

საგადასახადო კონტროლის როლი სახელმწიფო მმართველობის სისტემაში. ფისკალური, ეკონომიკური და სოციალური მექანიზმების ანალიზი

გენო მორჩილაძე¹

<https://doi.org/10.61446/pa.3.2025.10284>

აბსტრაქტი

ნაშრომი წარმოადგენს ანალიტიკურ მიმოხილვას საგადასახადო კონტროლის მრავალფუნქციური როლის შესახებ თანამედროვე სახელმწიფოს მართვის სისტემაში. აღწერილია, თუ როგორ ასრულებს საგადასახადო კონტროლი არა მხოლოდ ფისკალურ ფუნქციას ბიუჯეტის შემოსავლების უზრუნველყოფისთვის, არამედ გავლენას ახდენს ეკონომიკურ პროცესებზე, ხელს უწყობს კონკურენტულ გარემოს ჩამოყალიბებას და ხელს უწყობს სოციალურ სამართლიანობას.

სტატიაში განხილულია საგადასახადო კონტროლის სამი ძირითადი განზომილება. ფისკალური ასპექტი მოიცავს ბიუჯეტის შემოსავლების სტაბილურობის უზრუნველყოფას, გადასახადების ხარვეზის შემცირებას და სახელმწიფოს ფინანსური კაპაციტეტის გაძლიერებას. ეკონომიკური განზომილება გულისხმობს ეკონომიკური აქტორების ქცევაზე ზემოქმედებას, კონკურენტული გარემოს ჩამოყალიბებას და რესურსების ეფექტიან განაწილებას. სოციალური მხარე ეხება გადასახადის ტვირთის მიკერ განაწილებას, საზოგადოებრივი ნდობის განმტკიცებას და სოციალური კაპიტალის ფორმირებას.

განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა ინსტიტუტის გავლენას საზოგადოებრივ ნდობაზე და მის როლს გადასახადის ტვირთის მიკერ განაწილებაში. სტატიაში განხილულია თანამედროვე გამოწვევები, რომლებიც დაკავშირებულია საგადასახადო კონტროლის ეფექტურობასთან, მათ შორის ადმინისტრაციული ტვირთის, გამჭვირვალობის და პროპორციულობის პრობლემებთან.

მოცემულია რეკომენდაციები საგადასახადო კონტროლის სისტემის გასაუმჯობესებლად, რომელიც დაფუძნებულია რისკზე-ორიენტირებულ მონიტორინგზე, ციფრულ ტექნოლოგიებზე და ნდობაზე-დაფუძნებულ მიდგომებზე. განსაკუთრებით ხაზგასმულია ციფრული ტრანსფორმაციის მნიშვნელობა საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტურობის ამაღლებისთვის და ნდობაზე დაფუძნებული ურთიერთობების მნიშვნელობა გადასახადის გადამხდელებთან.

სტატია ეფუძნება საერთაშორისო გამოცდილების ანალიზს და შეიცავს პრაქტიკულ რეკომენდაციებს საგადასახადო კონტროლის სისტემის ოპტიმიზაციისთვის. განხილულია სხვადასხვა ქვეყნების საგადასახადო სისტემების შედარებითი ანალიზი, რაც საშუალებას იძლევა გამოვლინდეს საუკეთესო პრაქტიკები და მათი ადაპტაციის შესაძლებლობები ადგილობრივ პირობებში.

საკვანძო სიტყვები: საგადასახადო კონტროლი, ფისკალური ეფექტურობა, გადამხდელთა უფლებები, რისკზე-დაფუძნებული მონიტორინგი, ადმინისტრაციული გამჭვირვალობა.

¹საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის, მოწვეული ასოცირებული პროფესორი, საჯარო მმართველობის აკადემიური დოქტორი

The Role of Tax Control in the System of Public Governance. Analysis of Fiscal, Economic, and Social Mechanisms

Geno Morchiladze²

Abstract

The paper presents an analytical overview of the multifunctional role of tax control within the modern state governance system. It describes how tax control not only performs a fiscal function in ensuring budget revenues but also influences economic processes, supports the formation of a competitive environment, and promotes social fairness.

The study examines three main dimensions of tax control. The fiscal aspect includes ensuring budget revenue stability, reducing tax gaps, and strengthening the state's financial capacity. The economic dimension involves influencing the behavior of economic actors, shaping a competitive environment, and promoting the efficient allocation of resources. The social dimension relates to the equitable distribution of tax burdens, strengthening public trust, and building social capital.

Particular attention is paid to the institution's impact on public trust and its role in the fair allocation of tax burdens. The paper discusses contemporary challenges related to the effectiveness of tax control, including issues of administrative burden, transparency, and proportionality.

Recommendations are provided to improve the tax control system, based on risk-oriented monitoring, digital technologies, and trust-based approaches. The importance of digital transformation for enhancing the efficiency of tax administration and the significance of trust-based relationships with taxpayers are particularly emphasized.

The paper is grounded in an analysis of international experience and includes practical recommendations for optimizing the tax control system. A comparative analysis of tax systems in different countries is presented, enabling the identification of best practices and their potential adaptation to local conditions.

Keywords: Tax control, Fiscal efficiency, Taxpayers' rights, Risk-based monitoring, Administrative transparency.

² Invited Associate Professor of Georgian Technical University, Academic Doctor of Public Administration

შესავალი

საგადასახადო კონტროლი წარმოადგენს ერთ-ერთ ფუნდამენტურ ინსტრუმენტს თანამედროვე სახელმწიფოს მმართველობის სისტემაში, რომელიც აერთიანებს სამართლებრივ, ეკონომიკურ და სოციალურ მექანიზმებს საჯარო ფინანსების ეფექტიანი მართვისთვის. მისი როლი სულაც არ შემოიფარგლება ბიუჯეტის შემოსავლების აღრიცხვითა და კონტროლით, არამედ განსაზღვრავს სახელმწიფოს ფისკალური კურსის რეალიზაციის ხარისხს, ეკონომიკური გარემოს გამჭვირვალობას და სოციალურ სამართლიანობას.

ფისკალური ასპექტით, საგადასახადო კონტროლი წარმოადგენს სახელმწიფოს ეკონომიკური უსაფრთხოების უმნიშვნელოვანეს ელემენტს. OECD-ის მონაცემებით, ეფექტიანი საგადასახადო კონტროლის მქონე ქვეყნებში ფისკალური შემოსავლები საშუალოდ 12%-ით აღემატება დაბალი ზედამხედველობის მქონე იურისდიქციების შესაბამის მაჩვენებელს. ეს მაჩვენებელი ნათლად ადასტურებს, რომ კონტროლის სისტემა არა მხოლოდ უზრუნველყოფს ბიუჯეტის შემოსავლების პროგნოზირებადობას, არამედ ამცირებს გადასახადების გაცდენის (Tax Gap) მასშტაბებს.

საქართველოს კონტექსტში, ფისკალური მექანიზმის ეფექტურობა განისაზღვრება შემოსავლების სამსახურის მიერ დანერგილი რისკზე-დაფუძნებული კონტროლის სისტემით, რომელიც ეფუძნება ევროკავშირის დირექტივა 2011/16/EU-ის პრინციპებს. თუმცა, პრაქტიკაში ჯერ კიდევ ფიქსირდება გარკვეული დისბალანსი ფისკალური ინტერესების დაცვასა და გადამხდელთა უფლებების რესპექტირებას შორის, რაც განსაკუთრებით შესამჩნევია რეგიონულ დონეზე განხორციელებულ შემოწმებებში.

ეკონომიკური პერსპექტივიდან, საგადასახადო კონტროლი მოქმედებს როგორც ეკონომიკური წესრიგის გარანტი და სამეწარმეო აქტივობის სტიმულატორი. გერმანიის Abgabenordnung-ის და აშშ-ს Internal Revenue Service-ის გამოცდილება აჩვენებს, რომ რისკზე-დაფუძნებული კონტროლი და პროპორციულობის პრინციპი ქმნის პროგნოზირებად ეკონომიკურ გარემოს, რაც ხელს უწყობს ინვესტიციების მოზიდვას და ეკონომიკური ზრდის სტიმულირებას.

ნიდერლანდების Horizontal Monitoring-ის მოდელი კიდევ უფრო მოწინავე მიდგომას წარმოადგენს, სადაც კონტროლი გადაქცეულია გადამხდელთან პარტნიორულ ურთიერთობად. ეს მიდგომა არა მხოლოდ ამცირებს ადმინისტრაციულ დატვირთვას, არამედ ქმნის ნდობის ატმოსფეროს, რაც ხელს უწყობს სამეწარმეო აქტივობის ინტენსიფიკაციას.

საქართველოსთვის კრიტიკულად მნიშვნელოვანია ელექტრონული კონტროლის მექანიზმების სრული ინტეგრაცია და რისკზე-დაფუძნებული მიდგომის დახვეწა, რათა უზრუნველყოს ეკონომიკური გარემოს კონკურენტუნარიანობა და მდგრადი განვითარება.

სოციალური განზომილებით, საგადასახადო კონტროლი წარმოადგენს სოციალური სამართლიანობის ინსტრუმენტს, რომელიც უზრუნველყოფს გადასახადის ტვირთის მიკრო და მაკრო დონეზე სამართლიან განაწილებას. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლი ხაზს უსვამს სამართლიანი საგადასახადო სისტემის აუცილებლობას, რაც პირდაპირ კორელირებს საგადასახადო კონტროლის სოციალურ ფუნქციასთან.

სოციალური მექანიზმის ეფექტურობა განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის დონით და საგადასახადო ადმინისტრირების გამჭვირვალობით. საერთაშორისო გამოცდილება აჩვენებს, რომ ნდობაზე დაფუძნებული კონტროლის სისტემები, როგორცაა ნიდერლანდური მოდელი, მნიშვნელოვნად ამაღლებს საზოგადოების ნდობას სახელმწიფო ინსტიტუტების მიმართ და ხელს უწყობს საგადასახადო კულტურის ფორმირებას.

ძირითადი ნაწილი

საგადასახადო კონტროლი წარმოადგენს ერთ-ერთ ფუნდამენტურ მექანიზმს თანამედროვე სახელმწიფო მმართველობის სისტემაში, რომელიც უზრუნველყოფს საჯარო ფინანსების სტაბილურობასა და ეკონომიკური წესრიგის დაცვას. საგადასახადო სამართლის დოქტრინაში კონტროლი განიხილება როგორც კომპლექსური ინსტიტუტი, რომელიც აერთიანებს ადმინისტრაციული, ფინანსური და სამართლებრივი ბუნების ელემენტებს³. მისი მიზანია გადასახადების კანონიერად დადგენისა და ამოღების პროცესის ზედამხედველობა, სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების დაცვა და ეკონომიკურ ურთიერთობებში სამართლიანობის უზრუნველყოფა.

თანამედროვე ეკონომიკური რეალობა აჩვენებს, რომ საგადასახადო კონტროლის ეფექტიანობა არა მხოლოდ ბიუჯეტის შემოსავლების მატებას განაპირობებს, არამედ ქმნის ეკონომიკური გარემოს გამჭვირვალობას და ხელს უწყობს სამეწარმეო ნდობის ზრდას სახელმწიფოს მიმართ. საქართველოში კონტროლის ინსტიტუტი სამართლებრივად დაფუძნებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, რომელიც არეგულირებს საგადასახადო შემოწმების, მონიტორინგისა და ადმინისტრაციული წარმოების წესებს.⁴ აღნიშნული

³ ხუციშვილი, გ.. საგადასახადო სამართალი და ფისკალური კონტროლი საქართველოში. თბილისი: უნივერსალ პრესი.(2019)

⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. <https://surli.utsjur> (გადამოწმებულია 24.11.2025)

ნორმები ადგენენ როგორც შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილებას, ისე გადასახადის გადამხდელის დაცვის გარანტიებს, რაც ასახავს სამართლებრივი ბალანსის პრინციპს სახელმწიფო და კერძო ინტერესებს შორის.⁵

საგადასახადო კონტროლის არსი დგინდება იმ პრინციპიდან, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სახელმწიფო ბიუჯეტისადმი თავისი ფისკალური ვალდებულებები შეასრულოს დროულად და სრული მოცულობით, ხოლო სახელმწიფოს დაეკისროს მოვალეობა უზრუნველყოს სამართლიანი ადმინისტრირება. კონტროლის სისტემა ამ პრინციპების მატერიალურ განხორციელებას ემსახურება. ამდენად, საგადასახადო კონტროლი არა მხოლოდ შემოსავლების აღრიცხვაზეა ორიენტირებული, არამედ წარმოადგენს სამართლებრივი დისციპლინისა და ეკონომიკური ეთიკის ინსტრუმენტს.⁶

ეკონომიკური მმართველობის კონტექსტში საგადასახადო კონტროლი მოქმედებს როგორც პრევენციული მექანიზმი გადასახადებისგან თავის არიდების წინააღმდეგ. OECD-ის 2023 წლის ანგარიშის თანახმად, იმ ქვეყნებში, სადაც საგადასახადო კონტროლის სისტემა გამჭვირვალე და რისკზე დაფუძნებულია, ფისკალური შემოსავლები საშუალოდ 12%-ით მეტია, ვიდრე დაბალი ზედამხედველობის მქონე იურისდიქციებში.⁷ აღნიშნული მაჩვენებელი ნათლად ადასტურებს, რომ სამართლებრივად გამართული კონტროლის სისტემა ხელს უწყობს ფინანსურ სტაბილურობასა და ეკონომიკური განვითარების მდგრადობას.

საერთაშორისო შედარებითი ანალიზი კიდევ უფრო ამდაფრებს კონტროლის მნიშვნელობას. გერმანიაში მოქმედი Abgabenordnung (AO) აწესებს მკაფიო სამართლებრივ ჩარჩოს, რომლის თანახმადაც საგადასახადო ორგანო ვალდებულია შემოწმებისას დაიცვას პროპორციულობის პრინციპი (Prinzip der Verhältnismäßigkeit) — არ უნდა განხორციელდეს იმაზე მკაცრი კონტროლი, ვიდრე მიზნის მიღწევა მოითხოვს.⁸ ეს მიდგომა გამორიცხავს ზედმეტ ადმინისტრაციულ ჩარევას და ამავე დროს ამაღლებს ნდობას ფისკალური ორგანოსადმი.

აშშ-ში, Internal Revenue Service (IRS) ახორციელებს რისკზე დაფუძნებულ ზედამხედველობას, რომელიც ეფუძნება გადასახადის გადამხდელის ქცევის ანალიტიკურ შეფასებას. სისტემა ითვალისწინებს ე.წ. „Compliance Risk Management“-ს, რაც გულისხმობს მონაცემთა ანალიზზე დაფუძნებულ კონტროლს და ადმინისტრაციული რესურსის ოპტიმიზაციას.⁹

⁵ შემოსავლების სამსახურის რეგლამენტი (2022).

⁶ World Bank (2021). Tax Compliance and Enforcement Report.

⁷ OECD. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, (2023)

⁸ Abgabenordnung (AO), Germany (2022 Edition).

⁹ Internal Revenue Code (IRS), United States (2022).

ნიდერლანდებში კი ჩამოყალიბებულია უნიკალური „Horizontal Monitoring“ მოდელი, რომელიც ეფუძნება ნდობას გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის. ამ მიდგომით კონტროლი პრევენციულად, პარტნიორულ ფორმატში მიმდინარეობს და არა სანქციურ რეჟიმში.¹⁰

საქართველოს შემთხვევაში, მართალია საგადასახადო კონტროლის სამართლებრივი საფუძველი საკმარისად დეტალურადაა განსაზღვრული, თუმცა პრაქტიკაში კვლავ იკვეთება გარკვეული დისბალანსი ადმინისტრაციული ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს შორის. კონკრეტულად, კონტროლისას ზოგჯერ ირღვევა პროპორციულობის პრინციპი, რაც იწვევს გადამხდელის უფლებების შეზღუდვას.¹¹ ამას ემატება ინფორმაციული ტექნოლოგიების არასაკმარისი ინტეგრაცია, რაც ართულებს რისკზე დაფუძნებულ კონტროლს და იწვევს ბიუროკრატიულ გადახრებს.

მიუხედავად ამ ხარვეზებისა, საქართველოს საგადასახადო კონტროლის სისტემა თანდათან უახლოვდება ევროპულ სტანდარტებს - შემოსავლების სამსახურმა დაწერა ელექტრონული ანგარიშგების სისტემა, რომელიც მნიშვნელოვნად ამცირებს გადამოწმების სუბიექტურობას და ზრდის გამჭვირვალობას. ამასთანავე, ევროკავშირის დირექტივა 2011/16/EU, რომელიც ეხება ადმინისტრაციულ თანამშრომლობას საგადასახადო სფეროში, საქართველოსთვის წარმოადგენს მოდელურ ნიმუშს რეგულაციების ჰარმონიზაციის კუთხით.¹²

შეჯამებით შეიძლება ითქვას, რომ საგადასახადო კონტროლი არა მხოლოდ სახელმწიფო ბიუჯეტის დაცვაზეა ორიენტირებული, არამედ წარმოადგენს სამართლებრივად დალაგებული ეკონომიკური სისტემის აუცილებელ საფუძველს. მისი ეფექტიანობა დამოკიდებულია სამ ძირითად ფაქტორზე:

1. სამართლებრივი ჩარჩოს სიკმაფი და კონსტიტუციურ პრინციპებთან შესაბამისობა;
2. ადმინისტრაციული ორგანოს პროფესიონალიზმი და ტექნოლოგიური აღჭურვილობა;
3. გადასახადის გადამხდელის ნდობა და სამართლებრივი გარანტიების დაცვა.

საქართველოს სამართლებრივი სივრცის განვითარების მიმართულებით აუცილებელია საგადასახადო კონტროლის მოდელის უფრო მეტად რისკზე დაფუძნებული, პროპორციული და ტექნოლოგიურად ინტეგრირებული ფორმით გადაკეთება, რაც საშუალებას მისცემს

¹⁰ Netherlands Tax and Customs Administration (2022). Horizontal Monitoring Guidelines.

¹¹ ომბუდსმენის ოფისი. გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის ანგარიში.(2023)

¹² ევროკავშირის დირექტივა 2011/16/EU — Administrative Cooperation in the Field of Taxation.

ქვეყანას მიაღწიოს ისეთივე მდგრად ფისკალურ კულტურას, როგორსაც ფლობენ განვითარებული ეკონომიკები - გერმანია, აშშ და ნიდერლანდები.

საგადასახადო კონტროლის სამართლებრივი ბუნება

საგადასახადო კონტროლი წარმოადგენს სახელმწიფო-სამართლებრივ ინსტიტუტს, რომლის მიზანია უზრუნველყოს გადასახადების კანონიერად დადგენისა და გადახდის პროცესის ზედამხედველობა, ბიუჯეტის შემოსავლების დაცვა და ფისკალური დისციპლინის განმტკიცება. სამართლებრივად, იგი განსაზღვრულია როგორც სახელმწიფო მმართველობის საქმიანობის ფორმა, რომელიც მიმართულია საგადასახადო გადამხდელობის მიერ კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულების შემოწმებაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის განსაზღვრავს საგადასახადო კონტროლის არსს, როგორც კომპლექსურ სამართლებრივ ურთიერთობას, რომელიც მოიცავს საგადასახადო შემოწმებას, მონიტორინგს, კონტროლის ღონისძიებებს და შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებულ ადმინისტრაციულ ზედამხედველობას. აღნიშნული რეგულაციებით დგინდება, რომ კონტროლის მიზანი არ არის მხოლოდ დარღვევის გამოვლენა, არამედ პრევენცია და საგადასახადო კულტურის ამაღლება.¹³

ეკონომიკურ-იურიდიული თვალსაზრისით, საგადასახადო კონტროლი წარმოადგენს ფინანსურ სამართალთან ინტეგრირებულ მექანიზმს, რომელიც აერთიანებს ადმინისტრაციული სამართლის პრინციპებს - კანონიერება, პროპორციულობა და მიზნობრიობა - ეკონომიკურ ინსტრუმენტებთან, როგორებიცაა შემოსავლების პროგნოზირება, ბიუჯეტური ბალანსი და ფისკალური სტაბილურობა.¹⁴ როგორც აღნიშნავს ხუციშვილი (2019), საგადასახადო კონტროლი მხოლოდ შემოწმების პროცედურა კი არაა, არამედ სახელმწიფოს ეკონომიკური უსაფრთხოების ინსტრუმენტი, რომელიც განსაზღვრავს ქვეყნის ფისკალური დამოუკიდებლობის ხარისხს.¹⁵

საგადასახადო კონტროლის მიზნები

საგადასახადო კონტროლის მთავარი მიზანია გადასახადების სწორად დადგენა და გადახდა, რაც გულისხმობს გადასახადის ობიექტისა და სუბიექტის იდენტიფიცირებას,

¹³ იქვე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.

¹⁴ Ibid. World Bank. (2021)

¹⁵ იქვე. გ.ხუციშვილი, 2019)

გადასახადის ბაზისა და განაკვეთის ზუსტ გამოთვლას და დროულად გადახდას.¹⁶ კონტროლის მეშვეობით სახელმწიფო ამოწმებს არა მხოლოდ გადახდის ფაქტს, არამედ შესაბამისობას საგადასახადო კანონმდებლობასთან, რაც აუცილებელია ბიუჯეტის შემოსავლების სტაბილურობისთვის.

მეორე მნიშვნელოვანი მიზანია გადასახადებისგან თავის არიდების პრევენცია. OECD-ის შეფასებით, ეფექტიანი საგადასახადო კონტროლი ამცირებს ე.წ. „Tax Gap“-ს (გადასახადების ფაქტობრივად მიღებულსა და მოსალოდნელს შორის სხვაობა) საშუალოდ 10–15%-ით.¹⁷ განვითარებული ქვეყნების გამოცდილება აჩვენებს, რომ კონტროლის პრევენციული მექანიზმები - განსაკუთრებით მონაცემთა გაცვლა და ელექტრონული სისტემა - ყველაზე ეფექტურად ამცირებს არაჯანსაღ ეკონომიკას.¹⁸

მესამე მიზანი უკავშირდება ბიუჯეტური შემოსავლების უზრუნველყოფას. საგადასახადო კონტროლის მეშვეობით სახელმწიფო ახორციელებს შემოსავლების რეალურ შეფასებას და განსაზღვრავს შემოსავლების დაგეგმვის რისკებს. ამ მხრივ საქართველოს მოდელი ეყრდნობა შემოსავლების სამსახურის მიერ შემუშავებულ რისკზე დაფუძნებულ შემოწმების მეთოდოლოგიას, რომელიც ნაწილობრივ ეფუძნება ევროკავშირის რეკომენდაციებს.¹⁹

სამართლებრივი საფუძველი

საგადასახადო კონტროლის სამართლებრივი საფუძველი პირველ რიგში განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, რომლის 78-97 მუხლები არეგულირებს შემოწმების, მონიტორინგისა და სხვა კონტროლის ფორმებს. აღნიშნული ნორმები ადგენენ კონტროლის პროცედურულ წესებს, ორგანოთა უფლებამოსილებას და გადასახადის გადამხდელის დაცვის მექანიზმებს.

გარდა ამისა, მნიშვნელოვანი წყაროა საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლი, რომლის თანახმადაც სახელმწიფო ვალდებულია შექმნას სამართლიანი საგადასახადო სისტემა, რომელიც ეფუძნება თანასწორობასა და კანონიერების პრინციპს.

საგადასახადო კონტროლის განხორციელება დამატებით რეგულირდება შემოსავლების სამსახურის რეგლამენტით (2022), რომელიც განსაზღვრავს კონტროლის ფორმალურ და

¹⁶ OECD. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, (2023)

¹⁷ Ibid. (2023)

¹⁸ IMF. Shadow Economy and Tax Evasion in Emerging Markets, (2022)

¹⁹ იქვე. ევროკავშირის დირექტივა

ფაქტობრივ მექანიზმებს, მათ შორის ელექტრონული მონაცემთა გადამოწმების და აუდიტის პროცედურებს.

საერთაშორისო დონეზე, საგადასახადო კონტროლის სტანდარტების ჩამოყალიბებაში გადამწყვეტი როლი უკავია OECD-ის საგადასახადო ადმინისტრირების ჩარჩოს (Tax Administration Framework), რომელიც ხაზს უსვამს რისკზე დაფუძნებულ კონტროლს, ელექტრონული ანგარიშგების სავალდებულო გამოყენებასა და საერთაშორისო ინფორმაციის გაცვლას.²⁰

ასევე მნიშვნელოვანი სამართლებრივი ინსტრუმენტია ევროკავშირის დირექტივა 2011/16/EU, რომელიც ითვალისწინებს წევრ და ასოცირებულ ქვეყნებს შორის ინფორმაციის ავტომატურ გაცვლას საგადასახადო სფეროში, რაც ხელს უწყობს გამჭვირვალობასა და საგადასახადო ადმინისტრირების ჰარმონიზაციას.

შედარებითი ანალიზი აჩვენებს, რომ სხვადასხვა ქვეყანაში კონტროლის სამართლებრივი საფუძველი განსხვავებული პრიორიტეტების მიხედვით არის ორგანიზებული. გერმანიაში Abgabenordnung (AO) განსაზღვრავს კონტროლის პროცესს როგორც იურიდიულად დეტალურ ადმინისტრაციულ წარმოებას, სადაც ნებისმიერი შემოწმება უნდა იყოს დასაბუთებული და პროპორციული მიზანთან მიმართებით.²¹

აშშ-ში Internal Revenue Code აყალიბებს კონტროლის ფედერალურ ჩარჩოს, რომლის თანახმადაც საგადასახადო ორგანო მოქმედებს „due process“-ის ფარგლებში და ვალდებულია უზრუნველყოს გადამხდელის ინფორმირება და საჩივრის უფლება.

ნიდერლანდებში კი Horizontal Monitoring-ის სამართლებრივი საფუძველი დაფუძნებულია ნდობაზე და იურიდიულად ფორმდება გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის გაფორმებული შეთანხმებით („Compliance Agreement“).

ამგვარად, საგადასახადო კონტროლის სამართლებრივი საფუძველი საერთაშორისო პრაქტიკაში ემყარება სამ პრინციპს:

1. სამართლებრივი განსაზღვრულობა - კონტროლის პროცედურები მკაფიოდ უნდა იყოს დადგენილი ნორმატიულ აქტებში;
2. პროპორციულობა - კონტროლი უნდა იყოს მიზანშეწონილი და არ უნდა არღვევდეს გადასახადის გადამხდელის უფლებებს;
3. გამჭვირვალობა - კონტროლის შედეგები და პროცედურები უნდა იყოს საჯარო და ანგარიშვალდებული.

²⁰ Ibid. World Bank.

²¹ Abgabenordnung (AO), Germany (2022 Edition).

საქართველოს კანონმდებლობა ამ პრინციპების უმეტესობას ასახავს, თუმცა პრაქტიკაში კვლავ რჩება გამოწვევები, რაც უკავშირდება სამართლებრივი სტანდარტების ერთგვაროვნების ნაკლებობას, განსაკუთრებით რეგიონულ დონეზე განხორციელებულ შემოწმებებში.²²

შეჯამებით შეიძლება ითქვას, რომ საგადასახადო კონტროლის ცნება მოიცავს როგორც სამართლებრივ, ისე ეკონომიკურ განზომილებას - იგი წარმოადგენს არა მხოლოდ ბიუჯეტის შემავსებელ ინსტრუმენტს, არამედ სახელმწიფოს ფისკალური გამჭვირვალობისა და სამართლიანობის გარანტს. მისი მიზნების ეფექტიანი განხორციელება დამოკიდებულია სამართლებრივად გამართულ საფუძველზე, საერთაშორისო სტანდარტების ინტეგრაციაზე და ადმინისტრაციული პრაქტიკის დახვეწაზე.

საგადასახადო კონტროლის ფორმები

1. საგადასახადო შემოწმება (Auditing)

საგადასახადო შემოწმება წარმოადგენს კონტროლის კლასიკურ ფორმას, რომელიც მიმართულია გადასახადის გადამხდელის ფინანსური ქცევის სამართლებრივი შესაბამისობის შეფასებაზე. იგი იყოფა:

- გეგმიურ შემოწმებად, რომელიც ჩატარდება წინასწარ შემუშავებული გეგმების მიხედვით;
- არაგეგმიურ შემოწმებად, რომელიც მოიცავს შემთხვევით ან რისკებზე დაფუძნებულ ინსპექტირებას.^{23,24}

შემოწმება შეიძლება იყოს დოკუმენტური, როდესაც კონტროლი ეფუძნება ქაღალდის ან ელექტრონულ ანგარიშგებას, და ფაქტობრივი, როდესაც ხდება რეალური ინვენტარიზაცია, ადგილობრივი ობიექტების შემოწმება და მონაცემთა სავალდებულო გადამოწმება.

გერმანიაში, AO (Abgabenordnung) მკაცრად განსაზღვრავს შემოწმების პროცესს: ყოველი ინსპექცია უნდა იყოს წინასწარ დასაბუთებული და პროპორციული მიზანთან მიმართებით, ხოლო IRS აშშ-ში იყენებს რისკზე დაფუძნებულ შემოწმებას, სადაც კონტროლი აქტიურად ეფუძნება სტატისტიკურ ანალიზსა და მონაცემთა მოდელირებას. ნიდერლანდებში Horizontal Monitoring მოდელი ასევე გათვლილია პრევენციულ და ნდობაზე დაფუძნებულ კონტროლზე, რაც მნიშვნელოვნად ამცირებს სასაკონტროლო ჩარევის საჭიროებას.

²² Transparency International Georgia. Fiscal Oversight and Administrative Accountability in Georgia. (2024)

²³ Ibid. OECD (2023). s

²⁴ Abgabenordnung (AO), Germany (2022 Edition).

2. საგადასახადო მონიტორინგი

საგადასახადო მონიტორინგი წარმოადგენს მიმდინარე კონტროლის ფორმას, რომელიც მიზნად ისახავს გადასახადის გადამხდელის ფინანსური ქცევის მუდმივ ზედამხედველობას და რისკების დროულ გამოვლენას. მონიტორინგი ხშირად იყენებს ავტომატიზებულ სისტემებს, მონაცემთა ბაზებს, ტრანზაქციების ალგორითმულ ანალიზსა და რისკის პროფილებს²⁵.

საქართველოში მონიტორინგის ინსტრუმენტები ნაწილობრივ დაფუძნებულია ელექტრონულ ელექტრონულ ანგარიშგებაზე, რაც უზრუნველყოფს კონტროლის ეფექტურობას და მცირდება ადამიანური ფაქტორის როლი. გერმანია, აშშ და ნიდერლანდები აქაც ინერგავენ მსგავს მოდელებს, თუმცა ნიდერლანდების მაგალითი განსაკუთრებით ინოვაციურია – მონიტორინგი და შემოწმება განიხილება პარტნიორულ ურთიერთობაში გადასახადის გადამხდელთან.

3. საგადასახადო ინფორმაციის გაცვლა და ელექტრონული კონტროლი

ელექტრონული კონტროლი დღეს ერთ-ერთი ყველაზე ეფექტიანი მექანიზმია გადასახადის ადმინისტრირებაში. ეს მოიცავს:

- ელექტრონულ ანგარიშგებები, რომლებიც ავტომატურად ინახება საგადასახადო ბაზებში;
- ელექტრონულ ანგარიშგებას, რომელიც სუბიექტის მიერ განსახორციელებელ ოპერაციებს ონლაინ რეჟიმში აკონტროლებს;
- რისკის პროფილებს, რომლებიც განსაზღვრავენ გადამხდელის შემოწმების პრიორიტეტულობას.

OECD-ის რეკომენდაციები ხაზს უსვამენ, რომ ელექტრონული კონტროლი ზრდის გამჭვირვალობას, ამცირებს კონტროლის სუბიექტურობას და საშუალებას იძლევა დროულად გამოვლენილ იქნას გადახდის დარღვევები. ევროკავშირის დირექტივა 2011/16/EU აწესებს წევრ ქვეყნებს შორის ინფორმაციის ავტომატურ გაცვლას, რაც ხელს უწყობს სახელმწიფოებს გადასახადებისგან თავის არიდების პრევენციაში.

4. საგადასახადო გამოძიება და ადმინისტრაციული წარმოება

საგადასახადო გამოძიება წარმოადგენს იმ ინსტრუმენტს, რომელიც მიმართულია დარღვევების გამოვლენაზე და რეაგირებაზე. ადმინისტრაციული წარმოება შედგება შედგება შემდეგი ეტაპებისგან:

²⁵ Ibid. OECD (2023). s

- საწყისი გამოძიება (Preliminary Investigation);
- შიდა აუდიტი და დასკვნის მომზადება;
- სარჩელის ან ადმინისტრაციული წარმოების დაწყება, რაც შეიძლება დასრულდეს სანქციების მიგებით ან სხვა სამართლებრივი ზომებით.²⁶

გერმანიაში AO განსაზღვრავს მკაცრ წესებს ადმინისტრაციული წარმოებისთვის, სადაც ყველა მხარეს აქვს საშუალება დაიცვას საკუთარი ინტერესები.²⁷ IRS აშშ-ში უზრუნველყოფს „Due Process“-ს, ხოლო ნიდერლანდებში ნდობაზე დაფუძნებული კონტროლი მნიშვნელოვნად ამცირებს ადმინისტრაციულ დავებს.

შეჯამებით, საგადასახადო კონტროლის ეს ოთხი ფორმა - შემოწმება, მონიტორინგი, ელექტრონული კონტროლი და ადმინისტრაციული წარმოება - ერთმანეთთან მჭიდროდ არის დაკავშირებული და ქმნის სისტემურ კონტროლის ქსელს, რომელიც განკუთვნილია როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტის დაცვაზე, ისე გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვაზე. საერთაშორისო პრაქტიკის შედარებით ანალიზი აჩვენებს, რომ ნდობაზე დაფუძნებული, ელექტრონიზებული და რისკზე დაფუძნებული სისტემა უზრუნველყოფს მაღალი ეფექტურობის დონეს, რაც უნდა იყოს საქართველოსთვის რეფერენცული მოდელი.

საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილება და მოვალეობები

საგადასახადო კონტროლის ეფექტიანობა განპირობებულია არა მხოლოდ კანონის ხარისხით, არამედ კონტროლირებისა და მონიტორინგის პროცესში მონაწილე ორგანოების ფუნქციების მკაფიო განსაზღვრულობით. საქართველოს საგადასახადო სისტემაში მთავარი როლი უკავია შემოსავლების სამსახურს და საგადასახადო ინსპექტორებს, რომელთა უფლებამოსილებები, მოვალეობები და შეზღუდვები განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსით, შემოსავლების სამსახურის რეგლამენტით და საერთაშორისო სტანდარტებით.²⁸

1. შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილება

შემოსავლების სამსახური წარმოადგენს მთავარ სახელმწიფო ორგანოს, პასუხისმგებელ საგადასახადო ადმინისტრირებაზე, რომელიც ახორციელებს შემოსავლების აღრიცხვას, მონიტორინგს, შემოწმებასა და ადმინისტრაციულ წარმოებას. მისი უფლებამოსილება მოიცავს:

- გადასახადის გადამხდელის ფინანსური ქცევის ანალიზსა და რისკების შეფასებას;

²⁶ იქვე. ომბუდსმენის ოფისი.

²⁷ Abgabenordnung (AO), Germany (2022 Edition).

²⁸ შემოსავლების სამსახურის რეგლამენტი (2022). <https://surl.li/joyabd> (გადამოწმებულია 24.11.2025)

- გეგმური და არაგეგმური შემოწმებების განხორციელებას;
- ელექტრონული და დოკუმენტური მონაცემების გადამოწმებას;
- ადმინისტრაციული წარმოების დაწყებას და გადაწყვეტილებების მიღებას, შესაბამისი სამართლებრივი ნორმების დაცვით.
- შედარებით ანალიზი აჩვენებს, რომ გერმანიაში Finanzamt-ის უფლებამოსილება AO-ს საფუძველზე მკაფიოდ განსაზღვრულია; კონტროლის პროცესში სამსახურს ევალება უზრუნველყოს პროპორციულობა და სამართლებრივი დასაბუთება. აშშ-ში IRS-ის უფლებამოსილება ეფუძნება ფედერალურ კანონმდებლობას და მოიცავს მონაცემთა ანალიზსა და შემოწმების უფლებას „Due Process“-ის ფარგლებში. ნიდერლანდებში Horizontal Monitoring მოდელი აერთიანებს ნდობაზე დაფუძნებულ კონტროლსა და ინსპექტორთა ფუნქციებს, რაც უზრუნველყოფს პრევენციულ და არა სანქციურ მიდგომას.

2. საგადასახადო ინსპექტორის უფლებები და შეზღუდვები

საგადასახადო ინსპექტორს სამართლებრივი კუთხით ეძლევა:

- გადასახადის გადამხდელთან კომუნიკაციის უფლება;
- დოკუმენტაციის მოთხოვნისა და ადგილზე შემოწმების უფლება;
- ადმინისტრაციული რეაგირების განხორციელების უფლება (შეტყობინება დარღვევის შესახებ, ფინანსური სანქციების შემოღება). ამასთან, ინსპექტორის უფლებები რეგულირდება შეზღუდვებით, რომლებიც გამორიცხავს გადამხდელის უფლებების უხეშ დარღვევას. შეზღუდვების სისტემა მოიცავს პირადი მონაცემების დაცვას, გადამხდელის უფლებას ინფორმირებულად ჰქონდეს პროცესში მონაწილეობის შესაძლებლობა და პროპორციულობის პრინციპს.²⁹

3. კონტროლის განხორციელების პროცედურული წესები

კონტროლის პროცედურული წესები განსაზღვრავს როგორ უნდა განხორციელდეს შემოწმება, მონიტორინგი და ადმინისტრაციული წარმოება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს:

- შემოწმების წინასწარ შეტყობინების ვადას;
- დოკუმენტების წარდგენის წესებს;
- ადმინისტრაციული წარმოების სტრუქტურას, გადაწყვეტილებების მიღების ვადასა და დოკუმენტაციის სავალდებულო ფორმატს. საერთაშორისო პრაქტიკაში პროცედურ-

²⁹ საქართველოს კონსტიტუცია, <https://surl.li/hecnzh> (გადამოწმებულია 24.11.2025)

რული წესები ხსნიან განსხვავებებს. გერმანიაში AO მკაცრად განსაზღვრავს დოკუმენტაციის წარმოდგენის ვადებს და სამართლებრივ პასუხისმგებლობას, ხოლო აშშ-ში IRS უზრუნველყოფს „Notice and Hearing“ პროცედურას, რაც უზრუნველყოფს გადამხდელის უფლების დაცვას და კონტროლის გამჭვირვალობას. ნიდერლანდებში პროპორციულობის პრინციპი გათვალისწინებულია Horizontal Monitoring-ის წესებში, სადაც კონტროლი და შემოწმება შეთანხმებით მიმდინარეობს, გადამხდელის აქტიური მონაწილეობის ფარგლებში.³⁰

4. გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვა კონტროლის პროცესში

საგადასახადო კონტროლის ეფექტურობა მოითხოვს პროპორციულობისა და სამართლიანობის პრინციპების დაცვას. საქართველოს კანონმდებლობა უზრუნველყოფს:

- კონტროლის ობიექტის ინფორმირებულობას პროცედურების დაწყების შესახებ;
- ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის შესაძლებლობას;
- სასამართლო დაცვის მექანიზმების გამოყენებას, რათა გადამხდელს ჰქონდეს საშუალება ასაჩივროს ადმინისტრაციული აქტები. გერმანიასა და აშშ-ში პროპორციულობის პრინციპი გულისხმობს, რომ კონტროლი არ უნდა იყოს ზედმეტად შემზღუდველი, ხოლო ყველა მოქმედება წინასწარ უნდა იყოს სამართლებრივად დასაბუთებული.³¹
- ნიდერლანდებში ნდობაზე დაფუძნებული სისტემა საშუალებას აძლევს გადამხდელს ჰქონდეს აქტიური როლი კონტროლის პროცესში, რაც ზრდის გამჭვირვალობას და სამართლებრივი უსაფრთხოებას.
- შეჯამებით, საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილება და მოვალეობები მოიცავს როგორც შემოსავლების სამსახურის, ისე ინსპექტორების უფლებებს, პროცედურული წესებისა და საერთაშორისო სტანდარტების დაცვით. პროპორციულობისა და სამართლიანობის პრინციპების დაცვა უზრუნველყოფს ბალანსს სახელმწიფო ინტერესებსა და გადასახადის გადამხდელის უფლებებს შორის, რაც არის ძირითადი ფაქტორი ეფექტიანი და გამჭვირვალე საგადასახადო ადმინისტრირებისთვის.

საგადასახადო კონტროლის ეფექტურობა

საგადასახადო კონტროლის ეფექტურობა შეიმჩნევა მისი შესაძლებლობით უზრუნველყოფოს ბიუჯეტის შემოსავლების სტაბილურობა, პრევენციული მოქმედება გადასახადებისგან თავის არიდების წინააღმდეგ და გადასახადის გადამხდელთა სამართლებრივი დაცვა. ეფექტურობის შეფასება მოითხოვს როგორც საქართველოს პრაქტიკის ანალიზს, ისე

³⁰ Netherlands Tax and Customs Administration (2022). Horizontal Monitoring Guidelines.

³¹ Abgabenordnung (AO), Germany (2022 Edition).

საერთაშორისო შედარებებს, რათა გამოიკვეთოს პრობლემები და შესაძლო გაუმჯობესების გზები³²

1. მოქმედი სისტემის შეფასება საქართველოში

საქართველოს საგადასახადო კონტროლის სისტემა ბოლო წლების განმავლობაში გახდა უფრო ელექტრონიზებული, თუმცა რეალურ პრაქტიკაში კვლავ არსებობს გამოწვევები. Transparency International Georgia-ს 2024 წლის ანგარიშის მიხედვით, სავალდებულო ელექტრონული ანგარიშგება და რისკზე დაფუძნებული შემოწმებები ხელს უწყობს გადამხდელის ქმედებების მონიტორინგს, მაგრამ რჩება პრობლემები ისეთ სფეროებში, როგორიცაა:

- კონტროლის პროპორციულობის დარღვევა რეგიონულ დონეზე;
- არასაკმარისი ინფორმირებულობა გადასახადის გადამხდელთა შორის;
- ფისკალური მონაცემების ინტეგრაციის ნაკლებობა სხვადასხვა ადმინისტრაციულ ორგანოებს შორის.³³

სტატისტიკური მონაცემები აჩვენებს, რომ 2023 წელს სამთავრობო შემოწმებების 18-22% დასრულდა დარღვევების გამოვლენით, რაც მიუთითებს სისტემის ნაწილობრივ ეფექტურობაზე, თუმცა ნაჩვენებია, რომ არაჯანსაღი ეკონომიკა და არასაკმარისი საგადასახადო კულტურის პრობლემა კვლავ დიდია.

2. შედარებითი ანალიზი

გერმანია გამოირჩევა მკაცრი აუდიტის სისტემით და ციფრული კონტროლით. AO სისტემის ფარგლებში, შემოწმების პროცედურები მკაფიოდ დადგენილია, ყველა ინსპექცია დაფუძნებულია რისკების შეფასებაზე და მიმდინარეობს მაღალი სამართლებრივი გამჭვირვალობით.

აშშ ახასიათებს IRS-ის მაღალი პასუხისმგებლობის მოდელი, სადაც კონტროლი რისკზე დაფუძნებული, თუმცა ვრცელია „due process“-ის უზრუნველყოფა, რაც ზრდის გადამხდელთა უფლებების დაცვას. აქ განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა მონაცემთა ანალიზს და ავტომატიზებულ რისკპროფილებს.

ნიდერლანდები იყენებს ნდობაზე დაფუძნებულ კონტროლს (trust-based compliance), სადაც Horizontal Monitoring-ის მოდელი აერთიანებს გადამხდელთან შეთანხმებით კონ-

³² იქვე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი,

³³ Transparency International Georgia (2024). Fiscal Oversight and Administrative Accountability in Georgia.

ტროლს, პრევენციას და ფისკალური ვალდებულებების ადვილად შესრულების შესაძლებლობას. საერთაშორისო კვლევები ადასტურებენ, რომ ნიდერლანდური სისტემა ეფექტურია გადახდის შესაბამისობის ზრდასა და ადმინისტრაციული დავების შემცირებაში.

3. ძირითადი განსხვავებები და დასკვნები საქართველოსთვის

საერთაშორისო შედარებამ აჩვენა რამდენიმე მნიშვნელოვანი ასპექტი, რომელიც შეიძლება საქართველოს სისტემაში ინტეგრირდეს:

1. ციფრული კონტროლის გაძლიერება - გერმანიის მაგალითი აჩვენებს, რომ ინსპექტორთა მეშვეობით რისკზე დაფუძნებული ციფრული მონიტორინგი მნიშვნელოვნად ზრდის ეფექტურობას.³⁴
2. გადამხდელის სამართლებრივი დაცვა - IRS-ის მოდელი უზრუნველყოფს due process-ის დაცვას, რაც ზრდის კონტროლის კანონიერებას და გადასახადის გადამხდელთა ნდობას.^{35 36}
3. ნდობაზე დაფუძნებული პრევენცია - ნიდერლანდური მოდელი აძლევს დასაბუთებულ ბალანსს კონტროლისა და ნდობის შორის, რაც მნიშვნელოვნად ამცირებს ადმინისტრაციულ დატვირთვას და ამაღლებს გადამხდელთა კომპლაიანსს.³⁷

ამგვარად, საქართველოს საგადასახადო კონტროლის სისტემა უნდა გააუმჯობესოს ელექტრონული ანგარიშგების ეფექტურობა, დანერგოს შემდგომი რისკანალიზი და გააფართოვოს ნდობაზე დაფუძნებული კონტროლის ელემენტები, რაც დაეხმარება ბიუჯეტის შემოსავლების ზრდასა და საგადასახადო კულტურის ამაღლებას.

პრობლემები და გამოწვევები საგადასახადო კონტროლის სისტემაში საქართველოში

საქართველოს საგადასახადო კონტროლის სისტემა ბოლო წლებში ნელ-ნელა განვითარდა, განსაკუთრებით ელექტრონული ანგარიშგებისა და რისკებზე დაფუძნებული კონტროლის დანერგვის კუთხით. მიუხედავად ამისა, პრაქტიკაში კვლავ იჩენს თავს რამდენიმე სერიოზული გამოწვევა, რომელიც ზღუდავს კონტროლის ეფექტურობას და გადამხდელთა უფლებების დაცვას.

1. გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დარღვევის შემთხვევები

³⁴ Abgabenordnung (AO), Germany (2022 Edition).

³⁵ Internal Revenue Code (IRS), United States (2022).

³⁶ Alm, J., & McClelland, G. (2019). Tax Compliance and Administration: A Behavioral Economics Perspective. *National Tax Journal*, 72(3), 573–598.

³⁷ Netherlands Tax and Customs Administration (2022). Horizontal Monitoring Guidelines.

Transparency International Georgia-ს 2024 წლის ანგარიშის მიხედვით, არსებობენ შემთხვევები, როდესაც საგადასახადო ორგანოები მოქმედებენ გადამხდელთა უფლებების დაცვის პრინციპის დარღვევით:

- არასაკმარისი ინფორმირება შემოწმების დაწყების შესახებ;
- უფლებამოსილების უსაფუძვლო გადაცემა ან გადამხდელის ჩართვის შეზღუდვა ადმინისტრაციულ წარმოებაში;
- დაჩქარებული ადმინისტრაციული რეაგირება, რაც არღვევს პროპორციულობის პრინციპს.^{38,39}

საერთაშორისო შედარებით, გერმანიასა და აშშ-ში ამ მიმართულებით მკაცრი სამართლებრივი დაცვაა, რომელიც უზრუნველყოფს ყველა შემოწმების წინასწარ ინფორმირებას და due process-ის დაცვას. ნიდერლანდებში Horizontal Monitoring მოდელი დამატებით აძლევს გადამხდელს აქტიურ უფლებას კონტროლის პროცესში მონაწილეობისათვის.

2. ზედმეტი ბიუროკრატია და ადმინისტრაციული წნეხი

ბიუროკრატია მალაღობრივ დონეზე კვლავ რჩება პრობლემად საქართველოს საგადასახადო სისტემაში. გადამხდელები ხშირად არიან დატვირთული:

- მრავალრიცხოვან ფორმულარებთან და დოკუმენტაციასთან;
- ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის სირთულეებთან;
- განსხვავებული რეგიონის რეგულაციების აღსრულების მოთხოვნებით. გერმანია და აშშ აქაც გამოირჩევიან უკეთესი რეგულაციებით, სადაც ციფრული სისტემები და ავტომატიზებული პროცესები შემცირებს ადმინისტრაციულ წნეხს. ნიდერლანდების ნდობაზე დაფუძნებული სისტემა ასევე მიზნად ისახავს ბიუროკრატიაში მინიმალიზაციას, კონტროლი ხდება ურთიერთთანხმობით და გაცილებით გამჭვირვალედ.⁴⁰

3. არათანაბარი მიდგომა მცირე და მსხვილ ბიზნესზე

საქართველოში ხშირია არათანაბარი მიდგომა მცირე და მსხვილ ბიზნესთან. მსხვილი ბიზნესის კონტროლი ხშირ შემთხვევაში უფრო სისტემატურად და რისკებზე დაფუძნებულად მიმდინარეობს, ხოლო მცირე სუბიექტები განიცდიან უფრო სტანდარტულ და ზოგჯერ ზედმეტად სამართლიანობის გარეთ შემოწმებებს.

³⁸ Ibid. Transparency International Georgia (2024).

³⁹ Transparency International (2023). Shadow Economy and Tax Compliance Report: Georgia.

⁴⁰ Ibid. Netherlands Tax and Customs Administration (2022).

შედარებით, აშშ-ს IRS-ის მოდელი და ნიდერლანდების სისტემები მიზნად ისახავს რისკზე დაფუძნებულ და კომპენსატორულ მიდგომას, რაც უზრუნველყოფს თანაბარ პირობებს ბიზნესის სხვადასხვა ზომის სუბიექტებისთვის.

4. ელექტრონული სისტემების ეფექტიანობის ნაკლებობა

ელექტრონული ანგარიშგების სისტემების დანერგვა მნიშვნელოვანი ნაბიჯია, თუმცა საქართველოში არსებობს ტექნიკური და ორგანიზაციული სირთულეები:

- ინტეგრაციის ნაკლებობა სხვადასხვა ადმინისტრაციულ ბაზებს შორის;
- სისტემის ტექნიკური გაუმართაობა ან სიჩქარის დაბალი მაჩვენებელი;
- სერვისების არათანაბარი ხელმისაწვდომობა რეგიონებში.⁴¹
- OECD-ის კვლევები ადასტურებენ, რომ სრულად ინტეგრირებული და ავტომატიზებული ელექტრონული სისტემა ზრდის კონტროლის ეფექტურობას, ამცირებს ადამიანის შეცდომის ფაქტორს და ამაღებს გადასახადის გადამხდელთა ნდობას.
- გერმანია და ნიდერლანდები აქ მკვეთრად წარმატებულად იწონიან, რადგან სრულად ნდობაზე დაფუძნებულ, ავტომატიზებულ სისტემებს იყენებენ და მიაღწიეს მაღალი ეფექტურობის დონეს.
- შეჯამებით, ძირითადი პრობლემები საქართველოს საგადასახადო კონტროლის სისტემაში დაკავშირებულია: გადამხდელთა უფლებების დარღვევასთან, ზედმეტ ადმინისტრაციულ წნეხთან, არათანაბარ მიდგომასთან და ელექტრონული სისტემების არასრულყოფილებასთან. საერთაშორისო პრაქტიკა აჩვენებს, რომ ციფრული კონტროლი, ნდობაზე დაფუძნებული მიდგომა და რისკზე დაფუძნებული მონიტორინგი მნიშვნელოვნად აუმჯობესებს სისტემის ეფექტურობას და უნდა იქნეს გამოყენებული საქართველოს კონტექსტში.⁴²

დასკვნა და რეკომენდაციები

საგადასახადო კონტროლი საქართველოში წარმოადგენს სამართლებრივი და ეკონომიკური ბალანსის მექანიზმს, რომელიც უზრუნველყოფს სახელმწიფოს ფინანსური ინტერესების დაცვას, ბიუჯეტის შემოსავლების სტაბილურობას და გადასახადის გადამხდელთა პასუხისმგებლობის დარეგულირებას. კვლევის ფარგლებში გამოვლინდა, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემა პროგრესირებს ელექტრონულ ანგარიშგებაში, რისკზე დაფუძნებულ მონიტორინგსა და ადმინისტრაციული წარმოების სტანდარტიზაციაში, თუმცა რჩება სერიოზული გამოწვევები.

⁴¹ იქვე. შემოსავლების სამსახურის რეგლამენტი.

⁴² Abgabenordnung (AO), Germany (2022 Edition).

ძირითადი დასკვნები

1. საგადასახადო კონტროლი როგორც სამართლებრივი მექანიზმი - უზრუნველყოფს კონტროლის პროცესების გამჭვირვალობას, ინსპექტორთა უფლებამოსილების რეგულირებას და გადამხდელთა დაცვის უზრუნველყოფას, რაც ხელს უწყობს პროპორციულობისა და სამართლებრივი საფუძვლის დაცვის პრინციპების რეალიზაციას.
2. საგადასახადო კონტროლი როგორც ეკონომიკური ბალანსის მექანიზმი – ხელს უწყობს ბიუჯეტის შემოსავლების სტაბილურობას, გადასახადების სწორად დადგენასა და გადახდას, აგრეთვე პრევენციულ ეფექტს გადასახადებისგან თავის არიდების წინააღმდეგ.
3. პრობლემური ასპექტები - რეალურ პრაქტიკაში რჩება გამოწვევები: გადამხდელთა უფლებების დარღვევა, ზედმეტი ადმინისტრაციული წნეხი, არათანაბარი მიდგომა მცირე და მსხვილ ბიზნესზე, ელექტრონული სისტემების არასრულყოფილება.
4. საერთაშორისო გამოცდილების მნიშვნელობა - გერმანიის, აშშ-ის და ნიდერლანდების გამოცდილება აჩვენებს, რომ რისკზე დაფუძნებული კონტროლი, ნდობაზე დაფუძნებული მიდგომა და სრულად ინტეგრირებული ელექტრონული სისტემა მნიშვნელოვნად ზრდის კონტროლის ეფექტურობას და გადამხდელთა ნდობას.

რეკომენდაციები

- ❖ სამართლებრივი რეგულაციის დახვეწა - საგადასახადო კოდექსში და შესაბამის ნორმატიულ აქტებში რეკომენდებულია:
 - ✓ კონტროლის პროცედურული წესების უფრო მკაფიო განსაზღვრა;
 - ✓ რისკზე დაფუძნებული შემოწმებების სტანდარტიზაცია;
 - ✓ ადმინისტრაციული წარმოების ვადებისა და ფორმატების გაუსწორება.
- ❖ საგადასახადო ორგანოს გამჭვირვალობის ზრდა - მნიშვნელოვანია:
 - ✓ საჯარო ანგარიშგებები შემოწმებების შედეგებისა და სტატისტიკის შესახებ;
 - ✓ ელექტრონული მონიტორინგის პროცესების გახსნა საგადასახადო საზოგადოებისათვის;
 - ✓ გადაწყვეტილებების სამართლებრივი დასაბუთების უზრუნველყოფა.
- ❖ გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის მექანიზმების გაძლიერება - რეკომენდებულია:

- ✓ ადმინისტრაციული საჩივრების და სასამართლო დაცვის ხელმისაწვდომობის მართვა;
- ✓ პროპორციულობის პრინციპის კონტროლის ყველა ეტაპზე დაცვა;
- ✓ ინფორმირების სტანდარტის გაუმჯობესება.
- ❖ საერთაშორისო პრაქტიკის ინტეგრაცია - გამოცდილების გამოყენება მოიცავს:
 - ✓ ნიდერლანდების ნდობაზე დაფუძნებული Horizontal Monitoring-ის მოდელის ადაპტაციას;
 - ✓ გერმანიის ციფრული კონტროლისა და რისკანალიზის ინსტრუმენტების დანერგვას;
 - ✓ IRS-ის due process-ის პრინციპების გამოყენებას გადამხდელთა სამართლებრივი დაცვის გაძლიერებისთვის.
- ❖ შეჯამებით, საქართველო შეიძლება გააუმჯობესოს საგადასახადო კონტროლის ეფექტურობა სამართლებრივი რეგულაციების დახვეწით, გამჭვირვალობის გაზრდით, გადამხდელთა უფლებების დაცვით და საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკის დანერგვით. ეს ხელს შეუწყობს ფისკალური მდგრადობის გაძლიერებას, გადასახადების შემოსავლის სტაბილიზაციას და საგადასახადო კულტურის ამაღლებას.

ბიბლიოგრაფია

- ხუციშვილი, გ. საგადასახადო სამართალი და ფისკალური კონტროლი საქართველოში. თბილისი: უნივერსალ პრესი.(2019).
- საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.
- შემოსავლების სამსახურის რეგლამენტი (2022).
- World Bank. Tax Compliance and Enforcement Report. (2021)
- OECD. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. (2023)
- Abgabenordnung (AO), Germany (2022 Edition).
- Internal Revenue Code (IRS), United States (2022).
- Netherlands Tax and Customs Administration. Horizontal Monitoring Guidelines. (2022)
- ომბუდსმენის ოფისი. გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის ანგარიში.(2023)
- ევროკავშირის დირექტივა 2011/16/EU — Administrative Cooperation in the Field of Taxation.
- IMF (2022). Shadow Economy and Tax Evasion in Emerging Markets.
- European Commission. EU Tax Administration Reform Progress Report.
- საქართველოს კონსტიტუცია, (2023)
- Kok, R. & Van der Hel, P.. Trust-Based Tax Compliance: The Dutch Horizontal Monitoring Model. World Tax Journal, Vol. 13(2). (2021)
- Transparency International Georgia. Fiscal Oversight and Administrative Accountability in Georgia. (2024)

- Pomeranz, D.. No Taxation Without Information: Deterrence and Self-Enforcement in the Value Added Tax. *American Economic Review*, 105(8), (2015), 2539–2569.
- Alm, J., & McClelland, G.. Tax Compliance and Administration: A Behavioral Economics Perspective. *National Tax Journal*, 72(3), (2019), 573–598.
- European Court of Auditors. Audit of Tax Control and Compliance Systems in EU Member States. (2022)
- Bird, R. & Zolt, E. Tax Administration in Developing Countries: Comparative Perspectives. Edward Elgar. (2020).
- Martinez-Vazquez, J., & Torgler, B. Governance and Tax Morale: Evidence from International Tax Surveys. Cheltenham: Edward Elgar. (2021)
- James, S. & Alley, C. Tax Compliance, Self-Assessment and Enforcement: A Comparative Review. Routledge. (2020).
- OECD. Principles of Tax Administration and Taxpayer Rights. (2021)
- European Commission. Taxpayer Rights and Protections in EU Member States. (2022)
- Alm, J., Kirchler, E., & Muehlbacher, S.. Behavioral Approaches to Tax Compliance and Enforcement. Cambridge University Press. (2018)
- Zolt, E.. Tax Administration and Governance: Global Perspectives. Edward Elgar. (2019)
- European Commission. Country Report on Tax Administration Effectiveness: Georgia. (2020)
- IMF. Georgia: Fiscal Transparency and Revenue Administration Assessment. (2021)
- OECD (2020). Enhancing Tax Compliance Through Risk-Based Audits.
- World Bank. Georgia Public Finance Review. (2022)
- Transparency International. Shadow Economy and Tax Compliance Report: Georgia. (2023)