

**ბიზნესის არაპირდაპირი მეთოდით შემოწმება ბრძოლა ჩრდილოვანი
ეკონომიკის წინააღმდეგ, თუ ხელისუფლების ხელში კორუფციული
გარიგებების განხორციელების პიკაბი**

*ქეთევან კრავიშვილი,
სტუ-ს დოქტორანტი*

რეზიუმე

გადასახადის გადამხდელთა დიდი ნაწილი თვლის, რომ გადასახადები ემსახურება მუდმივად მზარდი ჩინოვნიკური აპარატების შენახვას და აღნიშნული მძიმე ტვირთად აწევს მათ ბიზნესს. შესაბამისად გასაკვირიც არ არის, რომ ისინი ცდილობენ გადასახადების გადახდაზე თავის არიდებას. აღნიშნული პრობლემის აღმოფხვრას ემსახურება ქვეყნის საგადასახადო სისტემა და მასში გათვალისწინებული კონტროლის მექანიზმები.

საგადასახადო შემოწმებისას, საქართველოში მოქმედი საგადასახადო სისტემა, საგადასახადო ორგანოს უფლებას აძლევს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით.

აღნიშნული მეთოდი ერთის მხრივ კარგი მექანიზმია გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო სისტემის სანდოობის შეფასებისა და მისი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის, მაგრამ მეორეს მხრივ, დაინტერესებული პირის ხელში, არაჩვეულებრივი ბერკეტი ბიზნესის განვითარებისათვის ხელის შემშლელი პირობების შესაქმნელად.

ძალიან მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო შემოწმების დროს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას დაცული იქნეს სახელმწიფო ინტერესები, ისე რომ არ მოხდეს ბიზნესის ინტერესების ხელყოფა.

საკვანძო სიტყვები: საგადასახადო შემოწმება, გადასახადების ადმინისტრირება, არაპირდაპირი მეთოდი, ჩრდილოვანი ეკონომიკა, კორუფცია.

Summary

Business audit by using indirect method of tax inspection - Fight against the “shadow economy”, or lever in the hands of government to make corruption deal

A large part of taxpayers believe that the taxes serve the ever-increasing bureaucratic offices and they are heavy burden for their business. Therefore not surprising that taxpayers try to evade taxes. The country's tax system and control mechanism serves to eliminate this problem.

By the Georgian tax system, in auditing taxpayers tax authority can determine their tax liabilities using the indirect method.

On one hand this method is a good mechanism for reliability evaluation of taxpayer accounting system and for determine their tax liabilities, but on the other hand it's an unusual leverage for concerned officials to obstruct business development.

When tax authorities use indirect method in business auditing, it's very important to protect national interests as well as business interests.

ძირითადი ტექსტი

გადასახადი არის სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადასახადის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე. [2]

ბიუჯეტის შესრულების ბოლო წლების (2013-2015წწ) მონაცემების მიხედვით ბიუჯეტის ფაქტიური შემოსავლების 92%-ს შეადგენს საგადასახადო შემოსავლები [7]. შესაბამისად ამკარაა, რომ სახელმწიფოს ფუნქციონირებისათვის საჭირო ფინანსური რესურსის მობილიზაცია უმეტესწილად ხდება გადასახადების აკრეფით. ამიტომაცაა, რომ გადასახადების ადმინისტრირებისა და კონტროლის ჯანსაღი მექანიზმების არსებობა სახელმწიფოს სრულფასოვანი ფუნქციონირების საწინდარია.

გადასახადის გადამხდელთა დიდი ნაწილი თვლის, რომ გადასახადები ემსახურება მუდმივად მზარდი ჩინოვნიკური აპარატების შენახვას, რის სანაცვლოდაც გადასახადის გადამხდელი არავითარ სარგებელს არ იღებს. უფრო მეტიც, ისინი გადასახადებს მათი ბიზნესისათვის მძიმე ტვირთად აღიქვამენ და მუდმივად ცდილობენ მათ გადახდაზე თავის არიდებას. აღნიშნულის შედეგად მე-20 საუკუნის საქართველოში

ველოში ჩრდილოვანი ეკონომიკის არსებობა სახელმწიფო მნიშვნელობის პრობლემას წარმოადგენდა.

აღნიშნული პრობლემის აღმოსაფხვრელად ვითარდებოდა და იხვეწებოდა საქართველოში მოქმედი საგადასახადო სისტემა, რამაც თავის მხრივ გამოიწვია გადასახადების ადმინისტრირებისა და კონტროლის მექანიზმების დანერგვა.

გადასახადების ადმინისტრირება წარმოადგენს გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობას, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში [2].

მიუხედავად იმისა, რომ დროთა განმავლობაში გადასახადების ადმინისტრირების წესები (დეკლარაციის წარდგენის ვადები, გადასახადის წყაროსთან დაკავების წესი და მიმდინარე გადასახადების დარიცხვა) შინაარსობრივად არ შეცვლილა ძირეულად არის შეცვლილი მათი განხორციელების მექანიზმები, კერძოდ: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ შექმნილია ერთიანი ელექტრონული სისტემა - შტატს://ესერვიცეს.რს.გე/, რომლის მეშვეობითაც გადასახადის გადამხდელი ონლაინ რეჟიმში ახორციელებს საქონლისა და მომსახურების მიღებისა და გასვლის/განვების დამადასტურებელი დოკუმენტაციის წარმოებას. აღნიშნული ედება საფუძველად საგადასახადო ორგანოებისათვის შესაბამისი პერიოდის დეკლარაციების წარდგენას. აქვე, უნდა აღინიშნოს, ის გარემოებაც, რომ 2012 წლიდან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გააჩნია ერთიანი ელექტრონული ბაზა ნაღდი ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარი აპარატის გამოყენებით მიღებული შემოსავლების შესახებ ინფორმაციის ონლაინ რეჟიმში აკუმულირებისა და დამუშავებისათვის.

გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში მნიშვნელოვან როლს თამაშობს საგადასახადო კონტროლის პროცედურები და საგადასახადო ორგანოსათვის მინიჭებული შემოსემების უფლებამოსილება.

ბოლო დრომდე საგადასახადო კონტროლის განხორციელების უფლება ჰქონდა როგორც საქართველოს საგადასახადო ორგანოებს ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურს (2009 წლამდე ცნობილი როგორც ფინანსური პოლიცია), ხოლო საგადასახადო კოდექსში განხორციელებული ცვლილებების შედეგად აღნიშნული ფუნქციის განხორციელება მხოლოდ შემოსავლების სამსახურის კომპეტენციად დარჩა [2].

ყურადღება მინდა გავამახვილო საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის არაპირდაპირი მეთოდით შემოსემების განხორციელების უფლებამოსილებაზე, რა დროსაც საგადასახადო ორგანო ახორციელებს გადასახადის გადამხდელის

სააღრიცხვო სისტემის სანდოობის შეფასებასა და მისი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრას. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას ხდება გადასახადის გადამხდელის აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარ გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემებთან შედარება.

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით თუ პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა ან ერთზე მეტი ნებისმიერი შემდეგი პირობის არსებობისას:

ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას;

პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს;

მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად საგადასახადო შემოსემების დანყების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი აქტით განსაზღვრულ შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა;

გამოვლენილია არსებითი სხვაობა პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ/დეკლარირებულ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ მონაცემებსა და მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად ფაქტობრივად დაფიქსირებულ მონაცემებს შორის [2].

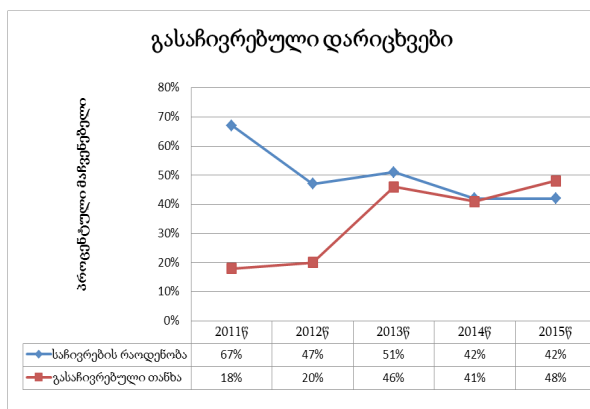
ზემოაღნიშნული საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის არაპირდაპირი მეთოდით შემოსემებისას გამოიყენება 5 ძირითადი მეთოდი - წყაროსა და ფულადი სახსრების გამოყენების მეთოდი, საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდი, ერთეულისა და მოცულობის მეთოდი, წმინდა კაპიტალის მეთოდი და ფასნამატის მეთოდი. თუმცა, შესამოწმებელი ბიზნესის სპეციფიკიდან გამომდინარე ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში შესაძლებელია გამოყენებული იქნას ინდივიდუალური მიდგომა და არცერთ ზემოხსენებულ მეთოდს არ მოიცავდეს [5].

ერთის მხრივ ჩრდილოვანი ეკონომიკის წინააღმდეგ საბრძოლველად საკმაოდ მოქნილ მექანიზმს გვთავაზობს საქართველოს საგადასახადო სისტემა, მაგრამ მეორეს მხრივ საყურადღებოა საგადასახადო ორგანოების მიერ დამატებით დარიცხული თანხების არაკანონიერებასა და უზუსტობაზე მოდავე გადასახადის გადამხდელთა პოზიცია. 2016 წლის პირველი იანვრიდან 15 ნოემბრამდე პერიოდში 269 გადასახადის გადამხდელმა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განმხილველ საბჭოში გაასაჩივრა საგადასახადო შემოსემებისას არაპირდაპირი მეთოდით დარიცხული თანხები ჯამ-

ში 92•442.8 ათასი ლარის ოდენობით, კერძოდ ძირითადი გადასახადი — 43•791.6 ათასი ლარი, ჯარიმა 21•295.3 ათასი ლარი და საურავი 27•355.9 ათასი ლარი [8].

შესაბამისად მივიღეთ, რომ გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან გასაჩივრებული დამატებით დარიცხული ძირითადი თანხა 2016 წლის ბიუჯეტში ასახული იურიდიული პირებიდან მიღებული შემოსავლის 1%-ს შეადგენს, ხოლო რაც შეეხება სანქციებს (ჯარიმა და საურავი) 2016 წლის ბიუჯეტის შემოსავლებში ასახული მონაცემის 70%-ს აღწევს [4, 8]. აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ გადასახადის გადამხდელზე შემონმების შედეგად დარიცხულ ძირითად თანხას აღემატება, ამ ძირითადი თანხის “დამალვისათვის” დარიცხული ჯარიმა და საურავი. შესაბამისად გადასახადის გადამხელთა პოზიცია უსამართლობის განცდასთან დაკავშირებით მისაღები და გასაგები.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს სტატისტიკური ანგარიშის მონაცემების მიხედვით, 2011-2015 წლებში სამინისტროს სისტემაში გასაჩივრებული დამატებით დარიცხული გადასახადებისა და სანქციების დაკმაყოფილების/ნაწილობრივ დაკმაყოფილების პროცენტული მაჩვენებელი მზარდია [6], კერძოდ:



გრაფიკიდან ჩანს, რომ მიუხედავად იმისა, რომ დაკმაყოფილებული/ნაწილობრივ დაკმაყოფილებული საჩივრების რაოდენობის პროცენტული მაჩვენებელი კლებულობს, მზარდია თანხობრივი მონაცემი დაკმაყოფილებული/ნაწილობრივ დაკმაყოფილებული საჩივრებისა. თუ გავითვალისწინებთ, იმ ფაქტს, რომ დამატებით დარიცხული გადასახადების ძირითადი ნაწილი წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული საგადასახადო შემონმების შედეგად დარიცხულ თანხებს, აშკარა ხდება, რომ აღნიშნული დეპარტამენტი ან გამიზნულად ახორციელებს არარეალური თანხების დარიცხვას ან მისი თანამშრომლების მხრიდან ადგილი აქვს ფაქტობრივი გარემოებების არასრულყოფილად შესწავლასთან. შესაბამისად მივიღეთ ისეთი სისტემა, სადაც ბიზნესის ბედი დამოკიდებულია არაობიექტურ გარემოებებზე.

“საქართველოს საგადასახადო კოდექსი” ვითომ

აკონკრეტებს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის შემონმებისას არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძველებს, მაგრამ იქვე ჩადებული დაშვება (სააღრიცხვო დოკუმენტაციით დაბეგვრის ობიექტის დადგენის შეუძლებლობის შემთხვევა) უკვე იმდენად განაზოგადებს მეთოდის გამოყენების საფუძველს, რომ საგადასახადო ორგანოს ნებისმიერი ბიზნესის შემონმებისას შეუძლია გამოიყენოს აღნიშნული. შესაბამისად, მივიღეთ სახელმწიფო ხელისუფლების ხელში არსებული არაჩვეულებრივი ბერკეტი კორუფციული გარიგებების განსახორციელებლად. კერძოდ: თუ ბიზნესი არ წავა გარიგებაზე, სახელმწიფოს აქვს სრული უფლებამოსილება შეამოწმოს მისი საქმიანობა, მათ შორის არაპირდაპირი მეთოდით და დარიცხოს დამატებით გადასახადელი თანხები. დამატებით დარიცხული გადასახადებისა და შესაბამისი სანქციების (ჯარიმა და საურავები) ამოღების უზრუნველყოფის მიზნით ხდება გადასახადის გადამხდელის ქონების გირავნობით/იპოთეკით დატვირთვა და მის ანგარიშებს ედება ყაღალა [2]. ამასთან, თუ დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადის თანხის მოცულობა გადააჭარბებს 50.0 ათას ლარს გადასახადის გადამხდელის მიმართ იწყება სისხლის სამართლებრივი დევნა [3] და სახელმწიფოს სრული უფლება აქვს მიმართოს სასამართლოს გადასახადის გადამხდელისათვის თავისუფლების აღკვეთის მოთხოვნით.

ყოველივე ზემოაღნიშნული ცალსახად ხელს უშლის ბიზნესის ნორმალურ ფუნქციონირებას, ხოლო დროში განელილმა პროცესებმა კი დიდი ალბათობით შესაძლებელია გამოიწვიოს ბიზნესის გაკოტრება.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ დამატებით დარიცხული გადასახადების განხილვა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემის გარეთ - სასამართლოში, წარმოადგენს ადმინისტრაციულ დავას, რადგან დგება ინდივიდუალურ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საკითხი. ამასთან, როგორც ადმინისტრაციული საკითხების განმხილველი ასევე ნებისმიერი სხვა დავის განმხილველი მოსამართლეები არიან იურისტები [1] და მათ არ გააჩნიათ საგადასახადო კუთხით შესაბამისი ცოდნა, რაც თავისთავად შესაძლებელია გახდეს არასწორი განჩენის გამოტანის საფუძველი.

საგადასახადო შემონმებისას საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდით არასამართლიანად განსაზღვრის კარგ მაგალითს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოების მიერ 2011-2012 წლებში განხორციელებული სათამაშო აპარატების ბიზნესის შემონმება. აღნიშნული შემონმებისას, ბიზნესის მოგების განსაზღვრის მიზნით, გამოყენებული იქნა ქვეყნის მასშტაბით სათამაშო აპარატების მესხიერებებიდან მიღებული მონაცემები, კერძოდ ერთი სათამაშო აპარატის 2010 წლის ოქტომბრის თვის დღიური შემოსავალი განისაზღვრა 300 ლარით, ხოლო ამავე პერიოდის სათამაშო აპარატების დღიური გასავლების მაჩვენებელი კი - შემოსავლების 85%-ით. ფიზიკური პირების მიერ

მიღებული მოგების საშემოსავლო გადასახადის განსაზღვრის მიზნებისათვის, სათამაშო აპარატების ბიზნესის შემოწმებისას ასევე აღებულ იქნა 2010 წლის ოქტომბრის თვის მონაცემი, რომლის მიხედვითაც მოთამაშეებზე გაცემულმა გადასახადის წყაროსთან დასაბეგრმა მოგებამ — თითოეული სათამაშო აპარატის დღიური გასავლის 67% აჩვენა [9]. აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე და შესამოწმებელ პერიოდში ნამუშევარი დღეების და აპარატების რაოდენობის გათვალისწინებით, მოხდა გადასახადის გადამხდელზე დასარიცხი დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა. აღნიშნულ პროცესში საგადასახადო ორგანოს არ გაუთვალისწინებია სტატისტიკური მონაცემები, შესამოწმებელ პერიოდში საშუალოდ დაზიანებული აპარატების არსებობის შესახებ, რამაც თავისთავად, საგადასახადო ვალდებულებების არასწორი განსაზღვრა გამოიწვია.

აღნიშნული პერიოდის შემდგომ საქართველოში პრაქტიკულად არსებობა შეწყვიტა სათამაშო აპარატის ბიზნესმა, ბაზარზე დარჩა მხოლოდ მსხვილი ორგანიზაციები.

დასკვნა

ქვეყნის განვითარებაში, “ჩრდილოვანი ეკონომიკის” უარყოფით გავლენაზე მთელი მსოფლიო თანხმდება. შესაბამისად ყველა ცდილობს მაქსიმალურად მოქნილი და დეტალურად გათვლილი საგადასახადო სისტემა შემუშაოს. ისეთი სისტემა, სადაც დაცული იქნება როგორც სახელმწიფო ასევე ბიზნესის ინტერესები.

მიუხედავად იმისა, რომ ერთი შეხედვით საქართველოს საგადასახადო სისტემა დახვეწილია და მასში ასახული საგადასახადო ადმინისტრირებისა და კონტროლის მექანიზმები იძლევა შესაძლებლობას მინიმუმამდე იქნას დაყვანილი ქვეყანაში “ჩრდილოვანი ეკონომიკის” არსებობა, აშკარაა, რომ კანონმდებლებს გაპარული აქვთ ისეთი ნიუანსები, რომლებიც დაინტერესების შემთხვევაში ტოვებს ბიზნესის ნორმალური ფუნქციონირებისათვის ხელის შეშლის შესაძლებლობას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აშკარაა, რომ საქართველოში მოქმედი საგადასახადო ადმინისტრირებისა და კონტროლის მექანიზმები საჭიროებს გადახედვას და დახვეწას, იმგვარად რომ ბიზნესის ბედი აღარ იყოს დამოკიდებული დაინტერესებული პირების ნება-სურვილებზე ან/და სხვა არაობიექტურ გარემოებებზე.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს კონსტიტუცია;
2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
3. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი;
4. “საქართველოს 2016 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ” საქართველოს კანონი;
5. საგადასახადო აუდიტის სახელმძღვანელო;
6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2011-2015 წწ სტატისტიკური ანგარიშები;
7. www.mof.ge/;
8. <http://wiki.rs.ge/>;
9. <http://www.taxdisputes.gov.ge/>;