 წლის 30 აპრილის #127 ბრძანებით.

თამბაქოს ნაწარმზე კომბინირებული განაკვეთის შემოღების მიზანი, საბოლოო ჯამში, ფისკალური ეფექტის მიღებაა, რადგან აღნიშნულ საქონელზე არაელასტიური მოთხოვნაა. მწარმოებელთა და იმპორტიორთა მიერ გაზრდილი საგადასახადო ტვირთი ასახვას, რა თქმა უნდა, პროდუქციის ფასებზე ჰპოვებს და შესაბამისად, საბოლოო მომხმარებელს ხარჯი გაეზრდება. თუმცა, თამბაქოს მომხმარებელთა შემცირება და მათი ჯანმრთელობის მდგომარეობის გაუმჯობესება ამ გზით ნაკლებად სავარაუდოა. აღნიშნული საკანონმდებლო ცვლილების პროექტის საქართველოს პარლამენტში ინიცირებისას წარდგენილ განმარტებით ბარათში აღნიშნულია, რომ 2015 წლის 1 ივლისიდან აქციზის გადასახადის „შერეული სისტემის“ დანერგვის მიზანია, „უზრუნველყოს ბაზარზე სამართლიანი კონკურენციის პრინციპების დანერგვა, თამბაქოს კონტროლის ღონისძიებების გამკაცრება, საგადასახადო შემოსავლების ზრდა და ევროკავშირის კანონმდებლობასთან დაახლოება“. ამასთან, სავარაუდევია საგადასახადო შემოსავლების 110 მილიონი ლარით გაზრდა 2015 წელს წინა წელთან შედარებით.

მაშასადამე, ჩვენს ქვეყანაში აქციზის გადასახადის ფუნქციონირების მექანიზმი ძირითადად მიმართულია ფისკალური ეფექტის მიღებაზე (აღნიშნულს ადასტურებს ის გარემოებაც, რომ თითქმის ყოველწლიურად იზრდება აქციზის განაკვეთები), თუმცა, მნიშვნელოვანია მასტიმულირებელი ბერკეტის გამოყენებაც, ვინაიდან ენერგომეტარებლებზე განაკვეთების ოპტიმიზაციასა და სტაბილურობაზე მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული წარმოებისა და მომსახურების სხვადასხვა სფეროების განვითარება.

ქვეყანაში ადგილობრივი პროდუქციის წარმოების ხელშეწყობაში ერთ-ერთ მნიშვნელოვან როლს თამაშობს საბაჟო პოლიტიკა.

მისი მიზანი ეროვნული პროდუქციის კონკურენტუნარიანობის ამაღლებაა. აღნიშნულ სისტემაში მნიშვნელოვან ელემენტს მიეკუთვნება იმპორტის გადასახადი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 195-ე მუხლის თანახმად, იმპორტის გადამხდელია პირი, რომელიც საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადაადგილებს საქონელს, გარდა ექსპორტისა. ქვეყანაში მოქმედებს აღნიშნული გადასახადის შემდეგი განაკვეთები:

- საქონლის საბაჟო ღირებულების 12 პროცენტი, რომლითაც ძირითადად იბეგრება სასოფლო-სამეურნეო პროდუქცია, ცოცხალი შინაური ფრინველი, მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვის, ცხვრის, თხის, ცხენის, ვირის ხორცი და საკვები სუბპროდუქტები, თაფლი, ბოსტნეული, ხილი, თამბაქოს ნაწარმი, სამშენებლო და სარემონტო მასალები, საწმენდი და საპრიალებელი პროდუქცია, სანტექნიკური საშუალებები, საოჯახო ჭურჭელი და სხვა ნივთები, კარები, ფანჯრები, დარაბები, ხე-ტყის მასალა, მოსაპირკეთებელი საშუალებები, ტანსაცმელი, ფეხსაცმელი, საიუველირო ნაწარმი, ბიჟუტერია, სამეურნეო დანიშნულების პროდუქცია, თაბაშირის ნაწარმი, ქაღალდი, მუყაო და ა.შ.

- საქონლის საბაჟო ღირებულების 5 პროცენტი, რომელიც მოქმედებს შემდეგ პროდუქციაზე: ღორის ხორცი, ყველი, ხაჭო, თმის საშუალებები, პირადი ჰიგიენის საგნები, საწმენდი და საპრიალებელი პროდუქციის გარკვეული კატეგორია, რეზერვუარები, ცისტერნები, ავზები და ანალოგიური ტევადობები მოცულობით 300 ლიტრზე მეტი, საკანცელარიო ან სასკოლო ნივთები, სამაგრი ნაკეთობები და ფურნიტურა ავეჯისათვის, სატრანსპორტო საშუალებებისათვის ან ანალოგიური ნაწარმი, ქანდაკებები და სხვა დეკორაციული ნაწარმი, კოაქსიალური კაბელები და სხვა კოაქსიალური

ელექტრული გამტარები და სხვა;

- განსხვავებული ფიქსირებული განაკვეთები ალკოჰოლურ პროდუქციაზე, რომელიც გამოიხატება euro/lit სიდიდით („euro/-%vol/HL ნიშნავს, რომ ერთ ჰექტოლიტრზე (100 ლიტრზე) გადასახდელი იმპორტის გადასახადის თანხა შეადგენს იმპორტის გადასახადის განაკვეთის ნამრავლს მოცემულ საქონელში ალკოჰოლის პროცენტული შემცველობის მაჩვენებელზე“).

- საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე დროებით შემოტანილი საქონელი საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღიდან საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე ყოფნის ყოველ სრულ და არასრულ კალენდარულ თვეზე იბეგრება იმპორტის გადასახადის იმ თანხის 3 პროცენტით, რომელიც გადაიხდებოდა დროებითი შემოტანის საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს ამ საქონლის იმპორტში მოქცევისას;

- მსუბუქი ავტომობილის იმპორტში მოქცევისას იმპორტის გადასახადის განაკვეთია 0,05 ლარი ავტომობილის ძრავის მოცულობის ყოველ კუბურ სანტიმეტრზე დამატებული იმპორტის გადასახადის თანხის 5 პროცენტი ავტომობილის ექსპლუატაციაში ყოფნის ყოველი წლისათვის.

რაც შეეხება საგადასახადო შეღავათებს, ისინი ძირითადად ვრცელდება სტიქიური უბედურებისა და კატასტროფის ლიკვიდაციის, აგრეთვე ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით, საქონლის, გრანტის შესახებ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული, გრანტებით ან უცხო ქვეყნის სახელმწიფო ორგანოს ან/და საერთაშორისო ორგანიზაციის მიერ გაცემული შეღავათიანი კრედიტით დაფინანსებული საქონლის იმპორტზე, ფიზიკური პირის მიერ კალენდარულ დღეში ერთხელ განსაზღვრული სახეობების 30 კგ-მდე და 500

ლარამდე ღირებულების კვების პროდუქტების, ასევე, 30 კალენ-
დარულ დღეში ერთხელ 500 ლარამდე ღირებულების, 30 კგ-მდე
საერთო წონის საქონლის იმპორტზე, რომელიც არ არის განკუთ-
ვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის, საჰაერო ტრანსპორტით
შემოტანის შემთხვევაში 3 000 ლარამდე ღირებულების, 30 კგ-მდე
საერთო წონის საქონლის იმპორტზე, რომელიც არ არის განკუთ-
ვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის, ფიზიკური პირების მიერ
თამბაქოს ნაწარმისა და ალკოჰოლური პროდუქციის მკაცრად გან-
საზღვრულ (პირადი მოხმარებისთვის განკუთვნილ) ოდენობაზე,
ბავშვთა კვების პროდუქტებისა და დიაბეტური კვების იმ პროდუქ-
ტების იმპორტზე, რომლებიც მარკირებულია ასეთად საბითუმო და
საცალო წესით მიწოდებისათვის, რენტგენის ფირების, ინსულინის
შპრიცების (ნემსების), გლუკომეტრების, სადიაგნოსტიკო ტესტ-
სისტემების იმპორტზე, საერთაშორისო საავიაციო და საერთაშორი-
სო საზღვაო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე მისაწოდებ-
ლად განკუთვნილი საქონლის იმპორტზე, ნავთობისა და გაზის
ოპერაციების წარმოებისათვის განკუთვნილი მოწყობილობა-და-
ნადგარების, სატრანსპორტო საშუალებების, სათადარიგო ნაწილე-
ბისა და მასალების იმპორტზე, 2016 წლის 1 იანვრამდე თამბაქოს
წედლეულისა და ნაწარმის იმპორტზე და ა.შ.

როგორც ვხედავთ, იმპორტის გადასახადის შემთხვევაში
საგადასახადო შეღავათების გამოყენების პრინციპები მიმართულია
ძირითადად ფიზიკური პირების მოხმარების საგნებზე.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საქართველოს საგადასახადო
კანონმდებლობით დაწესებულია მხოლოდ ერთი ადგილობრივი
გადასახადი - ქონების გადასახადი. საქართველოს საგადასახადო
კოდექსის მე-7 მუხლის თანახმად, ადგილობრივი თვითმმარ-

თველობის წარმომადგენლობითი ორგანო უფლებამოსილია შემოიღოს ადგილობრივი გადასახადი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მთელ ტერიტორიაზე ერთიანი განაკვეთის სახით ან/და ამ ერთეულის ტერიტორიაზე ცალკეული დარგების ან/და საქმიანობის სახეების მიხედვით, ამავე კოდექსით დადგენილი ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში.

ქონების გადასახადს აქვს ე.წ. „სანიტარული“ ფუნქცია - გაათავისუფლოს წარმოება უსარგებლო ქონებისაგან, ხოლო მიწის მესაკუთრენი - უსარგებლო მიწისაგან. მას სახელმწიფოს მიერ ამ ქონების დაცვისთვის დაწესებულ საფასურსაც უწოდებენ. იგი მიეკუთვნება პირდაპირ რეალურ გადასახადს, რომელიც ამოიღება ქონების ცალკეული სახეობიდან. აქედან გამომდინარეობს მისი დასახელებაც (real ინგლისურად ქონებას ნიშნავს).

საქართველოში ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი არის დასაბეგრი ქონება და მიწა. საგადასახადო კოდექსი ცალ-ცალკე განსაზღვრავს დაბეგვრის ამ ორი ობიექტის დაბეგვრის წესს და საბაზისო განაკვეთებს.

რეზიდენტი საწარმო/ორგანიზაცია ქონების გადასახადის გადამხდელია მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მონყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, აგრეთვე, მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე. მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ კოდექსში 2012 წლის 29 მაისს შესული ცვლილებით, დაბეგვრის ობიექტს აღარ განეკუთვნება არამატერიალური აქტივები, თუმცა, ამ მნიშვნელოვანი ცვლილების შესახებ გადამხდელთა უმეტესობამ დღემდე არ იცის, რაც საგადასახადო კანონმდებლობისადმი არაკომპეტენტურ დამოკიდებულებაზე მეტყველებს.

ფიზიკური პირი ქონების გადასახადის გადამხდელია საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებაზე (მათ შორის, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, შენობა-ნაგებობაზე ან მათ ნაწილზე), იახტებზე (კატარღებზე), შვეულმფრენებზე, თვითმფრინავებზე, არარეზიდენტისაგან ლიზინგით მიღებულ ქონებაზე, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში, მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მონყობილობებზე, აგრეთვე, მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე.

როგორც ვხედავთ, საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლი ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად განიხილავს იახტებს, 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის 33 ქვეპუნქტი კი მას ათავისუფლებს ამავე გადასახადისაგან (საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8903 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული საქონელს წარმოადგენს იახტები). ამ შემთხვევაში ეს ორი მუხლი გარკვეულწილად ეწინააღმდეგება ერთმანეთს - თუ აქტივი ცალსახად არის განთავისუფლებული დაბეგვრისას, რა საჭიროა მისი განხილვა დაბეგვრის ობიექტად. ამ კაზუსის მარტივად მოგვარება შეიძლება იახტების ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად არგანხილვით.

საწარმოსთვის/ორგანიზაციისთვის ქონების გადასახადის წლიური განაკვეთი განისაზღვრება დასაბეგრი ქონების ღირებულების არა უმეტეს 1 პროცენტის ოდენობით. დასაბეგრი ქონების ღირებულება კი არის საშუალო წლიური საბალანსო წარჩენი ღირებულება, რომელშიც 2004 წლის ჩათვლით მიღებული ძირითადი საშუალებების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის ვრცელდება აფასება შემდეგნაირად: ა) 2000 წლამდე მიღებულ აქტივებზე – 3-ჯერ; ბ) 2000 წლიდან 2004 წლამდე მიღებულ

აქტივებზე – 2-ჯერ; გ) 2004 წელს მიღებულ აქტივებზე – 1.5-ჯერ; დ) აქტივებზე, რომელთა მიღების შესახებ ინფორმაცია არ არსებობს – 3-ჯერ¹.

გარდა აღნიშნულისა, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია ზემოთაღნიშნული გზით დასაბეგრი ღირებულების გაზრდის მიუხედავად, საგადასახადო შემონიშნებისას იგი განუსაზღვროს საბაზრო ფასით, თუ დასაბეგრი ქონების საბაზრო ფასი აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას. ამასთან, აღნიშნული საბაზრო ფასი ექვემდებარება 3 წლის განმავლობაში ქონების გადასახადით დასაბეგრი ღირებულებად გამოყენებას, რითაც ირღვევა ამ გადასახადით დაბეგვრის ძირითადი პრინციპი - საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულების დაბეგვრა.

ამ ორივე ნორმის ერთდროულად გამოყენების შემთხვევაში, გადამხდელი საკმაოდ არასახარბიელო მდგომარეობაში აღმოჩნდება ერთი და იგივე დაბეგვრის ობიექტის რამდენჯერმე დაბეგვრის გამო, რაც ეფექტიანობის თვალსაზრისით ზრდის ადგილობრივი ბიუჯეტების შემოსავალს, მაგრამ არღვევს სამართლიანობის პრინციპს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილია დაბეგვრის ობიექტების მიხედვით ქონების გადასახადის საბაზისო განაკვეთები - საწარმოთა ქონების დასაბეგრი ღირებულებაზე არაუმეტეს 1%-სა, ფიზიკურ პირთა ქონებაზე 100 000 ლარამდე შემოსავლის მქონე ოჯახებისათვის – საგადასახადო პერიოდის ბოლოსთვის დასაბეგრი ქონების საბაზრო ღირებულების არანაკლებ 0.05 პროცენტისა და არა უმეტეს 0.2 პროცენტისა, 100 000 ლარის ან მეტი შემოსავლის მქონე ოჯახებისათვის – საგადასახადო პერიოდის

1. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2010 წ.)“. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

ბოლოსთვის დასაბეგრი ქონების საბაზრო ღირებულების არანაკლებ 0.8 პროცენტისა და არა უმეტეს 1 პროცენტისა, არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე 1 კვ.მ.-ზე 0.24 ლარი, სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწებზე ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული ერთეულების და მისი სახეობის მიხედვით (სახნავი, საკარმიდამო, სათიბი, საძოვარი) 1ჰა-ზე 5 ლარიდან 100 ლარამდე ოდენობით. ადგილობრივი წარმომადგენლობითი ორგანოები კი ვალდებული არიან ქონების გადასახადის განაკვეთები დასაბეგრ ქონებასთან მიმართებაში განსაზღვრონ დადგენილ ფარგლებში, არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწასთან მიმართებაში კი დაადგინონ ტერიტორიული კოეფიციენტი (რათა საბაზისო განაკვეთის 0.24 ლარის მასზე გამრავლებით მიღებული იქნას შესაბამისი განაკვეთი) არაუმეტეს 1.5-სა, ხოლო სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწებზე დაწესებული საბაზისო განაკვეთები არ გაზარდონ 150%-ზე მეტად. საგადასახადო კოდექსის მე-7 მუხლის თანახმად, ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანო უფლებამოსილია შემოიღოს კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მთელ ტერიტორიაზე ერთიანი განაკვეთის სახით ან/და ამ ერთეულის ტერიტორიაზე ცალკეული დარგების ან/და საქმიანობის სახეების მიხედვით, ამავე კოდექსით დადგენილი ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში.

აღნიშნულ ნორმასთან დაკავშირებით, გვინდა აღვნიშნოთ, რომ ადგილობრივი წარმომადგენლობითი ორგანოები სათანადო ყურადღებით არ ეკიდებიან განაკვეთების დადგენის საკითხს და მასზე ნაკლებად აკეთებენ ეკონომიკურ გათვლებს. აღნიშნულს მოწმობს ის ფაქტიც, რომ 2005 წლიდან დღემდე დადგენილ განაკ-

ვეთებს არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწასთან მიმართებაში მნიშვნელოვანი ცვლილება არ განუცდია, სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწებზე კი განაკვეთების ცვლილებები განაპირობა საგადასახადო კოდექსში საბაზისო განაკვეთების მხოლოდ გაორმაგებამ. გარდა ამისა, ისინი ნაკლებად იყენებენ საგადასახადო კოდექსით მინიჭებულ უფლებამოსილებას, განაკვეთების დიფერენცირებით მოახდინონ დარგის ნახალისება.

საკმაოდ მნიშვნელოვან პრობლემად რჩება ქონების გადასახადის დეკლარაციაში დასაბეგრი ქონებისა და მიწის ასახვის არსებული წესები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მიხედვით, დეკლარაციაში მონაცემები დასაბეგრი ქონების შესახებ შეიტანება გასული საგადასახადო წლის მიხედვით, ხოლო დასაბეგრი მიწის შესახებ – მიმდინარე საგადასახადო წლის 1 აპრილის მდგომარეობით. იურიდიული პირის შემთხვევაში 1 აპრილის ჩათვლით წარსადგენი დეკლარაცია გასული წლისაა (ანუ იმ წლის, რომლის ქონებაც იბეგრება), მაგრამ მის საფუძველზე დარიცხული მიწის გადასახადი მიმდინარე წელს ეკუთვნის (შესაბამისად ქონებაზე გადასახადი 1 აპრილამდე უნდა იქნას გადახდილი, ხოლო მიწაზე კი - 15 ნოემბრამდე). ფიზიკურ პირთან მიმართებაში კი პირიქით - 1 ნოემბრამდე წარდგენილი დეკლარაცია მიმდინარე წლისაა, მასში მიწა მიმდინარე წლის 1 აპრილის მდგომარეობით აისახება, ქონება კი - გასული წლის მიხედვით. ამ შემთხვევაში ხშირად გადამხდელებს უჭირთ იმის გაგება, ვთქვათ, 2013 წლის ქონების გადასახადის წლიური დეკლარაციაში ასახული მიწის გადასახადი რომელი წლის გამოსაქვით ხარჯს უნდა მიაკუთვნონ. არსებული კანონმდებლობით ასეთი ხარჯი 2014 წლის გამოსაქვით ხარჯს მიეკუთვნება, თუმცა, ამის შესახებ ცალსახად

არსად არ არის მითითებული. აღნიშნულ პრობლემას ართულებს ამ გადასახადში სათანადო ინსტრუქციის არარსებობაც. 2005 წლიდან მოქმედ კოდექსთან მიმართებაში ფინანსთა მინისტრის მიერ მიღებული ინსტრუქცია დაახლოებით 35-40 გვერდს მოიცავდა და მასში საკმაოდ დეტალურად იყო განერილი დაბეგვრის წესები. 2011 წლიდან შემოღებული კოდექსით და სათანადო ბრძანებით გაუქმებული იქნა აღნიშნული ინსტრუქცია. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996-ე ბრძანებაში „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ კი ამ გადასახადზე არაფერი არ არის ნათქვამი, გარდა დეკლარაციის შესაბამისი გრაფების განმარტებისა.

საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მიხედვით საწარმო/ორგანიზაცია ქონებაზე გადასახადს იხდის მიმდინარე გადასახდელის სახით, გასული საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის ოდენობით, არა უგვიანეს საგადასახადო წლის 15 ივნისისა. თუ გადასახადის გადამხდელი საწარმო/ორგანიზაცია მხოლოდ არასრული კალენდარული წლის განმავლობაში არსებობს, იგი ქონებაზე გადასახადს იხდის ამ პერიოდის პროპორციულად. თუ იურიდიული პირი კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ დაფუძნდა, მას შესაბამისი საგადასახადო პერიოდის მიხედვით მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვალდებულება არ ეკისრება. ამასთანავე, მომდევნო საგადასახადო პერიოდის მიხედვით მიმდინარე გადასახდელის ოდენობა განისაზღვრება გასული საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის სრული ოდენობით.

აღნიშნული ნორმა ფაქტიურად ვერ სრულდება შემდეგ გარემოებათა გამო - ქონების გადასახადის დეკლარაციაში არ არსებობს შესაბამისი გრაფა, რომელშიც მიეთითება კალენდარული წლის

რამდენი თვის განმავლობაში არსებობდა სანარმო, შესაბამისად, პროპორციულად გამოანგარიშებული გადასახადი პირდაპირ ინერება გადასახადის შესაბამის გრაფაში, მომდევნო წელს კი მიმდინარე გადასახდელი ერიცხება წინა წლის ქონების გადასახადის ოდენობით (ანუ თვეების მიხედვით გადაანგარიშებული) და არა სრული ოდენობით. აღნიშნული პროგრამული და დეკლარაციის ფორმის ხარვეზის გამო ადგილობრივი ბიუჯეტები კარგავენ მათი კუთვნილი შემოსავლების გარკვეულ ნაწილს.

როგორც საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლიდან ჩანს, შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია ფიზიკური პირის დასაბეგრი ქონება (გარდა მიწისა), თუ ამ პირის ოჯახის მიერ მიმდინარე კალენდარული წლის წინა წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლები არ აღემატება 40 000 ლარს. ხოლო მიწაზე ქონების გადასახადის შეღავათების დადგენის უფლება ადგილობრივ თვითმმართველობებს მიენიჭა. საქართველოში ყველა მუნიციპალიტეტმა გაათავისუფლა დაბეგვრისაგან საცხოვრებელ სახლებზე და ავტოფარეხებზე მიმაგრებული მიწის ნაკვეთები. სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწებზე კი ძირითად შეღავათს წარმოადგენს 2004 წლის 1 მარტის მდგომარეობით ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული 5 ჰექტარამდე ფართობის ნაკვეთების განთავისუფლება დაბეგვრისაგან.

ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის დეკლარაციაში (თუ იგი ივსება 40 000 ლარზე მეტი შემოსავლის მიღების მიზეზით) გადამხდელი ვალდებულია დასაბეგრი ქონება ასახოს საბაზრო ღირებულებით, თუმცა, უმეტეს შემთხვევაში ისინი რეალური ღირებულების დაფიქსირებისაგან თავს იკავებენ და არც საგადასახადო

ორგანოები ინტერესდებიან ამ მონაცემების სიზუსტის დადგენით, რაც ასევე მნიშვნელოვანი საგადასახადო შემოსავლების დანაკლისთან ასოცირდება. რაც შეეხება სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის დეკლარირებას, მოსახლეობის დაახლოებით 10 პროცენტი ასრულებს ამ ვალდებულებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის მაისში შესულ ცვლილებებამდე, საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს შესაბამისი სარეგისტრაციო სამსახურები ყოველი თვის 10 რიცხვამდე ადგილობრივ საგადასახადო ორგანოებს აწვდიდნენ ინფორმაციას თვის განმავლობაში დარეგისტრირებული ქონების შესახებ. ასევე, 1 აპრილისთვის ასეთი ინფორმაცია მიწოდებოდა წლიური მონაცემების მიხედვით, რაც წლის განმავლობაში მიწოდებული თვის ინფორმაციების ნაკრებს წარმოადგენდა და იგი არანაირი ანალიზის გაკეთების საშუალებას არ იძლეოდა. საგადასახადო კოდექსი კი ავალდებულებდა მარეგისტრირებელ ორგანოებს თვის განმავლობაში გასხვისებული ქონების, ხოლო წლიურად 1 აპრილის მდგომარეობით მიწის (ქონების) მესაკუთრეთა შესახებ ინფორმაციის მოწოდებას, რისთვისაც დადგენილი იყო შესაბამისი ფორმა. მათ მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციით კი მიწის გადასახადის გადამხდელთა იდენტიფიცირება რთული და უმეტეს შემთხვევაში არაზუსტი იყო, რადგან, როგორც ცნობილია, მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელია საგადასახადო წლის 1 აპრილის მდგომარეობით მესაკუთრენი, წარმოდგენილი ინფორმაციები (როგორც ყოველთვიური, ისე წლიური) შეიცავდა მხოლოდ დარეგისტრირებულ ქონების მესაკუთრეების შესახებ ინფორმაციას, ხოლო ამ ქონებაზე 1 აპრილის მდგომარეობით კვლავ იყვნენ თუ არა მესაკუთრენი აღნიშნული პირები, არ ჩანდა. ამასთან, ინფორ-

მაციის მონოდება ხდებოდა წერილობითი ფორმით და არა ელექტრონულად, რაც 1 აპრილის მდგომარეობით მიწის მესაკუთრეთა გამოვლენის მიზნით ანალიზის განხორციელებისას დიდ ხირთულეებს ქმნიდა. სწორედ ამიტომ ხშირი იყო შემთხვევები, როცა საგადასახადო ორგანო (იშვიათ შემთხვევაში და თან მხოლოდ ზოგიერთ რეგიონში) ახდენდა მარეგისტრირებელი ორგანოების მიერ წარმოდგენილი არასრულყოფილი ინფორმაციის საფუძველზე მიწაზე ქონების გადასახადის დარიცხვას და გადამხდელებისათვის საგადასახადო მოთხოვნების გაგზავნას. საკმაოდ ხშირად კი აღმოჩნდებოდა, რომ ეს გადამხდელები 1 აპრილის მდგომარეობით აღარ იყვნენ მესაკუთრენი (გასხვისებული ჰქონდათ აღნიშნული ქონება) და მათი პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული გადასახადი მცირდებოდა შესაბამისი დოკუმენტებისა და ახსნა-განმარტებების წარმოდგენის შემდეგ. თუ გადამხდელს ერიცხებოდა იმაზე ნაკლები ფართობის მიწა, ვიდრე დარიცხული იყო გადასახადი, მისი კორექტირება უნდა მომხდარიყო წარმოდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე, რაც ინვევდა პირის დაჭარბებას დეკლარაციის დაგვიანებით წარმოდგენის გამო (2013 წლამდე 200 ლარით და 2010 წლამდე ყოველ დაგვიანებულ თვეზე 200-200 ლარით) და ამ დროს მიწის გადასახადი შეადგენდა გაცილებით ნაკლებ თანხას.

აღნიშნული პრობლემა გარკვეულწილად ფორმალურად მოგვარდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის მაისში შესული ცვლილებებით, რომლის თანახმადაც საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მონაცემების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს მიერ მიწაზე ქონების გადასახადის დარიცხვისას პირი თავისუფლდება ქონების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის

ვალდებულებისაგან. ამ შემთხვევაში საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მონაცემების საფუძველზე პირს წარედგინება საგადასახადო მოთხოვნა. ამასთან, საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 28 დეკემბრის №406 დადგენილებამ დაავალდებულა საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს სარეგისტრაციო სამსახურები ყოველი წლის 10 აპრილამდე შესაბამის საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს მიმდინარე საგადასახადო წლის 1 აპრილის მდგომარეობით მიწის მესაკუთრე ფიზიკურ პირთა სიები, რომელიც სავალდებულო წესით უნდა შეიცავდეს შემდეგ რეკვიზიტებს: ა) სახელი, გვარი და პირადი ნომერი; ბ) მიწის ფართობი და მისამართი; გ) მიწის დანიშნულება (სასოფლო-სამეურნეო, არასასოფლო-სამეურნეო). საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს შესაბამისი სამსახური, ასევე, ვალდებულია ამავე ვადაში წარადგინოს: ა) ინფორმაცია მიმდინარე საგადასახადო წლის 1 აპრილის მდგომარეობით სახელმწიფო მიწის მოსარგებლეებისა და მფლობელების შესახებ; ბ) ინფორმაცია გასული საგადასახადო წლის განმავლობაში ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებულ იახტებზე (კატარლებზე), შვეულმფრენებსა და თვითმფრინავებზე მისი მესაკუთრის სახელის, გვარის და პირადი ნომრის მითითებით. სახელმწიფო მიწის მოსარგებლეებისა და მფლობელების შესახებ ასეთივე ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულება აქვს ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებსაც.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის მაისში შესული ცვლილებით, 309-ე მუხლის 1 ნაწილის 51-ე პუნქტით სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაწილში ქონების გადასახადის დეკლარირების ვალდებულების 2014 წლის 1 იანვრამდე შესრულების შემთხვევაში ფიზიკური პირი თავისუფლდებოდა ამ კოდექს-

სით დადგენილი შესაბამისი ჯარიმისაგან. თუმცა, არაფერია ნათქვამი ამ ნორმის ამოქმედებამდე წარმოდგენილი დაგვიანებული დეკლარაციების მიხედვით დაჯარიმებული პირებისთვის რაიმე სახის შეღავათის განევაზე. მაშასადამე, კეთილსინდისიერი გადამხდელები აღნიშნული ნორმის ამოქმედებამდე დაჯარიმდნენ (უმეტესწილად არაინფორმირებულობის გამო), ხოლო ურჩ გადამხდელებს კი გაენიათ შეღავათი, რაც სამართლიანობის პრინციპს უხეშად არღვევს.

აღსანიშნავია, რომ შემოსავლების სამსახურს მივმართეთ წერილობით, რათა მიგველო ინფორმაცია, რამდენმა გადამხდელმა ისარგებლა ზემოთაღნიშნული შეღავათით და რა თანხა შეადგინა დეკლარირებული გადასახადების თანხამ. აღნიშნული უწყების მიერ მონოღებული ინფორმაცია შემდეგნაირია: 2012 წლის 15 მაისიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში ქონების გადასახადის დეკლარაცია (ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის და სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადის დეკლარაციები) წარმოადგინა სულ 7 374-მა გადამხდელმა, დეკლარირებულმა თანხამ კი შეადგინა 1 058 479,8 ლარი (იხ. დანართი 4). მაშასადამე, დეკლარაციის დაგვიანებით წარმოდგენის გამო საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან დროებით გათავისუფლებამ უზრუნველყო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების დაახლოებით 1,5%-ით გაზრდა, თუმცა, ჩვენი აზრით, ქონების გადასახადის გადამხდელთა რაოდენობა საქართველოში გაცილებით მეტია და მსგავსი ბერკეტების გამოყენებასთან ერთად საჭიროა კონტროლის ღონისძიებების გაძლიერებაც, მით უმეტეს, შემოსავლების სამსახური შესაბამისი საინფორმაციო ბაზით უზრუნველყოფილია.

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემაში უმნიშვნელოვანე-

სი ელემენტია საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენა და შესაბამისი პასუხისმგებლობის განსაზღვრა.

უკანონო ქმედების ჩადენაზე მოქმედებს როგორც მისი გამოვლენის ალბათობა, ისე სასჯელის ზომა და სიმკაცრე. ზოგადად, პირის მიერ დანაშაულის ჩადენა უკავშირდება ამ გზით მეტი სარგებლის მიღების შესაძლებლობას, ვიდრე კანონიერი ქმედებიდან. ისეთი დანაშაულისთვის, როგორცაა გადასახადების დამალვა, სასჯელის შესაბამისი ფორმა არის ჯარიმა, რამდენადაც აღნიშნული დანაშაული ზიანს აყენებს სახელმწიფო ბიუჯეტს, რაც გამოიხატება შემოსავლების დანაკლისში, შესაბამისად, ფულადი ჯარიმა ადეკვატურად აკომპენსირებს მას.

საგადასახადო სამართალდარღვევის შემთხვევაში ჯარიმის გამოყენება ფლობს რიგ უპირატესობებს სასჯელის სხვა სახეებთან შედარებით, კერძოდ:

- თავისუფლების აღკვეთა, პრობაცია და სასჯელის სხვა სახეები მოითხოვს საზოგადოებრივ რესურსებს მცველების, მეთვალყურეების სახით. ჯარიმა კი არის ფულადი გადასახდელი, რომელიც არ მოითხოვს დამატებით დანახარჯებს საზოგადოების მხრიდან;

- ჯარიმის გამოყენების დროს სასჯელის სიმკაცრის განსაზღვრა უფრო იოლია, ვიდრე სხვა შემთხვევებში;

- ჯარიმები უზრუნველყოფენ იმ ზიანის კომპენსირებას, რაც საზოგადოებამ განიცადა უკანონო ქმედების ჩადენით, სასჯელის სხვა სახეები კი პირიქით - ზრდიან ხარჯებს.

მაშასადამე, ჯარიმა არის სასჯელის გამოხატვა ფულადი სახით, ამიტომაც იგი უკეთ გამოხატავს დანაშაულის „ფასს“, ვიდრე თავისუფლების აღკვეთა, რომელიც ფულადი ერთეულით იზომება¹.

1. Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории. Пер. с англ. М.: ГУ ВШЭ, 2003 г;

ჯარიმის ოპტიმალური სიდიდე შეიძლება გამოისახოს შემდეგი განტოლებით:

$$F_i = H_i(O_i) + C_i(O_i)$$

სადაც $H_i(O_i)$ არის ზიანის ოდენობა, რომელიც მოაქვს O_i რაოდენობის დანაშაულს, $C_i(O_i)$ არის დამნაშავის გამოვლენასა და დასჯაზე გაწეული ხარჯი. ე.ი. დამნაშავეს უხდება კომპენსირება არა მარტო იმ ზიანისა, რომელიც მისმა ქმედებამ მოიტანა, არამედ იმ დანახარჯებისაც, რაც გაწეულია მის დასჯაზე.

ოპტიმალურობის პირობა გულისხმობს საზოგადოებრივი დანაკარგების მინიმუმამდე დაყვანას. ეს პირობა შესრულდება იმ შემთხვევაში, თუ შემცირდება დანაშაულთა რიცხვი, რაც ძირითადად ორ ფაქტორზეა დამოკიდებული - როგორია დამნაშავეთა გამოვლენის ალბათობა და სასჯელის სიდიდე.

დასჯის შიში ამცირებს დანაშაულის გამო საზოგადოების დანაკარგებს და ზრდის საზოგადოებრივ კეთილდღეობას, რამდენადაც დამნაშავენი იძულებულნი არიან უარი თქვან დანაშაულის ჩადენაზე. როგორ მივაღწიოთ ამ კეთილდღეობის ზრდას ანუ სახელმწიფო პოლიტიკის „ეფექტიანობას“?

საზოგადოებრივი კეთილდღეობა იზომება შემოსავლებით, ხოლო „ეფექტიანობა“ კი - როგორც თანაფარდობა შემოსავლების მაქსიმალურად შესაძლო ზრდისა შემოსავლების იმ ზრდასთან, რომელსაც ადგილი ექნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ ზარალის გამომწვევი ყველა დანაშაული იქნებოდა თავიდან აუცილებელი. მაშასადამე, სახელმწიფო პოლიტიკის ეფექტიანობის ამაღლება შესაძლებელია შემდეგ ცვლადთა ოპტიმალური მნიშვნელობების შერჩევის გზით - დამნაშავეთა დასჯის ალბათობა P და სასჯელის ზომა f .

მათემატიკურად ეფექტიანობა შეიძლება განვსაზღვროთ შემ-

დენიარად:

$$E = \frac{D(O_1) - [D(\hat{O}) + C(P; \hat{O}) + bpf\hat{O}]}{D(O_1) - D(O_2)}$$

სადაც p , f და \hat{O} – ოპტიმალური მნიშვნელობებია, O_1 – დანაშაულთა რაოდენობა, რომელიც იქნებოდა განხორციელებული $p = f = 0$ -ის დროს, $D(O)$ საზოგადოების დანაკარგებია, O_2 – O -ის მნიშვნელობაა, რომელიც მინიმიზებას უკეთებს D -ს, ხოლო $bpf\hat{O}$ – დამნაშავისათვის სასჯელისაგან მოსალოდნელი ზარალი.

მაშასადამე, სახელმწიფო პოლიტიკის ეფექტიანობა განისაზღვრება ძირითადად ორი ფაქტორით - P და f^1 .

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად გამოიყენება საგადასახადო სანქციის შემდეგი ფორმები: გაფრთხილება, საურავი, ფულადი ჯარიმა, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა.

გაფრთხილება შესაძლოა გამოყენებული იქნას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დარღვევის შემთხვევებში (სალარო-აპარატის გარეშე მუშაობა, გამოყენებლობა, ჩეკში ფაქტობრივზე ნაკლები თანხის ჩვენება), ავტოგასამართ სადგურში მადლობირებელი ან/და მრიცხველი მექანიზმის საგადასახადო ორგანოს ლუქის გარეშე ან დაზიანებული ლუქით საქმიანობისას, გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენისას, თუ სასაქონლო-

1. Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории. Пер. с англ. М.: ГУ ВШЭ, 2003 г;

მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულება 1000 ლარს არ აღემატება, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე ფიზიკური პირის მიერ 3 000 ლარამდე ღირებულების საქონლის საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად გადატანისას ან გადმოტანისას, პირის მიერ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულების შეუსრულებლობისას, რისთვისაც გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა, მაგრამ არ არის განსაზღვრული ჯარიმის ოდენობა. ამასთან, გაფრთხილება არ გამოიყენება ზემოთაღნიშნული ქმედებების განმეორებით ჩადენისას. თუმცა, კანონმდებლობა ზუსტად არ განსაზღვრავს პირველ შემთხვევებში გაფრთხილების გამოყენების აუცილებლობას საგადასახადო სანქციის სახით და უშვებს მხოლოდ მისი გამოყენების შესაძლებლობას. მაშასადამე, აღნიშნული სამართალდარღვევების შემთხვევაში სანქციის სახით ჯარიმის გამოყენება მოხდება თუ გაფრთხილებისა, საგადასახადო ორგანოთა წარმომადგენლების ნებასურვილზეა დამოკიდებული და მათი ქმედებებით მანიპულირების საშუალებას იძლევა. აღნიშნული გარემოება კი შეიცავს იმის რისკს, რომ ერთი და იგივე ქმედების ჩამდენი გადამხდელები არათანაბარ პირობებში აღმოჩნდნენ სანქციის შეფარდებისას, რაც წინააღმდეგობაში მოდის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის მე-3 ნაწილთან - „ერთი და იმავე საგადასახადო სამართალ-დარღვევისათვის პირს არ შეიძლება დაეკისროს სხვადასხვა პასუხისმგებლობა ან განმეორებით დაეკისროს პასუხისმგებლობა“.

რაც შეეხება საურავს, იგი არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის. საურავი ერიცხება გადასახადის თანხას, რომელიც არის

სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის მე-7 ნაწილის ა) პუნქტის თანახმად, საურავი არ დაეკისრებათ საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლებს საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ შესაბამისი წლის საქართველოს კანონით და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტებით გათვალისწინებული ასიგნებების საფუძველზე მიწოდებული საქონლის/განეული მომსახურების ღირებულების შემსყიდველი ორგანიზაციის მიერ აუნაზღაურებლობის გამო წარმოქმნილ საბიუჯეტო ვალდებულებებზე, მათი ღირებულების ფაქტობრივი დაფინანსების ოდენობისა და მიწოდებული საქონლის/განეული მომსახურების საერთო მოცულობაში ხვედრითი წილის პროპორციულად. მაშასადამე, თვით კანონმდებლობა უშვებს იმის შესაძლებლობას, რომ საქონლისა თუ მომსახურების მიმწოდებლებს ვერ ან არ აუნაზღაურდეთ საბიუჯეტო ორგანიზაციებისაგან დადგენილ ვადებში შესაბამისი საფასური, რაც, რა თქმა უნდა, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ხელისშემშლელი ფაქტორია. აღნიშნული გარემოება სახელმწიფო შესყიდვების განხორციელებისთვისაც დამაბრკოლებელია, ვინაიდან მომწოდებლები ხშირად თავს იკავებენ სახელმწიფოს მიერ გამოცხადებულ ტენდერებში მონაწილეობისაგან.

რაც შეეხება საურავის ოდენობას, ბოლო წლების განმავლობაში მან ლიბერალიზაცია განიცადა და გადაუხდელი გადასახადის თანხის 0,07%-დან შემცირდა ჯერ 0,06%-მდე (2013 წლის 1 იანვრიდან), შემდეგ კი - 0,05%-მდე (2015 წლის 1 ივლისიდან).

ფულადი ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სანქციის ყველაზე უფრო გავრცელებული ფორმაა. განვიხილოთ მოქმედი ჯარიმების გარკვეული ნაწილი, რომლებიც დაწესებულია საგადასახადო სამართალდარღვევის სხვადასხვა სახეებზე:

- გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესების დარღვევა - ჯარიმის ოდენობაა 500 ლარი;

- საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა - ჯარიმის ოდენობაა ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ/არასრულ თვეზე (არასრული თვეები ერთ თვედ ჯამდება), ამასთან, სანქციის მთლიანი ოდენობის მინიმალური ზღვარია 50 ლარი, მაქსიმალური კი - გადასახადის ძირითადი თანხის 30 პროცენტი.;

- საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება - ჯარიმის ოდენობაა შემცირებული თანხის 50 პროცენტი. ამასთან, თუ აღნიშნული ქმედება გამოწვეულია საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოს მიერ პირის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტის (პერიოდის) შეცვლით, სანქცია შეადგენს შემცირებული გადასახადის თანხის 10 პროცენტს. გადასახადის თანხის 50 000 ლარზე მეტით შემცირება ითვლება გადასახადისაგან დიდი ოდენობით თავის არიდებად და იწვევს გადამხდელის სისხლის სამართლებრივ პასუხისმგებლობას;

სათამაშო ბიზნესის საქმიანობის წესების დარღვევა - , კერძოდ, პირის საქმიანობა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის

ნიშნის გარეშე ან სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ობიექტის დალუქვის გარეშე - ჭარიმა შეადგენს კუთვნილი სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადასახდელი თანხის 100 პროცენტს;

- საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის განევა, მისი კანონიერი მოთხოვნის უგულვებელყოფა - ინვევს დაჭარიმებას პირველ შემთხვევაში 800 ლარით, ხოლო ყოველ შემდგომ განშეორებაზე კი - 2000 ლარით;

- საგადასახადო ორგანოსთან შეთანხმების გარეშე, ყადაღადადებული ქონების პირის მიერ განკარგვა ან საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ დადებული ლუქის ახსნა - ჭარიმა შეადგენს 4000 ლარს;

- კანონმდებლობით დადგენილი წესით მოთხოვნის შემთხვევაში სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ მითითებულ ვადაში ქონების ნუსხის წარუდგენლობა - სანქცია არის პირველ შემთხვევაში 400 ლარი, ყოველ შემდგომ განმეორებაზე კი - 1000 ლარი;

- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამონწერის შესახებ საგადასახადო ორგანოსათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების გაზრდის მიზნით - ინვევს დაჭარიმებას დაუდასტურებელი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის სააღრიცხვო ღირებულებით;

- უსაქონლო ოპერაციის ან ფიქტიური გარიგების შედეგად ან დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლის ყალბი დოკუმენტით ჩათვლის განხორციელება - ინვევს პირის დაჭარიმებას ჩათვლილი გადასახადის თანხის 200 პროცენტის ოდენობით. ამასთან,

„გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #996 ბრძანების 50-ე მუხლის თანახმად, ოპერაცია უსაქონლოდ ან/და გარიგება ფიქტიურად ჩაითვლება იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდა, რომ ოპერაცია ან გარიგება არ განხორციელებულა იმ პირებს შორის, რომლებიც აღნიშნულია ოპერაციის ან გარიგების დამადასტურებელ დოკუმენტებში (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო გედნადები ან სხვა), გარდა წარმომადგენლის მეშვეობით განხორციელებული ოპერაციებისა;

მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა - სანქცია 200 ლარი, საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობა - სანქცია 200 ლარი, ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება - სანქცია 200 ლარი. ამასთან, მოცემულმა სანქციებმა განიცადა ლიბერალიზაცია და 500 ლარიდან შემცირდა აღნიშნულ თანხამდე 2013 წლის 1 იანვრიდან. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს მთავრობა უფლებამოსილია ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე ამ მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისათვის დაადგინოს ჯარიმის განსხვავებული ოდენობები, მაგრამ არანაკლებ ამ მუხლის პირველი-მე-10 ნაწილებით დადგენილი ჯარიმების 5 პროცენტისა. თუმცა, მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული დებულება ძალაშია 2011 წლის 1 იანვრიდან, საქართველოს მთავრობას მსგავსი გადაწყვეტილება არ მიუღია.

- დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის შემთხვევაში ჯარიმის თანხა შეადგენს აღნიშნულ პერიოდში განხორციელებული დასაბეგრი

ოპერაციების (გარდა განთავისუფლებული ოპერაციებისა) თანხის 5 პროცენტს 2015 წლის 15 მაისიდან, ხოლო აღნიშნულ პერიოდამდე სანქცია შეადგენდა 15 პროცენტს;

- საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ მყიდველის მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გაუცემლობა იწვევს პირის დაჯარიმებას დასაბეგრი ოპერაციის მიხედვით დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხის 100 პროცენტის ოდენობით, ხოლო ფიქტიური გარიგების/უსაქონლო ოპერაციის ამსახველი ან ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამონერა კი - საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხის 200 პროცენტის ოდენობით;

- სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შექენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს - ჯარიმა შეადგენს 500 ლარს, ხოლო განმეორებით ჩადენაზე კი - 5000 ლარს. მაშასადამე, ამ შემთხვევაში სანქციის თანაბარ პირობებში ექცევა პირები, რომლებიც სამართალდარღვევას ჩაიდენენ, ვთქვათ, 100 ლარის, 1000 ლარის თუ 10 000 ლარის ღირებულების საქონელთან მიმართებაში, რაც სამართლიანობის პრინციპს არღვევს. მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ მოცემული სანქციის ოდენობამ განიცადა ცვლილება და 2011 წლის 1 იანვრიდან დღემდე შემცირდა საქონლის საბაზრო ღირებულების (მაგრამ არანაკლებ 1000 ლარის) ოდენობის ჯარიმიდან ზემოთაღნიშნულ თანხამდე. ამასთან, მოცემული სამართალდარღვევა მრგვალი ხე-

ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტებთან მიმართებაში ინვესს უფრო მკაცრ სანქციონებას და ინვესს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას თუ საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 1 000 ლარს და 5 000 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას, თუ მისი საბაზრო ღირებულება აღემატება 1 000 ლარს, მაგრამ არ აღემატება 10 000 ლარს.

გემოთაღნიშნული სამართალდარღვევა, თუ საქონლის საბაზრო ღირებულება აღემატება 10 000 ლარს (ითვლება დიდ ოდენობად), 2010 წლის 1 თებერვლიდან ინვესს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 2003 მუხლის შესაბამისად, რომლის თანახმადაც სასჯელის სახედ განსაზღვრულია ჯარიმა ან თავისუფლების აღკვეთა სამ წლამდე ვადით და ჯარიმა ან თავისუფლების აღკვეთა ხუთ წლამდე ვადით, თუ საქონლის საბაზრო ღირებულება აღემატება 25 000 ლარს (ითვლება განსაკუთრებით დიდ ოდენობად). იგივე ქმედებისათვის იურიდიული პირის ისჯება ლიკვიდაციით ან ჯარიმით;

- გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენა ინვესს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტის ოდენობით. მოცემულმა სანქციამაც განიცადა ცვლილება და 2011 წლის 1 იანვრიდან დღემდე შემცირდა საქონლის საბაზრო ღირებულების ორმაგი ოდენობიდან მითითებულ ნიშნულამდე. ამასთან, თუ ასეთი ფასეულობების საბაზრო ღირებულება 1000 ლარს არ აღემატება, პირველ შემთხვევაში ჯარიმა შეადგენს 200 ლარს, ყოველ შემ-

დგომ განმეორებაზე კი - 400 ლარს.

ერთ-ერთ გარემოებას, როცა საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებისთვის და საადრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენისთვის გათვალისწინებული სანქციები არ გამოიყენება, მიეკუთვნება საგანგებო სიტუაციებში და გადაუდებელი დახმარების განვეის (სახანძრო, სამაშველო, გადაუდებელი სასწრაფო სამედიცინო დახმარების განვეის, ბუნებრივი გაზით, წყლით, ელექტროენერგიით მომარაგების ან საკანალიზაციო სისტემების ავარიული დაზიანების აღმოფხვრის) აუცილებლობის მიზნით, შესაბამისი საქონლის ტრანსპორტირება. თუმცა, სამწუხაროდ კანონმდებლობაში აღნიშნული ჩანაწერი მხოლოდ 2012 წლის 25 ივნისიდან გაჩნდა;

- გადასახადის გადამხდელთან დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად. ამასთანავე, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 პროცენტის ოდენობით. ამასთან, აღნიშნული სამართალდარღვევისათვის 2015 წლის 15 მაისამდე მოქმედი სანქცია ითვალისწინებდა ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენის შემთხვევაში - პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტის ოდენობით (მათზე განეული ხარჯის და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების გარეშე), ამასთანავე, სამართალდამრღვევს გამოვლენილ დანაკლისთან დაკავშირებით შემდგომ პერიოდში საგადასახადო ვალდებულება

აღარ ეკისრებოდა, ხოლო სხვა შემთხვევაში კი - აღმოჩენის მომენ-
ტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად და გადასახა-
დებით იბეგრებოდა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი
ნესით;

აღურიცხავი საქონლის და დანაკლისის გამოვლენის შემთხვე-
ვაში გათვალისწინებული სანქციები არ გამოიყენება, თუ სააღრი-
ცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი სასაქონლო-მატერიალური
ფასეულობების ზედმეტობის ან/და დანაკლისის ოდენობა ამავე
სახის აღრიცხული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების 2
პროცენტს არ აღემატება, ასევე თუ გადასახადის გადამხდელმა
ზედმეტობის ან/და დანაკლისის შესახებ ინფორმაცია ასახა საგა-
დასახადო ანგარიშგებაში ან/და მიანოდა საგადასახადო ორგანოს
ინვენტარიზაციის ან საგადასახადო შემოწმების დაწყებამდე და
ზედმეტობა აღიარებულია სარგებლად, ხოლო დანაკლისი - მიწო-
დებად;

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემაში უმნიშვნელოვანე-
სია საგადასახადო კონტროლის პროცედურები.

საგადასახადო კონტროლი წარმოადგენს სახელმწიფოს კომ-
პეტენტურ ორგანოთა კომპლექსურ და მიზანმიმართულ საქმიანო-
ბას, რომელიც რეგულირდება საგადასახადო კანონმდებლობით და
მისი მიზანია გადამხდელების მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა
შესრულების შესახებ ინფორმაციის შეგროვება და ანალიზი.

საგადასახადო კონტროლის მიზანია საგადასახადო კანონმ-
დებლობის დარღვევის ფაქტების გამოვლენა, მათი აღკვეთა, გადამ-
ხდელების მიერ საგადასახადო ვალდებულებების დროულად და
სრულად შესრულების უზრუნველყოფა, განხორციელებული ოპე-
რაციების კანონიერების შემოწმება და შესაბამისი პასუხისმგე-

ბლობის განსაზღვრა.

საგადასახადო კონტროლი საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების აუცილებელი პირობაა.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა გამოყოფს საგადასახადო კონტროლის ორ ძირითად სახეს: მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება.

პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლის პროცედურები ხორციელდება წინასწარი შეტყობინების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე. პროცედურები ტარდება გადამხდელის სამუშაო საათებში ან მისი ფაქტობრივი მუშაობის დროს. შესაძლოა გამოყენებული იქნას ტექნიკური საშუალებები.

მიმდინარე კონტროლის ჩატარება მოიცავს სამ ეტაპს: მომზადება, ჩატარება, შედეგების გაფორმება და შეჯამება.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურების მომზადება მოიცავს საგადასახადო გადამხდელის ობიექტის შესახებ სათანადო მონაცემების შეგროვებას და მათ წინასწარ გაცნობას. შემდეგ შეისწავლება მიმდინარე კონტროლის პროცედურებითა და გასულ პერიოდში საგადასახადო გადამხდელის მიერ დაფიქსირებულ მონაცემთა შორის შესაძლო არსებითი სხვაობის გამომწვევი სუბიექტური თუ ობიექტური გარემოებები და ბოლოს დგება შედეგების შესახებ ოქმი, რომელსაც ხელს აწერენ მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი და საგადასახადო გადამხდელი/მისი წარმომადგენელი, აგრეთვე პროცედურებში მონაწილე სხვა პირი, რომლებსაც უფლება აქვთ ოქმის შენიშვნის გრაფაში დააფიქსირონ გამოვლენილი განსაკუთრებული ფაქტები და გარემოებები. საგადასახადო გადამხდელს

უფლება აქვს წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს მტკიცებულებები, ხოლო საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძვლის არსებობისას უფლება აქვს გაითვალისწინოს წარმოდგენილი მტკიცებულებები. მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განხორციელების დროს, სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი კომპეტენციის ფარგლებში ადგენს ოქმს შესაბამისი სამართალდარღვევის შესახებ.

განვიხილოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი მიმდინარე კონტროლის სახეები:

ქრონომეტრაჟი - წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვებას, რათა დადგინდეს მისი შემოსავლების, საქონლისა თუ მომსახურების მიწოდების მოცულობა, დაქირავებულ პირთა რაოდენობა. ქრონომეტრაჟი ტარდება დღე-ღამის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ან/და მიწოდებული საქონლის/მომსახურების მოცულობის შესახებ უწყვეტი ჩანაწერების წარმოებით. საჭიროების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, დააყენოს მრიცხველები და სხვა ტექნიკური საშუალებები და ქრონომეტრაჟის ჩატარების ყოველი დღის ბოლოს განახორციელოს მათი მონაცემების რეგისტრაცია „ქრონომეტრაჟის შედეგების შესახებ“ ყოველდღიური ან/და შემაჯამებელი ოქმის სახით. იგი ტარდება არანაკლებ 7 დღის განმავლობაში. პროცედურის განხორციელების დროს საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელს პირადობის დამადასტურებელი (სამსახურებრივი) მოწმობისა და ქრონომეტრაჟის ჩატარების თაობაზე შესაბამისი ბრძანების წარდგენის შემდეგ უფლება აქვს გადამხდელისაგან ცნობის სახით მიიღოს ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი ადგილების მდებარეობის, ფართის მფლო-

ბელის, აგრეთვე საკონტროლო-სალარო აპარატების, მრიცხველების ან სხვა ტექნიკური საშუალებების განთავსების ადგილების შესახებ და სხვა ინფორმაცია.

ქრონომეტრაჟის დასრულების შემდეგ დგება „ქრონომეტრაჟის შედეგების შესახებ“ ოქმი, რომლის შენიშვნაში დამატებით აღინიშნება პროცედურის დროს გამოვლენილი ფაქტები და გარემოებები, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა შეიძლება ჰქონდეს საქმესთან დაკავშირებით, ასევე ოქმზე თანდართული მტკიცებულებების ჩამონათვალი (საგადასახადო დოკუმენტები, საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკები, ქვითარი, ანგარიში, სასაქონლო გედნადები, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, მონვეული სპეციალისტის დასკვნა, ქრონომეტრაჟის პროცედურის დაფიქსირების ტექნიკური საშუალებებით მოპოვებული ინფორმაცია (ასეთის არსებობისას) და სხვა).

2011 წლის 30 ივნისამდე საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებდა ქრონომეტრაჟით გამოვლენილი უწყვეტი 7 კალენდარული დღის ჯამურ ბრუნვასა (მაქსიმალური და მინიმალური დღიური ბრუნვების გამოკლებით) და გადასახადის გადამხდელის მიერ დაფიქსირებულ ქრონომეტრაჟის დაწყების დღის წინა უწყვეტი 7 კალენდარული დღის ჯამურ ბრუნვას (მაქსიმალური და მინიმალური დღიური ბრუნვების გამოკლებით) შორის სხვაობის ზღვრულ ოდენობაზე (არანაკლებ 10%) გადაჭარბების შემთხვევაში პირის დაჭარიმებას აღნიშნული სხვაობის ოცმაგი ოდენობით. ამასთან, დადგენილი იყო ჯარიმის ზედა ზღვარი - თუ ქრონომეტრაჟით გამოვლენილი უწყვეტი 7 კალენდარული დღის ჯამური ბრუნვა (მაქსიმალური და მინიმალური დღიური ბრუნვების გამოკლებით) შეადგენდა არა უმეტეს 25 000 ლარს, ამ პირისათვის დაკისრებული

სანქცია არ უნდა ყოფილიყო 100 000 ლარზე მეტი.

მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული სანქციის განმსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმა ითვალისწინებდა პირის დაჯარიმებისას ქრონომეტრაჟის შედეგზე მოქმედი სხვადასხვა ფაქტებისა და გარემოებების (სეზონურობა, ფორსმაჟორი და სხვა) გათვალისწინებას (მათ შორის გადამხდელის ნებისაგან დამოუკიდებლის), აღნიშნული წესით სანქცირება გადამხდელთა საქმიანობის შემაფერხებელ ფაქტორად ითვლებოდა, რადგან ჯარიმის ოდენობა კუთვნილ გადასახადებს რამდენჯერმე აღემატებოდა და შემდგომი აქტივობის საშუალებას არ იძლეოდა. ამდენად, აღნიშნული ნორმის გაუქმება, ჩვენი აზრით, ლიბერალიზაციის კუთხით გადადგმული დადებითი ნაბიჯია.

საგადასახადო მონიტორინგი - მიმდინარე კონტროლის აღნიშნული სახე 2011 წლის 22 ნოემბრიდან იქნა შემოღებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შესაბამისი ცვლილებების შეტანით. იგი გულისხმობს გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილზე საგადასახადო ორგანოს მიერ უფლებამოსილი პირის/პირების 6 თვემდე ვადით მიმაგრებას საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისა და მოპოვებული ინფორმაციის საგადასახადო შემონმებისას პირის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით გამოსაყენებლად.

საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისას მონაცემთა აღრიცხვისა და ჩანაწერების წარმოებით, მათ შორის ტექნიკური საშუალებებით (მრიცხველი მექანიზმები, ვიდეოდაკვირვების სისტემა და სხვა) ხდება გადასახადის გადამხდელის მიერ ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ძირითადი სახის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეძენის, გახარჯვის, დანაკარგების, აგრეთვე, მზა პროდუქციის (სახეობების მიხედვით) მიწოდების დამოუკი-

დებელი რაოდენობრივი აღრიცხვა და ასეთი აღრიცხვის შესახებ მონაცემების მოპოვება ან/და დაბეგვრის ობიექტის ან მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის დაფარვის/დამალვის შესაძლო რისკების გამოვლენა.

საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებამდე საჭიროა მოხდეს გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაციის შეგროვება (საქმიანობის სახეები, ობიექტები, სამუშაო გრაფიკი და სხვა). შესაძლოა ჩატარდეს დათვალიერების პროცედურაც დაბეგვრის ობიექტის ან მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის დაფარვის/დამალვის შესაძლო რისკების გამოვლენისა და სათანადო რეაგირებისათვის. აღნიშნული პროცედურების შემდეგ მოპოვებული ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ბრძანებით ღებულობს გადანყვეტილებას კონკრეტულ გადამხდელთან საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების თაობაზე, ამტკიცებს შესაბამის პროგრამას, მონიტორინგის განხორციელების თითოეული ადგილის მიხედვით დაკვირვებისას მოპოვებული ინფორმაციის აღრიცხვის ჟურნალის ფორმებს ეკონომიკური საქმიანობის სპეციფიკის გათვალისწინებით.

საგადასახადო მონიტორინგის დაწყებამდე არანაკლებ 10 კალენდარული დღით ადრე საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელის წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით ინფორმირებას საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების თაობაზე გადანყვეტილების მიღების შესახებ.

„საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალი-

ანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდაღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #994 ბრძანების 92 მუხლის მე-13 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებამ გონივრულ ფარგლებში არ უნდა დაარღვიოს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ჩვეული რიტმი და არ უნდა შეაფერხოს მისი საქმიანობა. თუმცა, „გონივრული ფარგლების“ საზღვრები რამდენად დაცულია ექვსთვიანი პროცედურის განხორციელებისას და რა შეიძლება ჩაითვალოს ასეთ „ფარგლებად“, ბუნდოვანია.

საგადასახადო მონიტორინგის შედეგები აისახება აღრიცხვის ჟურნალში ყოველდღიურად და მასში შეიტანება გამოვლენილი არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტები და გარემოებები, პროგრამით გათვალისწინებული ობიექტის შესაბამისად თითოეული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, შესრულების თარიღი, დანყებისა და დასრულების პერიოდი, დაკვირვების მონაწილე პირთა სახელი, გვარი და თანამდებობა, სარეკომენდაციო მითითებები და შენიშვნები. საგადასახადო მონიტორინგის დასრულების შემდეგ აღრიცხვის ჟურნალი და მასზე დართული მასალები გადაეცემა საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელ საგადასახადო ორგანოს;

საკონტროლო შესყიდვა - გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლის ან ერთჯერადი ხელშეკრულებით მოწვეული სპეციალისტის მიერ გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების შესყიდვას, რომლის მიზანიც შეიძლება იყოს პროდუქციის ფასის დადგენა, საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავლების რეალური

მოცულობის დადგენა, საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის სისწორის კონტროლის მიზნით საქონლის რეალური სარეალიზაციო ფასის განსაზღვრის აუცილებლობა, საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენა (მათ შორის: მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დარღვევა, საქართველოს ტერიტორიაზე ეროვნული ვალუტის გამოყენების წესების დარღვევის გამოვლენა, საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევის ფაქტის დადგენა და სხვა).

საჭიროების შემთხვევაში, (საქონლის ან/და მომსახურების სახეობის, დასაკვირვებელი ობიექტის (ობიექტების) რაოდენობისა და მათი ადგილმდებარეობის, შესასყიდი საქონლის ან/და მომსახურების სახეობისა და რაოდენობის გათვალისწინებით) საგადასახადო ორგანოს უფროსის გადანყვეტილებით შესაძლებელია საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირზე გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აღრიცხვის (რეგისტრაციის) მონაშობის, დღგ-ის გადამხდელის მონაშობის ან სხვა სახის ფსევდოდოკუმენტების და საკონტროლო შესყიდვის პროცედურის დაფიქსირების ტექნიკური საშუალებების გაცემა.

საკონტროლო შესყიდვის განხორციელების პროცედურა ავალდებულებს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს (ფსევდოდომხმარებელს) შეძლებისდაგვარად მაქსიმალურად აიცილოს თავიდან საქონლის დაბრუნებაზე გამყიდველის მხრიდან უარის თქმის საფუძველი, როგორც შეიძლება იყოს: შეფუთვის დაზიანება, საქონლის სარეალიზაციო სახის შეცვლა, სავაჭრო ობიექტის ტერიტორიიდან გამოტანა.

მიმდინარე კონტროლის აღნიშნული სახის შედეგები აისახება

„საკონტროლო შესყიდვის შედეგების შესახებ” ოქმში და მასში ფიქსირდება საკონტროლო შესყიდვისას გამოვლენილი ფაქტები და გარემოებები, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა შეიძლება ჰქონდეს საქმესთან დაკავშირებით, ასევე ოქმზე თანდართული მტკიცებულებების ჩამონათვალი (საგადასახადო დოკუმენტები, საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩევი, ქვითარი, ანგარიში, სასაქონლო ზედნადები, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, ნივთის განვადებით შეძენის ხელშეკრულება, შესყიდული საქონელი, მონვეული სპეციალისტის დასკვნა, საკონტროლო შესყიდვის პროცედურის დაფიქსირების ტექნიკური საშუალებებით მოპოვებული ინფორმაცია (ასეთის არსებობისას) და სხვა).

საკონტროლო შესყიდვის გაუქმება შესაძლებელია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შესყიდული საქონელი არ ტოვებს სავაჭრო ობიექტის ტერიტორიას და მისი სახე და შეფუთვა არ დაზიანებულა. შესაბამისი ოქმის საფუძველზე შესყიდული საქონელი უბრუნდება გამყიდველს, ხოლო გადახდილი ფული – მყიდველს. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის (საქონლის მყიდველის) მიერ ოპერაციის გაუქმების თაობაზე გადაწყვეტილება აისახება საკონტროლო შესყიდვის ოქმში შესაბამისი ჩანაწერებით, რაც გადასახადის გადამხდელისთვის წარმოადგენს ოპერაციის გაუქმების საფუძველს. ამასთან, ოპერაცია გაუქმებას არ ექვემდებარება მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის შემთხვევაში და იმ საქონელზე, რომელიც არ უბრუნდება გამყიდველს. შესაბამისი ნორმატიული აქტი ოპერაციის გაუქმების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისას ავალებს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს გაითვალისწინოს შესყიდული საქონლის სახეობა და გადაცემის ფორმა რამდენად იძლევა მისი უკან დაბრუნების შესაძლებლობას (მაგალითად, ავტომანქანის

ავზის საწვავით გამართვის, დაზიანებული ავტომანქანის შეკეთებისას ახალი დეტალის დამონტაჟებისა და მისი საწვავ-საპოხი მასალებით გამართვისას, კვების ობიექტებში შეძენილი საკვების (კერძის) მიღების და სხვა შემთხვევებში).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2015 წლის 15 მაისს შესული ცვლილებით ამოღებული იქნა 49-ე მუხლის მე-6 პუნქტი, რომელიც ითვალისწინებდა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საქართველოს საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციას მიკუთვნებული საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეების სხვა პირისთვის განსახორციელებლად გადაცემის შესაძლებლობას. თუმცა, „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #994 ბრძანების 151, 152, 153 მუხლები კვლავ ითვალისწინებს კერძო საგადასახადო ინსპექტორის მიერ საკონტროლო შესყიდვების განხორციელების წესებს და პროცედურებს. მაშასადამე, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ერთ-ერთი ელემენტი - კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი წინააღმდეგობაში მოდის თვით ძირითად კანონთან, რომელთანაც შესაბამისობაში უნდა იყოს. ასეთი შემთხვევები საკმაოდ ხშირადაა. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ 2004 წლის 22 დეკემბერს მიღებულ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, რომელიც ძალაში იყო 2011 წლის 1 იანვრამდე, მე-2 მუხლის მე-4 ნაწილში ვკითხულობდით „ამ კოდექსით

გათვალისწინებულ შემთხვევებში საქართველოს მთავრობას ან ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს გადასახადებით დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხებზე გამოსცეს კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები. ამ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების დებულებები არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს ამ კოდექსის დებულებებს. მათ შორის წინააღმდეგობის არსებობისას გამოიყენება ამ კოდექსის დებულებები“. მაშასადამე, კანონმდებლობა უშვებდა შემთხვევას, როცა კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები შესაძლოა ეწინააღმდეგებოდეს საგადასახადო კოდექსის დებულებებს და ამ პრობლემას მარტივად წყვეტდნენ ზემოთაღნიშნული ჩანაწერით. 2011 წლის 1 იანვრიდან მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში მსგავსი ჩანაწერი არ იძებნება, რაც იმას უნდა ნიშნავდეს, რომ კანონმდებლობა არ უშვებს „ამგვარ“ წინააღმდეგობებს, თუმცა, პრობლემა კვლავ უცვლელია...

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი - აღნიშნული ღონისძიებების მიზანია გამოავლინოს ისეთი ფაქტები, როგორცაა საკონტროლო-სალარო აპარატების რეგისტრაციის წესების დარღვევა, გამოუყენებლობა და გამოყენების წესების დარღვევა, ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება, საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა და სხვა. კონტროლის მოცემული სახის ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელს უფლება აქვს შეამოწმოს საკონტროლო-სალარო აპარატის არსებობა, სარეგისტრაციო ბარათი და მისი მონაცემების ფაქტობრივ მონაცემებთან შესაბამისობა, ტექნიკური გამართულობა, ამობეჭდოს კონკრეტული პერიოდის მიხედვით აპარატის ფისკალურ მეხსიერებაში არსებული ინფორმაცია ამონაგები თანხის შესახებ, საგადასახადო შემოწმების

პროცესში გარდა აღნიშნული პროცედურებისა, ფისკალური მექანიზმებიდან ამობეჭდილი ინფორმაციის საფუძველზე დაადგინოს ამ თანხების პირის საბუღალტრო დოკუმენტაციაში ასახვის სისწორე, საბუღალტრო აღრიცხვისა და საკონტროლო-სალარო აპარატის მაჩვენებლები შეუდაროს სალაროში არსებულ ნაღდ ფულს, შესთავაზოს პირს წარმოადგინოს სალაროში არსებული ფულადი სახსრები და შესაბამისი წერილობითი განმარტება ფულადი სახსრების წარმომავლობის შესახებ, მოახდინოს სალაროში ნაღდი ფულის რაოდენობის განსაზღვრა პირის ან მისი წარმომადგენლის სალაროში არსებული მთელი ფულის სრული დათვლის გზით;

დათვალიერება - საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი სახეა, რომლის ფარგლებშიც ხდება გადასახადის გადამხდელის ტერიტორიების, შენობა-ნაგებობების, ძირითადი საშუალებებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ვიზუალური დათვალიერება. იგი შეიძლება ჩატარდეს საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ბრძანების საფუძველზე. აღნიშნული დოკუმენტისა და პირადობის (სამსახურებრივი) მოწმობის წარდგენის შემდეგ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელისგან ცნობის სახით მიიღოს ინფორმაცია ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი ადგილების მდებარეობის, ფართის მფლობელის, აგრეთვე, საკონტროლო-სალარო აპარატების, მრიცხველების ან სხვა ტექნიკური საშუალებების განთავსების ადგილების შესახებ, ასევე, სხვა ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა დათვალიერების პროცედურის განხორციელებისათვის.

ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ბინის დათვალიერება დასაშვებია მხოლოდ სასამართლოს გადანყვეტილების საფუძველზე. აღნიშნული პროცედურის დროს აკრძალულია გადასახადის გადამ-

ხდელის დოკუმენტაციის შემოწმება, სეიფის, კარადის, უჭრისა და სხვა მსგავსი სათავსის შიგთავსის ვიზუალური დათვალიერება და შემოწმება.

დათვალიერების შედეგად გამოვლენილი ფაქტები და გარემო-ებები, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა შეიძლება ჰქონდეს საქ-მესთან დაკავშირებით, აისახება „დათვალიერების შედეგების შე-სახებ“ ოქმში;

ინვენტარიზაცია - გულისხმობს გადამხდელის მფლობელობაში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (ნედლე-ულის, მასალების, ნახევარფაბრიკატების, მარაგ-ნაწილების, ტარი-სა და მზა პროდუქციის) და ძირითადი საშუალებების ფაქტობრივი ნაშთების სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღრიცხულ ნაშთებთან შედარებას. ინვენტარიზაცია იწყება გადასახადის გადამხდელისა-თვის/მისი წარმომადგენლისათვის ინვენტარიზაციის შესახებ ინდი-ვიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გაცნობისთა-ნავე, რომლის შემდგომ, შესაბამისი პროცედურების დაწყებამდე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი უფლებამოსილია დალუქოს ის სათავსები, სადაც ინახება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ძირითადი საშუალებები ან/და ბუღალტრული დოკუ-მენტები.

გადასახადის გადამხდელის ხელმძღვანელმა (დირექტორმა) ინვენტარიზაციის გონივრულ ვადაში ჩატარების მიზნით, ბრძანების ჩაბარებიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში უნდა შექმნას საინვენტარიზა-ციო კომისია. საინვენტარიზაციო კომისიაში შეყვანილი უნდა იქნენ ის პირები, რომლებიც კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა, აგრეთვე, საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში – საგადასახადო ორგანოს

თანამშრომლები ან/და მის მიერ მოწვეული სპეციალისტები. საინვენტარიზაციო კომისია ვალდებულია სრულად და დროულად აღრიცხოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან/და ძირითადი საშუალებები წარმოებისა და შენახვის ადგილზე, შეუდაროს აღრიცხვის შედეგები ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის მონაცემებს და ყოველივე ეს შეიტანოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების აღწერის ოქმში.

საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, ინვენტარიზაციის ჩატარების ბრძანებით თავად შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია და განსაზღვროს მისი შემადგენლობა, აგრეთვე, აუცილებლობის შემთხვევაში, მათ შორის, ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ ვადაში საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის თაობაზე გადასახადის გადამხდელის ხელმძღვანელის (დირექტორის) მიერ ბრძანების გამოუცემლობისას, გამოსცეს საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის ბრძანება. ამ ნაწილის შესაბამისად საინვენტარიზაციო კომისიის შემადგენლობის განსაზღვრისას გათვალისწინებული უნდა იქნას მასში გადამხდელის წარმომადგენლის/ წარმომადგენლების შეყვანა.

გარდა სრული ინვენტარიზაციისა, საგადასახადო ორგანოს უფროსის გადაწყვეტილებით შესაძლოა ჩატარდეს გადასახადის გადამხდელის მფლობელობაში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ცალკეულ სახეობათა მიხედვით შერჩევითი ინვენტარიზაცია. ამ დროს შესაძლოა არ შეიქმნას საინვენტარიზაციო კომისია და პროცესი წარმართოს გადასახადის გადამხდელის ან მისი წარმომადგენლის თანდასწრებით. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია 2 სამუშაო დღის ვადაში წარმოადგინოს ცალკეულ სახეობათა მიხედვით სასა-

ქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაშთების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) მონაცემები, რის შემდეგაც საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ახდენს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ფაქტობრივი და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი მონაცემების შედარებას და ყოველივე ეს შეაქვს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების აღწერის ოქმში.

რაც შეეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ საგადასახადო კონტროლის მეორე სახეს - საგადასახადო შემონმებას, იგი არის ორი სახის - კამერალური და გასვლითი.

კამერალური საგადასახადო შემონმება ტარდება გადასახადის გადამხდელის პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში არსებული დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე, გადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული ახსნა-განმარტებისა და სააღრიცხვო დოკუმენტაციის საფუძველზე. ამ სახის შემონმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანებით და მის საფუძველზე განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე.

გასვლითი საგადასახადო შემონმება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სრულ ან თემატურ შემონმებას, რის შესახებაც მას შემონმების დაწყებამდე არანაკლებ 10 სამუშაო დღისა ეგზავნება შეტყობინება წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით. ამასთან, გადასახადის გადამხდელისათვის შეტყობინების ჩაბარებიდან არა უგვიანეს 30-ე დღეს შემონმების არდაწყების შემთხვევაში, იგი ძალადაკარგულად ითვლება.

გასვლითი საგადასახადო შემონმების ვადა შეიძლება გაგ-

რძელდეს არა უმეტეს 3 თვისა. საჭიროების შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის უფროსთან შეთანხმებით შესაძლებელია შემონ-მების ვადის დამატებით გაგრძელება არა უმეტეს 2 თვისა. თუმცა, საკმაოდ ხშირია შემთხვევები, როცა საგადასახადო აუდიტორები განსაზღვრულ ვადებში თანაბარი ინტენსივობით მუშაობას ვერ ან არ ახდენენ და შემონმების შედეგებზე საგადასახადო შემონმების აქტს საბოლოო ვადის ამოწურვამდე რამდენიმე დღით ადრე ან ბოლო დღეს ადგენენ, რის გამოც იგი შეიცავს სადავო მომენტებს უმეტესად დაუსაბუთებლობისა და არასრულყოფილების გამო, რაც გადა-მხდელთა მიერ საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველი ხდება.

არსებობს გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონ-მებაც, რომელიც ტარდება წერილობითი შეტყობინების გარეშე, სასამართლოს ნებართვით ისეთ შემთხვევებში, როგორიცაა: ბოლო საგადასახადო შემონმებისას გამოვლენილი გადასახადის გადამ-ხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა მნიშვნელოვანი დარღვევის ფაქტები, პირის ფინანსური და მატერიალური საშუალებების წარმოშობის საეჭვოობის შესახებ სანდო ინფორმაცია, გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების და ქონების დოკუმენტურად დაუდასტურებელი მატების შესახებ სანდო ინფორმაცია, საგადასა-ხადო დეკლარაციებისა და გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტების წარუდგენლობა, ინფორ-მაცია იმის შესახებ, რომ პირი გეგმავს, თავი აარიდოს საგადასახა-დო ვალდებულებათა შესრულებას საქართველოდან გასვლით, აქტივების სხვა პირისათვის გადაცემით, საგადასახადო სამართალ-დარღვევის დამადასტურებელი დოკუმენტების განადგურებით, დამალვით, შესწორებით ან შეცვლით ან/და სხვა ღონისძიებების გატარებით, საგადასახადო ორგანოში წარუდგენილი საგადასახადო

დეკლარაციებით და სხვა დოკუმენტებით დაბეგვრის ობიექტებისა და გამოანგარიშებული გადასახადების რეალურობის დაუდასტურებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყებიდან 48 საათში მიმართოს სასამართლოს და მიიღოს მისგან ნებართვა გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა მას საგადასახადო დავალიანება. სასამართლოს ნებართვის მიღებამდე საგადასახადო ორგანოს არ აქვს უფლება, დაიწყოს გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება. საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლებს უფლება აქვთ, დალუქონ გადასახადის გადამხდელის მხოლოდ ის საგადასახადო დოკუმენტები და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც აუცილებელია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩასატარებლად. თუ სასამართლო საგადასახადო ორგანოს დადგენილ ვადაში არ მისცემს ნებართვას გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ახსნას გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დოკუმენტებზე ან/და სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე დადებული ლუქი.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ ხშირად ზემოთაღნიშნული პროცედურების განხორციელება ისეთი ფორმით და საშუალებებით ხდება, რაც მნიშვნელოვან ზიანს აყენებს გადამხდელის როგორც მატერიალურ, ისე ჯანმრთელობის მდგომარეობას. სამწუხაროდ, უმეტესწილად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო

სამსახურის წარმომადგენელთა მიერ განხორციელებული მსგავსი ოპერაციები, ხშირად გადამხდელისათვის ფატალური შედეგებით დასრულებულა. ამასთან, ილახება მისი რეპუტაცია როგორც დასაქმებულებთან, ისე პარტნიორებთან მიმართებაში, რაც უარყოფითად მოქმედებს შემდგომ ეკონომიკურ საქმიანობაზე.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა 2011 წლიდან ითვალისწინებდა საგადასახადო შემონმშების ალტერნატიული საგადასახადო შემონმშების სახით ჩატარებას. შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით ხდებოდა ალტერნატიული საგადასახადო შემონმშების განმახორციელებელი პირებისათვის - აუდიტორებისათვის საგადასახადო შემონმშების ჩატარების უფლებამოსილებისა და შესაბამისი კატეგორიის მინიჭება.

ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტის ჩატარება შეიძლებოდა ორ შემთხვევაში: საგადასახადო ორგანოს ინიციატივით – გადასახადის გადამხდელის თანხმობის საფუძველზე და გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით – საგადასახადო ორგანოს თანხმობის საფუძველზე.

ალტერნატიული საგადასახადო შემონმშების შესახებ გადასახადის გადამხდელსა და შესაბამისი კატეგორიის აუდიტორს შორის ფორმდებოდა ხელშეკრულება ფასიანი მომსახურების შესახებ, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო ამ გზით ზოგავდა შემონმშების ხარჯებს.

შემონმშების დასრულების შემდეგ აუდიტორი წარადგენდა ალტერნატიული საგადასახადო შემონმშების აქტს 3 ეგზემპლარად. ამათგან, აუდიტორი აქტის შედგენიდან 3 სამუშაო დღის ვადაში აქტის ერთ პირს გადასცემდა გადასახადის გადამხდელს, მეორე

პირს წარუდგენდა საგადასახადო ორგანოს, მესამე პირი კი - მას რჩებოდა.

ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტის ჩატარების უპირატესობა საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებულთან მიმართებაში იმაში გამოიხატებოდა, რომ თუ გადასახადის გადამხდელი შემონმების აქტის საფუძველზე (თუ ეთანხმებოდა მას სრულად ან ნაწილობრივ) დადგენილი წესით განახორციელებდა საგადასახადო ანგარიშგებას საგადასახადო ორგანოში განაცხადის წარდგენით (მათ შორის მედიაციის პროცესის დასრულების შემდეგ), საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ჯარიმები არ ეკისრებოდა.

2015 წლის 28 იანვარს „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-შატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებაში ცვლილების შეტანით ამოღებული იქნა 111 კარი, რომელიც ეხებოდა ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების ჩატარების წესებსა და პირობებს. 2015 წლის 30 იანვარს შემოსავლების სამსახურის ვებგვერდზე გამოქვეყნდა განცხადება, სადაც აღნიშნულია, რომ მოცემული ცვლილებით ალტერნატიული აუდიტის პროექტი დახურულია. თუმცა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსიდან ის საკანონმდებლო მუხლები, რომელთა საფუძველზეც ხორციელდებოდა ეს პროექტი, ამოღებული იქნა მოგვიანებით, 2015 წლის 15

მაისს შესული ცვლილებით. მაშასადამე, საკანონმდებლო დებულებების გაუქმებას წინ უსწრებდა კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით რეგულირებული ნორმების გაუქმება, რაც, რა თქმა უნდა, წინააღმდეგობრივია.

ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტის პროექტის გაუქმებას აზრთა სხვადასხვაობა მოჰყვა საზოგადოებაში. ერთი ნაწილი თვლის, რომ მისი გაუქმება საჭირო იყო, რადგან ეწინააღმდეგებოდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს. ვინაიდან დავალებას ასეთი შემონმების ჩატარების შესახებ საგადასახადო ორგანო იძლეოდა, ეჭვქვეშ დგებოდა აუდიტორის დამოუკიდებლობა. მეორე ნაწილის აზრით, აღნიშნული პროექტის დადებითი მხარე იყო ის, რომ საჭიროების შემთხვევაში ბევრად მეტი გადამხდელის შემონმება შეიძლებოდა, ბიუჯეტშიც მეტი თანხა შედიოდა და მენარმეც ჯარიმისგან თავისუფლდებოდა. ამასთან, შემცირდა სახელმწიფოს მიერ აუდიტის ჩატარების ხარჯები, რადგან ამ ტვირთს, ნებაყოფლობით, თავად მენარმეები კისრულობდნენ ალტერნატიული აუდიტის არჩევით.

საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის აზრით, ევროკავშირთან ასოცირების შეთანხმება მოითხოვს აუდიტის ევროსტანდარტებთან და ღირებულებებთან შესაბამისობას. ამიტომაც საჭირო იყო ინსტიტუტის არა გაუქმება, არამედ რეფორმირება.

თავად შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური პოზიციით კი, ალტერნატიული აუდიტი თანამედროვე საგადასახადო ადმინისტრირების პრინციპებს ეწინააღმდეგება. „საერთაშორისო საფინანსო ინსტიტუტების რეკომენდაციებშიც ხაზგასმულია, რომ შემონმება უნდა მოხდეს განსაკუთრებული რისკის გადამხდელების და მოსახლეობის ფართო წრეებზე გათვლილი არ უნდა იყოს. თავის დროზე

ალტერნატიული აუდიტის შემოღების ძირითადი მიზები სწორედ ტოტალური შემონმება იყო. რისკების მიუხედავად ყველა გადამხდელი მონმდებოდა“ - ნათქვამია შემოსავლების სამსახურის საზოგადოებასთან ურთიერთობის დეპარტამენტის უფროსის განცხადებაში.

ჩვენი აზრით, ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების ინსტიტუტის შემოღებისთანავე შესაბამისი აუდიტორების შერჩევა მაღალკვალიფიცირების პრინციპის დარღვევით მოხდა. კანონმდებლობაში არ იყო განერილი ის მოთხოვნები, რომლებიც კანდიდატს უნდა დაეკმაყოფილებინა. ამიტომაც, ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტორებისთვის შესაბამისი კატეგორიების მინიჭება საზოგადოებისათვის გაურკვეველი და უცნობი კრიტერიუმებით მოხდა. ხშირ შემთხვევაში შერჩეული იყო ისეთი პირები, რომლებსაც ზოგადად აუდიტთან წარსული საქმიანობით შეხებაც კი არ ჰქონდათ, მით უმეტეს - შესაბამისი გამოცდილებაც. ამიტომაც, ბევრი მათგანი კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში ვერ ახერხებდა შემონმების პროცესის დასრულებას. ხშირი იყო შემთხვევები, როცა ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების აქტები ხარისხის კონტროლის შედეგად მნიშვნელოვნად კორექტირდებოდა.

2013-2014 წლებში შემუშავდა ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების განმახორციელებელ პირთა შერჩევის მოთხოვნები და კრიტერიუმები, დაინიშნა ტესტირებები და გასაუბრებები. თუმცა, სამწუხაროდ, შერჩევის მეორე ეტაპზე წარმატებით გადასულ ბევრ ღირსეულ კანდიდატს გაურკვეველი და დაუსაბუთებელი შიზგებით ეთქვათ უარი კატეგორიის მინიჭებაზე. 2014 წლის ივლისში იმ დროისათვის კანონმდებლობით გათვალისწინებული მხოლოდ მე-2 კატეგორიის მინიჭება მოხდა შერჩეულ კანდიდატებზე, მაგრამ 2015

წლის 1 იანვრიდან ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების ინსტიტუტი გაუქმდა. შესაბამისად, გაურკვეველია შემოსავლების სამსახურის მიერ 2013-2014 წლებში ჩატარებულ ტესტირებასა და გასაუბრებაზე გაწეული ხარჯების მიზნობრიობა.

ჩვენი აზრით, ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტის ფუნქციონირებას კვალიფიცირებული აუდიტორების შერჩევის გზით ჰქონდა რიგი დადებითი მხარეები:

- გადასახადის გადამხდელთა უმრავლესობა ამ გზით შემოწმების ჩატარებას არ აღიქვამდა, როგორც საგადასახადო სამსახურის მხრიდან სადამსჯელო ღონისძიებას, ვინაიდან ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტორის რეკომენდაციების გათვალისწინებით მას შეეძლო საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების მიზნით ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული დოკუმენტების ნებაყოფლობითი მოწესრიგება;

- ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშგების გზით გადამხდელი თავისუფლდებოდა ჯარიმისაგან, რომელიც საგადასახადო ორგანოს მიერ შემოწმების ჩატარების შემთხვევაში ხშირად რამდენჯერმე აღემატებოდა გადასახადის ძირითად თანხას;

- სახელმწიფოს არ უწევდა საგადასახადო აუდიტის ჩატარების ხარჯების გაწევა და ზედმეტი ძალისხმევის გარეშე ხდებოდა ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების გზით დარიცხული გადასახადების თანხის ბიუჯეტში შეტანა.

თუმცა, საჭირო იყო აღნიშნული ინსტიტუტის რეფორმირება ალტერნატიული აუდიტორის შესაბამისი კატეგორიის მინიჭებისათვის მკაცრად გაწერილი სამართლიანი კრიტერიუმების დადგენით და ასევე მისი ობიექტური მინიჭებით მაღალკვალიფიცირებული

აუდიტორებისთვის, იურიდიული პირების შერჩევის შემთხვევაში მონოპოლიური მდგომარეობების შექმნის გამორიცხვით (როგორც ეს არსებობდა პროექტის ფუნქციონირების მთელ პერიოდში). ამასთან, მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ მსგავსი პროექტი საკმაოდ წარმატებით არსებობს დიდ ბრიტანეთში.

აქვე გვინდა ყურადღება გავამახვილოთ ერთ გარემოებაზე. მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებაში 2015 წლის იანვრიდან ამოღებულია ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტის ინსტიტუტის ფუნქციონირების მარეგულირებელი ნორმები, მათგან დარჩენილია მხოლოდ ერთი მუხლი 376 – „საგადასახადო ორგანოს მიერ ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების ინიცირება“, რომელიც გულისხმობს შემდეგს: თუ საგადასახადო ორგანო მიზანშეწონილად მიიჩნევს, რომ გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო შემოწმება ჩაუტარდეს ალტერნატიული აუდიტის წესით, მას ეგზავნება შეტყობინება, რომელშიც მითითებულია შესამოწმებელი პერიოდი, საგადასახადო შემოწმების დაწყების სავარაუდო თარიღი, აუდიტორის კატეგორია, განმარტება, რომ მას უფლება აქვს, ისარგებლოს ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობით, ვალდებულება, ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებაზე თანხმობის შემთხვევაში, შეარჩიოს შესაბამისი კატეგორიის მქონე აუდიტორი და გააფორმოს მასთან ხელშეკრულება, გაფრთხილება, რომ ხარისხის კონტროლის გავლის შემდეგ, აქტის ხარისხიდან გამომდინარე, შესაძლებელია დარიცხვამ განიცადოს კორექტირება ან შემოწმება განხორციელდეს საგადასახადო ორგანოს მიერ. ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებაზე გადასახადის გადამხდელის თანხმობის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეარჩიოს შესაბამისი

კატეგორიის მქონე აუდიტორი და გააფორმოს მასთან ხელშეკრულება შეტყობინების მიღებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში და წარუდგინოს იგი საგადასახადო ორგანოს.

ზემოთაღნიშნულიდან გამომდინარე, გაუგებარია აღნიშნული მუხლის დატოვება კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტში შეცდომით მოხდა თუ მიუხედავად ალტერნატიული საგადასახადო პროექტის დახურვისა (როგორც შემოსავლების სამსახური აცხადებს), მისი სურვილის შემთხვევაში შესაძლოა ამგვარი საგადასახადო შემონმების განხორციელება...

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემაში, ასევე, მნიშვნელოვანია საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების იძულებითი ღონისძიებების განხორციელება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის შემდეგ ღონისძიებებს: საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება. გარდა აღნიშნულისა, კანონმდებლობა ითვალისწინებდა კიდევ ერთ ბერკეტს – საბანკო ანგარიშზე ოპერაციების შეჩერებას, რომელიც გამოიყენებოდა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურს ჰქონდა მტკიცებულება გადასახადებისაგან შესაძლო თავის არიდების თაობაზე. თუმცა, იგი ამოღებული იქნა 2010 წლის 29 დეკემბერს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებით.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, საგადასახადო დავალიანების გადახდევი-

ნების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადებას არაუმეტეს 3 წლით, თუ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად გაფორმებულია თავდებობის ხელშეკრულება, წარდგენილია საბანკო გარანტია ან დაზღვევის პოლისი ან/და საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთულია პირის ქონება, რომლის ღირებულება უზრუნველყოფს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას. ამასთან, გადავადების პერიოდში საურავის დარიცხვა არ ჩერდება.

თუ საგადასახადო დავალიანება 5000 ლარს არ აღემატება, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებით საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება შეიძლება გადავადდეს არაუმეტეს 1 წლით, ამასთან, სავალდებულო არ არის უზრუნველყოფის საშუალების წარდგენა.

განვიხილოთ საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა - ეს არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენება შესაძლებელია, მიუხედავად იმისა, აღიარებულია თუ არა საგადასახადო დავალიანება. ამასთან, გირავნობა წარშოიქმნება მოძრავ ნივთთან მიმართებაში, ხოლო იპოთეკა კი - უძრავ ქონებასთან მიმართებაში.

საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან ერთად და მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან და ვრცელდება საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე (გარდა ლიზინგით მიღებულისა), საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შექმნილი ქონების ჩათვლით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად, „თუ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამდე პირის ქონების მიმართ რეგისტრირებულია კომერციული ბანკების, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციების, სადაზღვევო ორგანიზაციების, საერთაშორისო და „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული განვითარებული ქვეყნების საფინანსო ინსტიტუტების გირავნობის/იპოთეკის უფლება და ხდება ამ ქონების რეალიზაცია, ამოღებული თანხით პირველ რიგში დაკმაყოფილდება ზემოთაღნიშნული ფინანსური ინსტიტუტების მოთხოვნები საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამდე წარმოშობილი ვალდებულების ნაწილში, ხოლო შემდეგ ხდება საგადასახადო დავალიანების მოთხოვნის დაკმაყოფილება. ამ ქონების ახალი მფლობელის მიმართ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არ გავრცელდება. თუ დარჩენილი თანხით სრულად არ იფარება საგადასახადო დავალიანება, შეუსრულებელი საგადასახადო დავალიანება ძალაში რჩება იმ პირის მიმართ, რომლის ქონებაც დატვირთული იყო საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით“. მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ ამ შემთხვევაში უპირატესობა მხოლოდ ფინანსურ ინსტიტუტებს ენიჭებათ და არა, მაგალითად,

ფიზიკურ პირთა მიერ რეგისტრირებულ გირავნობა/იპოთეკის უფლებას, რომლებიც ხშირ შემთხვევაში თავიანთი დანაზოგის დაკარგვის საფრთხის წინაშე დგანან...

მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა - აღნიშნული ღონისძიება ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლებას, მესამე პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა და მისი ქონებიდან უზრუნველყოს გადასახადის გადახდევინება, თუ გადასახადის გადამხდელის ქონება იმდენად მცირეა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებების განხორციელებამ ვერ უზრუნველყო აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვა და სასამართლოს გადანწყვეტილებით ან სხვა მტკიცებულებების საფუძველზე დადგენილია, რომ მესამე პირს აქვს გადასახადის გადამხდელის დავალიანება, რომლის გადახდის ვადაც დამდგარია. მესამე პირის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 30 დღის ვადაში შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო მის მიმართ იყენებს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს;

ქონებაზე ყადაღის დადება - აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს შეუძლია ყადაღა დაადოს პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა) ნებისმიერ ქონებას, რაც ნიშნავს ამ ქონების განკარგვის (პირის მიერ ქონების ნებისმიერი ფორმით გასხვისების, დაგირავების, იპოთეკის, უზურფრუქტის, სერვიტუტის ან აღნაგობით დატვირთვის, თხოვების, ქირავნობისა და იჯარის ხელშეკრულებების დადების, სხვისთვის დროებით ან მუდმივ

მფლობელობაში გადაცემის) აკრძალვას. თუმცა, საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით დასაშვებია, პირმა განკარგოს ყადაღადადებული ქონება, თუ ამონაგები თანხა სრულად იქნება მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ქონებაზე ყადაღის დადებას ითვალისწინებს მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების ნაწილში, არსებობს გამონაკლისი შემთხვევაც - თუ არსებობს პირის მიერ ქონების გასხვისების საშიშროება, რაც გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, დაუყოვნებლივ დაადოს ყადაღა ქონებას (მათ შორის, საბანკო ანგარიშებს), მიუხედავად იმისა, აღიარებულია თუ არა საგადასახადო დავალიანება. ამ შემთხვევაში ყადაღის დადება შესაძლებელია განხორციელდეს დალუქვით. აღნიშნულის შემდეგ კი საჭიროა სასამართლოში ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ შუამდგომლობის წარდგენა და მისი დაკმაყოფილება, რათა განხორციელებული ღონისძიება დარჩეს ძალაში.

საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადება გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის უფლების შეზღუდვას, განკარგოს თავის საბანკო ანგარიშზე არსებული ან ჩარიცხული ფულადი სახსრები ყადაღის მოცულობის ფარგლებში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა პირი ბიუჯეტში იხდის გადასახადების, საურავისა და ჯარიმის თანხებს ან იხდის სახელმწიფო ბაჟის თანხას საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოში ან საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეზე. აღნიშნული ღონისძიების გატარების შემდეგ პირს უფლება არ აქვს, გახსნას საბანკო ანგარიში იმავე ან სხვა საბანკო დანესებულებაში.

„საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 41-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის უფროსი უფლებამოსილია მიიღოს გადაწყვეტილება:

ა) საბანკო ანგარიშზე დადებული ყადაღა არ გავრცელდეს იმ საბანკო ანგარიშზე, სადაც საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – „სოციალური მომსახურების სააგენტოს“ მიერ ირიცხება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან გამოყოფილი სახსრები „სახელმწიფო პენსიის შესახებ“, „სოციალური დახმარების შესახებ“ და „სახელმწიფო კომპენსაციისა და სახელმწიფო აკადემიური სტიპენდიის შესახებ“ საქართველოს კანონის საფუძველზე შესაბამის პირთა ყოველთვიური ფულადი უზრუნველყოფის მიზნით;

ბ) ფიზიკური პირის მოთხოვნის შემთხვევაში, საბანკო ანგარიშზე დადებული ყადაღა გავრცელდეს, მის საბანკო ანგარიშზე/ანგარიშებზე არსებული თანხიდან, თვეში მხოლოდ 150 ლარის ოდენობის ზემოთ არსებულ ფულად სახსრებზე.

აღნიშნული წესის ა) პუნქტი შემოღებული იქნა 2012 წლის 30 ივლისიდან, ხოლო ბ) პუნქტი კი - 2013 წლის 9 იანვრიდან. იგი შეიძლება ჩაითვალოს გადასახადების ადმინისტრირების წესებში კომპრომისულ ნაბიჯად, რადგან გულისხმობს გადამხდელთა სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობის გათვალისწინებას;

ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია - აღნიშნული იძულებითი ღონისძიების განხორციელება შესაძლებელია მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე, რისთვისაც საგადასახადო ორგანო ან აღსრულების ეროვნული ბიურო შუამდგომლობით მიმართავს მას. საგადასახადო ორგანო/აღსრულების ეროვნული ბიურო უფლებამოსილია მოითხოვოს მოვალის ყადაღადადებული ქონების პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება ქონების საბაზრო ღირებულების ტოლია ან აღემატება მას.

ყადაღადადებული ქონების აუქციონის წესით რეალიზაციას ახორციელებს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – აღსრულების ეროვნული ბიურო მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, ხოლო ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციას კი უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანო სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე. მალფუჭებადი საქონელი ასევე შესაძლებელია გაიყიდოს პირდაპირი მიყიდვის წესით.

ქონების გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლით პირველ რიგში დაიფარება: აღსრულების საფასური და აღსრულების ხარჯი – აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ ქონების რეალიზაციის შემთხვევაში, ქონების ამოღებასთან და შენახვასთან დაკავშირებული ხარჯები, ხოლო მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციის შედეგად მიღებული თანხებით – აგრეთვე მის რეალიზაციასთან დაკავშირებული თანხები, გადასახადის თანხები, ჯარიმისა და საურავის თანხები. ქონების გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლით პირველ რიგში დაფარული თანხების შემდეგ დარჩენილი სახსრები 5 სა-

მუშაო დღის ვადაში უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს;

საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა - ეს არის საგადასახადო ორგანოს უფლება, აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების ფარგლებში პირის საბანკო ანგარიშებიდან (გარდა საანაბრო (ვადიანი) ანგარიშისა) საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები და ჩარიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტში.

საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადების მსგავსად, შემოსავლების სამსახურის უფროსი უფლებამოსილია, მიიღოს გადანყვეტილება:

ა) საინკასო დავალება არ გავრცელდეს იმ საბანკო ანგარიშებზე, სადაც საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – „სოციალური მომსახურების სააგენტოს“ მიერ ირიცხება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან გამოყოფილი სახსრები „სახელმწიფო პენსიის შესახებ“, „სოციალური დახმარების შესახებ“ და „სახელმწიფო კომპენსაციისა და სახელმწიფო აკადემიური სტიპენდიის შესახებ“ საქართველოს კანონის საფუძველზე შესაბამის პირთა ყოველთვიური ფულადი უბრუნველყოფის მიზნით;

ბ) ფიზიკური პირის მოთხოვნის შემთხვევაში, საინკასო დავალება გავრცელდეს, მის საბანკო ანგარიშზე/ანგარიშებზე არსებული თანხიდან, თვეში მხოლოდ 150 ლარის ოდენობის ზემოთ არსებულ ფულად სახსრებზე.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ ელექტრონული კომუნიკაციების განვითარებამ ხელი შეუწყო საგადასახადო ორგანოებსა და საბანკო დაწესებულებებს შორის ინფორმაციის ელექტრონული ფორმით გაცვლას, რის შედეგადაც საინკასო დავალების წარდგენა და თანხის ჩამოწერის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება ხდება ავტო-

მატურ რეჟიმში. ვალდებულებების შესრულების მიხედვით საგადასახადო ორგანო დამოუკიდებლად ახდენს საინკასო დავალებების თანხის კორექტირებას ან გაუქმებას. აღნიშნულის შედეგად მოგვარდა უმნიშვნელოვანესი პრობლემა - ელექტრონული სისტემის შემოღებამდე საინკასო დავალებების წარდგენა საბანკო დაწესებულებებში ხდებოდა მატერიალური ფორმით საფოსტო გზავნილების გზით ან საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლების მიერ. შესაბამისად, როცა პირს რამდენიმე საბანკო დაწესებულებაში ჰქონდა ანგარიშები გახსნილი, საინკასო დავალებების წარდგენა ერთდროულად ყველგან ვერ ხდებოდა. ამიტომაც, ხშირი იყო შემთხვევები, როცა ერთი და იგივე თანხის ჩამოწერა ერთდროულად ხდებოდა პირის რამდენიმე ანგარიშიდან. ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება კი საკმაოდ გაჭიანურებული პროცედურა იყო. ამასთან, დავალიანების დაფარვის შემთხვევაში საინკასო დავალებების მოსახსნელად საჭირო ხდებოდა გადამხდელის მიმართვა შესაბამისი სამსახურისათვის. ყოველივე აღნიშნული კი უარყოფითად აისახებოდა გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის პროცესზე.

სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება - აღნიშნული ბერკეტის გამოყენება ხდება იმ შემთხვევაში, თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად არასაკმარისია საბანკო ანგარიშებზე საინკასო დავალებების წარდგენა. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მოსამართლის ბრძანების გარეშე განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის/სხვა ვალდებული პირის სალაროდან (ნაღდი ფულის შენახვის ადგილიდან) ნაღდი ფულის ამოღება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად აუცილებელი ოდენობით. ამოღებული ნაღდი ფული იმავე დღეს შეიტანება საბანკო დაწესებულებაში ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე, ხოლო

თუ ეს შეუძლებელია – უახლოეს სამუშაო დღეს.

ნაღდი ფულის ამოღება ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ბინაში დაუშვებელია მოსამართლის ბრძანების გარეშე.

როგორც ხედავთ, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო დავალიანების ამოღების საკმაოდ ეფექტიანი ბერკეტები გააჩნია. საინტერესოა განვიხილოთ, როგორია გადასახადის გადამხდელის მიერ ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან სანქციის თანხის დაბრუნების პროცედურა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელის გადასახადების ან/და სანქციების გადახდილი თანხა აღემატება დარიცხული გადასახადების ან/და სანქციების თანხას, საგადასახადო ორგანო ზედმეტად გადახდილ თანხას ჩაუთვლის მომავალი საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშში ან გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის საფუძველზე ამ მოთხოვნის წარდგენიდან არა უგვიანეს 3 თვისა უბრუნებს გადასახადის გადამხდელს ზედმეტად გადახდილ თანხას.

გარდა ამისა, არსებობს თანხის დაბრუნების მხოლოდ ერთ-თვიანი ვადის გამოყენების წესი დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული საქონლის ექსპორტის, ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალების შეძენის ან/და იმპორტის, შენობა-ნაგებობების წარმოებისთვის საქონლის შეძენის შედეგად გადამხდელის მიერ ზედმეტად გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხებთან მიმართებაში.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ასევე ითვალისწინებს გრანტის მიმღები პირის უფლებას, გრანტის ხელშეკ-

რულების პირობებით გათვალისწინებული საქონლის ყიდვისას ან/და ამავე საწყისებზე მიღებული მომსახურებისას გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადი დადგენილი წესით ჩაითვალოს ან დაიბრუნოს საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან უკუდაბეგვრისას ბიუჯეტში დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის საფუძველზე. ამასთან, განაცხადი წარდგენილი უნდა იქნას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების თვის მომდევნო 3 თვის ვადაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის მე-7 პუნქტის თანახმად, „ზედმეტად გადახდილი თანხა, რომელიც წარმოიშვა საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებით გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის ან/და საგადასახადო სანქციის თანხის არასწორად ჩამოწერის, მათ შორის, ორი ან რამდენიმე საბანკო დაწესებულების მიერ საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების ერთდროულად შესრულების შედეგად, გადასახადის გადამხდელს უბრუნდება საგადასახადო ორგანოსთვის განცხადების წარდგენიდან არა უგვიანეს 15 დღისა“.

გადასახადების ან/და სანქციების ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება ხდება გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის საფუძველზე.

როგორც ვხედავთ, გადასახადის გადამხდელისათვის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება დროში საკმაოდ გაჭიანურებული პროცესია მაშინ, როდესაც საგადასახადო დავალიანების ამოღება იძულებითი ღონისძიებების გზით გაცილებით შემიძიროვებულ ვადებს მოითხოვს. მაშასადამე, გადამხდელისა და სახელმწიფოს, როგორც მოვალეთა რანგში განხილვისას, უკეთეს პირო-

ბებში ეს უკანასკნელი ხვდება. აქვე აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2015 წლის 15 მაისს შესული ცვლილების თანახმად, 2015 წლის 1 დეკემბრიდან მცირდება გადასახადის გადამხდელის მიერ ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ვადები 1 თვემდე საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ ყველა შემთხვევაში.

საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის განხილვისას აუცილებელია შევხვით საგადასახადო შეთანხმების ინსტიტუტს. მის ძირითად არსს წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის შესაბამისი დოკუმენტის გაფორმების გზით საგადასახადო დავალიანების/საგადასახადო დავალიანების ნაწილის შემცირება. ამასთან, შეთანხმება არ ფორმდება საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ მიმდინარე გადასახდელებზე, მოსაკრებელზე და მასთან დაკავშირებულ ჯარიმასა და საურავზე, რომლის ადმინისტრირებას ახორციელებს საგადასახადო ორგანო.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2013 წლის 30 დეკემბერს შეტანილი ცვლილებით საგადასახადო შეთანხმების არსის განმსაზღვრელ 292-ე მუხლში ჩანაწერი „გადასახადების ან/და სანქციების შემცირების მიზნით“ შეიცვალა ჩანაწერით „საგადასახადო დავალიანების/საგადასახადო დავალიანების ნაწილის შემცირების მიზნით“. აღნიშნული ცვლილების ინიცირებისას საქართველოს პარლამენტში წარდგენილ განმარტებით ბარათში წერია „საგადასახადო დავალიანების შემცირების გარდა, უქმდება ყველა სხვა სახის საგადასახადო შეთანხმება“. მაშასადამე, ერთი შეხედვით საგადასახადო შეთანხმების გაფორმება შესაძლებელია მხოლოდ გადასახადის თანხაზე და არა სანქციაზე. მაგრამ საჭიროა ყურად-

დება გავამახვილოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 23-ე პუნქტზე, სადაც საგადასახადო დავალიანება განმარტებულია, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის. ამრიგად, საგადასახადო შეთანხმების განმარტება დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საკმაოდ ბუნდოვანია.

ყოველივე ზემოთაღნიშნულიდან შეიძლება დავასკვნათ, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების წესები გადასახადის გადამხდელებისათვის უმეტეს შემთხვევაში ბუნდოვანი და ორაზროვანია, მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კოდექსში განხორციელებული ყველა ცვლილების ინიცირებისას საქართველოს პარლამენტში წარდგენილი განმარტებითი ბარათები მუდმივად შეიცავს ჩანაწერს - „კანონპროექტის მიზანია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი დაბეგვრისა და ადმინისტრირების მექანიზმების დახვეწა, ზოგიერთი ბუნდოვანი და ორაზროვანი დებულების გასწორება, ტექნიკური და რედაქციული ხასიათის უზუსტობების აღმოფხვრა“. თუ შევადარებთ ერთმანეთს „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #996 ბრძანებასა და „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდაღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქარ-

თველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #994 ბრძანებას, აშკარად დავინახავთ, რომ საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელთა მიერ განსახორციელებელი ღონისძიებების შესახებ გაცილებით მკაფიო და კარგად გაწერილი წესები არსებობს, ვიდრე გადამხდელთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების დებულებებთან მიმართებაში. ეს უკანასკნელი უმეტესად ელემენტარული განმარტებებითა და საგადასახადო ორგანოში წარსადგენი დოკუმენტების შევსების წესებს განმარტავს და თითქმის არაფერს ამბობს საგადასახადო კოდექსის ბუნდოვან მუხლებზე. ამ შემთხვევაშიც გადასახადის გადამხდელები საკანონმდებლო ბაზასთან მიმართებაშიც არათანაბარ პირობებშია სახელმწიფოსთან შედარებით, რაც საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის არასამართლიანობასა და არაეფექტიანობაზე მიუთითებს.

თავი III. საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო
ადმინისტრირების სისტემის სრულყოფის ძირითადი
მიმართულებები

§ 3.1. გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ამაღლების გზები
საქართველოში

საქართველოში საგადასახადო კულტურის ფორმირებაზე მოქმედ უმნიშვნელოვანეს ფაქტორებს შორის შეიძლება გამოიყოს შემდეგი:

მენტალური პრობლემა - აქ იგულისხმება, რამდენად აქვთ გადასახადის გადამხდელებს გაცნობიერებული გადასახადების გადახდის აუცილებლობა. საბაზრო ეკონომიკისთვის დამახასიათებელი უნარ-ჩვევების გამომუშავებას, რაც თანამედროვე ბიზნესის წარმართვის აუცილებელი პირობაა, გარკვეული დრო დასჭირდება. თუმცა, აღნიშნულ პროცესს გარკვეულწილად დააჩქარებს საქართველოს უმაღლეს სასწავლებლებში არსებულ სხვადასხვა გაცვლით პროგრამებში სტუდენტების ჩართვა, რაც უცხოური გამოცდილების გაზიარებას შეუწყობს ხელს. ასევე მნიშვნელოვანია, გადასახადის გადამხდელებს გავაცნოთ განვითარებული ქვეყნების დაბეგვრის სუბიექტებისათვის დამახასიათებელი ქცევის თავისებურებები გადასახადებთან მიმართებაში და დავანახოთ მათი დადებითი მხარეები, რისი განხორციელებაც შეიძლება სხვადასხვა ფორუმების მოწყობით, უფასო ტრენინგების ჩატარებით, საინფორმაციო ბუკლეტების დარიგებით. საჭიროა გადამხდელებმა გააცნობიერონ, რომ ეკონომიკურ აღმავლობასა და ხალხის კეთილდღეობაზე მიმართული უცხოური გამოცდილების გაზიარება მხოლოდ დადებითად აისახება საგადასახადო კულტურის ამაღლებაზე. უკეთესია საქმიანობის

ლეგალიზება და სიმშვიდე, ვიდრე რისკზე წასვლა და მუდმივი შფოთვა. რა თქმა უნდა, აღნიშნული პრობლემის მოგვარება ერთ-ბაშად შეუძლებელია, მაგრამ, ვფიქრობთ მსგავსი ბერკეტების გამოყენება პროცესს დააჩქარებს;

2005 წლიდან მკვეთრად გაუმჯობესდა საგადასახადო ადმინისტრირების ხარისხი და შესაბამისად გაიზარდა ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებიც, თუმცა ეს იყო განპირობებული გადამხდელთა შიშით, საგადასახადო სამართალდარღვევის შემთხვევაში მათ მიმართ არ გამოეყენებინათ მკაცრი სანქცია, რაც საგადასახადო კულტურის ამალღების ხელშემწყობი გარემოება იყო. მაშასადამე, საგადასახადო კულტურის ამალღების გზებია როგორც გადამხდელთა თვითშეგნების ზრდა, ისე შიში მათ მიმართ გამოსაყენებელი მკაცრი საგადასახადო სანქციისა ჩადენილი სამართალდარღვევის გამო.

საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნის დაბალი დონე - მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საქართველოში არსებული დაბეგვრის წესების შესახებ სრულყოფილი წარმოდგენა არა თუ გადამხდელთა აბსოლუტურ უმრავლესობას, არამედ ეკონომისტების, იურისტებისა და თვით კანონმდებლების უმეტეს ნაწილს არა აქვს. აღნიშნულ პრობლემას აღრმავებს დაბეგვრის წესების სწავლების დაბალკვალიფიციური დონე. ხშირად საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელთა მხრიდანაც რთულია კომპეტენტური პასუხის მიღება ამა თუ იმ საკითხზე, რადგან ზოგჯერ მათაც არასწორად აქვთ გაგებული ესა თუ ის ნორმა ან თავს არიდებენ პასუხისმგებლობის აღებას საკუთარ თავზე.

„საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობითი შესრულების სტრატეგიის“ ფარგლებში შემოსავლების სამსახური გეგმავს

არასაკმარისი ცოდნის პრობლემას დაუპირისპიროს ინფორმაციის მიწოდება სახელმძღვანელოების, ბუკლეტების სახით. თუმცა, გასათვალისწინებელია, რომ მსგავსი საშუალებები უნდა შეიცავდეს კანონის განმარტებას გადამხდელებისთვის გასაგებ ენაზე სხვადასხვა მაგალითების გამოყენებით, რათა ისინი არ იქცეს არაფრისმთქმელი ინსტრუქციების ანალოგად;

პარტიულ-პოლიტიკური მფარველობა - საჭიროა გამოირიცხოს საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას „შეღავათების“ გაწევა ხელისუფლებასთან დაახლოებულ გადამხდელებთან მიმართებაში. წლების განმავლობაში საკმაოდ ხშირი იყო შემთხვევები, როცა საგადასახადო კანონმდებლობაში შეღავათის დაწესება ხდებოდა გადამხდელთა კონკრეტული ჯგუფის ინტერესების გათვალისწინებით. არაკეთილმოსურნე და კონკურენტ გადამხდელებთან ანგარიშსწორება კი ხორციელდებოდა სხვადასხვა საგადასახადო ბერკეტების გამოყენებით. აუცილებელია ყველა გადამხდელი მოექცეს ერთიან საგადასახადო სივრცეში სამართლიანობის გათვალისწინებით და გააცნობიერონ, რომ არაკანონიერი გზებით სარგებლის მიღება ბიზნესის კეთების არაკეთილსინდისიერი გზაა, რისთვისაც შესაბამისი პასუხისმგებლობა ელოდება. აღნიშნულის მისაღწევად კი საჭიროა, სახელმწიფო ორგანოთა წარმომადგენლების მხრიდან გამოირიცხოს მსგავსი ქმედებები და დასრულდეს ქვეყანაში შერჩევითი სამართლის ეპოქა, რომელმაც მნიშვნელოვნად დააზარალა ჩვენი ქვეყანა ეკონომიკური აღმავლობის გზაზე.

არათანაბრად გადანაწილებული საგადასახადო ტვირთი - როგორც ცნობილია, შემოსავლის დაბეგვრისას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს პროპორციული

განაკვეთების გამოყენებას. აღნიშნულის გათვალისწინებით, ერთის მხრივ, გამარტივდა გადასახადების გამოანგარიშების პროცესი, თუმცა, მეორეს მხრივ, ერთნაირ საგადასახადო პირობებში ჩააყენა მაღალშემოსავლიანი, საშუალო და დაბალშემოსავლიანი გადამხდელები.

საშემოსავლო გადასახადთან მიმართებაში შემოსავლების გადანაწილების და სამართლიანობის პრინციპების უზრუნველსაყოფად, ჩვენი აზრით, აუცილებელია პროგრესული განაკვეთების შემოღება. აღნიშნული საკითხის გადანყვეტა ყველაზე უმარტივესი გზით (და სამართლიანობის პრინციპის თუნდაც მინიმალური დოზით უზრუნველსაყოფად) შეიძლება მეზობელი სომხეთისა და აზერბაიჯანის მსგავსად ორი დონის განაკვეთის შემოღებით (თუმცა, განვითარებული ქვეყნები იყენებენ ხუთ ან ექვს დონეს). ამ შემთხვევაში შემოსავლების დაყოფა შეიძლება 1000 ლარამდე და 1000 ლარზე მეტ შემოსავლებად (ვინაიდან საქართველოში შემოსავლების უმრავლესობა თვეში არ აჭარბებს 1000 ლარს), რომლებიც შესაბამისი განაკვეთებით დაიბეგრება, თუმცა, განაკვეთის ქვედა ზღვარი სასურველია არ იყოს დღეს მოქმედი 20%-ის ოდენობით, რადგან ამ შემთხვევაში შელავათს დაბალშემოსავლიანი გადამხდელები ვერ მიიღებენ და მათთვის სამართლიანი დაბეგვრის პრინციპის რეალიზება მხოლოდ მოჩვენებით ხასიათს მიიღებს. ამასთან, მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ თანამედროვე კომპიუტერული ტექნოლოგიების განვითარების გათვალისწინებით, რაც ჩვენს ქვეყანაშიც ფართოდ ინერგება, პროგრესული დაბეგვრის შემოღება გადასახადების გამოანგარიშების პროცედურებს არ გაართულებს.

დამატებული ღირებულების გადასახადის შემთხვევაში საჭიროა განსხვავებული განაკვეთებით დაიბეგროს პირველადი მოხმა-

რების საგნები და ფუფუნების საგნები, რითაც გათვალისწინებული იქნება მომხმარებელთა მსყიდველობითუნარიანობა;

არასრულყოფილი საგადასახადო კანონმდებლობა - გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებების კანონით დადგენილი წესით შესრულებისთვის აუცილებელია საგადასახადო კანონმდებლობა არ იყოს ბუნდოვანი და ცალკეული ნორმები არ იწვევდეს სხვადასხვაგვარ ინტერპრეტაციას. ასევე, მნიშვნელოვანია, საგადასახადო კანონმდებლობის სტრუქტურა იყოს მარტივი და თანმიმდევრული. მაგალითისთვის, განვიხილოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ერთ-ერთი ნორმა - 272-ე მუხლის მე-6 ნაწილი: „ამ კოდექსის 64-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, თუ პირს საგადასახადო მოთხოვნა ჩაბარდა გადასახადის გადახდის ვადის დადგომის შემდეგ, საურავის დარიცხვა განხორციელდება საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების დღის შემდეგ 30-ე დღიდან“. ამ კოდექსის 64-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი კი განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანო ვალდებულია პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა, როცა ხდება იმ გადასახადების დარიცხვა, რომელთა გაანგარიშება საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებაა. ამრიგად, ერთი კონკრეტული ნორმის შინაარსის გასაგებად, მკითხველს უხდება უცებ სხვა ნორმის მოძებნა და წაკითხვა, რაც საკმაოდ რთულად აღსაქმელია, მით უმეტეს მაშინ, როცა საგადასახადო კოდექსის მრავალი მუხლი ამგვარი აგებულებისაა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, მიუხედავად მისი მრავალჯერ დახვეწის მცდელობისა, ორაზროვანი და გაუგებარი მუხლები მრავლადაა. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი.

საგადასახადო კოდექსის 107-ე მუხლის მეორე ნაწილის

თანახმად, საწარმოში, რომლის წილის (აქციების) 20 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირს, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი პროცენტების თანხის ზღვრული ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს გადამხდელის მიერ პროცენტის სახით მიღებული ნებისმიერი შემოსავლის თანხის და პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა და პროცენტის სახით გაწეული ხარჯის გაუთვალისწინებლად განსაზღვრული დასაბეგრი მოგების 50 პროცენტის ოდენობის თანხების ჯამს. აღნიშნული მუხლის სწორად გაგება არსებული განმარტებით საკმაოდ რთულია. უფრო მეტიც, სრულიად გაუგებარია, რა განსხვავებაა "პროცენტის სახით მიღებული ნებისმიერი შემოსავლის თანხასა" და "პროცენტის სახით მიღებულ შემოსავალს" შორის. ამასთან, აღნიშნულ მუხლთან დაკავშირებით არ არსებობს განმარტება არც საგადასახადო კოდექსთან დაკავშირებით შემუშავებულ ინსტრუქციებში და არც შემოსავლების სამსახურის კომენტარებში. თუ საწარმომ, რომლის წილის 20 პროცენტზე მეტი ეკუთვნის მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირს, პროდუქციის რეალიზაციით მიიღო შემოსავლები 120 000 ლარი, ხოლო ამ შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯია 70 000 ლარი, ამასთან, მას გაცემული სესხების მიხედვით მიღებული აქვს საპროცენტო შემოსავლები 30 000 ლარი, ხოლო აღებული სესხების მიხედვით საპროცენტო ხარჯი წლიური 17%-იანი განაკვეთის შესაბამისად შეადგენს 60 000 ლარს, მის მიერ პროცენტის სახით გამოსაქვითი ხარჯის ზღვრული ოდენობის განსაზღვრისთვის საპროცენტო შემოსავალს ანუ 30 000 ლარს უნდა დავუმატოთ 50 000 ლარის (120 000 – 70 000) ნახევარი ანუ 25 000 ლარი. შესაბამისად, გაწეული 60

000 ლარის საპროცენტო ხარჯიდან კოდექსით ნებადართული ოდენობა 55 000 ლარი (30 000 + 25 000)¹.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მე-3 ნაწილი განსაზღვრავს დასაბეგრ მოგებას საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების საერთაშორისო გადატანის განმახორციელებელი არარეზიდენტი საწარმოსთვის შემდეგნაირად – საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი იყოფა მის მიერ საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ (მთლიან) შემოსავალზე და მრავლდება მის მიერ მიღებულ დასაბეგრ მოგებაზე. აღნიშნული განმარტებით დასაბეგრი მოგების გამოსათვლელად განსაზღვრული მაჩვენებელი მრავლდება დასაბეგრ მოგებაზე, რაც, ერთი შეხედვით, გაუგებრობას ქმნის აღნიშნული მუხლის ნაკითხვისას. ამასთან, გადამხდელისთვის ხელმისაწვდომი ოფიციალური განმარტებები არც ამ შემთხვევაში მოიპოვება. ლოგიკურად, მივდივართ იმ დასკვნამდე, რომ მოცემულ შემთხვევაში აღნიშნული საწარმოსთვის საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული დასაბეგრი მოგება მის მიერ მთლიანად მიღებულ დასაბეგრ მოგებასთან მიმართებაში განისაზღვრება საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში საქართველოში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის წილის პროპორციულად. მაგალითად, ზემოთაღნიშნული საქმიანობის განმახორციელებელი არარეზიდენტი საწარმო მის მიერ საგადასახადო წლის გან-

1. შაინიძე ე., „საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის პრობლემები საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გაუმჯობესების მიზნით“, ჟურნალი „ეკონომისტი“, მაისი-ივნისი, 2014. თბილისი;

მავლობაში საქართველოში და მის ფარგლებს გარეთ არსებული წყაროდან მიღებული მთლიანი დასაბეგრი მოგება შეადგენს 100 000 ლარს, ამასთან, სულ ერთობლივი შემოსავალი შეადგენს 150 000 ლარს, მათ შორის საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულია 30 000 ლარი. ამ შემთხვევაში საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მიხედვით აღნიშნული სანარმოს მოგების გადასახადით დასაბეგრი მოგება შეადგენს 20 000 ლარს ($30\,000/150\,000 \times 100\,000$)¹.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8, 144-ე და 161-ე მუხლები მოიცავს გრძელვადიანი კონტრაქტის განმარტებას და მისი შესრულების ეტაპებზე ერთობლივ შემოსავლებში და დასაბეგროპერაციებში ჩასართავი თანხების განსაზღვრის წესებს. თუმცა, კოდექსის მოცემული განმარტებები ძალიან მწირია და სრულწარმოდგენას არ ქმნის აღნიშნულ საკითხზე. ეს პრობლემა საკმაოდ ეფექტიანად გადაიჭრა შემოსავლების სამსახურის მიერ აღნიშნულ მუხლებზე კომენტარების გამოცემით, რომლებშიც პრაქტიკული მაგალითებით არის გადმოცემული ფაქტობრივი გარემოებები და შედეგები კონკრეტულ შემთხვევებში. კომენტარები 144-ე მუხლზე და 161-ე მუხლის მე-6 ნაწილზე განსაზღვრავს ხელშეკრულების ღირებულებიდან მოგების გადასახადის მიზნებისთვის ერთობლივ შემოსავლებში ჩასართავი თანხის და დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის ყოველი წლის დეკემბერში დასაბეგრიოპერაციების თანხის განსაზღვრის წესს მთლიან ხარჯთაღრიცხვაში მოცემულ წელს განეული ხარჯების წილის პროპორციულად. აქვე ნათქვამია, რომ თუ იცვლება მთლიანი საგეგმო ხარჯთაღრიცხვა,

1. შაინიძე ე., „საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის პრობლემები საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გაუმჯობესების მიზნით“, ჟურნალი „ეკონომისტი“, მაისი-ივნისი, 2014. თბილისი;

მოგების გადასახადის და დამატებული ღირებულების გადასახადის წარდგენილი დეკლარაციები ექვემდებარება დაზუსტებას. თუმცა, არაფერია ნათქვამი, გადახდება თუ არა საურავი გადამხდელს იმ შემთხვევაში, როცა საგეგმო ხარჯთაღრიცხვის ცვლილების გამო დეკლარაციების დაზუსტებით პირს ეზრდება გადასახდელი თანხა. აღნიშნულის შესახებ არ მოიპოვება ჩანაწერი არც საგადასახადო კოდექსის შესაბამის მუხლებში, რაც იმას ნიშნავს, რომ საურავის დარიცხვა მოხდება. ეს არასამართლიანი მიდგომაა, რადგან, ერთის მხრივ, კანონი გადამხდელს ავალდებულებს წინასწარი სავარაუდო გათვლებით შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები და მათი დაზუსტების შემთხვევაში ვაკისრებთ სანქციას. ვფიქრობ, საჭიროა მოცემული საკითხის გადახედვა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლში ცვლილების შეტანით მოცემულ შემთხვევაში საურავის არდარიცხვის შემოღება¹;

კონტროლის ღონისძიებების არასრულყოფილი განხორციელება გადამხდელთა ფართო მასებზე - თითქმის არ ხორციელდება საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების გატარება საქმიანობის ისეთ სფეროებში დასაქმებული გადამხდელების მიმართ, როგორცაა უძრავი ქონების იჯარით გაცემა, მგზავრთა გადაყვანის მომსახურება, ბაზრობების ტერიტორიებზე ვაჭრობა და სხვა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის 1 ნაწილის შ) პუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადისაგან თავისუფლდება არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი, თუ დაქირავებით მუშაობა ხორციელდება საქართველოს ტერიტორიაზე საგადასახადო წლის განმავლობაში

შაინიძე ე., „საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის პრობლემები საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გაუმჯობესების მიზნით“, ჟურნალი „ეკონომისტი“, მაისი-ივნისი, 2014. თბილისი;

არა უმეტეს 30 კალენდარული დღისა და შემოსავლის (ხელფასის) გადამხდელი არარეზიდენტი დამქირავებელია, რომელსაც საქართველოში არ გააჩნია მუდმივი დაწესებულება. თუმცა, ძნელი გასაგებია, როგორ უნდა მოხდეს იმ პირთა დაბეგვრა, რომლებიც ასეთ დამქირავებელთან 30 კალენდარულ დღეზე მეტი დროის განმავლობაში მუშაობენ, რადგან 154-ე მუხლის 1 ნაწილის ა.ბ) პუნქტის თანახმად, გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას არ ექვემდებარება არარეზიდენტის მიერ გადახდილი ხელფასი, როდესაც ასეთი ხარჯი არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს. მოცემულ შემთხვევაში, სავარაუდოდ, უნდა ვიხელმძღვანელოთ 153-ე მუხლის მოთხოვნით, რომლის თანახმადაც საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაციის წარდგენა საგადასახადო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე ევალეება არარეზიდენტ ფიზიკურ პირებსაც, რომლებიც შემოსავალს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროდან და არ იბეგრებიან გადახდის წყაროსთან. შესაბამისად, წლიური შედეგების მიხედვით ამავე ვადაში უნდა გადაიხადონ მიღებული ხელფასის კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი. თუმცა, ძნელი წარმოსადგენია არარეზიდენტი ფიზიკური პირები ასრულებდნენ ამ ვალდებულებას, მით უმეტეს, როცა საქართველოში მხოლოდ რამდენიმე თვის განმავლობაში ღებულობენ გადახდის წყაროსთან დაუბეგრავ ხელფასს, 153-ე მუხლით დადგენილი ვალდებულების გარდა, მათ დაბეგვრაზე სხვა წესი არ მოიპოვება, არარეზიდენტ დამქირავებელს წყაროსთან გადასახადის დაკავება არ ევალეება და შესაბამისად, ის არც საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს 154-ე მუხლით გათვალისწინებულ ინფორმაციას ხელფასის მიმღები პირების შესახებ. მოცემულ შემთხვევაში უკეთესი იქნება კანონში კონკრეტულად

გაიწეროს ასეთი ფიზიკური პირების დაბეგვრის წესი და შემუშავდეს ეფექტიანი მექანიზმი მათ გასაკონტროლებლად, მით უმეტეს მაშინ, როცა არარეზიდენტი დამსაქმებლების და დასაქმებულების რაოდენობა ბოლო პერიოდში საკმაოდ იზრდება ჩვენს ქვეყანაში¹;

გადასახადის გადამხდელის მხრიდან ბიუჯეტში მობილიზებული სახსრების ხარჯვის დროს შესაბამისი საზოგადოებრივი სიკეთის დაუნახაობა - აქ მთავარი პრობლემა მდგომარეობს იმაში, რომ გადამხდელებს დაკარგული აქვთ სახელმწიფოს მიმართ ნდობა. შემოსავლების სამსახური კი მდგომარეობის გამოსწორებას მის მიერ შემუშავებული სტრატეგიის მიხედვით, ისეთი ღონისძიებების გატარებით აპირებს, როგორცაა საინფორმაციო-სატელევიზიო ვიდეო რგოლები, თოქ-შოუები, სხვადასხვა ინფორმაციების გამოქვეყნება. თუმცა, ჩვენი აზრით, ნდობის ამალღებისათვის და გადასახადის გადახდის სურვილის გაჩენისათვის მხოლოდ აღნიშნული მიდგომები არასაკმარისია. საჭიროა ბიუჯეტის ხარჯების ოპტიმალური განაწილება, ბიზნესის განვითარებისთვის შესაბამისი ინფრასტრუქტურის შექმნა, სოციალური პროექტების დაფინანსება და ა.შ., რათა გადამხდელი ხედავდეს, რომ მის მიერ გაღებული გადასახადის თანხა, რომელიც შემოსავლებს აკლდება, მონაწილეობას ღებულობს საერთოსახელმწიფოებრივ „სიკეთეებში“ და ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში. გადამხდელს არ უნდა ჰქონდეს განცდა იმისა, რომ მის მიერ გადახდილი თანხები მხოლოდ სახელმწიფო მოხელეთა კომფორტული საქმიანობის და ცხოვრების უზრუნველყოფას ხმარდება.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საგადასახადო კულტურის დონის

1. შაინიძე ე., „საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის პრობლემები საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გაუმჯობესების მიზნით“, ჟურნალი „ეკონომისტი“, მაისი-ივნისი, 2014. თბილისი;

შეფასების ერთ-ერთი კრიტერიუმია გადასახადების დამალვის შემთხვევების ანუ დანაშაულთა რაოდენობა. ამ უკანასკნელზე კი, თავის მხრივ, პირდაპირპროპორციულად მოქმედებს მისი გამოვლენის ალბათობა და შესაბამისი სასჯელის სიმკაცრე. ამრიგად, აუცილებელია ამ ორი ფაქტორის მართვა. ამასთან, გასათვალისწინებელია:

- დანაშაულის გამოვლენის ალბათობის ზრდა მოხდეს საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების მოქმედებების არეალის გაფართოებით. გადამხდელი გადაიფიქრებს გადასახადების დამალვას, თუ დარწმუნებული იქნება, რომ საგადასახადო ორგანოები აუცილებლად გამოავლენს მას. აღნიშნულ პროცესებში აუცილებელია გამოყენებული იქნას მდგომარეობა - პრევენცია, ნაცვლად რეპრესიისა. ვგულისხმობთ იმას, რომ კონტროლის პროცედურების განხორციელების თანმიმდევრობისას ჯერ ამოწურული იქნას პრევენციული მეთოდების გამოყენების შესაძლებლობები და მხოლოდ ამის შემდეგ გადავიდეთ „რეპრესიებზე“;

- სასჯელის სიმკაცრით მანიპულირებისას საჭიროა დაცული იქნას პრინციპი - მოხდეს კომპენსირება, როგორც გადასახადების დამალვით სახელმწიფოსთვის მიყენებული ზიანისა, ისე მის გამოვლენაზე განეული ხარჯისა. მაგრამ მეორე კომპონენტის შერჩევას არ უნდა მოხდეს გადაჭარბება ანუ სანქციის ოდენობამ, ერთის მხრივ, უარი უნდა ათქმევინოს გადამხდელს დანაშაულის ხელმეორედ ჩადენაზე და მეორეს მხრივ, არ უნდა გამოიწვიოს ამ ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის მთლიანად შეფერხება. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ბაზის ზრდის ნაცვლად მივიღებთ შემდგომში მის საგრძნობლად შემცირებას.

ამრიგად, გადასახადებისაგან თავის არიდების გამოვლენამ და ადეკვატურმა სასჯელმა იმგვარად უნდა შეცვალოს პოტენციური

დამნაშავის (ამ შემთხვევაში გადამხდელის) ქცევა, რომ მან გააცნობიეროს უმთავრესი პირობა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისა - ლეგალიზებული საგადასახადო ურთიერთობებით უკეთეს მდგომარეობაში აღმოჩნდება მისი ბიზნესი, ვიდრე უკანონო ქმედებებით.

ჯარიმის ოპტიმალური ოდენობის განსაზღვრის თვალსაზრისით, განვიხილოთ, საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციები, კერძოდ, მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა, მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობა ან/და ჩევში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება. სამივე შემთხვევაში სანქციის ოდენობა შეადგენს 200-200 ლარს. ამ შემთხვევაში ჯარიმის ოდენობის გადასახადის გადახდა გადამხდელს მოუწევდა, თუ მისი დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება) იქნებოდა 1000 ლარი ($1000 \times 20\% = 200$) მენარმე ფიზიკური პირის შემთხვევაში და 1334 ლარი ($1334 \times 15\% = 200,1$) იურიდიული პირის შემთხვევაში. მაშასადამე, მოცემული ოდენობის სანქციის შეფარდებით მინიმუმ 1000 ლარის ოდენობის დასაბეგრი შემოსავლის შესაბამისი გადასახადის ამოღება ხდება, რაც გარკვეულწილად აკომპენსირებს მომავალში გადამხდელის მიერ პოტენციურად ჩასადენ დანაშაულებრივ ქმედებებს, რომლებიც შესაძლოა ვერ იქნას გამოვლენილი. როცა აღნიშნული სანქციის ოდენობა 500 ლარს შეადგენდა, რა თქმა უნდა, იგი უფრო მეტი დამალული გადასახადის კომპენსირებას ახდენდა. თუმცა, ლიბერალიზაცია არ შეიძლება შეფასდეს უარყოფითად, რადგან საკონტროლო-სალარო აპარატების ერთიან ელექტრონულ სისტემაში ჩართვამ, შემოსავ-

ლების სამსახურს საშუალება მისცა გადამხდელების მიერ მათი გამოყენების ინტენსივობითა და ნავაჭრი თანხების ანალიზით განსაზღვროს შესაბამისი რისკები და გაატაროს მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებები.

ჩვენი აზრით, მიუხედავად ჯარიმების კუთხით ბოლო წლების განმავლობაში განხორციელებული ლიბერალიზაციის ღონისძიებებისა, მათი დღეს მოქმედი სიდიდეები არა მარტო აკომპენსირებს უკანონო ქმედებით გამოწვეულ ზიანს, არამედ მნიშვნელოვნად აღემატება მის გამოვლენაზე გაწეულ ხარჯსაც. ამასთან, ზოგიერთ შემთხვევაში გადაჭარბების სიდიდე საკმაოდ მაღალია. მაგალითად, პირის საქმიანობა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე იწვევს დაჯარიმებას ამ ობიექტის მიხედვით კუთვნილი სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადასახდელი თანხის 100 პროცენტის ოდენობით. თუმცა, ვერ ვიტყვით, რომ ჯარიმა საჭიროებს შემცირებას, ვინაიდან აზარტული თამაშების ბიზნესი მიეკუთვნება ეკონომიკური საქმიანობის ისეთ სახეს, სადაც უკონტროლო შემოსავლების წილი საკმაოდ მაღალია.

მაშასადამე, გემოთჩამოთვლილი ღონისძიებების კომპლექსურად განხორციელება, ჩვენი აზრით, მნიშვნელოვნად შეცვლის გადასახადის გადამხდელთა ქცევას საგადასახადო კულტურის დონის ამაღლებისა და ბიზნესის კეთების ევროპული შეხედულებების ჩამოყალიბების თვალსაზრისით. მთავარია, მათ იგრძნონ, რომ სახელმწიფოს სურს პარტნიორული ურთიერთობები სადამსჯელო ღონისძიებების ნაცვლად და ამ საქმეში თითოეული მათგანის ადეკვატურ ქცევას დიდი მნიშვნელობა აქვს.

§ 3.2. საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკის სრულყოფის ღონისძიებები

როგორც მოცემულმა კვლევამ გვიჩვენა, საგადასახადო ადმინისტრირება ურთიერთობების, მოქმედებების, ბერკეტებისა და სტიმულების საკმაოდ რთული და კომპლექსური სისტემაა, რომლის შემადგენელი თითოეული ელემენტის სრულყოფა და გაუმჯობესება უნდა მოხდეს არა დამოუკიდებლად და იზოლირებულად, არამედ დანარჩენ ელემენტებთან ურთიერთკავშირსა და ურთიერთქმედებაში, რათა მიღწეული იქნას საბოლოო შედეგი - ეფექტიანი და სამართლიანი დაბეგვრის პირობების შექმნა, ეკონომიკური აღმაფლობა, წარმოების ხელშეწყობა, შემოსავლების მობილიზება, სოციალური პროექტების დაფინანსება, მოსახლეობის ცხოვრების დონის ამაღლება. ყოველივე აღნიშნული, თავის მხრივ, ქვეყნის განვითარების საწინდარია.

საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ანალიზისა და შეფასების საფუძველზე, ჩვენი აზრით, საჭიროა მისი სრულყოფის ღონისძიებები განხორციელდეს სხვადასხვა მიმართულებებით.

გადამხდელთა სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობის გაუმჯობესების მიზნით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია უცხოეთის გამოცდილების შესაბამისად საგადასახადო კოდექსით ნებადართულ გამოსაქვით ხარჯებში შემდეგი კატეგორიების შემოღება:

- გადამხდელის ან დამქირავებლის მიერ დაქირავებულის სასარგებლოდ გადახდილი ჯანმრთელობისა და საპენსიო დაზღვევის თანხები გარკვეული ოდენობით (გერმანიის, იტალიის, აშშ-ს მსგავსად);

- კმაყოფაზე მყოფ შვილებზე გარკვეული თანხა (ესპანეთის, კანადის, საბერძნეთის, ხორვატიის მსგავსად);

- ბავშვების სწავლის საფასური გარკვეული ოდენობით (საფრანგეთის, უკრაინის, რუსეთის, აზერბაიჯანის მსგავსად);

- გადამხდელის ან მისი ოჯახის წევრების მკურნალობის ხარჯები გარკვეული ოდენობით (იტალიის, აზერბაიჯანის, უკრაინის, რუსეთის მსგავსად);

- იპოთეკური სესხის პროცენტები გარკვეული ოდენობით (აშშ-ს, საფრანგეთის, უკრაინის, ესტონეთის მსგავსად).

მოგების გადასახადთან მიმართებაში, გვინდა შევეხოთ ბიზნეს-ასოციაციათა ინიციატივას საქართველოში ამ გადასახადის გაუქმებასთან დაკავშირებით, რაც, მათი აზრით, სერიოზულ ბიძგს მისცემს ეკონომიკის განვითარებას. მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნებში მოგების გადასახადი არსებობს და მისი გამოყენება ხდება სამეწარმეო სტიმულირებისათვის ისეთი ბერკეტების გამოყენებით, როგორცაა განაკვეთების მორგება რეალურ ეკონომიკურ მდგომარეობაზე, სხვადასხვა დარგების განვითარების ხელშეწყობა საგადასახადო შეღავათების გამოყენებით. თუ ხელისუფლება გაიზიარებს აღნიშნულ ინიციატივას, ჩვენი აზრით, ეს იმის მანიშნებელია, რომ მას არ შესწევს უნარი მსოფლიოში აპრობირებული მეთოდებისა და ბერკეტების ქართულ რეალობაზე ადაპტირებით მოახდინოს ამ გადასახადის ეფექტიანი და სამართლიანი ადმინისტრირება, რის გამოც ირჩევს ყველაზე მარტივ გზას - გადასახადის გაუქმებას. ამასთან, მოცემულ შემთხვევაში იურიდიულ პირებთან შედარებით არასამართლიან საგადასახადო პირობებში მოექცევა საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირები და ქვეყანაში მოქმედი პირდაპირი გადასახადების სიმძიმე მთლიანად ამ უკანას-

კნელთ დაანვებათ. შედეგად მივიღებთ კვლავ უკიდურესობას - გამდიდრებულ მსხვილ ბიზნესს და გაღატაკებულ მცირე ბიზნესს.

მოგების გადასახადი მიეკუთვნება პირდაპირი გადასახადების სახეს, რომლითაც იბეგრება ეკონომიკური საქმიანობის საბოლოო შედეგი, ამასთან, დაბეგვრის სხვადასხვა ზერკეტების გამოყენებით (განაკვეთები, შეღავათები) იგი ეკონომიკურ საქმიანობაზე ზემოქმედების ეფექტიანი საშუალებაა. საჭიროა პრიორიტეტული დარგების შესაბამისად მოხდეს სწორი ზემოქმედება სახელმწიფოს მხრიდან. თუ ამ გადასახადშიც პროგრესული დაბეგვრის შემოღება მიზანშეუწონელია, შესაძლებელია სხვადასხვა სფეროებში მოგების ნორმის სიდიდის შესაბამისი დიფერენცირებული განაკვეთების დანესება, ასევე, შედეგის მომტანი და დარგის წამახალისებელი საგადასახადო შეღავათების შემოღება. საჭიროა შეიცვალოს მიდგომა - გადასახადებისაგან ვათავისუფლებთ საქმიანობის იმ სფეროებს, რომლებსაც ვერ ვაკონტროლებთ.

ქონების გადასახადის ადმინისტრირების გაუმჯობესება საკმაოდ რთული პრობლემაა. იგი გამოწვეულია არაერთი მიზეზით, როგორებიცაა არასრულყოფილი საკანონმდებლო ბაზა და შესაბამისი განმარტებების არარსებობა, გადამხდელთა სათანადო არაინფორმირებულობა და არაკომპეტენტურობა, კანონმდებლობაში მკაფიოდ გაწერილი საინფორმაციო ბაზის მოწოდებაზე კონტროლის არარსებობა და არსებულის სათანადოდ გამოუყენებლობა.

საქართველოში ადგილობრივი ბიუჯეტების შემოსავლებში ქონების გადასახადს უჭირავს საშუალოდ 6%-დან 15%-მდე სხვადასხვა მუნიციპალიტეტების მიხედვით. თუმცა, არსებული საგადასახადო ბაზა ამ წილის მნიშვნელოვნად გაზრდის საშუალებას იძლევა, რისთვისაც საჭიროა გარკვეული ღონისძიებების გატარება.

ამ ეტაპზე ასეთ ღონისძიებათაგან შეგვიძლია დავასახელოთ შემდეგი:

- საგადასახადო კოდექსში მკაფიოდ გაიწეროს ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტები წინააღმდეგობრივი მუხლების არსებობის გამორიცხვით. სათანადო კანონიერი პრაქტიკის დანერგვის მიზნით შემუშავდეს ინსტრუქციები და განმარტებები აღნიშნულ გადასახადთან მიმართებაში, რომელიც სრულ შესაბამისობაში იქნება კოდექსში გაწერილ მუხლებთან და ექნება სავალდებულო იურიდიული ძალა. ამასთან, საჭიროა აღნიშნული აქტები იყოს გაჭერებული პრაქტიკული მაგალითებით და სიტუაციური სახელმძღვანელოებით, რომელიც ქონების გადასახადის გამოანგარიშების და გადახდის წესთან მიმართებაში ამომწურავ პასუხს გასცემს გადასახადის გადამხდელების შეკითხვებს;

- ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები სათანადო პასუხისმგებლობით მოეკიდონ ქონების გადასახადის განაკვეთების დადგენის საკითხს და გამოიყენონ შესაბამისი ეკონომიკური გათვლები ამ პროცესში. ამასთან, დადგენილი წესით მიაწოდონ საგადასახადო ორგანოებს სახელმწიფო მიწის მფლობელთა შესახებ მათ ხელთ არსებული ინფორმაცია;

- ქონების გადასახადის დეკლარაციაში არსებული გრაფები სრულ შესაბამისობაში იყოს გადასახადის გამოანგარიშების, გადახდის და მიმდინარე გადასახდელების დარიცხვის კოდექსით დადგენილ ნორმებთან;

- დაწესდეს კონტროლი ფიზიკურ პირთა მიერ დეკლარაციაში ასახული ქონების საბაზრო ღირებულებასთან მიმართებაში, რაც მნიშვნელოვნად გაზრდის ამ გადასახადით დაბეგვრის ბაზას;

- სარეგისტრაციო სამსახურებმა დადგენილი წესით მოახდინონ

მათ მფლობელობაში არსებული ინფორმაციის მიწოდება საგადასახადო ორგანოებისთვის, ხოლო ამ უკანასკნელების მიერ კი მოხდეს კოდექსით დადგენილი ვალდებულების ჯეროვნად შესრულება მიწაზე ქონების გადასახადის გამოთვლისა და დარიცხვის მიზნით.

მიუხედავად იმისა, რომ ქონების გადასახადი (განსაკუთრებით მიწის ნაწილში) საკმაოდ რთულად ადმინისტრირებადია, ვფიქრობთ, აღნიშნული ღონისძიებების გატარება მნიშვნელოვნად გაზრდის მის ფისკალურ ფუნქციას ადგილობრივი ბიუჯეტების შემოსავლების ფორმირების პროცესში.

დამატებული ღირებულების გადასახადთან მიმართებაში საჭიროა გათვალისწინებული იქნას მისი ფასის მეშვეობით გადაკისრების თვისება. განაკვეთის ლიბერალიზება უნდა შეეხოს პირველადი მოხმარების საქონელს, განსაკუთრებით კი კვების პროდუქტებს, ვინაიდან შემცირდეს დაბალშემოსავლიანი მოსახლეობის საგადასახადო ტვირთი. შედარებით მაღალი განაკვეთით კი დაიბეგროს ფუფუნების საგნები, რომლებზეც არის ელასტიური მოთხოვნა. ვინაიდან დამატებული ღირებულების გადასახადი ფაქტიურად მიეკუთვნება მოხმარებაზე დაწესებულ ბეგარას, გადახდისუნარიანობის დაბეგვრის პრინციპის გამოყენება ყველაზე ეფექტიანი ამ შემთხვევაში იქნება;

ადმინისტრირების მკაცრი ღონისძიებების გატარებამდე აუცილებელია უფრო ლიბერალური ქმედებების განხორციელება, როგორცაა საკანონმდებლო ნორმების უკეთ გაგების მიზნით სხვადასხვა ნაბიჯების გადადგმა უცხოური ქვეყნების გამოცდილების გათვალისწინებით. შეგვიძლია გამოვყოთ რამდენიმე მათგანი:

- ამერიკის შეერთებულ შტატებში წარმატებით აპრობირებული

ვიდეოგანმარტებების შექმნის განხორციელება. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მსგავსი ვიდეოჩანაწერები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობასთან მიმართებაშიც გაკეთდა თითოეული მუხლის გარშემო, თუმცა, იგი წარმოადგენდა მხოლოდ საგადასახადო კოდექსში განერილი ნორმების ზეპირად გადმოცემას და საერთო არ ჰქონდა განმარტებებთან. ამ შემთხვევაში ვიდეოგანმარტებები არ იძლეოდა საგადასახადო კოდექსით გადმოცემულზე მეტ ინფორმაციას დაბეგვრის საჭირობოროტო საკითხებზე. ამდენად, საჭიროა მსგავსი პრაქტიკა შეიცვალოს მეტი ინფორმირებულობისა და კონკრეტულობის დანერგვით, რათა ვიდეოგანმარტებები გადამხდელებს საგადასახადო კანონმდებლობის სწორად გაგებაში დაეხმაროს;

- საკანონმდებლო ნორმების განმარტებებთან და პრაქტიკული მაგალითებით დატვირთული ინსტრუქციების შემუშავებასთან ერთად, საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებაში გადამხდელებს მნიშვნელოვნად დაეხმარება გადასახადების გამოანგარიშებასთან დაკავშირებით დახმარების სერვისის უფასოდ მიწოდება, როგორც ეს ამერიკის შეერთებულ შტატებში არსებობს. ამასთან, მნიშვნელოვანია პირადი საგადასახადო მრჩევლის სერვისი ხელმისაწვდომი გახდეს დაბალშემოსავლიანი გადამხდელებისთვის;

- საგადასახადო პროცედურების ნორმალურად წარმართვაში მნიშვნელოვან წვლილს შეიტანს გერმანიაში მოქმედი ლიცენზირებული საგადასახადო კონსულტანტების ინსტიტუტის მსგავსის შემოღება. თუმცა, უმნიშვნელოვანესია კადრების შერჩევა მოხდეს მკაცრად განსაზღვრული კრიტერიუმების დაცვისა და კვალიფიცირების დონის გათვალისწინებით, რათა ამ სერვისით მოსარგებლე

გადამხდელები არ დარჩნენ იმედგაცრუებულნი საგადასახადო ვალდებულებების კეთილსინდისიერად შესრულების საქმეში;

- მნიშვნელოვანი იქნება დაბეგვრის საქმეში იაპონური მიდგომების ადაპტირება, როგორცაა - ისეთი გადასახადების დაწესება, რომლებიც არ დააზარალებს გადამხდელებს და სრულყოფილი კონტროლის სისტემა, როცა პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება;

- დანაშაულის გამოძიებასთან მიმართებაში წარმატებული იქნება ფრანგული გამოცდილების გაზიარება - გამოძიება წარიმართება მხოლოდ საკმარისი საფუძვლების არსებობის, მისაღწევი შედეგის დამაჯერებლობისა და სამართლიანობის გათვალისწინებით. საქართველოში კი სისხლის სამართლის საქმის აღძვრისთვის საკმარისია არაკეთილმოსურნე პირის ჩვენება ან თუნდაც მხოლოდ სურვილი, რასაც ხშირად მოჰყვება აბსურდული ბრალის წაყენება. უმეტეს შემთხვევაში ასეთი საქმეები სრულდებოდა გამამტყუნებელი განაჩენის გამოტანით (გამონაკლისია ბოლო პერიოდი, როცა დაიშვა გამამართლებელი განაჩენების საკმაოდ ბევრი პრეცედენტი), საპროცესო გარიგებების გაფორმებით, ბიუჯეტში თანხების იძულებითი შეტანითა და ფაქტიურად, თავისუფლების ყიდვით;

ნიდერლანდებში საკმაოდ წარმატებით აპრობირებული მიდგომის - პრევენცია ნაცვლად რეპრესიისა - გამოყენების თვალსაზრისით, მნიშვნელოვანია მეტი გულისხმიერება და ყურადღება გამოვიჩინოთ სანქციის ისეთ სახესთან მიმართებაში, როგორცაა გაფრთხილება. ამისათვის საჭიროა მისი გამოყენების კონკრეტული ერთიანი კრიტერიუმების განსაზღვრა, რათა გადამხდელთა გაფრთხილება მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს წარმომად-

გენლის ინდივიდუალურ სურვილზე არ იყოს დამოკიდებული. ამასთან, სამართალდარღვევის პირველად ჩადენის შემთხვევაში არ უნდა მოხდეს სასჯელის ამ სახეობის უპირობოდ გამოყენება, რადგან ქართული მენტალიტეტის გათვალისწინებით გადამხდელთა უმრავლესობა გადასახადების დამალვის ამ „არასანქცირებულ“ შანსს ხელიდან არ გაუშვებს;

საჭიროა კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები, რომლებიც ინსტრუქციების სახეს ღებულობს, სრულ საკანონმდებლო შესაბამისობაში იყოს ძირითად კანონთან - საქართველოს საგადასახადო კოდექსთან. აღნიშნულის მისაღწევად კი უნდა განხორციელდეს დაბეგვრის წესების მარეგულირებელ ყველა დოკუმენტში ცვლილებების ერთდროულად შეტანა, რათა აღმოიფხვრას ურთიერთსაწინააღმდეგო ინტერპრეტაციები, რომლებიც საკმაოდ ბევრია დღეის მდგომარეობით;

გვინდა ყურადღება შევაჩეროთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2014 წლის 1 ივნისამდე არსებულ იმპორტის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის სპეციალურ წესზე. აღნიშნული ნორმა ითვალისწინებდა შემდეგს: პირს, რომლის წინა უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში დასაბეგრი ოპერაციების მიხედვით დეკლარირებული და ბიუჯეტში გადახდილი დღგის თანხა გადააჭარბებდა 200 000 ლარს ან თუ შემოსავლების სამსახურში წარადგენდა წერილობით ვალდებულებას იმის თაობაზე, რომ მომდევნო უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განახორციელებდა საწარმოს ძირითად საშუალებად გამოსაყენებელი ან/და საწარმოს ძირითადი საშუალებისათვის განკუთვნილი, არანაკლებ 5 მლნ. ლარის საბაჟო ღირებულების საქონლის იმპორტს, უფლება ჰქონდა, გადასულიყო იმპორტის დღგ-ით დაბეგვრის სპე-

ციალურ წესზე. ამ შემთხვევაში დაბეგვრის ობიექტად არ განიხილებოდა საქონლის იმპორტი (ანუ საბაჟოზე არ ხდებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა), ამასთანავე, ითვლება, რომ საქონლის იმპორტის სააღგარიშო პერიოდის მიხედვით პირმა დასაბეგრი იმპორტის მიხედვით განსაზღვრულ საქონელზე მიიღო ჩათვლა (ანუ გადაუხდელი გადასახადის მიხედვით ღებულობდა ჩათვლას). აღნიშნული წესის მიზანი იყო, იმპორტიორებს დაეზოგათ ფულადი სახსრები, რომლებიც შემდგომ ჩათვლის უფლებით გამოყენებას ექვემდებარებოდა და მისი მიმართვა მომხდარიყო საქმიანობის გაფართოებაზე. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ გადამხდელთა გარკვეულმა ნაწილმა აღნიშნული წესით ბოროტად ისარგებლა, მოახდინეს ერთი და იგივე საქმიანობის განმახორციელებელი რამდენიმე სამეწარმეო სუბიექტის რეგისტრაცია და აღნიშნული წესით მასობრივად სარგებლობა, რამაც საბოლოოდ მნიშვნელოვანი ზიანი მიაყენა სახელმწიფო ბიუჯეტს. ამას, რა თქმა უნდა, შედეგად მოჰყვა საგამოძიებო სამსახურის შესაბამისი რეაგირება და გადამხდელთა მიცემა პასუხისგებაში. ამასთან, იმპორტის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის სპეციალური წესის მოქმედებით იქმნებოდა არაკონკურენტული გარემო საშუალო და მცირე ბიზნესის წარმომადგენლებთან და ადგილობრივ მწარმოებლებთან მიმართებაში. სწორედ აღნიშნული ხარვეზის აღმოფხვრა სახელდება საგადასახადო კოდექსიდან მოცემული წესის გაუქმების პროექტის ინიცირებისას საქართველოს პარლამენტში წარდგენილ განმარტებით ბარათში.

გარდა არასამართლიანი მიდგომის არსებობისა, უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოში გადამხდელთა დიდი ნაწილი ცდილობს ბოროტად ისარგებლოს გარკვეული საგადასახადო შეღა-

ვათებით, რასაც ხშირ შემთხვევაში ახერხებს კიდევ. შემდეგ კი ხდება დანაშაულის აღმოფხვრა რეპრესიული მეთოდების გამოყენებით (საგამოძიებო მოქმედებები, სანქცირება, პატიმრობა). მაგრამ არ ტარდება შესაბამისი პრევენციული ზომები მსგავსი ქმედებების დაუშვებლობის მიზნით. მაგალითად, სახელმწიფოს შეეძლო დროულად აღმოეჩინა ერთი და იგივე პირის მიერ სხვადასხვა სამეწარმეო სუბიექტების გამოყენებით შეღავათით სარგებლობის შემთხვევები, მიეცათ მათთვის გაფრთხილებები, გაეცნოთ მოსალოდნელი შედეგები და მსგავსი ქმედებები აღმოეფხვრათ საწყის ეტაპზე, სანამ იგი დანაშაულის სახეს მიიღებდა. პრევენციული ზომების გამოუყენებლობით კი მივიღეთ შემდეგი სურათი - გადამხდელებს მიეცათ საგადასახადო შეღავათების ბოროტად გამოყენებით „ფულის კეთების“ საშუალება, გარკვეული პერიოდის შემდეგ მოხდა მისი გამოვლენა და სანქცირების გზით შემოსავლის მთლიანად ამოღება სახელმწიფოს სასარგებლოდ, რის შედეგადაც უმეტეს შემთხვევებში სამეწარმეო სუბიექტებს საქმიანობის გაგრძელების ყველა რესურსი ამოეწურათ.

მაშასადამე, ეკონომიკურ საქმიანობაზე საგადასახადო შეღავათებით ზემოქმედებისას, საჭიროა თავიდანვე შემუშავდეს მისი ბოროტად გამოყენებისა და არაკონკურენტული გარემოს შექმნის თავიდან აცილების ბერკეტები, პრევენციული ზომები, რათა საბოლოოდ არ მივიღოთ უარყოფითი შედეგები, როგორც სახელმწიფოსათვის, ისე სამეწარმეო სუბიექტებისათვის;

ვფიქრობთ, საინტერესო იქნება გადასახადების ადმინისტრირებასა და ეკონომიკური დანაშაულის პრევენციაზე განხულები ხარჯების ანალიზი. თუ გადავხედავთ 2009 წლიდან 2014 წლის ჩათვლით სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების წლიურ ანგარიშებში

ასახულ მონაცემებს, ვნახავთ, რომ გადასახადების ადმინისტრირების ხარჯების წილი მთლიან საგადასახადო შემოსავლებთან მიმართებაში წლების მიხედვით მცირდება 1,46%-დან 0,63%-მდე, ხოლო სახელმწიფო ბიუჯეტის გადასახდელებთან მიმართებაში კი - 0,9%-დან 0,48%-მდე. ხარჯების შემცირება შემოსავლების სამსახურის მიერ ელექტრონული სერვისების განვითარებამ და მართვის ცენტრალიზაციამ შეუწყო ხელი (იხ. დანართები 2 და 3).

რაც შეეხება დანაშაულის პრევენციის ხარჯებს, მისი წილი სახელმწიფო ბიუჯეტის გადასახდელებთან მიმართებაში საშუალოდ 0,19 %-ს შეადგენს. ამასთან, პროგრამაში - ეკონომიკური დანაშაულის პრევენციის დაფინანსება - იგულისხმება მხოლოდ ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის ხარჯები, რომლის ფუნქციონირება ფაქტიურად ხორციელდება გადამხდელთა მიმართ რეპრესიული მეთოდების გატარებით და საერთო არა აქვს მის პრევენციასთან. ჩვენი აზრით, ადმინისტრირების ხარჯების შემცირების ტენდენციის გათვალისწინებით მნიშვნელოვანია გაიზარდოს პრევენციული ღონისძიებების ხარჯები არა საგამოძიებო სამსახურთან, არამედ შემოსავლების სამსახურთან მიმართებაში, შემუშავდეს საბაზრო ეკონომიკისათვის შესაფერისი ქმედითი მეთოდები, რომლებიც საგადასახადო შემოსავლების არაძალისმიერი მეთოდებით ზრდას შეუწყობს ხელს;

როგორც ნაშრომის მეორე თავში აღვნიშნეთ, საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველმყოფი ღონისძიებების გამოყენების თანმიმდევრობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო. ამ შემთხვევაში არ არსებობს ზოგადი კრიტერიუმები, როდის უნდა იქნას ამოქმედებული შედარებით მსუბუქი ზომები და როდის შედარებით მკაცრი. ამდენად, აღნიშნული უფლებამოსილების

მთლიანად საგადასახადო სამსახურის ნება-სურვილზე მიკუთვნებით, არსებობს საკმაოდ დიდი რისკები, რომ მათი გამოყენება მოხდეს არათანაბარ პირობებში სხვადასხვა გადამხდელების მიმართ. ასევე, იგი შეიძლება იქცეს პირადი ანგარიშსწორების იარაღად ქართული მენტალური შეხედულებების გათვალისწინებით.

იძულებითი ღონისძიებების გატარება, ერთის მხრივ, განაპირობებს ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირებას, მეორეს მხრივ, კი უარყოფითად მოქმედებს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობაზე. თუმცა, გასათვალისწინებელია ურჩ გადამხდელთა ქმედებებიც.

ჩვენი აზრით, გადასახადების გადახდევინების იძულებითი ღონისძიებების შერჩევისას, უპირველეს ყოვლისა, საჭიროა, საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლებმა გადასახადის გადამხდელისაგან მიიღონ განმარტება საგადასახადო ვალდებულებების დროულად შეუსრულებლობის ობიექტურ მიზეზებზე და მოახდინონ აღნიშნული ინფორმაციის გადამოწმება. ასევე, მნიშვნელოვანია დავალიანების თანხის რაოდენობის, გადამხდელის საგადასახადო ისტორიის, ფორსმაჟორული სიტუაციების გათვალისწინებაც. ამრიგად, საჭიროა მოცემული კრიტერიუმების გათვალისწინებით (რაც კანონში ან კანონქვემდებარე აქტშიც უნდა იყოს განერილი) მოახდინოს ადმინისტრაციულმა ორგანომ იძულებითი ღონისძიებების გამოყენების თანმიმდევრობის შერჩევა. თუ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის მიზეზები არის გადამხდელის საქმიანობის დროებითი შეფერხება, ამასთან, დავალიანების ოდენობა არ არის დიდი და მას აქვს დადებითი საგადასახადო ისტორია, საჭიროა მის მიმართ გამოყენებული იქნას შედარებით მსუბუქი ზომები. ხოლო თუ აღნიშნულის მიზეზი არის გადამხდელის მიზანმიმართული სურ-

ვილი, არ გადაიხადოს საგადასახადო დავალიანება და მას არ განაპირობებს ობიექტური გარემოებები, ამასთან, დავალიანების თანხა დიდია და სუბიექტს გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების თვალსაზრისით შელახული რეპუტაცია, მის მიმართ გამოყენებული უნდა იქნას მკაცრი ზომები;

საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სრულყოფის ღონისძიებების განსაზღვრისას, საჭიროა შევხებით საგადასახადო დავის დაწყების თავისებურებებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის თანახმად, სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან მის დასრულებამდე. თუმცა, ამავე პერიოდში გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს ქონებაზე ან/და საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადება ან გადამხდელმა უნდა წარმოადგინოს სადავო დავალიანების უზრუნველსაყოფად გაფორმებული თავდებობის ხელშეკრულება, საბანკო გარანტია ან დაზღვევის პოლისი ან პირის ქონება უნდა დაიტვირთოს საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით, რომლის ღირებულება უზრუნველყოფს სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას. უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო დავის წარმოების პერიოდი შეიძლება გაგრძელდეს რამდენიმე თვის განმავლობაში, შესაბამისად, აღნიშნულ პერიოდში ქონებასა და საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადებით ფერხდება გადასახადის გადამხდელის მიმდინარე ეკონომიკური საქმიანობა, რამდენადაც ვერ ხდება ფულადი სახსრების მოძრაობა საბანკო ანგარიშებზე (შესაბამისად, ვერც თვითონ ღებულობს გაყიდული საქონლისა თუ განეული მომსახურების ღირებულებას და ვერც მომწოდებლების დავალი-

ანებებს ისტუმრებს), კარგავს მომხმარებლებსა და პარტნიორებს, რის გამოც საგადასახადო დავის გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყვეტის შემთხვევაშიც კი შესაძლოა მნიშვნელოვან რისკებს შეიცავდეს მისი შემდგომი საქმიანობა ფინანსური სტაბილურობისა თვალსაზრისით.

რა თქმა უნდა, აღნიშნული საკითხისადმი ცალსახა მიდგომა არასწორი იქნება, რადგან გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ გადამხდელმა საგადასახადო დავის დაწყების უფლება არ გამოიყენოს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გასაჭიანურებლად და ზემოთჩამოთვლილი ღონისძიებების მიზანიც დავის პერიოდში საგადასახადო დავალიანებების გადახდის გარეშე მის მიერ აქტივების გასხვისების თავიდან აცილებაა. ამდენად, საჭიროა დაბალანსებული მიდგომების გამოყენება გადასახადის გადამხდელების უფლებებისა და ინტერესების და საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფის თვალსაზრისით.

აღნიშნული დილემიდან ერთ-ერთ გამოსავლად მიგვაჩნია საგადასახადო ორგანოების მხრიდან გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო შემოწმებისა თუ მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებების გატარების დროს კუთვნილი გადასახადებისა თუ სანქციების დარიცხვის პროცესში კანონიერების დაცვის უზრუნველყოფა. დარიცხული თანხების რაოდენობა სრულ შესაბამისობაში უნდა იყოს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობასთან, რადგან საგადასახადო დავის მიზეზი არ გახდეს უკანონოდ და არასწორად განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებები. თუმცა, ამ შემთხვევაშიც გასათვალისწინებელია ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გარემოება - საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული ბუნდოვანი მუხლებისა და სადავო საკითხების არსებობის

პირობებში, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი ყოველთვის ცდილობს არ აიღოს პასუხისმგებლობა საკუთარ თავზე (თანხის არდარიცხვის ან ნაკლები ოდენობით დარიცხვის თვალსაზრისით) და მიმართავს მაქსიმალურ ზომებს, ამასთან, გადამხდელს სთავაზობს მისი ქმედების გასაჩივრებას. ამ გზით, იგი ცდილობს გარკვეულწილად თავი დაიცვას ზემდგომი ორგანოების „რისხვისაგან“ (როგორცაა, მაგალითად, ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური, რომლის ძირითადი ფუნქციაც წლების განმავლობაში საგადასახადო და საბაჟო ინსპექტორების სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებაში მიცემა იყო, ამასთან, უმრავლეს შემთხვევაში სრულიად უსაფუძვლოდ). საგადასახადო დავის გადამხდელის სასარგებლოდ გადანყვეტა კი არ იწვევს თანხების არასწორად დამრიცხავი პირის პასუხისმგებლობას.

ჩვენი აზრით, აღნიშნული პრობლემების გამოსასწორებლად, უპირველეს ყოვლისა, საჭიროა საგადასახადო კანონმდებლობაში ორაზროვანი მუხლების არარსებობის მიღწევა, სამართლიანი დაბეგვრის, საგადასახადო ორგანოთა წარმომადგენლების გარანტირებული უფლებებისა და მათი კანონიერი ქმედებების უზრუნველყოფა, საგადასახადო დავის გადამხდელის სასარგებლოდ გადანყვეტის შემთხვევაში (რისი მიზმიც თანხების არასწორად დარიცხვაა) შესაბამისი ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ზომების გატარება. ვფიქრობთ, აღნიშნული ღონისძიებები დაზოგავს როგორც გადასახადის გადამხდელების, ისე საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების დროით და ფინანსურ რესურსებს.

გვინდა შევუთხოვთ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 26-ე მუხლით განსაზღვრულ სპეციალური სავაჭრო ზონის ინსტიტუტს. როგორც ცნობილია, თეორიულად იგი წარმოადგენს იურიდიულ

პირს, რომელიც ეწევა საქართველოში ვაჭრობის ორგანიზებას. იგი ვალდებულია უზრუნველყოს სპეციალური სავაჭრო ზონის ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლის მოძრაობის აღრიცხვა, მოახდინოს სავაჭრო ობიექტის ან/და სავაჭრო ადგილის დამქირავებელი გადასახადის გადამხდელების კუთვნილი საშემოსავლო/მოგების გადასახადების გადახდის წყაროსთან დაკავება და გადახდა აღნიშნულ ტერიტორიაზე საქმიანობის ნაწილში, განახორციელოს თითოეული საქონლის დამცავი საშუალებით ნიშანდება და ზონაში რეალიზებულ საქონელზე მომხმარებელთან ანგარიშსწორება უზრუნველყოს ცენტრალიზებულად მართული სალარო პუნქტების მეშვეობით.

ერთი შეხედვით, სპეციალური სავაჭრო ზონის პირობებში მოგვარებული იქნება ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი პრობლემა - ბაზრობების ტერიტორიაზე აღურიცხავი საქონლის მოძრაობის და მოვაჭრეების მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის აღმოფხვრა. თუმცა, მისი ფუნქციონირება მოითხოვს საკმაოდ ძვირადღირებულ ინფრასტრუქტურას. 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებდა 2012 წლის 1 იანვრიდან ბაზრობის ორგანიზებას (გარდა სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციით ვაჭრობის ორგანიზებისა) მხოლოდ სპეციალური სავაჭრო ზონის სტატუსით, ხოლო აღნიშნულ ვადამდე ფუნქციონირებად ბაზრობებს სტატუსის სავალდებულო წესით მინიჭებისთვის ვადა თავდაპირველად განესაზღვრათ 2014 წლის 1 იანვრამდე. მაგრამ შემდგომ აღნიშნული ვადა გაგრძელდა 2017 წლის 1 იანვრამდე და გამორიცხული არ არის მისი კვლავ გაგრძელება. აღნიშნულის პარალელურად, თითქმის ყოველწლიურად ხდება ბაზრობების ტერიტორიაზე მოვაჭრე გადამხდელთა საკონ-

ტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებისაგან განთავისუფლების ვადის გადანეგაც (2015 წლის 18 დეკემბერს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებით აღნიშნული ვალდებულება 2018 წლის 1 იანვრამდე გადავადდა).

დღეის მდგომარეობით სპეციალური სავაჭრო ზონის სტატუსი მინიჭებული აქვს მხოლოდ სამ გადამხდელს (შპს „ტიტანი 2011“, შპს „ქალაქის გული“, შპს „ლილო-მოლი“).

მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით, გვინდა აღვნიშნოთ, რომ ამ შემთხვევაში საგადასახადო კანონმდებლობით განისაზღვრა ვალდებულება, რომლის შესრულებაც დადგენილ ვადაში შეუძლებელი აღმოჩნდა, რის გამოც სახელმწიფო ყოველწლიურად მიდის კომპრომისზე და ახდენს აღნიშნული მოთხოვნის გადავადებას. შესაბამისად, კონკრეტული ბერკეტით ქვეყნის ეკონომიკურ მდგომარეობაზე ზემოქმედება აღმოჩნდა არაეფექტიანი ან ნაადრევი. მსგავსი შემთხვევები საკმაოდ ხშირია, რის გამოც საგადასახადო კოდექსის გარდამავალ დებულებებში მუხლების რაოდენობა ყოველწლიურად იზრდება, რაც კანონმდებლობის სრულყოფილად გააზრებას საკმაოდ ართულებს.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საჭიროა კონკრეტული ინსტიტუტის შემოღებისას ან საკანონმდებლო ნორმის ცვლილებისას წინასწარ იქნას გააზრებული მისი ფუნქციონირების პერსპექტივა და იგი არ ღებულობდეს ექსპერიმენტის სახეს.

2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებდა 2008 წლის 1 იანვრიდან რეგისტრირებული პირებისათვის ზღვრული 2000 ლარის ოდენობის საგადასახადო სესხის გაცემას არაუმეტეს 123 თვით (სახელმწიფო რეგისტრაციიდან 12 თვის ვადაში მომართვის შემთხვევაში) წლიური

4%-იანი სარგებლით. აღნიშნული ინსტიტუტის შემოღება თავიდანვე არასწორად იქნა გაგებული გადასახადის გადამხდელების მიერ და საგადასახადო ორგანოს მიმართავდნენ საბანკო კრედიტის მსგავსი სესხის აღების მოთხოვნით, რაც საკმაოდ კურიოზულ სიტუაციას ქმნიდა.

საგადასახადო სესხი ითვალისწინებდა საგადასახადო ვალდებულების გადახდის გადავადებას 10 წლითა და 3 თვით შესაბამისი წლიური სარგებლის დარიცხვით. უნდა ვივარაუდოთ, რომ მოცემული ნორმით სარგებლობა გათვლილი უნდა ყოფილიყო დაბალშემოსავლიანი გადამხდელებისთვის, რადგან მაღალშემოსავლიანთათვის 2000 ლარის საგადასახადო სესხით სარგებლობა, რა თქმა უნდა, აბსურდული იქნებოდა. თუმცა, აღმოჩნდა, რომ იმ კატეგორიის გადამხდელებს, რომლებსაც, წესით, უნდა ესარგებლათ აღნიშნული მექანიზმით, გადასახადის გადახდის სურვილი საერთოდ არ ჰქონდათ და მათ წინააღმდეგ რაიმე ქმედითი ღონისძიებებიც ვერ ტარდებოდა. სწორედ ამიტომაც, 2011 წლიდან საგადასახადო სესხით სარგებლობის წესი ისე გაუქმდა, რომ მისი გამოყენება ფაქტიურად არ მომხდარა. მოცემულ შემთხვევაშიც საქმე გვაქვს არასწორად შერჩეული მექანიზმის შემოღებასთან, რომელიც წარუმატებელი აღმოჩნდა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის თანხის დარიცხვისა და საგადასახადო ვალდებულების შესახებ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის, სანქციის (გარდა საურავისა) დაკისრებისა და შესაბამისი საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის, საგადასახადო შემოწმების, საგადასახადო ორგანოსათვის გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის, გადასახადის გადამხდელისა-

თვის, მარეგისტრირებელი ორგანოსათვის ან საბანკო დაწესებულებისათვის გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად გათვალისწინებული ღონისძიების გამოყენების შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 3 წელი. თუმცა, იგი ვტაპობრივად მცირდება და 2015 წლის 1 იანვრიდან 2016 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში შეადგენდა 5 წელს, 2016 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში შეადგენს 4 წელს და 2017 წლის 1 იანვრიდან 3 წელს. იგივე ვადებია დაწესებული გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის დადგენისათვის აუცილებელი დოკუმენტებისა და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტების შენახვისათვის.

ხანდაზმულობის ვადების შემცირებას არაერთგვაროვანი შეფასება მოჰყვა საზოგადოებაში. ზოგი უარყოფითად აფასებს აღნიშნულ მოვლენას და თვლის, რომ გაიზრდება საგადასახადო სამართალდარღვევათა რაოდენობა. ჩვენი აზრით, ელექტრონული სერვისების წარმატებით ფუნქციონირების პირობებში საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისათვის მაკონტროლებელ ორგანოებს გაცილებით ნაკლები დროითი და ფინანსური რესურსები სჭირდებათ, ვიდრე წარსულში. ამასთან, გადამხდელის მიერ განხორციელებული ოპერაციების შესახებ დეტალური ინფორმაციის მიღება შესაძლებელია ელექტრონული პორტალის მეშვეობით შეზღუდულ ვადებში. შესაბამისად, ეფექტიანი კონტროლის განხორციელებას ხანდაზმულობის ვადის შემცირება ხელს ვერ შეუშლის. ამ შემთხვევაში უფრო საყურადღებო მაკონტროლებელთა პროფესიონალიზმი და კონტროლის სფეროების გაფართოებაა.

საგადასახადო პოლიტიკა მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს

ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე, რაც, თავის მხრივ, ასახვას ეკონომიკური ზრდის მაჩვენებლებში პოულობს. საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის უკეთ შეფასებისთვის საინტერესო იქნება ეკონომიკური ზრდის ტემპების ანალიზი. როგორც დანართი 5-ში ასახული ინფორმაციიდან ჩანს, ეკონომიკური ზრდის მაჩვენებლები ყველაზე მაღალი 2005-2007 წლებში ფიქსირდება. 2005 წელს ახალი საგადასახადო კოდექსის შემოღებასთან ერთად მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა საგადასახადო ადმინისტრირების ხარისხი, შესაბამისად, გაიზარდა საგადასახადო შემოსავლები. შედარებით მოწესრიგდა გადამხდელთა აღრიცხვიანობა და სხვადასხვა რეგულაციები. 2008-2009 წლებში ადგილი ჰქონდა ეკონომიკური ზრდის მნიშვნელოვან შემცირებას, რომლის უმთავრესი მიზეზი 2008 წლის აგვისტოს ომის შედეგები გახლდათ. 2010-2011 წლებში ადგილი აქვს ეკონომიკური ზრდის მაჩვენებლების მატებას. აღნიშნულ პროცესში ერთ-ერთ ფაქტორად შეიძლება მივიჩნიოთ საგადასახადო კანონმდებლობის შედარებით ლიბერალიზაცია. თუმცა, როგორც წარმოდგენილი გრაფიკიდან ჩანს, შემდგომ წლებში ეკონომიკური ზრდის მაჩვენებლები მცირდება (2015 წლის გეგმით მხოლოდ 2%-ს შეადგენს). რა თქმა უნდა, აღნიშნულ პროცესზე უამრავი ფაქტორი მოქმედებს. თუმცა, საგადასახადო ადმინისტრირებას უდიდესი როლი უჭირავს ქვეყანაში მატერიალური დოვლათის წარმოების საქმეში. რამდენადაც ეკონომიკური ზრდა ერთ სულ მოსახლეზე მთლიანი შიდა პროდუქტის მოცულობაა, მისი წარმოებისთვის, უპირველეს ყოვლისა, ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულაციები უნდა იქცეს ხელშემწყობ ფაქტორად. ამასთან, საჭიროა ეფექტიანი გახდეს კონტროლის პროცედურები, რათა უზრუნველყოფილი იქნას შემოსავლების გადანა-

წილება და სოციალურ-ეკონომიკური განვითარება.

როგორც კვლევის პროცესში არაერთხელ აღინიშნა, საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკას ჯვრჭერობით ვერ მივიჩნევთ ეკონომიკური ზრდის მხარდამჭერ ღონისძიებად. დაბეგვრის ოპტიმალურმა წესებმა უნდა უზრუნველყონ შემდეგი პრინციპის დაცვა - გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების შემდგომ უნდა დარჩეს საკმარისი რესურსები კვლავწარმოებისთვის, რათა გაიზარდოს წარმოებული პროდუქციის/განწეული მომსახურების მოცულობა და შესაბამისად, მატერიალური დოვლათი, რაც ეკონომიკურ ზრდას განაპირობებს. ამასთან, გაიზრდება გადასახადებით დასაბეგრი ბაზა და საგადასახადო შემოსავლები.

ამრიგად, საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა ჯერ კიდევ შორსაა განვითარებული თუ განვითარებადი ქვეყნების შესაბამისი სტანდარტებისაგან, რის გამოც იგი ხშირ ცვლილებებს განიცდის. ჩვენი აზრით, ჩამოთვლილი რეკომენდაციების გათვალისწინება მნიშვნელოვნად გააუმჯობესებს არსებულ მდგომარეობას და უზრუნველყოფს სისტემის ეფექტიანობის ამაღლებას.

დასკვნა

სახელმწიფოს ნორმალური ფუნქციონირების, მისი სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების აუცილებელი პირობაა ქვეყანაში მატერიალური დოვლათის შექმნა და მისი განაწილება. ამ მეტად რთული პროცესის ხელშესაწყობად საჭიროა მმართველმა რგოლებმა შექმნან შესაბამისი პირობები, რაც გამოიხატება სამართლებრივ და ეკონომიკურ ბერკეტებში.

სახელმწიფოს მიერ მისი ფუნქციების შესრულების უზრუნველსაყოფად აუცილებელია მოხდეს ქვეყანაში შემოსავლების გადანაწილების ოპტიმალური გზების მიგნება, რაც, ერთის მხრივ, ხელს შეუწყობს ეკონომიკური საქმიანობის სტიმულირებას, მეორეს მხრივ, კი - მოსახლეობის სოციალური დაცვის გარანტიას. ამ მეტად რთული ამოცანის გადაჭრაში მნიშვნელოვანია ეკონომიკური პოლიტიკის უმთავრესი ელემენტის - საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის როლი.

ეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირება არ არის მხოლოდ შემოსავლების მაქსიმალურად მობილიზება. შემოსავლების ზრდა განაპირობებს სახელმწიფოს პოლიტიკურ მდგრადობას და ეკონომიკურ კეთილდღეობას. სუსტი საგადასახადო ადმინისტრირების დროს შემოსავლების მობილიზება ძირითადად ხდება ე.წ. ადვილად დასაბეგრი ობიექტიდან - როგორცაა ხელფასი. ამ დროს დაუბეგრავი რჩება სამეწარმეო სფეროს უმეტესი ნაწილი. შემოსავლების მობილიზების დონე გარკვეულწილად მიუთითებს საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობაზე. საზოგადოებაში ყოველთვის არსებობს აქტიური და პოტენციური გადამხდელები. ამ უკანასკნელთა გააქტიურება კი ეფექტიან საგადასახადო ადმინისტრირე-

ბაზეა დამოკიდებული, რაც, თავის მხრივ, დაბეგვრის სამართლიანობის პრინციპის რეალიზებას გულისხმობს.

საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკის ანალიზი საშუალებას გვაძლევს, იგი შევაფასოთ, როგორც რეალურ ეკონომიკურ მდგომარეობაზე მოურგებელი სისტემა, რომელიც ხასიათდება შემდეგი ნიშნებით: არასრულყოფილი და რთული საკანონმდებლო ბაზა, დაბეგვრის არასტაბილური გარემო, მაღალი საგადასახადო სიმძიმე, რომელიც არათანაბრად ნაწილდება სხვადასხვა კატეგორიის გადამხდელებზე, მასტიმულირებელი ფუნქციის სუსტი გამოხატულება და ა.შ.

საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკამ ფისკალურ ფუნქციასთან ერთად კანონიერების, სამართლიანობის და გადამხდელთა გადახდისუნარიანობის გათვალისწინების უზრუნველყოფა უნდა მოახდინოს. ამ მიზნის მისაღწევად, ჩვენი აზრით, აუცილებელია გატარდეს მთელი რიგი ღონისძიებები, რომლებიც შემდეგ ნაირად შეიძლება ჩამოყალიბდეს:

1. საგადასახადო ადმინისტრირების ძირითად ფუნქციებთან ერთად (როგორცაა საკანონმდებლო ბაზის შემუშავება, გადასახადების შეგროვება, გადამხდელთა აღრიცხვა, კონტროლი, შემონიშნება) მნიშვნელოვანია, ასევე, გადამხდელთა ინფორმირება და საგადასახადო ვალდებულებათა სწორად შესრულებაში დახმარება. ამიტომაც მნიშვნელოვანია კანონმდებლობა შეიცავდეს დაბეგვრის კარგად გაწერილ წესებს, რომელიც ერთნაირად გასაგები იქნება როგორც გადასახადის გადამხდელებისთვის, ისე კონტროლის განმახორციელებელი პირებისათვის. მაშასადამე, თუ სახელმწიფო არ შექმნის ეფექტური ფინანსური სტაბილურობისათვის შესაბამის პირობებს კომპლექსური მიდგომების გამოყენებით, ვერ

მიიღებს შესაბამის შედეგს.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები (ინსტრუქციები) უმეტესწილად წარმოადგენს ძირითადი კანონის ტექსტიდან კოპირებულ ვარიანტს და ვერ ხსნის ბუნდოვანებისა და ორაზროვნების პრობლემას. თუმცა, ინსტრუქციებში მოცემულია საგადასახადო დეკლარაციების ფორმები და მათი შესაბამისი გრაფების განმარტებები. მაგრამ არაფერია ნათქვამი რთული გადასახადების გამოთვლის მეთოდებსა და საგადასახადო შეღავათების გამოყენების წესებზე. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელთა მიერ განსახორციელებელ ღონისძიებებთან მიმართებაში აშკარად საპირისპირო მდგომარეობაა და იგი შეიცავს უფრო დეტალურ წესებსა და პროცედურებს. მაშასადამე, გადასახადის გადამხდელები ექცევიან არათანაბარ პირობებში სახელმწიფოსთან მიმართებაში, რის გამოც მოსალოდნელიცაა საგადასახადო ვალდებულებათა არაჯეროვნად შესრულების მასშტაბები. ამასთან, აუცილებელია დაცული იქნას შესაბამისობა - დაბეგვრის წესების შესახებ მომზადებული ინსტრუქციები არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს საგადასახადო კოდექსს და პირიქით (როგორც ეს საკმაოდ ხშირ შემთხვევებში გვხვდება);

2. როგორც ვნახეთ, მეტ-ნაკლებად ყველა განვითარებული ქვეყნის მიდგომა საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელების თვალსაზრისით მდგომარეობს შემდეგში:

- გადამხდელთათვის შესაბამისი პირობების შექმნა, რათა კანონმდებლობის დაცვით შეასრულონ საგადასახადო ვალდებულებები. ამ მიზნით ხდება მათი ინფორმირება, კონსულტაციების გაწევა, ბროშურების დარიგება, ვალდებულებათა შესრულების

დროის შეხსენება და სხვა მსგავსი ღონისძიებები;

- კეთილსინდისიერ გადამხდელთა „მოფრთხილება“, რათა მათ თავი არ იგრძნონ დისკომფორტულად სხვადასხვა საგადასახადო ურთიერთობების განხორციელებისას. საგადასახადო ორგანოების თანამშრომლებს კარგად აქვთ გაცნობიერებული, რომ ასეთი გადამხდელების არსებობა საგადასახადო სისტემის გამართულად მუშაობის უმთავრესი პირობაა;

- პირველ რიგში პრევენციის ღონისძიებების განხორციელება რეპრესიის ნაცვლად ანუ საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელ თანამშრომელთა ქმედებების მიზანია, ჯერ სცადონ გადამხდელთა მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის აღკვეთა სხვადასხვა ფორმით, მხოლოდ უშედეგო მცდელობების შემდეგ მიმართონ რეპრესიულ ქმედებებს;

- საგადასახადო ადმინისტრირების გარკვეული ფუნქციების გადაცემა კერძო სტრუქტურებისთვის შესაბამისი ნებართვების საფუძველზე, რაც საგადასახადო სისტემის ეფექტიანად მუშაობასა და სამართლიანობის უზრუნველყოფას უწყობს ხელს;

- ერთიანი საინფორმაციო სისტემების შექმნა საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შეზღუდული რესურსებითა და ეფექტიანად განხორციელების მიზნით;

- ელექტრონული სერვისების განვითარება გადამხდელთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შეზღუდულ ვადებში და ნაკლები დანახარჯებით განხორციელების მიზნით;

- ორიენტირება არა სასჯელის სიმკაცრეზე, არამედ კონტროლის სრულყოფილ სისტემაზე (იაპონური მოდელი);

- საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელებისას სხვადასხვა მასტიმულირებელი ბერკეტების გამოყენება, რათა გადასახა-

დების ფისკალურ ფუნქციასთან ერთად ამოქმედდეს მასტიმულირებელი ფუნქციაც.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემებმა წლების განმავლობაში განიცადეს ტრანსფორმაცია მისი სრულყოფისა და ეფექტიანობის მიღწევის მიზნით. საბოლოოდ, დიდი ძალისხმევის შედეგად მიაღწიეს ქვეყნის საგადასახადო სისტემის განვითარების იმ დონეს, რასაც ჰქვია ჩრდილოვანი ეკონომიკის შემცირება, საგადასახადო კულტურის ამაღლება, ფისკალური ეფექტის მიღწევა, ეკონომიკის განვითარების სტიმულირება და ა.შ.;

3. პრაქტიკაში საკმაოდ ხშირია შემთხვევები, როცა სამეურნეო ოპერაციის ზუსტი შესაბამისობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კონკრეტული მუხლთან ძალიან ძნელია ამ უკანასკნელის არასაკმარისი განმარტების გამო. შემოსავლების სამსახურის მიერ ცალკეულ მუხლებზე კომენტარების შემუშავება საკმაოდ ეფექტიანი საშუალებაა გადამხდელთათვის საგადასახადო ვალდებულებების კანონმდებლობის დაცვით შესრულების უზრუნველყოფის პროცესში. თუმცა, გადამხდელთათვის ხელმისაწვდომი კომენტარები ჭერჭერობით საგადასახადო კოდექსის მხოლოდ რამდენიმე მუხლის შესახებ არსებობს და ძალიან მნიშვნელოვანი იქნება მათი შემუშავება სხვა მუხლების უკეთესად განმარტების მიზნითაც;

4. როგორც კვლევის პროცესში აღმოჩნდა, საგადასახადო შეღავათები ხშირ შემთხვევაში ვერ უზრუნველყოფს კონკრეტული სფეროს სტიმულირებას, რათა მოხდეს საშუალო და დაბალშემოსავლიანი გადამხდელების რაოდენობის ზრდა. ამ მხრივ, უმეტესწილად ქმედითი ბერკეტები მორგებულია მსხვილ ბიზნესზე,

რაც ქმნის პოლარიზაციის პრობლემას - მდიდარი კიდევ უფრო მდიდრდება, ხოლო ღარიბი კი - ღატაკდება. ნაშრომში ჩვენს მიერ უკვე განხილული იქნა მსგავსი საკანონმდებლო ნორმები. მდგომარეობის გამოსასწორებლად, ჩვენი აზრით, აუცილებელია ეკონომიკურ პროცესებზე ზემოქმედების საშუალებების შერჩევისას პრიორიტეტებად არჩეული იქნას მცირე და საშუალო მენარმეები, რომელთა განვითარების გარეშეც ქვეყანაში ვერ შეიქმნება მოსახლეობის საშუალო ფენა;

5. საქართველოში არსებული დაბალი საგადასახადო კულტურის გამომწვევი ძირითადი მიზეზების შესწავლის გათვალისწინებით, ჩვენი აზრით, საჭიროა როგორც გადასახადის გადამხდელთა, ისე საგადასახადო ადმინისტრირების განმახორციელებელ პირთა მენტალური შეხედულებების ცვლილება, კანონმდებლობის ცოდნის საერთო დონის ამაღლება, პარტიულ-პოლიტიკური მფარველობის აღმოფხვრა, საგადასახადო ტვირთის სამართლიანად გადანაწილება, კანონმდებლობის დახვეწა, გამარტივება და საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობაში მოყვანა, საგადასახადო კონტროლის ფარგლებში სამართლიანი და ეფექტიანი ღონისძიებების გატარება, სახელმწიფო ბიუჯეტში მობილიზებული თანხების ხარჯვისას სახელმწიფოს მიერ საერთოსაზოგადოებრივი სიკეთის შექმნის მიჩნევა პრიორიტეტად, რაც გადამხდელებს შეუცვლის წარმოდგენას გადახდილი გადასახადების თანხის არამიზნობრივი ხარჯვის შესახებ;

6. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საგადასახადო შეღავათები მოქმედებს საქართველოდან საქონლის ექსპორტზე, რაც ნორმალური მიდგომაა და წარმატებით გამოიყენება მრავალ ქვეყანაში. თუმცა, მხოლოდ ექსპორტის წახალისება, თუ არ

არსებობს შესაბამისი შიდა წარმოება, უპერსპექტივოა (თუ არ მოხდა წარმოება, ვერც პროდუქციის გატანა მოხდება). ამდენად, უპირველეს ყოვლისა, საჭიროა საგადასახადო ბერკეტების მიმართვა ქვეყანაში მატერიალური დოვლათის შექმნაზე.

გადასახადების განაკვეთების შერჩევისას დაცული უნდა იქნას ძირითადი პრინციპი - დაბეგვრამ უნდა უზრუნველყოს შემოსავლის იმ ნაწილის ამოღება, რომლის შემდეგაც დარჩენილი რესურსები ეკონომიკური საქმიანობის გაგრძელებისა და განვითარების საშუალებას იძლევა. ამასთან, არასამართლიანი პროპორციული დაბეგვრის პრინციპები უნდა შეიცვალოს პროგრესული მიდგომებით, რითაც გადამხდელთა გადახდისუნარიანობის გათვალისწინება მოხდება;

7. საჭიროა შეიცვალოს საგადასახადო შეღავათების დაწესების პრინციპები - უნდა გამოირიცხოს მისი შესაბამისობა ინდივიდუალურ გარემოებებთან და გავრცელება საქმიანობის ისეთ სფეროებზე, რომელთა კონტროლიც საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლებს ან არ სურთ ან არ ძალუძთ;

8. როგორც ვნახეთ, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილმა სანქციებმა ბოლო წლების განმავლობაში რამდენჯერმე განიცადეს ლიბერალიზაცია. თუმცა, ვფიქრობთ, რომ დადგენილ ოდენობებს ჯერ კიდევ არ მიუღწევიათ ოპტიმალური ნიშნულებისთვის. საჭიროა სანქციის განსაზღვრისას დაცული იქნას პრინციპი - იგი არ უნდა იყოს იმდენად მცირე, რომ გადასახადის გადამხდელს უღირდეს ვალდებულებათა შეუსრულებლობა (რადგან უფრო ნაკლებს გადაიხდის ამ გზით) და არც ისეთი ოდენობის, რომ შეაფერხოს სუბიექტის შემდგომი საქმიანობა. ოპტიმალურობის პირობის დაცვა უნდა მოხდეს ფორმულით - ზიანის კომ-

პენსირებას პლუს ადმინისტრირების ხარჯი;

9. სანქციის ერთ-ერთი ყველაზე სადავო სახეობის - გაფრთხილების გამოყენების მიზნით განსაზღვრული უნდა იქნას კონკრეტული კრიტერიუმები, რათა შეიცვალოს დღეს არსებული წესი. გაფრთხილებას დაქვემდებარებული სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში სანქციის სახით ჯარიმის გამოყენება მოხდება თუ გაფრთხილებისა, საგადასახადო ორგანოთა წარმომადგენლების ნება-სურვილზეა დამოკიდებული, რაც მათი ქმედებებით მანიპულირების რისკებს შეიცავს. შესაბამისად, ერთი და იგივე ქმედების ჩამდენი გადამხდელები შესაძლოა არათანაბარ პირობებში აღმოჩნდნენ სანქციის შეფარდებისას. ამიტომაც, საჭიროა კანონმდებლობაში გაფრთხილების გამოყენების შემთხვევები და პირობები ზუსტად გაიწეროს და ყველა გადამხდელი მოექცეს თანაბარ პირობებში;

10. წინასწარი გადანყვეტილებებისა და პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურება, როგორც გადამხდელთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაში დახმარების აღმოჩენის ფორმები, ხელმისაწვდომი არ არის საშუალო და დაბალი შემოსავლის მქონე გადამხდელებისათვის. ამასთან, მსგავსი სახელმწიფოებრივი თანადგომა სწორედ მოცემულ სექტორს სჭირდება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ჩვენი აზრით, საჭიროა მოცემული სერვისები გახდეს უფასო და თანაბარ პირობებში მოექცეს ყველა კატეგორიის გადამხდელი.

გარდა ამისა, დროა დაინერგოს საჯარო გადანყვეტილებების მიღების პრაქტიკა, მით უმეტეს, შესაბამისი საკანონმდებლო ნორმა ამის სამართლებრივ საფუძველს იძლევა;

11. როგორც საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის მაჩვე-

ნებლები ანალიზის შედეგად ვნახეთ, საბიუჯეტო შემოსავლებთან და ბიუჯეტის გადასახდლებთან მიმართებაში გადასახადების ადმინისტრირების ხარჯები საკმაოდ დაბალია (იხ. დანართები 2 და 3). ამასთან, ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის დაფინანსებას პროგრამული ბიუჯეტის ტერმინოლოგიით ეწოდება ეკონომიკური დანაშაულის პრევენციის ხარჯები. თუმცა, აღნიშნული უწყების ფუნქცია ფაქტიურად რეპრესიული ღონისძიებების გატარებაა. საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემაში პრევენციული ღონისძიებები თითქმის არ გვხვდება. რაც შეეხება სხვადასხვა სახის შეღავათების დაწესებას, როგორც უკვე ვიხილეთ, ბევრმა მათგანმა არ გაამართლა და დანაშაულებრივი ქმედებების რაოდენობის ზრდაც კი გამოიწვია;

12. მხოლოდ საგადასახადო შეღავათის დაწესება მისი სარგებლობის შესაბამისი კონტროლის ღონისძიებების განხორციელების გარეშე, ვერც საგადასახადო კულტურის ამადლებისკენ და ვერც დარგის ეკონომიკური წახალისებისკენ მიმართული ქმედება ვერ იქნება. საჭიროა შეღავათით სარგებლობის უფლებისა და მისი კეთილსინდისიერად გამოყენების კონტროლის საშუალებების ოპტიმალური თანაფარდობის მიღწევა;

13. საგადასახადო კანონმდებლობაში კონკრეტული მექანიზმის შემოღებას არ უნდა ჰქონდეს ექსპერიმენტის სახე (როგორც ეს საგადასახადო სესხისა და სპეციალური სავაჭრო ზონის შემთხვევაში მოხდა). მსგავსი ქმედების განხორციელებამდე საჭიროა კარგად იქნას გააზრებული მოსალოდნელი შედეგები და უარყოფითი ტენდენციების განვითარების თავიდან აცილების გზები;

14. ჩვენი აზრით, მიზანშეწონილია გაიზარდოს საგადასახადო სამართალდარღვევების პრევენციული ზომების ხარჯები და

ასეთი ვალდებულებები განისაზღვროს შემოსავლების სამსახურის შესაბამის ქვედანაყოფთან მიმართებაში. ამასთან, მთელი ძალისხმევა მიმართული უნდა იქნას შემდეგი პრინციპისაკენ - გადამხდელთა ქცევის შეცვლა და მათთან პარტნიორული ურთიერთობების დამყარება, რაც, თავის მხრივ, ჩრდილოვანი ეკონომიკის მასშტაბების შემცირებასა და ეკონომიკური ზრდის დაჩქარებას შეუწყობს ხელს;

15. როგორც სტატისტიკური მონაცემებიდან ჩანს, ჩვენს ქვეყანაში საგადასახადო შემოსავლების დაახლოებით 59% არაპირდაპირ გადასახადებზე მოდის (დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, საბაჟო გადასახადი), რაც განვითარებადი ქვეყნებისთვისაა დამახასიათებელი (იხ. დანართი 1). ქვეყნის ეკონომიკური აღმავლობის (და შესაბამისად, განვითარების) ერთ-ერთი მაჩვენებელი სწორედ პირდაპირი გადასახადების ხვედრითი წილის ზრდაა. აღნიშნული აქსიომის მიუხედავად, დღეს საქართველოში საკმაოდ აქტიურად განიხილება ერთ-ერთი პირდაპირი გადასახადის - მოგების გადასახადის გაუქმება, რასაც კატეგორიულად ვენინააღმდეგებით. აღნიშნულ გადასახადთან მიმართებაში მიზანშეწონილად მიგვაჩნია მისი გამოყენება სამეწარმეო სტიმულირებისათვის ისეთი ბერკეტების მეშვეობით, როგორცაა განაკვეთების მორგება რეალურ ეკონომიკურ მდგომარეობაზე, სხვადასხვა დარგების განვითარების ხელშეწყობა საგადასახადო შეღავათების გამოყენებით, საგადასახადო კანონმდებლობით ნებადართულ გამოქვითვებში სათანადო ცვლილებების შეტანა;

16. მნიშვნელოვანია განსაკუთრებული ყურადღება მივაქციოთ სადავო მომენტებში საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა გაუმართლებელ, თუმცა, რეპრესიული ღონისძიებების განმახორ-

ციელებელ ორგანოთა რისხვისგან თავდასაცავ ქმედებებს. ამდენად, აუცილებელია, უპირველეს ყოვლისა, საგადასახადო კანონმდებლობამ უზრუნველყოს საგადასახადო ორგანოთა წარმომადგენლების ცალსახად კანონიერი ქმედებები, შეიცვალოს საგამოძიებო სამსახურების დამოკიდებულება ამ უკანასკნელთა მიმართ და ამ ორ უწყებას აერთიანებდეს საერთო მიზანი - საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფა ჯერ პრევენციული, ხოლო განსაკუთრებულ შემთხვევებში - რეპრესიული მეთოდებით.

საგადასახადო ნორმების დარღვევით დარიცხული თანხებისთვის, საჭიროა განისაზღვროს ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ზომები, ამასთან, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებს მუდმივად უნდა ჩაუტარდეთ საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი ტრენინგები და კვალიფიკაციის ამაღლების კურსები;

17. ჩვენი აზრით, რეფორმა არ არის მხოლოდ გადასახადების სახეების რაოდენობრივი შემცირება (რასაც მხოლოდ ფასადური ხასიათი აქვს და რეალურად საგადასახადო სიმძიმე არ შეცვლილა) და გაუაზრებელი საგადასახადო შეღავათების გამოყენება. აუცილებელია საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის გაჭანსაღებისთვის კომპლექსური მიდგომების გამოყენება და არა საკანონმდებლო ცვლილებებისთვის ექსპერიმენტული სახის მიცემა. მნიშვნელოვანია, რეფორმების გატარების დროს უცხოური გამოცდილებების გაზიარება და წარმატებული პროექტების ადაპტირება, თუმცა, გასათვალისწინებელია ეროვნული თავისებურებებიც. როგორც ვიცით, მსოფლიოში ადაპტირებული წესების პირდაპირ გადმოტანით, ხშირ შემთხვევაში სასურველი შედეგები ვერ მივიღეთ. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ უცხოური გამოცდილების გათვალისწინებით შემოსავლების სამსახურის მიერ საკმაოდ

წარმატებით განხორციელდა ელექტრონული სერვისების დანერგვა. აუცილებელია, მსგავსი წარმატებული რეფორმების გატარება საგადასახადო სისტემის დანარჩენი სფეროების სრულყოფის მიზნითაც;

18. და ბოლოს, საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის გაუმჯობესების უკვე ჩამოთვლილ რეკომენდაციებთან ერთად, აუცილებელია მისი სტაბილურობის მიღწევა. საკანონმდებლო ცვლილებების ხშირი ხასიათი არამდგრადი ბინზესგარემოს ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი მაჩვენებელია, რაც, რა თქმა უნდა, უარყოფითად აისახება ქვეყნის საერთაშორისო იმიჯზე. 2011 წლის 1 იანვრიდან ახალი საგადასახადო კოდექსის შემოღებით უნდა შემცირებულიყო არასტაბილურობის განცდა, თუმცა, მასში შეტანილი ცვლილებების რაოდენობითა და სიხშირით იგი 2005 წლის 1 იანვრიდან მოქმედ კანონს არ ჩამორჩება. ამდენად, აუცილებელია საკანონმდებლო ინიციატივები მომზადდეს გააზრებულად, ეკონომიკური გათვლების გათვალისწინებით და მათი კანონიერ ძალაში შესვლით მივიღოთ რეალური ეკონომიკური შედეგი.

ყოველივე ზემოთაღნიშნულიდან გამომდინარე, ჩამოთვლილი რეკომენდაციები შეიძლება დავყოთ შემდეგი პრინციპით:

სახელმწიფოსთვის ხელსაყრელი:

- პრევენციულ ღონისძიებათა განხორციელება;
- ორიენტირება არა სასჯელის სიმკაცრეზე, არამედ კონტროლის სრულყოფილ სისტემაზე;
- საგადასახადო ბერკეტების გამოყენება საშუალო და მცირე მენარმეთა საქმიანობის სტუმლირებისთვის, რამდენადაც ისინი გადამხდელთა უდიდეს სეგმენტს წარმოადგენს და მისი ოპტიმალური დაბეგვრა საგადასახადო შემოსავლების ზრდის გარანტიაა;
- კანონმდებლობის ცოდნის დონის ამაღლება, რათა უფლება-

მოსილების განხორციელებისას გამოირიცხოს უნებლიე შეცდომები, რაც დააზარალებს როგორც სახელწიფოს, ისე გადამხდელთა ინტერესებს;

- ბიუჯეტის თანხების ხარჯვისას პრიორიტეტად საერთო სახელმწიფოებრივი სიკეთის შექმნის მიზნევა, რადგან გადამხდელებს არ ჰქონდეთ განცდა იმისა, რომ მათ „საზღაურთან“ მცირედით შესაბამისი კეთილდღეობაც კი ვერ მიიღეს;

- კონკრეტული მექანიზმის შემოღება არა ექსპერიმენტის სახით, არამედ გააზრებულად და ეკონომიკური ანალიზის საფუძველზე;

- გადამხდელთა ქცევის შეცვლა და მათთან პარტნიორული ურთიერთობების დამყარება, რისთვისაც საჭიროა პრევენციულ ღონისძიებათა ხარჯების ზრდა;

- მოგების გადასახადის არა გაუქმება, არამედ სხვადასხვა ბერკეტების გამოყენებით მისი მიმართვა ეკონომიკურ სტიმულირებაზე;

- მსოფლიოში ადაპტირებული წესების გადმოტანა ეროვნული თავისებურებების გათვალისწინებით;

- საკანონმდებლო სტაბილურობის უზრუნველყოფა, რათა იგი არ იქცეს უცხოური ინვესტიციების მოზიდვის ხელისშემშლელ ფაქტორად.

გადამხდელისთვის ხელსაყრელი:

- დაბეგვრის წესების შესახებ ინფორმირება და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებაში დახმარების აღმოჩენა საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლების მხრიდან;

- საგადასახადო კოდექსის ცალკეული მუხლის უკეთ გაგებისთვის შესაბამისი ინსტრუქციებისა და კომენტარების გამოცემა, რათა გამოირიცხოს არასწორი ინტერპრეტაცია;

- მენტალური შეხედულებების ცვლილება, რაც მათ საგადასა-

ხადო ვალდებულებების კეთილსინდისიერად შესრულებაში დაეხმარება;

- გადასახადების განაკვეთების შერჩევა ეკონომიკური საქმიანობის გაგრძელებისა და გაფართოების პერსპექტივის გათვალისწინებით, რათა მომავალში დაბეგვრის უფრო დიდი ბაზა მივიღოთ;

- სანქციის შეფარდებისას ოპტიმალურობის პირობის დაცვა, რათა მან არც შეაფერხოს შემდგომი საქმიანობა და არც წაახალისოს დანაშაული;

- წინასწარი გადაწყვეტილების მიღების და პირადი საგადასახადო მრჩევლის უსასყიდლო მომსახურება, რაც განსაკუთრებით მცირე და საშუალო მენარმეებს დაეხმარება საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაში;

- სტაბილური ნორმატიული რეგულირება, რათა გამოირიცხოს გადამხდელთა არასწორი ქმედებების არაპირდაპირი სტიმულირება.

ადგილობრივი ხელისუფლებისთვის ხელსაყრელი - ამ შემთხვევაში უმთავრესია ქონების გადასახადის ადმინისტრირების გაუმჯობესება, რადგან ადგილობრივი ბიუჯეტების საგადასახადო შემოსავლის ამ ერთადერთ წყაროს საკმაოდ დიდი პოტენციალი გააჩნია. თუმცა, სახელმწიფოსთვის და გადამხდელებისათვის ხელსაყრელი რეკომენდაციები, ასევე, გააუმჯობესებს ადგილობრივი ხელისუფლების მუშაობას, რამდენადაც საგადასახადო შემოსავლების ზრდის პირობებში ადგილობრივი ბიუჯეტების დაფინანსებაც შესაბამისი იქნება და მუნიციპალური პროგრამების განხორციელება საფრთხის წინაშე არ დადგება.

თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ რეკომენდაციების ამგვარი დაყოფა პირობითია და ჩამოთვლილი ღონისძიებები ერთდროუ-

ლად შეუწყობს ხელს როგორც სახელმწიფოს და ადგილობრივი ხელისუფლების, ისე გადამხდელთა საქმიანობის ეფექტიანობის ამაღლებას და ეკონომიკური ზრდის სტიმულირებას.

როგორც არაერთხელ აღვნიშნეთ, დღემდე განხორციელებულმა ადმინისტრაციულმა თუ საკანონმდებლო ცვლილებებმა სასურველი შედეგი ვერ მოუტანა ქვეყანას. ბიზნესგარემოს გაუმჯობესებისა და სამეწარმეო აქტივობის სტიმულირებისათვის საჭიროა ყველა რგოლის კომპლექსური მოქმედება, რათა მიღებული შედეგი იყოს დასახული მიზნის შესაბამისი.

Ekaterine Shainidze

The Place of State Tax Administration of Georgia in the Fiscal Policy and its Influence on the Economic Development of the Country

Summary

Effective tax administration in the perfect conditions of the tax policy is an important factor for the economic development of the country. Tax legislation has constantly been changing, that creates quite unstable environment for the business development. It should be noted that, during the tax year on average 15-20 amendments enters in the tax legislation and most of them enters into the force not from the new calendar year, but from the concrete date of the concrete month, which, of course, is one of the impediment factor to fulfil tax obligations properly. Besides this, to mobilise a great part of the budget income has been going on a quite strict conditions of the tax administration during the years – mostly with the sanctions imposed on the taxpayers during the implementation of the tax control and the capacity of it was often exceeded to their own taxes. The amount of the fine, which was accrued for the taxpayer mostly was so heavy and unreliable, that he generally stopped the entrepreneurial activity. Despite of the fact that it has been thought over the reduction mechanism of the accrued sanctions and taxes in the form of tax agreement, legislation doesn't define the concrete criterions, in case if they are satisfied, it is possible to use the mentioned lever towards the taxpayer and it is still based on the goodwill of the state.

As it is known, tax system has two main functions – fiscal

and stimulatory. Fiscal function can be fulfilled with the strict tax administration, but it may have short-term effect and in long-term perspective its fulfilment will be under the danger without using the stimulatory levers. That`s why, to find optimal ratio between these two functions, is a necessary condition of the viable tax system.

Taxes and tax benefits, acting in Georgia, less provide to implement the stimulatory function and violates the principle of fairness. Herewith, the existing rules of administration, on the one hand provides the guaranteed income of the budget, but, on the other hand, it impedes the development of the business. Administer, itself means the control on the fulfilment of the law. So, as much effective the administer is, as more taxes goes to the budget. However, in Georgia, the defect of the administration system is that, the efficiency of the tax control is measured with the capacity of the taxes and sanctions, accrued additionally during the inspection.

Besides that, generally there is the lowest level of knowledge of the tax legislation between taxpayers. Many of them, don`t fully understand why they should pay the taxes, because they think that they can`t get the relevant welfare from the state. To make deeper the mentioned problem has been contributed by the vague articles of the tax legislation, which can be understood with the different kinds of interpretation and taxpayer is often misled from it.

The tax administration system of Georgia is not adjusted on the real economic situation, during the years it has been focused on the completion of the budget with the using of the strict sanctions. In recent years, many of them has been incurred liberalisation, however, the principle of fairness is not protected, because the rate of sanction is united for the large,

medium and small taxpayers.

Thus, the perfection of the tax administration is still actual problem in our country, because during the years, it can't be found the equivalent model for the transitional economic, which provides to maintain the viability of economic activity and to form the income of budget as well.

The great part of the work is dedicated to study and work out the optimization ways of tax administration, which should make the tax dodgers to pay taxes in time and in full and the opportunity of business development as well. Herewith, taxes should be mobilized in budget as much as possible.

The subject of the study is to define the influence of tax administration system of Georgia on the economic development of the country. The object of the study is the acting rules of tax administration in Georgia.

The goal of our study is to describe the existing tax administration system in Georgia, to show its advantages and disadvantages and to define the directions of its perfection.

The objectives of the study:

- To analyze the effectiveness and fairness of the existing taxes in Georgia with the mobilization of income in the budget, towards the tax rates and tax remissions.

- To reveal the reasons of existing low tax culture in Georgia;

- To evaluate the existing methods and forms of the implementation of the compulsory measures for the fulfilment of tax control and tax obligations;

- To search the increasing ways of tax culture of payers and their stimulation;

- To define the directions that stimulates the effectiveness and fairness of tax system in view of the experience of the

developed countries and national peculiarities.

- To work out the improvement measures of tax administration system of Georgia in terms of maximal realization of fiscal and stimulatory functions of the taxes.

The innovations, which have been got during the study can be summarized as following:

- The structure of tax administration system has been described in the work, its peculiarities of functioning in different countries. Taxpayers in developed countries consider themselves as the business partners of the state and they do their bit in the public welfare. State itself, takes care of such taxpayers and creates a favourable conditions for business development;

- It has been studied the formation process of tax culture in Georgia and it has been defined the factors influencing on it, as they are: mentality, lack of awareness of taxpayers and lack of knowledge, un-protection of the universal principle of taxation, high tax burden, vague legislation norms, low level of trust towards the representatives of tax authorities, unacceptability of relevant public welfare from the taxpayer, which he should see during the spending of the mobilized resources in the budget and etc.

- It has been analyzed the functioning mechanism of tax administration system of Georgia, and as a result of it has been outlined its disadvantages, as they are: unacceptability of the paid services for small and medium entrepreneurs, lack definitions of the normative rules and vague instructions, inefficient tax benefits, experimental character of the legislation innovations, which in most cases is not useful, inconsecutive rule of selection of compulsory measures and etc.

- It has been calculated the prevention costs of economic crime and tax administration. In addition, in the expenditures of the budget the latter is identified with the financing of so called investigation service functioning, which in reality has no common with the prevention.

- It has been discussed voluntary fulfilment strategy of the tax obligations (2015-2016), that has been worked out by the revenue service. However, Revenue service has not had information about the relevant result, that has been got, yet.

- It has been explained and analyzed some vague articles of tax code of Georgia and the detailed information about it is represented in the work.

- It has been discussed the existing judgement about abolition of profit tax and it has been offered not the abolition of it, but to use it for the economic stimulation;

- It has been proposed the recommendations about measures, which should be carried out in order to increase tax culture and improve tax administration system of Georgia considering national peculiarities and use foreign experience, including: orientation not on the severity of the punishment, but on the perfect system of the control, to use tax levers for the stimulation of the small and medium entrepreneurs` activity, to increase the awareness of the legislation, common state good should be considered as a priority during the spending the budget fees, to establish concrete mechanism not in the form of experiment, but calculatingly and on the basis of economic analysis, to change the taxpayers` behaviour and to establish partner relationships between them, to provide the legislative stability, to inform about taxation rules and to help in the fulfilment of the tax obligations by the representatives of the tax authorities, in order to understand the separate articles of

tax code better, relevant instructions and comments should have been published, in order to avoid the wrong interpretation, change of mental opinion, to select the tax rates in view of the prospects continuation and expansion of the economic activity, to defend optimal condition under the sanction ratio, as it neither impede the further activity, nor encourage the crime, free service of preliminary decision-making and personal tax advisor, which will be more helpful for the small and medium entrepreneurs to fulfil their obligation well and etc.

To regularize tax administration system and to define the correct policy is one of the lever of economic development and security of the country. Thus, the result of the study can be reflected in the scientific, economic and social field:

- As an analytical reference book, that has a nature of recommendation, for the formation of the tax administration policy, which can be used in the form of legislative initiatives during the implementation of changes in the tax law;

- As a methodological principle during the working out of the relevant instructions and explanations of tax law;

- To get over the existing obstacle in the practice of the implementation of the tax administration;

- For the purpose of identifying the main directions of planning and implementing the fiscal policy of Georgia;

- During the conducting the lecture course and practical studies in the higher educational institutions.

გამოყენებული ლიტერატურა და წყაროები:

1. აბუხვლიძე გ., შანიძე ე., „აუცილებელია გარდამავალი პერიოდის აღმკვეთური საგადასახადო კოლიტიკის შემუშავება“, შურნალი „სოციალური ეკონომიკა“, ნოემბერი-დეკემბერი, 2006. თბილისი;
2. ბასარია რ., „გადასახადის არსის და მნიშვნელობის სწორად გაგებისთვის“, შურნალი „ეკონომიკური კროფილი“, იანვარი, 2011. ქუთაისი;
3. ბასარია რ., „გადასახადის არსის და საგადასახადო კოლიტიკის ფორმირების საკითხი“, შურნალი „გადასახადები“, ივლისი, 2012. თბილისი;
4. გაბელაია ა., „საგადასახადო დეტვირების ოპტიმალური დონის განსაზღვრის პრობლემა ლაფერის „არაკლასიკური“ თეორიის ბაზაზე“, შურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“, სექტემბერი-ოქტომბერი, 2012. თბილისი;
5. გამსახურდია თ. „გადასახადების ადმინისტრირების გაუმჯობესების მნიშვნელობა საგადასახადო-საბიუჯეტო სისტემის სრულყოფაში“. საქართველოს მცნიერებათა აკადემიის მაცნე, ეკონომიკის სერია, #1-2, 2012. თბილისი;
6. ვერულიძე ვ., „სახელმწიფო საგადასახადო მენეჯმენტის ადგილი ქვეყნის განვითარების თანამედროვე ეტაპზე“, შურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, იანვარი, 2012. თბილისი;
7. ვერულიძე ვ., „საგადასახადო კულტურის ფორმირების პრობლემები საქართველოში“, შურნალი „საქართველოს ეკონომიკა“, #6, 2013. თბილისი;
8. კბილაძე თ., „საქართველოს ევროკავშირთან ინტეგრაცია საგადასახადო სისტემის სრულყოფა-ჰარმონიზაციას მოითხოვს“, შურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“, იანვარ-თებერვალი, 2012. თბილისი;

9. კბილაძე თ., „საქართველოს ეკონომიკა საგადასახადო რეფორმის პირობებში“, ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“, სექტემბერ-ოქტომბერი, 2012. თბილისი;

10. მენჯიუ ბ. „ეკონომიკის კრინციკები“. „დიოგენე“, თბილისი. 2008;

11. ნადარაია ლ., როგავა ბ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები“. თბილისი. 2012.

12. კაკასეშვილი ი., ფუტყარაძე ს. „საგადასახადო კანონმდებლობა და გადასახადების საგადასახადო ადმინისტრირების პრობლემები საქართველოში. ინოვაციები ბიზნესში“. უნივერსალი, თბილისი. 2010;

13. კაკასეშვილი ი., ფუტყარაძე ს., „ალტერნატიული აუდიტის კოლარული კოლუსები“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ოქტომბერი-ნოემბერი, 2011. თბილისი;

14. სმიტი ბ., „გაშოკვლევას ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზნების შესახებ“, სახელმწიფო უნივერსიტეტის გამომცემლობა, თბილისი. 1938;

15. ტერაშვილი ნ. „დამატებული ღირებულების გადასახადი: კომენტარები; კითხვა-პასუხები“. თბილისი. 2013;

16. ურიდია ბ. „საგადასახადო აუდიტი“. მერიდიანი, თბილისი. 2012;

17. ფუტყარაძე ს., „ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი – მოუგვარებელი პრობლემა“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, მაისი, 2009. თბილისი;

18. ფუტყარაძე ს., ანანიძე ჯ., „მნიშვნელოვანი ცვლილებები ქონების გადასახადში“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, აპრილი, 2009. თბილისი;

19. ფუტყარაძე ს., ანანიძე ჯ., „დიდ კაცთან ვატარებ კაცსა ... ანუ საგადასახადო ორგანოების უფლებები კვლავ მნიშვნელოვანად იზრდება, გადამხდელის კი?!", ჟურნალი

„ბიზნესი და კანონმ-დებლობა“, იანვარი, 2010. თბილისი;

20. ფუტკარაძე ს., „არანორმალური ფინანსური სანქცი-ები და ქანცგაცვლილი მენარმე“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმ-დებლობა“, თებერვალი-მარტი, 2010. თბილისი;

21. ფუტკარაძე ს., ცინარიძე რ., „მარტივი „გამოცანა“ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმეთათვის“, ჟურნალი „ბიზ-ნესი და კანონმდებლობა“, აკრილი-მაისი, 2011. თბილისი;

22. ყამარაული ს., ჩიკოლაშვილი მ., ყამარაული ლ., „გადასახადები და დაბეგვრა“, მერიდიანი, თბილისი. 2010;

23. შანიძე ე., „საგადასახადო კანონმდებლობის ხრულყოფის კრობლემები საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გაუმჯობესების მიზნით“, ჟურნალი „ეკონომისტი“, მაისი-ივნისი, 2014. თბილისი;

24. შანიძე ე., „საგადასახადო ადმინისტრირების სის-ტემის ფუნქციონირების შექანისშეგი განვითარებულ ქვეყნებში“, ჟურნალი „ეკონომისტი“, იანვარი-თებერვალი-მარტი, 2015. თბი-ლისი;

25. შანიძე ე., „საგადასახადო კულტურის ფორმი-რებაზე მოქმედი ფაქტორები საქართველოში“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, აკრილი-ივლისი, 2015. თბილისი;

26. შანიძე ე., „საგადასახადო ვალდებულებების ნება-ყოფლობითი შესრულების სტრატეგია და მოსალოდნელი შედე-გები“, ჟურნალი „ეკონომისტი“, აკრილი-მაისი-ივნისი, 2015. თბი-ლისი;

27. შანიძე ე., „ქონების გადასახადის ადმინისტრი-რების გაუმჯობესებისათვის“, ჟურნალი „გადასახადები“, ივნისი-ივლისი, 2015. თბილისი;

28. შონია ნ., „ბიზნეს-გარემოს განვითარების ზომი-ერთი ასკვეთები საქართველოში“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თებერვალი, 2012. თბილისი;

29. ჩიხლაძე ნ., „საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასა-

ხადო სისტემები“, თბილისი. 2005;

30. ცერცვაძე მ., „რამდენად შეღავათიანია ახალი საგადასახადო კოდექსი მცირე მეწარმეებისათვის?“, ჟურნალი „აუდი-ტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, #7, 2011. თბილისი;

31. ხმალაძე ვ., შავიშვილი ი., ხატიაშვილი დ., მიგრაციული რ., „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები“, თბილისი. 2006;

32. ჭალაღონია დ., „ქონების გადასახადი“, ჟურნალი „გადასახადები“, #5, 2005. თბილისი;

33. Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теорий. Пер. с англ. М.: ГУ ВШЭ, 2003 г;

34. Берник В. И. Налог на имущество. Комментарии и разъяснения. М.: „Аналитика – Пресс“, 1997;

35. Боди Э., Мертон Р. Финансы. М.: Изд. Дом «Вильямс». 2005;

36. Бутенко Л.А., Курочкина И.П., Минашкин В.Г., Солярик М.А., Шувалов А.Е., Шувалова Е.Б. Проблемы налогового администрирования в Российской Федерации: МЭСИ, 2012. ელ. მის.: <http://www.mesi.ru/upload/iblock/e81/978-5-7764-0724-6.pdf>; Internet:

37. Глухов В.В., Долге И.В. Налоги: теория и практика, Санкт-Петербург. 1997;

38. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Книжный мир. 2002;

39. Дорнбуш Р., Шмалензий Р., Фишер С. Экономика. М.: Дело. 1995;

40. Запольский С.В. О системе органов, администрирующих государственные доходы. //Субъекты советского административного права: Сб. науч. трудов СЮИ. Свердловск. 1985;

41. Иванов, А. Г. Понятие администрирования налогов; Финансовое право, #9, 2005;

-
42. Кугаенко А.А., Белянин М.П. Теория налого- обложения, Москва, 1999;
 43. Мещерякова О.В., Налоговые системы развитых стран мира; М, Изд. Правовая культура, 2008;
 44. Попова Л.,Налоговые системы зарубежных стран; 2008;
 45. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и палитики налогов М.: „Инфра-М“, 1996;
 46. Рамановски М.В. Налоги и налогообложение, Питер, СПб. 2000;
 47. Черник Д.Г., Налоги, М., Изд. Финансы и статистика, 2010;
 48. Хансон Дж. А., Хонохан П., Маджони Дж. Глобализация и национальные финансовые системы. М.: «Весь мир». 2005;
 49. Джалагония Д., Корчилава Р. „Эффективность налогового администрирования“, ჟურნალი „გადასახადები“, მაისი-ივნისი, 2014 . თბილისი;
 50. Bonke T., Jochimsen B., Schroder C. “Fiscal federalism and tax administration – evidence from Germany“. German Institute for Economic Research, Berlin. 2013;
 51. Guj P., Vocoum B., Limerick J.,Meaton M., Maybee B. “How To Improve Mining Tax Administration And Collection Frameworks“. Washington. 2013;
 52. Malim T. Birch A. „Introductory Psychology“. Palgrave Macmillan. 1998;
 53. „საგადასახადო ვალდებულებების ნებისყოფლობითი შესრულების სტრატეგია 2015-2016“, განთავსებულია 11 თებერვლიდან, 2015. // ელ . მის . : http://rs.ge/Default.aspx?sec_id=4845&lang=1&newsid=3315;
 54. საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 28 დეკემბრის #406 დადგენილება „ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს, საჯარო სამართლის იურიდიული პირის - საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს და სხვა მარეგისტრირებელი

ორგანოს მიერ საგადასახადო ორგანოში ინფორმაციის წარდგენის წესის დამტკიცების შესახებ“. 31 დეკემბერი, 2010. თბილისი;

55. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2004 წ)“. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

56. საქართველოს შთავრების 2010 წლის 31 დეკემბრის დადგენილება #415 „სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების შესახებ“, 31 დეკემბერი, 2010. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

57. 2012 წლის 15 დეკემბრის (#6211-რს) საქართველოს კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“. 29 მაისი, 2012. თბილისი;

58. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #999 ბრძანება „საშემოსავლო გადასახადის სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების გამოყენების შესახებ“, 31 დეკემბერი, 2010. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

59. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2010 წ)“. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

60. საქართველოს შთავრების 2010 წლის 30 მარტის #96 დადგენილება „საკარო საშარტლის იურიდიული პირის – შემოსავ-ლების სამსახურის მიერ მომსახურების განმევისათვის საფასუ-რებისა და მათი განაკვეთების დამტკიცების შესახებ“. 31 მარტი, 2010. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

61. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #994 ბრძანება „საგადასახადო კონტროლის განხორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მათერიალურ ფასეულობათა ჩამოწმების, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალ-დარღვევათა საქმის-წარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“.

31 დეკემბერი, 2010. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

62. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #996 ბრძანება „გადასახადების აღწინისდგომების შესახებ“. 3 იანვარი, 2011. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

63. „საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი (1999 წ.)“. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

64. შემოსავლების სამსახურის განმარტება [საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლზე](#) - დღ-ის გადასხდელად სავალდებულო რემისტრაცია. 5 აპრილი, 2012. თბილისი;

65. შემოსავლების სამსახურის განმარტება [საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-10 ნაწილზე](#) - გრძელვადიანი კონტრაქტი. 12 აპრილი. 2012. თბილისი;

66. შემოსავლების სამსახურის განმარტება [საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტზე](#) - საწარმოს ყველა აქტივის მიწოდება. 12 აპრილი. 2012. თბილისი;

67. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 144-ე მუხლზე - გრძელვადიანი კონტრაქტი. 12 აპრილი, 2012. თბილისი;

68. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის [161-ე მუხლის მე-6 ნაწილზე](#) - გრძელვადიანი კონტრაქტი. 12 აპრილი. 2012. თბილისი;

69. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლზე - ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯების გამოვითვა. 4 მაისი, 2012. თბილისი;

70. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 113-ე მუხლზე. არამატერიალურ აქტივებზე საამორტიზაციო ანარიცხების გამოვითვა. 4 მაისი, 2012. თბილისი;

71. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართვე-

ლთს საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლზე - ამორტიზაცია. 4 მაისი, 2012. თბილისი;

72. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართველო-ს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლზე - ძირითად საშუალებათა მიხედვით საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქ-ვითვა. 4 მაისი, 2012. თბილისი;

73. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართველო-ს საგადასახადო კოდექსის 119-ე მუხლზე - გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოკოვების მოსამბა-დებელი მომსახურების ხარჯები. 4 მაისი, 2012. თბილისი;

74. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართველო-ს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლზე - ეკონომიკური საქმიანობა. 15 მაისი, 2012. თბილისი;

75. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართველო-ს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-7 ნაწილზე - ძირითადი საშუალებების მიხედვით დღგ-ის ჩათვლა. 3 ივლისი, 2012. თბილისი;

76. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართველო-ს საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლზე - უკუდაბავრა. 3 ივლისი, 2012. თბილისი;

77. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართველო-ს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეკუნებზე - მიმოსვლის გზების, ელექტროგადამცემი ხაზების, ელექტრონული საკომუნიკაციო ქსელების საკაბელო ხაზების ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლება. 27 აგვისტო, 2012. თბილისი;

78. შემოსავლების სამსახურის განმარტება საქართველო-ს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლზე - დივიდენდების დაბავრა. 27 აგვისტო, 2012. თბილისი;

79. შემოსავლების სამსახურის განმარტება შეღავა-თიანი დაბავრის შემწე/ოფშორულ ქვეყანაში რეგისტრი-

რეპული კირის მიერ საქართველოს წყაროდან მიღებული შემოსავლის დაბეგვრაზე [სს.კ 134\(11\)-ი მუხლის](#) შესაბამისად. 13 სექტემბერი, 2012. თბილისი;

80. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2012 წლის 26 ივნისის # 10536 ბრძანება „Privé სერვისის განხორციელების წესის შესახებ“. 9 ივლისი, 2012. კოდიფიცირებული ტექსტი. თბილისი;

81. საქართველოს კარლამენდის ოფიციალური ვებ-გვერდი - www.parliament.ge;

82. საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს ოფიციალური ვებ-გვერდი - www.matsne.gov.ge;

83. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური ვებ-გვერდი - www.mof.ge;

84. შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი - www.rs.ge;

85. Энциклопедия Экономиста; Налоговое администрирование: содержание, формы и методы, 2012. // адрес <http://www.grandars.ru/student/nalogi/nalogovoe-administrirvanie.html>;Internet.

86. Народное образование. Цели и функции налогового администрирования, 2014, (29 январь, 2014). // адрес <http://www.narodirossii.ru/?p=1639>; Internet;

87. Шамканов К. “Кратко о международном опыте налогообложения недвижимости”, 2015. // адрес http://online.adviser.kg/Document/?doc_id=30303882; Internet;

88. Tax Administration 2013., Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Published on the OECD ilibrary. (17 May, 2013) // available from <http://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-series.htm>; Internet;

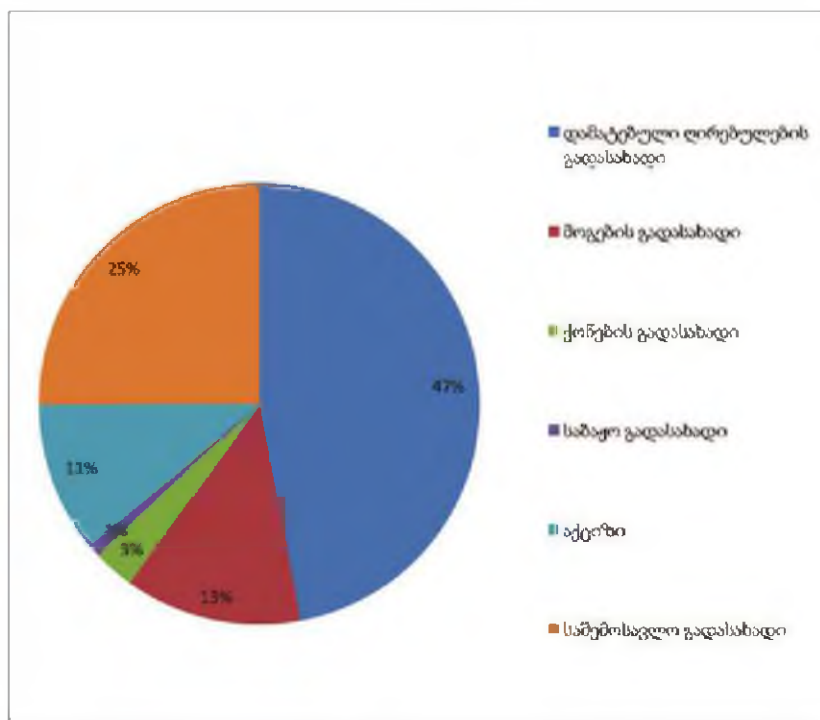
89. Tax Administration 2015., Comparative Information on OECD

and Other Advanced and Emerging Economies. Published on the OECD
Library. (11 August, 2015) // available from [http://www.oecd-
library.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en](http://www.oecd-
library.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en); Internet:

90. The complete worldwide tax and finance site, 2015. available
from www.worldwide-tax.com; Internet.

დანართი 1

დანართი 1
ცალკეული გადასახადების წილი საგადასახადო შემოსავლებში (2014 წ.)



შენიშვნა: მონაცემები აღებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ-გვერდზე გამოქვეყნებული ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშებიდან

დანართი 2

სახელმწიფო ბიუჯეტის ფაქტიური მაჩვენებლები ათას ლარებში

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
საგადასახადო შემოსავლები	4161738,6	4592367,6	5801989,3	6311078,1	6287685,0	6846964,2
სახელმწიფო ბიუჯეტის გადასახდელები	6754106,8	6972343,8	7459279,5	7806801,8	8104217,6	9009812,2
პროგრამა-შემოსავლების მოზილიზება და გადამხდელთა მომსახურების გაუმჯობესება - დაფინანსება	60921,8	50346,6	53053,3	44957,7	49039,0	42850,0
პროგრამა-ეკონომიკური დანაშაულის პრევენცია-დაფინანსება	1499,5	12988,0	13704,2	15152,1	16822,5	17510,6

შენიშვნა: მონაცემები აღებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ-გვერდზე გამოქვეყნებული ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშებიდან

დანართი 3

გადასახადების ადმინისტრირების ხარჯების და ეკონ. დანაშაულის პრევენციის ხარჯების წილობრივი მონაცემები

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
გადასახადების ადმინისტრირების ხარჯების წილი საგადასახადო შემოსავლებთან მიმართებაში	1,46%	1,10%	0,91%	0,71%	0,78%	0,63%
გადასახადების ადმინისტრირების ხარჯების წილი სახელმწიფო ბიუჯეტის გადასახდელებში	0,90%	0,72%	0,71%	0,58%	0,61%	0,48%
ეკონომიკური დანაშაულის პრევენციის ხარჯების წილი სახელმწიფო ბიუჯეტის გადასახდელებში	0,02%	0,19%	0,18%	0,19%	0,21%	0,19%

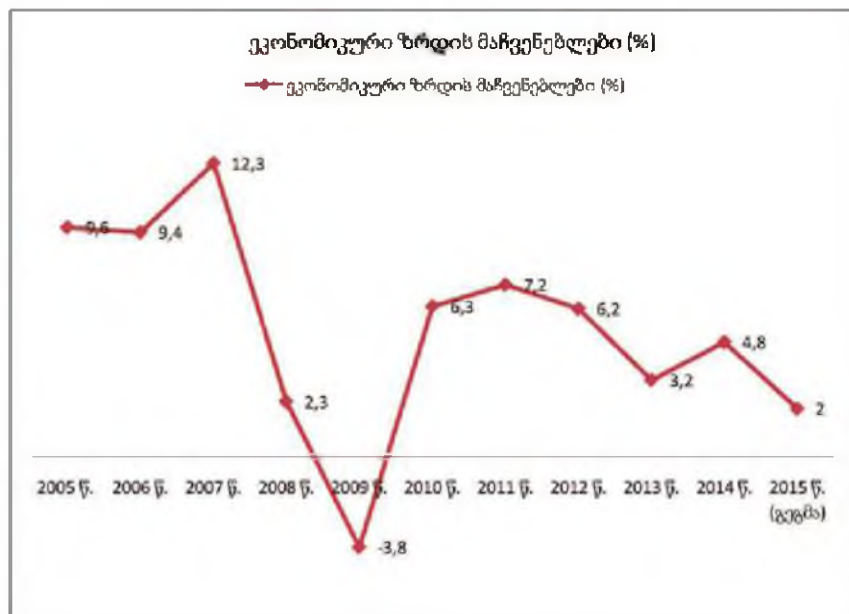
შენიშვნა: მაჩვენებლები გამოთვლილია დანართი 2 ასახული მონაცემების საფუძველზე

დანართი 4

ინფორმაცია იმ გადამხდელთა შესახებ, რომლებმაც 2012 წლის 15 მაისიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე დაგვიანებით წარმოადგინეს სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ფიზიკური პირის ქონების გადასახადის და ფიზიკური პირის ქონების გადასახადის წლიური დეკლარაცია						
პერიოდი	ფიზიკური პირის ქონების გადასახადის წლიური დეკლარაცია		სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ფიზიკური პირის ქონების გადასახადის წლიური დეკლარაცია		სულ ქონების გადასახადი 15.05.12-01.01.14 დაგვიანებულ პერიოდზე	
	გადამხდელი ა რაოდენობა	დარიცხვა (ლარი)	გადამხდელი ა რაოდენობა	დარიცხვა (ლარი)	გადამხდელი ა რაოდენობა	დარიცხვა (ლარი)
2007	8	69,4	438	27 590,0	446	27 659,4
2008	10	116,4	785	50 157,0	795	50 273,4
2009	84	4 909,4	860	55 006,0	944	59 915,4
2010	290	13 250,6	856	58 480,0	1 146	71 730,6
2011	452	77 290,9			452	77 290,9
2012	1 759	464 397,2			1 759	464 397,2
2013	1 832	307 213,0			1 832	307 213,0
სულ	4 435	867 246,8	2 939,0	191 233,0	7 374,0	1 058 479,8

წყარო: 2015 წლის 17 ივნისს შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის მიერ მოწოდებული წერილობითი ინფორმაცია.

დანართი 5



შენიშვნა: მონაცემები აღებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ-გვერდზე გამოქვეყნებული ბიუჯეტის ანალიტიკური მონაცემებისაგან.

ავტორის შეხახე

ეკატერინე დავითის ასული შაინიძე დაიბადა 1984 წლის 21 მაისს ქალაქ ბათუმში. 2001 წელს წარჩინებით დაამთავრა ბათუმის მე-16 საშუალო სკოლა და ამავდროულად ჩაირიცხა ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკის ფაკულტეტის ფინანსებისა და საბანკო საქმის სპეციალობაზე.

2005 წელს წარჩინებით დაამთავრა ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკის ფაკულტეტის ფინანსებისა და საბანკო საქმის სპეციალობის ბაკალავრიატი და ჩაირიცხა იმავე სპეციალობის მაგისტრატურაში.

2007 წელს ასევე წარჩინებით დაამთავრა ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკის ფაკულტეტის ფინანსებისა და საბანკო საქმის სპეციალობის მაგისტრატურა.

2016 წელს დაიცვა დისერტაცია და მიენიჭა ფინანსების დოქტორის აკადემიური ხარისხი. მისი სტატიები ქვეყნდება მაპროფილებელ სამეცნიერო ჟურნალებში.

სამეცნიერო კვლევის ინტერესთა სფეროს მიეკუთვნება ეკონომიკის საგადასახადო რეგულირების აქტუალური საკითხები.

2005-2011 წლებში მუშაობდა საგადასახადო ორგანოში სხვადასხვა თანამდებობებზე.

2011 წლიდან მუშაობს შიდა აუდიტის სფეროში.

2016 წლიდან კითხულობს ლექციებს ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტში.

ჰყავს მეუღლე და ორი შვილი.