

იური მაჭარაშვილი

საგადასახადო კონტროლი: პროცესუალურ-სამართლებრივი
დახასიათება

წარმოდგენილია სამართლის მაგისტრის აკადემიური ხარისხის
მოსაპოვებლად

აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტი
თბილისი, საქართველო
2020 წელი

საავტორო უფლება © 2020 წელი, [იური მაჭარაშვილი]

აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტი
იურიდიული ფაკულტეტი

ავტორი ადასტურებს, რომ სამაგისტრო ნაშრომი მომზადებულია მის მიერ, ნაშრომში გამოყენებული საავტორო უფლებებით დაცული მასალა ციტირებულია ისე, როგორც ეს მიღებულია აკადემიური ნაშრომების შესრულებისას და ყველა მათგანზე იღებს პასუხისმგებლობას.

სამაგისტრო ნაშრომის არაკომერციული მიზნებით კოპირებისა და გავრცელების უფლებას ავტორი ანიჭებს აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტს.

ავტორის ხელმოწერა:

თარიღი :

აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტი
იურიდიული ფაკულტეტი

ვადასტურებ, რომ გავეცანი მაჭარაშვილი იური -ს მიერ შესრულებულ სამაგისტრო ნაშრომს დასახელებით: **საგადასახადო კონტოლი: პროცესუალურ-სამართლებრივი დახასიათება** -ს და ვაძლევთ რეკომენდაციას აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტის იურიდიულ და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის დასკვნითი გამოცდის/სამაგისტრო ნაშრომის დაცვის სპეციალური კომისიაში მის განხილვას სამართლის მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: ზვიად როგავა

თარიღი :

რეზიუმე

საგადასახადო კონტროლის არსებობა პირდაპირ პროპორციულია სახელმწიფოს არსებობასთან. რადგან არ არსებობს ნებაყოფლობითი გადასახადი, გადასახადის გადამხდელი თავის ნების მიუხედავად იხდის დადგენილი წესით და ოდენობით გადასახადებს. სწორედ საგადასახადო კონტროლი არის მექანიზმი რის შედეგადაც ხდება პრევენცია გადასახადების გადამხდელების, დროულად შეასრულონ თავისი საგადასახადო ვალდებულება, ასევე სამართალდამრღვევი პირების გამოვლენა და შესაბამისი სახდელის დადება. ხოლო სანქცია არის ის საშუალება რაც აიძულებს პირებს იმოქმედონ კეთილსინდისიერად, კანონის ფარგლებში. სანქციის დადება სამართალდამრღვევ პირზე შესაბამისად ხდება საგადასახადო კონტროლის შედეგად. თუ არ იარსებებს სანქცია როგორც იძულების მექანიზმი აზრი ეკარგება საგადასახადო კონტროლს. ხოლო თუ საგადასახადო კონტროლი არ იარსებებს სახელმწიფოს არსებობა ეჭვ ქვეშ დგება. სწორედ ამიტომ ქვემოთ სიღრმისეულად განვიხილავ საგადასახადო კონტროლის პროცესუალურ - სამართლებრივ დახასიათებას.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურების მაგ: დათვალიერების პროცედურის მკაცრ ჩარჩოში ჩასმით რიგ შემთხვევაში არაეფექტურია დათვალიერების პროცედურა სამართალდარღვევის გამოსავლენად. ასევე განხილული იქნება სხვა მიმდინარე კონტროლის პროცედურები მათი დადებითი და უარყოფითი მხარეებით, ხარვეზებით და ამ პროცედურების ხარვეზის აღმოფხვრის და გაუმჯობესების მეთოდები. თემა მოიცავს ასევე საგადასახადო კონტროლის, გავლითი და კამერალური საგადასახადო შემოწმების ხარვეზების შესახებ მითითებებს და განსჯას, თითოეული პროცედურის პრაქტიკულ ანალიზს.

Abstract

The existence of tax control is directly proportional to the existence of the state. As there is no voluntary tax, the taxpayer pays the taxes in the prescribed manner and amount against his will. Tax control is the mechanism by which it helps taxpayers to meet their tax obligations on time, As well as identifying the culprits and imposing appropriate fines. A sanction is a means of forcing individuals to act in good faith in accordance with the law. The sanction is imposed on the offender accordingly as a result of tax control. If there is no sanction as a mechanism of coercion, tax control becomes meaningless, and if tax control does not exist, the existence of the state is questioned. That is why I will discuss the procedural-legal characterization of tax control in depth below. Example of ongoing control procedures: Inserting the review procedure in a strict framework In some cases, the review procedure is ineffective in detecting violations. Other current control procedures with their pros and cons, shortcomings, and methods for eliminating and improving the shortcomings of these procedures will also be discussed. The topic also includes guidance and discussion of tax audit, on-site and in-house tax audit deficiencies, as well as a practical analysis of each procedure.

შინაარსი

შემოკლებანი

შესავალი.

თავი 1. საგადასახადო კონტროლი როგორც მატერიალურ-სამართლებრივი და პროცესუალურ-სამართლებრივი მოვლენა.

§ 1. საგადასახადო კონტროლი როგორც სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის სახე.

§ 2. საგადასახადო კონტროლი: მატერიალურ-სამართლებრივი და პროცესუალურ-სამართლებრივი ნორმები

თავი 2. საგადასახადო პროცესი: ცნება და სტრუქტურა.

§ 1. საგადასახადო პროცესის ცნება.

§ 2. საგადასახადო პროცესის სტრუქტურა.

§ 3. საგადასახადო წარმოება საგადასახადო პროცესში.

თავი 3. საგადასახადო კონტროლი საგადასახადო პროცესის სტრუქტურაში.

§ 1. საგადასახადო კონტროლი - საგადასახადო პროცესის სტადია.

§ 2. საგადასახადო კონტროლის ორგანოების პროცესუალურ-სამართლებრივი სტატუსი.

§ 3. მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებები

§ 4. კამერალური საგადასახადო შემოწმების ჩატარების წარმოება

§ 5. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების წარმოება

§ 6. საგადასახადო-შემოწმების აქტი.

დასკვნა

ბიბლიოგრაფია

შემოკლებანი

ინდ აქტი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი

სსა - საკონტროლო სალარო აპარატი

მაგ: მაგალითად

ა.შ. - ასე შემდეგ

ი.ხ - იხილეთ

დ.დ.გ - დამატებითი ღირებულების გადასახადი

ს.ს.ი.პ - საჯარო სამართლის იურიდიული პირი

საგ. - საგადასახადო

ადმ. - ადმინისტრაციული

ფიზ. - ფიზიკური

სმფ - სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები

შესავალი

თანამედროვე სამყაროში ნებისმიერი სახელმწიფოს არსებობა წარმოუდგენელია ფინანსური რესურსების გარეშე, რასაც ქვეყნის საგადასახდო პოლიტიკა ქმნის. გადახდილი გადასახადებით ფორმირდება ქვეყნის ბიუჯეტის დიდი წილი, ამიტომაც გადასახადები სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი სახელმწიფოს არსებობისთვის, მეტიც არის რიგი ქვეყნები, რომლის კანონმდებლობით გაწერილია გადამხდელისათვის ორი და სამი დონის გადასახადები. სახელმწიფოს ფორმულირებისა და განვითარების ეკონომიკური საფუძველია ფინანსური რესურსები, სწორად გამართული სისტემის და გადანაწილებული საგადასახდო ტვირთის შემთხვევაში შესაძლებელი ქვეყნის ეკონომიკის ზრდა, ამიტომაც საგადასახდო სისტემასთან დაკავშირებული საკითხების მოწესრიგება ქვეყნის უმნიშვნელოვანესი ამოცანაა, რაც გულისხმობს საგადასახდო პოლიტიკით დაბალანსდეს როგორც სახელმწიფო ინტერესი ამავდროულად დაიცვას გადასახადის გადამხდელის უფლებები.

გადასახადის თავის ბუნებიდან გამომდინარე კერძო საკუთრების შეზღუდვასთან ასოცირდება, კერძოდ გადასახადის გადამხდელი მის საკუთრებაში არსებულ ქონების განსაზღვრულ ნაწილს (ძირითად შემთხვევაში ფულადი სახით) იძულებით/ საკუთარი ნების მიუხედავად გადასცემენ სახელმწიფოს. გამომდინარე იქედან, რომ გადასახადის გადახდით სახელმწიფო არანაირ შემხვედრ ვალდებულებას არ იღებს გადამხდელის წინაშე და ამავდროულად გადახდილი გადასახადი არაფრით არა პროპორციული სახელმწიფოსგან მიღებული სიკეთით, ხოლო გადასახადის გადამხდელი მოქმედებს რა თავის კერძო საკუთრების და ინტერესების დაცვით, ხშირად ირჩევს გზას შეამციროს ან საერთოდ გაანულოს მისი საგადასახდო ვალდებულება სახელმწიფოს მიმართ და თავი არიდოს მისთვის კონსტიტუციით დაკისრებულ ვალდებულებას „სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით

დადგენილი ოდენობითა და წესით.“ ამიტომაც საგადასახდო კონტროლი სახელმწიფო ბიუჯეტის დაცვის მნიშვნელოვანი საშუალებაა, საგადასახდო კონტროლი გულისხმობს: საგადასახდო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ საგადასახდო კანონმდებლობით განსაზღვრული კონტროლის პროცედურების განხორციელებას, მიმდინარე კონტროლით და საგადასახდო შემოწმებით. აღნიშნული კონტროლის განხორციელებისას თუ გამოვლინდება საგადასახდო სამართალდარღვევა, პირს დაეკისრება შესაბამისი სანქცია, საგადასახდო პასუხისმგებლობა, საგადასახდო კოდექსით დადგენილი წესით. სამართალდამრღვევმა პირმა პასუხი უნდა აგოს მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებისათვის, რაც შემდგომ იქნება პრევენცია იმისა, რომ არ მოხდეს ქმედების განმეორებით ჩადენა და აღდგეს სამართლიანობა ხოლო დაუსჯელობა თავის მხრივ წახალისებს სამართალდამრღვევს განმეორებით ჩადენა იგივე ქმედება, რაც სხვისთვისაც მისაბამი მაგალით გახდება და რასაც შემდგომ ეჭვგარეშედ მოყვება ბიუჯეტის და შესაბამისად სახელმწიფოს ჩამოშლა.

კვლევის ობიექტი: კვლევის ობიექტს წარმოადგენს საგადასახდო კონტროლის პროცედურების პროცესუალურ-სამართლებრივი დახასიათება მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

კვლევის მიზანია : ნაშრომის კვლევის მიზანია წარმოვაჩინო საგადასახდო კონტროლის პროცესუალურ სამართლებრივი დახასიათებით საგადასახდო კონტროლის როლი საქართველოს საგადასახდო სისტემაში, კვლევის ობიექტის პრობლემატური საკითხები და საგადასახდო კონტროლის პროცედურების გაუმჯობესების გზები.

§ 1.1. საგადასახადო კონტროლი როგორც სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის სახე.

სახელმწიფოს დაარსებასთან ერთად გამოჩენას იწყებს გადასახადები, რომელიც დროთა განმავლობაში ვითარდებოდა და იხვეწებოდა გადასახადის სისტემა და აკრეფის წესი. ეს პროცესი დღესაც აქტიურად მიმდინარეობს. გადასახადის სისტემა არის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი და ეკონომიკური ერთიანობის მქონე ცალკეული გადასახადების ერთობლიობა.¹ სახელმწიფოს არსებობა განუყოფელად არის დაკავშირებული გადასახადებთან. სწორედ ამის შესახებ საუბრობს ამერიკის სახელმწიფო მოღვაწე ბენჟამინ ფრანკლინი თავის ცნობილ გამონათქვამში „ცხოვრებაში ორი რამაა გარდაუვალი სიკვდილი და გადასახადები.“² გადასახადები კანონზე დაფუძნებული საკუთრების გასხვისების ფულადი ფორმაა, რომელიც როგორც წესი ტვირთად აწევს კერძო სექტორს, საჯარო სექტორის სასარგებლოდ. „გადასახადი ფულადი სახსრების ცალმხრივი მოძრაობაა და იგი მხოლოდ ერთი მიმართულებით მოძრაობს გადასახადის გადამხდელიდან ბიუჯეტისკენ. გადასახადის გადახდით კერძო სამართლის სუბიექტი საკუთრების უფლებას გადასცემს საჯარო სუბიექტს.“³ ეკონომიკის განვითარების მიზანი არის მოსახლეობის კეთილდღეობის ამაღლება, რომლის მიღწევაშიც დიდი როლის შესრულება შეუძლია ოპტიმალურ განსაზღვრულ გადასახადებს, რაც თავის მხრივ საზოგადოების მდგრადი განვითარებისა და კეთილდღეობის მიღწევის მნიშვნელოვანი ბერკეტია⁴

¹ ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი პირველი 2018წ გვ36

² ბენჟამინ ფრანკლინი (1706-1790) აშშ დამოუკიდებლობის დეკლარაციის და კონსტიტუციის ერთ-ერთი ავტორი

³ ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი პირველი 2018წ გვ 13

⁴ თამარ კბილაძე - საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური დონის განსაზღვრის პრობლემები საქართველოში 2014 წ გვ 10

საგადასახადო კონტროლი არის, კომპეტენტური საჯარო ხელისუფლების ეკონომიკური და სამართლებრივი მოქმედებების ყოვლისმომცველი და მიზნობრივი სისტემა, რომელიც დაფუძნებულია საგადასახადო კანონმდებლობაში და მიზნად ისახავს გადასახადის გადამხდელთა მიერ შესრულების შესახებ ინფორმაციის შეგროვებას და ანალიზს, გადასახადების გადახდის ვალდებულების შესახებ.

საგადასახადო კონტროლის მიზანია, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების დადგენა, გადასახადებისა და მოსაკრებლების სისრულისა და დროულობის შესახებ მონაცემების სანდოობის უზრუნველყოფა, აგრეთვე ოპერაციებისა და მოქმედებების კანონიერების გადამოწმება და გადასახადის გადამხდელთა პასუხისმგებლობა. ფართო გაგებით საგადასახადო კონტროლი მოიცავს უფლებამოსილი ორგანოების საქმიანობის ყველა სფეროს, მათ შორის საგადასახადო აღრიცხვას, საგადასახადო შემოწმებას, აგრეთვე კონტროლირებადი პირების საქმიანობის ყველა სფეროს, რომელიც უკავშირდება გადასახადების და მოსაკრებლების გადახდას, საგადასახადო ანგარიშგებას და ა.შ.⁵

საგადასახადო კოდექსის მე 6 მუხლის მიხედვით „გადასახადი უპირობო ფულადი შენატანია ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი არა ეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე“⁶

გადასახადი არის ბიუჯეტში აბსტრაქტული შენატანი რადგან მას მიზნობრიობა არ გააჩნია შესაბამისად გადასახადის გადამხდელმა არ იცის სახელმწიფო მის მიერ გადახდილი გადასახადიდან რა ნაწილს რა მიზნით გამოიყენებს, გადასახადებით ხდება ბიუჯეტის ფორმირება და შემდეგ ხდება მისი დანაწილება სხვა და სხვა სახელმწიფო პროგრამების განსახორციელებლად. გადასახადის გადახდით გადამხდელს რაიმე უფლება არ წარმოეშვება და ამავდროულად სახელმწიფო რაიმე კონკრეტულ ვალდებულებას არ იღებს კონკრეტული გადასახადის

⁵ <http://tic.tsu.ru/www/uploads/nalog/page22.html> (14.07.2020. მდგომარეობით)

⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 30.06.2020 მდგომარეობით

გადამხდელის მიმართ, როგორც ეს ხდება ლიცენზიის (ნებართვის) აღებისას სწორედ ამით განსხვავდება გადასახადი მოსაკრებლისგან და სხვა სახელმწიფო შენატანისგან. რადგანაც გადასახადის გადახდა იძულებით ხასიათს ატარებს, გადამხდელისთვის არანირი წინასწარ განსაზღვრული ინდივიდუალური სიკეთე არ მოაქვს, ფისკალურად ვალდებული პირი ყოველთვის ცდილობს თავი აარიდოს გადასახადის გადახდას, შესაბამისად სახელმწიფოს სჭირდება მექანიზმი, რომ დაიცვას თავის ფინანსური ინტერესები, რასაც ახორციელებს საგადასახდო კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე კონტროლით ფისკალურად ვალდებული პირის მიმართ, გატარებული საგადასახდო კონტროლის პროცედურების (მიმდინარე კონტროლი და საგადასახდო შემოწმება) განხორციელების გზით. თუ ჯოზეფ შუმპეტერის დაკვირვებას დავეყრდნობით, „ბიუჯეტი არის სახელმწიფოს ჩონჩხი, რომელსაც გაცლილი აქვს ყოველგვარი მაცდური იდეოლოგია“⁷. უფრო ფართო მასშტაბით, საგადასახდო სისტემა იმ დინამიკის გაცნობის უნიკალურ საშუალებას იძლევა, რომელიც აყალიბებს სახელმწიფოს და ფორმას აძლევს მას. დღეს საქართველოს ჩამოყალიბებაში თავისი წვლილი შეაქვს სახელმწიფო-პოლიტიკური კურსის განმსაზღვრელ ისეთ იდეებს, როგორიცაა: თანასწორობა და სამართლიანობა, ეკონომიკური ზრდა და განვითარება, ეფექტიანობა, ეკონომიკური და სოციალური ინტერესები, მათ შორის, კაპიტალი და შრომითი რესურსები.⁸ საგადასახდო სისტემა მოიცავს საგადასახდო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადების მათი დაწესების შეცვლისა და გაუქმების გადახდევინების პრინციპების, ფორმების და მეთოდების, საგადასახდო ორგანოებისა და საგადასახდო კონტროლის, აგრეთვე საგადასახდო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის

⁷ შუმპეტერი ჯოზეფ ა. 1954. საგადასახდო სახელმწიფოს ეკონომიკური კრიზისი. საერთაშორისო ეკონომიკის ნარკვევები, 4; ხელახლა დაიბეჭდა: შუმპეტერი ჯოზეფ ა. 1991. კაპიტალიზმის ეკონომიკა და სოციოლოგია, გვ 99

⁸ საერთაშორისო გამჭვივალობა საქართველო, საგადასახდო კოდექსის მიმოხილვა 2010წ-გვ3

სახეების ერთობლიობას. საგადასახადო სისტემა ასახავს საგადასახადო მართლწესრიგს.⁹

საგადასახადო კონტროლის მიზანი, ბიუჯეტის მისაღები შემოსავლების კონტროლია, საფინანსო სექტორის პრევენციაა პარალიზებისგან, ბიუჯეტმა გადასახადები შეიძლება დაკარგოს სხვა და სხვა მიზეზების გამო. მაგალითად თუ კანონმდებელი გაზრდის გადასახადების სიმრავლეს, ხოლო გადასახადების სიმრავლე გარდაუვლად იწვევს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევას. კანონმდებლის გაუაზრებელი ქმედების გამო ირღვევა კანონიერების პრინციპი და იზრდება მოქალაქეთა უარყოფითი დამოკიდებულება მთელი სამართლებრივი სისტემის მიმართ.¹⁰

გადასახადებით დაბეგვრის შესაძლებლობა წარმოადგენს სახელმწიფოებრივ სუვერენიტეტისა და დამოუკიდებლობის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან გამოხატულებას. რაც გამოიხატება სახელმწიფოს მიერ გადასახადის ცალმხრივ დაწესების შესაძლებლობაში. ქვეყნის წინაშე არსებული გამოწვევების გადაწყვეტა საზოგადოებიდან ამოღებული რესურსების მობილიზებით უნდა მოხდეს. აღნიშნულიდან გამომდინარე გადასახადი შეიძლება ჩამოვყალიბოთ, როგორც პირის მიერ საზოგადოებრივ სიკეთის შესაქმნელად გადახდილი საფასური.

ადამ სმიტის მიერ შემუშავებულ ეკონომიკურ პრინციპებში, რომლებსაც მოგვიანებით გადამხდელთა უფლებების დეკლარაცია ეწოდა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სახელმწიფოს თითოეული მოქალაქე ვალდებულია მონაწილეობა მიიღოს სახელმწიფოს დაფინანსებაში თავისი შემოსავლებისა და შესაძლებლობების შესაბამისად¹¹

ვოლტერის აზრით „გადასახადის გადახდა ნიშნავს, მოქალაქის მიერ საკუთარი ქონების ნაწილის გაღებას დანარჩენის შენარჩუნების მიზნით“

⁹ ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი პირველი 2018წ გვ37

¹⁰ ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი პირველი 2018წ გვ.38

¹¹ ადამ სმიტი -გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ. თბ“ სახელმწიფო უნივერსიტეტის გამომცემლობა, 1938 გვ 383

აღნიშნულის შეუსრულებლობა იწვევს სახელმწიფოსთვის მატერიალური ზიანის მიყენებას და საერთო სახელმწიფოებრივი ინტერესების რღვევას, რაც საბოლოო ჯამში იწვევს სხვისი უფლებების რღვევას“¹²

რადგანაც ფინანსები ესეთი სენსიტიური თემა მოქალაქეებისათვის სახელმწიფოს ყოველთვის სჭირდება შექმნას გადასახადელი გადასახადების კონტროლის მექანიზმი რითაც სახელმწიფო იცავს სახელმწიფო ფინანსებს იცავს სახელმწიფო ინტერესს და სხვა მოქალაქეების ინტერესს. არსებობს სახელმწიფოები სადაც პირდაპირი გადასახადები არ არსებობს მაგ: არაბეთის ქვეყნები ყატარი; ქუვეითი;

დღეს-დღეისობით არ არსებობს ქვეყანა სადაც გადასახადების გადახდა იძულებით ხასიათს ატარებს და არ არსებობდეს გადასახადების ადმინისტრირებაზე (ფისკალურად ვალდებული პირის შესასრულებელ ვალდებულებაზე დროულად და სრული მოცულობით გადახდის) მაკონტროლებელი/ზედამხედველი ორგანო. საგადასახადო კონტროლის აუცილებლობაზე მიუთითებს ის ფაქტიც, რომ გადასახადის გადამხდელ მხოლოდ ფიზიკურ პირებში გადამოწმებული გადამხდელებიდან თითქმის 50% სამართალდარღვევით აწარმოებდა ეკონომიკურ საქმიანობას, ჩემს მიერ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტიდან გამოთხოვილი იქნა სტატისტიკა საგადასახადო შემოწმების შედეგების შესახებ და აღმოჩნდა რომ 2019 წელს 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გადამოწმებული იქნა 1113 ინდ. მეწარმე აქედან სამართალდარღვევა გამოვლინდა 547 გადასახადის გადამხდელთან.

§ 1.2. საგადასახადო კონტროლი: მატერიალურ-სამართლებრივი და პროცესუალურ-სამართლებრივი ნორმები.

საპროცესო ნორმები და ურთიერთობები თვალსაჩინო ადგილს იკავებს თანამედროვე სამართლის სისტემაში , რომლებიც უზრუნველყოფენ

¹² ი. მესხია, ო. ნიკოლეიშვილი გადასახადები და დაბეგვრა. თბ. „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი 2002წ.

საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირებას. მიდმინარე საგადასახადო კანონმდებლობის ანალიზით შეგვიძლია ვთქვათ, რომ საგადასახადო პროცესი არა მხოლოდ სამართლებრივი, ასევე საპროცესო მოქმედებებისგან შედგება. საგადასახადო კონტროლი, საგადასახადო პროცესის განუყოფელი ნაწილია. რომელიც ხორციელდება საგადასახადო პროცესუალური ნორმებით. ამრიგად საგადასახადო კონტროლის საპროცესო მახასიათებელი შედგება პირველ რიგში საგადასახადო კანონმდებლობის საპროცესო ნორმების საფუძველზე რომელიც ეძღვნება საგადასახადო კონტროლის განხორციელებას და ამავე დროულად შედგება მატერიალური ნორმებისგან.

საპროცესო სამართლის ნორმები არეგულირებს საპროცესო წესრიგსა და პროცედურებს, მატერიალური სამართლის უკვე დადგენილი ნორმების პრაქტიკული განხორციელებისა და შესრულებას. კანონის მატერიალური ნორმები ადგენს სამართლის სუბიექტების ჩამონათვალს, მათ უფლებებს მოვალეობებს პასუხისმგებლობას და სხვა რეგულირების ელემენტებს მაგალითად : მატერიალურ ნორმებში გაწერილია, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განახორციელოს საგადასახადო შემოწმება. მაგრამ საგადასახადო ორგანოს ამ უფლების შესრულება შეუძლებელი იქნებოდა საპროცესო ნორმების გარეშე, თუმცა საპროცესო ნორმებს საგადასახადო სამართალში მთავარი როლი არ აქვს, „საპროცესო წესები დამხმარე ხასიათს ატარებს მატერიალურ წესებთან მიმართებაში, საპროცესო ნორმები მატერიალური ნორმებიდან გამომდინარეობს რადგან საპროცესო ნორმების არსებობა განპირობებულია შესაბამისი მატერიალური ნორმების განხორციელებისთვის“¹³

შესაბამისად საპროცესო ნორმები არსებითი სამართლებრივი ნორმების გარეშე უაზროა, ხოლო არსებითი სამართლებრივი ნორმები პროცედურული ნორმების გარეშე უძლურია/უფუნქციოა.¹⁴

¹³ Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. - М.: Юридическая литература, 1987. — გვ.45

¹⁴ Теория юридического процесса / под ред. В.М. Горшенева. - Харьков, 1985. - გვ.59

საპროცესო ნორმების საჭიროება პირველ რიგში მდგომარეობს იმაში, რომ ისინი შინაარსობრივი/მატერიალური ნორმების რეალიზაციას ემსახურებიან. ამრიგად თუ მატერიალური ნორმები პასუხობენ კითხვაზე „რა უნდა გავაკეთოთ?“ მაშინ საპროცესო ნორმები პასუხობენ კითხვას „როგორ რა მიზნით რა გზით“ უნდა გავაკეთოთ ამრიგად საპროცესო ნორმები არსებობს რამდენადაც ისინი გამოწვეულია მატერიალური ნორმების განხორციელების საჭიროებებით.¹⁵ საგადასახადო კონტროლის პროცესუალურ სამართლებრივი ნორმები ეს არის იმ მეთოდების ერთობლიობა, რომლითაც მარეგულირებელი ორგანოები ახორციელებენ საგადასახადო კონტროლს. საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას, უფლებამოსილი ორგანოები იყენებენ ზოგად მეთოდებს. საგადასახადო კონტროლის არარსებობის ან დაბალი ეფექტურობის პირობებში, ძნელია იმის იმედი, რომ გადასახადის გადამხდელები გადასახადებსა და მოსაკრებლებს გადაიხდიან დროულად და სრულად. ამრიგად საგადასახადო კონტროლი საშუალებას გვაძლევს შეავსოთ სახელმწიფო ბიუჯეტი და დავამყაროთ დისციპლინა გადასახადის გადამხდელებში¹⁶.

თავი 2. საგადასახადო პროცესი: ცნება და სტრუქტურა.

§ 1. საგადასახადო პროცესის ცნება.

საგადასახადო პროცესი არის უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოების, თანამდებობის პირებისა და საზოგადოებრივი ორგანიზაციების, კანონის განხორციელების საქმიანობის ორგანიზების ფორმა. საგადასახადო პროცესი სამართლებრივი პროცესის სახეობა, რაც წარმოადგენს სახელმწიფოს მიერ საქმიანობის განხორციელების უფლებამოსილების ფორმას, რომელსაც ახორციელებს სახელმწიფო გადასახადებისა და

¹⁵ Юридическая процессуальная форма: теория и практика / под ред. В.М. Горшенева. - М.: Юридическая литература, 1976. — გვ.32

¹⁶ <http://tic.tsu.ru/www/uploads/nalog/page22.html> (14.07.2020. მდგომარეობით)

მოსაკრებლების სფეროში. საგადასახადო პროცესს, როგორც იურიდიულ პროცესს, აქვს გარკვეული მახასიათებლები. საგადასახადო პროცესის სამართლებრივი საფუძველი არის საგადასახადო სამართლის საპროცესო წესების სისტემა. საგადასახადო პროცესი უზრუნველყოფს არსებითი საგადასახადო კანონის შესრულებას. საგადასახადო პროცესი ასახავს საჯარო ერთეულების - სახელმწიფოს (მუნიციპალიტეტების) საქმიანობას გადასახადებისა და მოსაკრებლების სფეროში. საგადასახადო პროცესში ყველა ოპერაცია ხორციელდება უფლებამოსილ პირთა წრის მიერ, რომელიც მკაცრად არის განსაზღვრული საგადასახადო კანონმდებლობით, რომელსაც აქვს შესაბამისი კომპეტენციის დონე. 1970-იანი წლებიდან დაიწყო საგადასახადო საქმიანობის მთელი რიგი სფეროების აქტიური საკანონმდებლო მოწესრიგება, ვაჭრობის განმახორციელებელი მოქალაქეთა საჩივრებისა და განცხადებების განხილვა, თავის მხრივ მოითხოვდა ამგვარი საქმიანობის საპროცესო სამართლებრივი ჩარჩოს გაზრდას. ამ სასამართლო პროცესებმა მოითხოვა საგადასახადო საპროცესო მოქმედებების სათანადო სისტემატიზაცია. გაფართოვდა საგადასახადო პროცესის ცნება. საგადასახადო პროცესი გაგებულია, როგორც სისტემა, რომელიც შედგება ორი ძირითადი ნაწილისაგან - პოზიტიური და იურისდიქციული პროცესებისგან.¹⁷ პოზიტიური პროცესი არის საგადასახადო ორგანოს კომპეტენტური პირის საქმიანობის ორგანიზების სამართლებრივი ფორმა, რომელიც არ არის დაკავშირებული დავების განხილვასა და გადაწყვეტასთან. „იურიდიული პროცესი არის დავების განხილვის, სასამართლო და სხვა კომპეტენტური ორგანოების საქმიანობის განსახორციელებლად სადავო საკითხების განხილვა და გადაწყვეტილების

¹⁷ Теория юридического процесса / под ред. В.М. Горшенева. - Харьков, 1985; Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. - М.: Юридическая литература, 1987; Юридическая процессуальная форма: теория и практика / под ред. В.М. Горшенева. - М.: Юридическая литература, 1976; Протасов В.Н. Основы общеправовой процессуальной теории / В.Н. Протасов. - М.: Юридическая литература, 1991; и другие.

მიღების პროცესი¹⁸ საგადასახადო პროცესი პირობითად შეიძლება დავყოთ :

საგადასახადო ორგანოს ფუნქციონირების პროცესი არის უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოების, თანამდებობის პირებისა სუბიექტური კანონის განხორციელების საქმიანობის ორგანიზების ფორმა, შინაარსობრივი კანონის განხორციელებისას საგადასახადო საკანონმდებლო პროცესი არის სახელმწიფოს, ორგანოების , თანამდებობის პირების, უფლებამოსილი ორგანოების სპეციფიკური საქმიანობა, მოამზადოს საკანონმდებლო ინიციატივა, დამტკიცოს, გამოცეს ბრძანება ან სხვა სამართლებრივი აქტები. საგადასახადო კონტროლის პროცესი არის სახელმწიფოს, თანამდებობის პირების საქმიანობის ორგანიზაციის სამართლებრივი ფორმა, რომელიც გამოიხატა იურიდიულად მნიშვნელოვანი ქმედებების განხორციელებაში, რათა სახელმწიფომ განახორციელოს საგადასახადო კონტროლს დაქვემდებარებული პირების კანონის მოთხოვნების დაცვის კონტროლი. გადამოწმების შესაბამისი სამართლებრივი საშუალებების გამოყენებით. ¹⁹ საგადასახადო პროცესი განსხვავდება სამოქალაქოდან, სამართლებრივი რეგულირების საკითხში. სამოქალაქო სამართლის ურთიერთობებისთვის დამახასიათებელია ის ფაქტი, რომ ასეთი სამართლებრივი ურთიერთობების სუბიექტები ძირითადად თანაბარ იურიდიულ მდგომარეობაში არიან. „მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო პროცესი ფუნდამენტურად განსხვავდება ადმინისტრაციული პროცესისგან, თუმცა აღმასრულებელი ორგანოები მონაწილეობენ მის განხორციელებაში. საგადასახადო პროცესი, ადმინისტრაციული საგან განსხვავებით, ცალკეული მთლიანობაა და მისი მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ მისი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა. რაც შეეხება ადმინისტრაციულ პროცესს, მიზნად ისახავს აღმასრულებელი აპარატის

¹⁸ Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / М.В. Карасева. - М.: Юристъ, 2003.-გვ. 140

¹⁹ Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. — М.: Юридическая литература, 1987. გვ. 21-22

ყოველდღიური მუშაობის ორგანიზებას, ან იურიდიული პირების და ფიზიკური პირების ლეგიტიმური ინტერესების სამართლებრივ-პროცესუალურ დაცვის მოწესრიგებას.²⁰ ყოველივე ზემოთქმულიდან გამომდინარე, საგადასახადო პროცესი შეიძლება წარმოვადგინოთ, როგორც იურიდიული პროცესი, რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოების, აგრეთვე სხვა სახელმწიფო უფლებამოსილი ორგანოების მიერ ქვეყნაში გადასახადების სფეროში მნიშვნელოვანი საქმიანობის განხორციელების ფორმას. რომელიც ხორციელდება საგადასახადო სამართლის ნორმების სისტემით განსაზღვრული გადასახადის გაანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებით. გადასახადების შეგროვება, საგადასახადო კონტროლი და ადმინისტრაციულ ან სისხლისსამართლებრივი სამართალდარღვევის ჩამდენ პირთა პასუხისმგებლობას.

§ 2. საგადასახადო პროცესის სტრუქტურა.

საგადასახადო პროცესის სტრუქტურა შედგება სტადიებისგან /ეტაპებისგან, ეს სტადიები იქმნება აგრეთვე ინდივიდუალური პროცედურების, საგადასახადო სტრუქტურაში ინდივიდუალური ელემენტების განსაზღვრა აღწერს საგადასახადო პროცესს და აჩვენებს საგადასახადო კონტროლის ადგილსა და როლს საგადასახადო პროცესში. ამავე დროს, თითოეულ ეტაპს აქვს საკუთარი თანდაყოლილი სტრუქტურა, რომელიც ახასიათებს მას. თავად ეტაპი შეიძლება წარმოდგენილი იყოს მოქმედებების სისტემის ფორმით, რომელსაც, გარდა ამ ეტაპის მთავარი ამოცანისა, შეიძლება ჰქონდეს რამდენიმე შუალედური ამოცანა. ამგვარი შუალედური ამოცანების გადაწყვეტასთან დაკავშირებული საქმიანობა წარმოადგენს ეტაპის შედარებით დამოუკიდებელ ნაწილებს სტადიებს რომელთა მთლიანობა წარმოადგენს საგადასახადო სტრუქტურას. ყველა ეტაპი

²⁰ В науке пока нередко налоговый процесс в целом, или его отдельные производства рассматриваются как составляющие административного процесса 2001.-С. 15-16 и др.) налоговом правонарушении. Автореф. дисс... канд. юрид. наук / О.С. Рогачева. — Воронеж, 2001.-გვ. 15-16

ერთმანეთთან არის დაკავშირებული, მომდევნო ეტაპები ავსებს წინა შინაარსს. ამავე დროს, წინა ეტაპი ასრულებს მოსამზადებელ ფუნქციას შემდეგი ეტაპისთვის. ყოველი შემდეგი ეტაპი ლოგიკურად გამომდინარეობს წინადას და წარმოადგენს სამართლებრივი ურთიერთობების განვითარების უფრო მაღალ დონეს. ინდივიდუალური ეტაპი მთავრდება გარკვეული გადაწყვეტილების მიღებით, რაც მნიშვნელოვნად აისახება საქმიანობის შემდგომ კურსზე. ასეთი გადაწყვეტილებები, როგორც წესი, ფორმდება სამართლებრივი აქტის ფორმით და ეხება ერთგვაროვან საპროცესო მოქმედებას, რომელიც ამ ეტაპზე სრულდება. კანონმდებლობის ანალიზი გადასახადებისა და მოსაკრებლების სფეროში, საგადასახადო პროცესი შეიძლება წარმოდგენილი იყოს შემდეგი ძირითადი ეტაპის თანმიმდევრობით:

- გადასახადის გაანგარიშების ეტაპი;
- საგადასახადო ვალდებულების კორექტირების ეტაპი;
- საგადასახადო კონტროლის ეტაპი;
- იძულებითი გადასახადის შეგროვების ეტაპი;

გადასახადებისა და მოსაკრებლების სფეროში სამართალდარღვევებზე პასუხისმგებლობის დაკისრების ეტაპი. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო პროცესის ეტაპები შეიძლება განისაზღვროს, როგორც დინამიური, შედარებით დახურული სისტემები, რომლებიც სახელმწიფოს მიერ უფლებამოსილია განახორციელოს გადასახადებისა და მოსაკრებლების სფეროში სახელმწიფოს მიერ უფლებამოსილმა სახელმწიფო ორგანოებმა. პროცესის ყველა ეტაპი შეიძლება დაიყოს სავალდებულო (ძირითადი) და სურვილისამებრ ეტაპებად სავალდებულო ეტაპია მაგალითად : საგადასახადო გაანგარიშების/შესრულების ეტაპი , აგრეთვე საგადასახადო კონტროლის ეტაპი. სურვილისამებრ ეტაპი არის - საგადასახადო ვალდებულების გადავადების ეტაპი. საგადასახადო წარმოება, როგორც იურიდიული კატეგორია, აერთიანებს და სისტემატიზირებს საგადასახადო ურთიერთობათა სუბიექტების

მოქმედებებს სუბიექტურ-ფუნქციური კრიტერიუმის საფუძველზე. ყველაზე ხშირად საგადასახადო საპროცესო სამართლებრივი ურთიერთობის ობიექტი აღიარებულია, როგორც საპროცესო სამართლებრივი ურთიერთობის სუბიექტების ქცევა²¹

ნებისმიერი საპროცესო სამართლებრივი ურთიერთობის შინაარსი მოიცავს შემდეგ კომპონენტებს: გადასახადის გადამხდელთა საპროცესო სუბიექტური უფლებები, გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტები; გადასახადის გადამხდელთა, საგადასახადო აგენტების, მოსაკრებლების გადამხდელთა საპროცესო ვალდებულებები.

ყველაზე მნიშვნელოვანია ეგრეთ წოდებული „საბოლოო“ საპროცესო დოკუმენტები - ისინი გარეგნულად ობიექტურად ასაბუთებენ იურიდიული საქმის გადაწყვეტას არსებითად და შეიცავს, როგორც წესი, საქმის წარმოების მთელი კურსის საბოლოო შეფასებას. (საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებას, საგადასახადო შემოწმების შედეგებს და სხვ.) ამასთან, უნდა გვახსოვდეს, რომ ეტაპი და წარმოება ასახავს საპროცესო მოქმედებების სისტემატიზაციის სხვადასხვა ასპექტს. ეტაპი ასახავს საპროცესო მოქმედებების განხორციელების დროის თანმიმდევრობას, ხოლო წარმოება აერთიანებს მოქმედებებს საგნის კრიტერიუმზე დაყრდნობით. წარმოების სტრუქტურა ჩამოყალიბებულია შემდეგი პროცედურებით: გადასახადის ობიექტის დადგენა; საგადასახადო ბაზის განსაზღვრა; საგადასახადო განაკვეთის არჩევა; სხვადასხვა ტიპის საგადასახადო შეღავათების გამოყენების პროცედურები (მაგალითად, გადასახადის გადამხდელთა გარკვეული კატეგორიის გადასახადებისგან გათავისუფლება, დაუბეგრავი მინიმუმის დადგენა, საგადასახადო გამოკლების შემცირება, საგადასახადო განაკვეთების შემცირება და ა.შ.); გადასახადის ოდენობის გამოანგარიშების პროცედურები.²² ყველა ეტაპი საბოლოოდ უზრუნველყოფს საგადასახადო

²¹ Коваль Л. В. Административно-деликтное отношение / Л.В. Коваль. - Киев: 1979. - გვ.100

²² Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. - М.: Аналитика-Пресс, 1998.-С. 265.

პროცესის მთავარ მიზანს: გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება კანონის მოთხოვნების მკაცრად დაცვით.

§ 3. საგადასახადო წარმოება საგადასახადო პროცესში

საგადასახადო პროცესის ეტაპები ასახავს საქმიანობის განხორციელების დროებით, ეტაპობრივ პროცედურას. სამეცნიერო ლიტერატურის ანალიზიდან გამომდინარე, შეიძლება დავასკვნათ, რომ საპროცესო წარმოება გაგებულა, როგორც კანონით რეგულირებული პროცესი; ყველა საპროცესო მოქმედების მთლიანობა.²³ პროცესუალური სამართალწარმოება არის იურიდიული პროცესის მთავარი ელემენტი, რომელიც წარმოადგენს სისტემურ წარმოქმნას, ურთიერთდაკავშირებულ და ურთიერთდამოკიდებულ საპროცესო მოქმედებათა კომპლექსს, რომლებიც ქმნიან საპროცესო იურიდიულ ურთიერთობათა გარკვეულ რიგს²⁴ წარმოება არ ემთხვევა საგადასახადო პროცესის ეტაპებს. საგადასახადო პროცესის ეტაპი, როგორც იურიდიული კატეგორია, უფრო ფართოა, ვიდრე საგადასახადო წარმოება. ნებისმიერი საპროცესო სამართლებრივი ურთიერთობის შინაარსი მოიცავს შემდეგ კომპონენტებს: გადასახადის გადამხდელთა საპროცესო სუბიექტური უფლებები, გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტები; გადასახადის გადამხდელთა, საგადასახადო აგენტების, მოსაკრებლების გადამხდელთა საპროცესო ვალდებულებები; საგადასახადო აღრიცხვის წარმოება წარმოადგენს საპროცესო და სამართლებრივი მექანიზმის დიდ ნაწილს საგადასახადო კონტროლის ინფორმაციული ფუნქციის შესრულების უზრუნველსაყოფად. მთლიანობაში საგადასახადო აღრიცხვის პროცედურა განსაზღვრავს, კონკრეტულ პუნქტებში მითითებული საგადასახადო ორგანოს მატერიალური და სამართლებრივი ვალდებულების შესრულებას, ყველა

²³ Якуба О.М. Советское административное право. Общая часть: учебник для юридических институтов и факультетов / О.М. Якуба. - Киев: Вища школа, 1975. — გვ 98.

²⁴ Теория юридического процесса / под ред. В.М. Горшенева. - Харьков, 1985. - гв. 90.

გადასახადის გადამხდელის საწარმოს, ინსტიტუტებისა და ორგანიზაციების სრული და დროული რეგისტრაციას. ამრიგად, გადასახადის გადამხდელი, კანონით განსაზღვრული სხვა პირი, ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს მიაწოდოს სააღრიცხვო ინფორმაცია, ხოლო საგადასახადო ორგანო ვალდებულია მიიღოს შესაბამისი ინფორმაცია სათანადო წესით და შეიტანოს იგი გადასახადის გადამხდელთა ერთიანი სახელმწიფო რეესტრში. საგადასახადო აღრიცხვის საქმიანობის ობიექტიდან გამომდინარე, საგადასახადო აღრიცხვის პროცედურები გათვალისწინებული წარმოების ფარგლებში შეიძლება დაიყოს სამ ჯგუფად:

1. განსაზღვრავს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელს ან მის ქონებას, რომელთანაც უშუალოდ კავშირშია გადასახადის გადამხდელი, მონაცემების მოპოვებისა და დაფიქსირების წესს (ასეთი მონაცემები მიიღება სარეგისტრაციო ორგანოებიდან, ბანკებიდან, აგრეთვე თავად გადასახადის გადამხდელთაგან, საგადასახადო აგენტები, მოსაკრებლების გადამხდელები); წარმოშობილი სამართლებრივი ურთიერთობები, შეიძლება დაიყოს ქვეჯგუფებად: ფიზიკური პირების საგადასახადო აღრიცხვა; ინდივიდუალური მეწარმეების/ფიზიკური პირების საგადასახადო აღრიცხვა; ორგანიზაციების საგადასახადო აღრიცხვა. საგადასახადო აღრიცხვის პროცედურები სპეციფიკურია გადასახადის გადამხდელთა ისეთ კატეგორიებთან მიმართებაში, როგორცაა უცხოური და საერთაშორისო ორგანიზაციები, ძირითადი გადამხდელები. საგადასახადო აღრიცხვის წარმოება ასევე მოიცავს გადაანგარიშების პროცედურებს. როდესაც საგადასახადო აღრიცხვის ინფორმაცია იცვლება, აუცილებელია მისი ასახვა გადასახადის გადამხდელთა ერთიან სახელმწიფო რეესტრში. კერძოდ, ამგვარი ცვლილებები შეიძლება შეიცავდეს ორგანიზაციის ან ინდივიდის საცხოვრებელი ადგილის ცვლილებებს.

2. მეორე ეტაპი განსაზღვრავს, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო რეჟიმის არჩევას, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო რეჟიმის არჩევასთან დაკავშირებული სამართლებრივი ურთიერთობების განხორციელების პროცედურას აქვს გარკვეული სპეციფიკა. გადასახადის გადამხდელის მიერ განცხადების წარდგენა მიზნად ისახავს, საგადასახადო ორგანოს ინფორმირებას სხვა საგადასახადო რეჟიმზე გადასვლის შესახებ. ანუ საგადასახადო რეჟიმის შეცვლის პროცედურები მიმართულია გადასახადის გადამხდელზე მონაცემების შეცვლისკენ და შედის საგადასახადო აღრიცხვის პროცესში. შეტყობინების განაცხადის და სხვა მასალების განხილვის შედეგების საფუძველზე, საგადასახადო ორგანო იღებს გადაწყვეტილებას საგადასახადო რეგისტრაციასთან დაკავშირებით, იმ გადასახადის გადამხდელის, რომელიც იყენებს სპეციალურ საგადასახადო რეჟიმს. იმ შემთხვევაში თუ გადასახადის გადამხდელი ვერ აკმაყოფილებს სპეციალური საგადასახადო რეჟიმზე გადასვლის პირობებს, საგადასახადო ორგანო უარს ამბობს სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის გამოყენებაზე ამ კონკრეტული პირის მიმართ. ეკონომიკური საქმიანობის მსვლელობისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, შეცვალოს სპეციალური საგადასახადო რეჟიმი და ისევ კვლავ გადავიდეს ზოგადი საგადასახადო რეჟიმზე.

3. მესამე ეტაპი მოიცავს პროცედურების საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად მიღებული მონაცემების ასახვას აღრიცხვას.

თავი 3. საგადასახადო კონტროლი საგადასახადო პროცესის სტრუქტურაში.

§ 1. საგადასახადო კონტროლი - საგადასახადო პროცესის სტადია.

ეფექტური საგადასახადო კონტროლის მიზნის მისაღწევად საჭიროა თითოეულმა საგადასახადო კონტროლის პროცედურა მოიცავდეს

გარკვეულ სტადიებს, რომლის თანმიმდევრობით განხორციელებაც საგადასახადო ორგანოს აძლევს იმ მოცემულობას, რომ ნაკლები რესურსით მეტ შედეგს მიაღწიოს. თითოეულ სტადიას თავის ამოცანები აქვს, შესასრულებელი. საგადასახადო კონტროლის ექვს სტადიას გამოყოფენ ესენია : **პირველი სტადია** საგადასახადო კონტროლის მომზადება ამ სტადიაზე უნდა განისაზღვროს ;

- „საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების მიზნები და ვადები
- დროში უნდა დაიგეგმოს განსახორციელებელი საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებები
- განსახორციელებელი საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებებიდან გამომდინარე უნდა განხორციელდეს ფისკალურად ვალდებულ პირთა შერჩევა
- უნდა განხორციელდეს შერჩეულ ფისკალურ ვალდებულ პირების მიერ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხების წინასწარ შესწავლა (მაგ: საგადასახადო დავალიანების არსებობა, უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება და ა.შ.
- უნდა განხორციელდეს ფისკალურად ვალდებული პირების საქმიანობის ეკონომიკური მახასიათებლების ანალიზი და შეფასება (შემოსავლის ოდენობა, საქმიანობის სახე დასაქმებულ პირთა რაოდენობა და ა.შ)
- უნდა შეირჩეს კონტროლის შესაბამისი ფორმები და მეთოდები
- უნდა შეირჩეს სპეციალისტები და განხორციელდეს მათი ინსტრუქტაჟი

- კონკრეტულ ფისკალურად ვალდებულ პირთან მიმართებაში უნდა დაიგეგმოს განსახორციელებელი საგადასახადო კონტროლის კონკრეტული ღონისძიება²⁵

მეორე სტადია საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების დანიშვნას გულისხმობს. შესაბამისი ბრძანების გამოცემას და გაცნობას გადასახადის გადამხდელისთვის. მაგალითად გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ბრძანება წერილობით 10 დღით ადრე უნდა გაეცნოს გადასახადის გადამხდელს.

მესამე სტადია საგადასახადო კონტროლის ღონისძიების განხორციელებას გულისხმობს. რაც თავის მხრივ საგადასახადო ორგანოების მიერ კონკრეტული კონტროლის ღონისძიების ჩატარებას ნიშნავს. გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სფეროში ჩარევის ეტაპზე ხდება გადასახადის გადამხდელის გადამოწმება სამართალდარღვევის ფაქტების გამოვლენა არსებობის შემთხვევაში.

მეოთხე სტადია საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგების გაფორმება შესაბამის დოკუმენტებში. საგადასახადო კონტროლის შედეგები ფიქსირდება შედეგების შესახებ ოქმში, რომელშიც დეტალურად არის აღწერილი გამოვლენილი ფაქტები, საგადასახადო სამართალდარღვევები, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ხარისხი და გადასახადის გადამხდელის ქმედებათა სამართლებრივი შეფასება, შემაჯამებელი დოკუმენტები ასევე გადაეცემა გადასახადის გადამხდელს

მეხუთე სტადია საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგების განხილვასა და შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღებას გულისხმობს,

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი თავის კომპეტენციის ფარგლებში იხილავს გამოვლენილ სამართალდარღვევის საქმეს ადგენს

²⁵ ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი წიგნი 2 2017წ გვ.37

შესაბამის საგ./ადმ. სამართალდარღვევის ოქმს და განსაზღვრავს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით შესაბამის სანქციას.

მეექვსე სტადია შესაბამისი ორგანოებისათვის დოკუმენტების და საქმის მასალების გადაგზავნას. იმ შემთხვევაში თუ საგადასახდო შემოწმებისას გამოვლინდა სამართალდარღვევა, რომლის განხილვის უფლებამოსილება საგადასახდო ორგანოს უფლებამოსილ პირს (შემმოწმებელს) არ აქვს მაშინ ამ შემთხვევაში მხოლოდ საგადასახდო ორგანოს თანამშრომელი სამართალდარღვევის ოქმს ადგენს მაგ. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევის კოდექსის 155³ მუხლის შემთხვევაში საგადასახდო ორგანო აფიქსირებს სამართალდარღვევის ფაქტს ადგენს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევის ოქმს, მაგრამ მის უფლებამოსილებას არ განეკუთნება სახდელის დადება მოცემულ შემთხვევაში საქმე განსახილველად ეგზავნება რაიონულ/საქალაქო სასამართლოს. სისხლის სამართლის დანაშაულის ნიშნების არსებობისას საგადასახდო ორგანოს თანამშრომელი არ ადგენს სამართალდარღვევის ოქმს, საქმეს თანდართული მასალებით უგზავნის ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახურს.

§ 2. საგადასახდო კონტროლის ორგანოების პროცესუალურ-სამართლებრივი სტატუსი.

როგორც უკვე ცნობილია პირის საგადასახდო კონტროლს მხოლოდ საგადასახდო ორგანოები ახორციელებენ და შინაგან საქმეთა სამინისტროს და სხვა სახელმწიფო ორგანოებს არ აქვთ უფლებამოსილება საგადასახდო კონტროლის სფეროში. ამავდროულად საგადასახდო ორგანოსაც უფლებამოსილება აქვს განსაზღვრული ვადით. ნებისმიერი საგადასახდო კონტროლის განხორციელება შეუძლებელია განუსაზღვრელი ვადით იყოს კანონიერი. დრო მნიშვნელოვან როლს ასრულებს საგადასახდო ორგანოს საპროცესო სტატუსში. საგადასახდო ორგანოები საგადასახდო კონტროლის განხორციელებისას ვალდებულები არიან უფლებამოსილების

განხორციელებისას, დაიცვან საპროცესო და სამართლებრივი პროცედურები. თუ საგადასახადო ორგანო არ იცავს აღნიშნულ პროცედურებს, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება შეიძლება გამოცხადდეს უკანონოდ. საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელ უფლებამოსილ ორგანოების შესახებ გაწერილია საქართველოს კონსტიტუციაში. კონსტიტუციის 67-ე მუხლის მიხედვით „საგადასახადო კონტროლს ახორციელებენ მხოლოდ კანონით განსაზღვრული საგადასახადო ორგანოები“²⁶ კანონმდებლობით, საგადასახადო კოდექსის 48-ე მუხლის მიხედვით „საგადასახადო ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და მის შემადგენლობაში შემავალი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სტრუქტურული ერთეულები“²⁷ პარალელურად საქართველოს ფინანსთა მინისტრს აქვს ბრძანება №303²⁸ რომლითაც დაამტკიცა შემოსავლების სამსახურის დებულება და ამავე დებულების მე 5-ე მუხლის მიხედვით განსაზღვრა შემოსავლების სამსახურში შემავალი საგადასახადო ორგანოები.

დღეის მოქმედი კანონმდებლობით დადგენილია, რომ კონსტიტუციის შესაბამისად საგადასახადო ორგანო, კანონით მხოლოდ შემოსავლების სამსახურია განსაზღვრული, ხოლო მისი სტრუქტურული ერთეულები ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით, რის უფლებაც ფინანსთა მინისტრს არ აქვს, აღნიშნული ბრძანებაში ჩამოთვლილი საგადასახადო ორგანოების განსაზღვრა და მათი ლეგიტიმაციის მინიჭება არა კონსტიტუციურია, შესაბამისად უფლებამოსილი ორგანო, კანონის საფუძველზე მხოლოდ შემოსავლების სამსახურია. მაგალითად: თუ ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით განსაზღვრული საგადასახადო ორგანო მომსახურების დეპარტამენტი გადაამოწმებს გადასახადის გადამხდელს და გამოავლენს საგადასახადო სამართალდარღვევას, შესაბამისად შეადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, ეს ქმედება წინააღმდეგობაში მოდის

²⁶ საქართველოს კონსტიტუცია 30.06.2020 მდგომარეობით

²⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 30.06.2020 მდგომარეობით

²⁸ ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №303 (2011.05.23)წლის მოქმედია 30.06.2020 მდგომარეობით

საქართველოს კონსტიტუციასთან რადგან კონსტიტუციის მიხედვით გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ კანონით განსაზღვრული საგადასახადო ორგანოები, ხოლო ამ შემთხვევაში მომსახურების დეპარტამენტის უფლებამოსილების მინიჭება მოხდა ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით და არა კანონით.

§ 3. მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებები

მიმდინარე კონტროლის პროცედურები განსაზღვრულია საგადასახდო კოდექსით, რომლის მიხედვითაც მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს განეკუთვნება: ინვენტარიზაცია, ქრონომეტრაჟი, დათვალიერება, საკონტროლო შესყიდვა, საკონტროლო სალარო აპარატის გამოყენების წესის დაცვის კონტროლი და საგადასახადო მონიტორინგი. ხოლო საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #994 ბრძანებით გაწერილია მიმდინარე კონტროლის ღონისძიების გამოყენების პროცესუალური საკითხები. საგადასახდო კოდექსის მიხედვით, მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებები გამოიყენება ყველა გადასახადის გადამხდელის საგადასახდო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიმართ. პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლი ხორციელდება ამ პირის სამუშაო საათებში ან ფაქტობრივად მუშაობის დროს, უფლებამოსილი პირისთვის წინააღმდეგობის გაწევა კონტროლის ღონისძიების განხორციელებაზე წარმოადგენს საგადასახდო სამართალდარღვევას, რაც გამოიწვევს სამართალდამრღვევის დაჯარიმებას 277 მუხლის შესაბამისად. საგადასახდო ორგანოს უფლებამოსილ პირს მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებების დასაფიქსირებლად უფლებამოსილია გამოიყენოს ტექნიკური საშუალებები. ასევე ფინანსთა მინისტრის #994 ბრძანების შესაბამისად, საგადასახდო კონტროლის განხორციელებისას საგადასახდო ორგანოს თანამშრომლების საქმიანობის უსაფრთხოების და მართლსაწინააღმდეგო ხელყოფისაგან დაცვას დადგენილი წესით უზრუნველყოფს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო

სამსახური. თუმცა ეს ფორმალური ჩანაწერია ვიდრე პრაქტიკულად რეალიზებული. მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებები ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის წინასწარი გაფრთხილების გარეშე, როგორც წესი საგადასახადო ორგანოს უფროსის ბრძანების საფუძველზე.

ასევე აღსანიშნავია რომ მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებების ჩატარებისას საჭიროა მინიმუმ საგადასახადო ორგანოს ორი უფლებამოსილი პირის მონაწილეობა, ერთი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ ჩატარებული კონტროლის ღონისძიება არის დარღვევა, რაც შეიძლება გახდეს კონტროლის ღონისძიების შეჯამების შედეგების გაუქმების საფუძველი, ამავდროულად საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვალდებულია კონტროლის ღონისძიების განხორციელებამდე გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს თავის სამსახურებრივი მოწმობა და საგადასახადო ორგანოს უფროსის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტი.

ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტის მიღებაზე უარის თქმის უფლება გადასახადის გადამხდელის პროცესუალური უფლება და ეს არ განიხილება როგორც საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევა. შესაბამისად არ წარმოადგენს სამართალდარღვევას. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი ბრძანებაზე (ინდ აქტზე) აკეთებს შესაბამის აღნიშვნას და ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტი ითვლება ჩაბარებულად. საგადასახადო ორგანოს უფროს უფლება აქვს საჭიროებისამებრ ინდ აქტი გამოცეს არა კონკრეტულ ერთ გადამხდელზე არამედ კონკრეტულ სამოქმედო ტერიტორიაზე, კონკრეტული ქუჩების უბნების ზუსტი მითითებით.

დათვალიერება მიმდინარე კონტროლის პროცედურა რომელიც ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ბრძანების საფუძველზე. დათვალიერების ბრძანებით საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს უფლება ენიჭება პროცედურის დაცვით, მას შემდეგ რაც გააცნობს აღნიშულ

ბრძანებას გადასახადის გადამხდელს და წარუდგენს თავის სამსახურებრივ ბარათს, დაიწყოს დათვალიერების პროცედურა, რაც გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის სასაწყობო, სათავსო სავაჭრო ობიექტის ან სხვა მატერიალური ფასეულობის ვიზუალურ დათვალიერებას, თუმცა კანონმდებლობა მკაფიოდ კრძალავს დათვალიერების პროცედურის დროს გადასახადის გადამხდელის სეიფის, უჯრის, კარადის და სხვა მსგავსი სათავსოს შემოწმებას. რაც ერთგვარად ფარავს გადასახადის გადამხდელს სამართალდარღვევის გამოვლენისას. მიმდინარე პრაქტიკის მიხედვით საგადასახადო ორგანო მის მიერ დაქვემდებარებულ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევის კერძოდ კი მუხლი 157¹ ის ადმინისტრირებისთვის კონტრაფაქციული საქონლის ამოსაღებად და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის გამოსავლენად იყენებს დათვალიერების პროცედურას გადასახადის გადამხდელის მიმართ რის მიხედვითაც საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს უფლება არ აქვს დაათვალიეროს კარადის შიგთავსი, მაგალითად: თუ სამართალდამრღვევი ყიდის კონტრაფაქციულ წიგნს დახლიდან ხოლო დახლს ქვემოთ არის სათავსო /კარადა/უჯრა, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი უფლებამოსილი არაა გამოაღოს კარადა და დაათვალიეროს არის თუ არა იქ კონტრაფაქციული წიგნები, შესაბამისად ასეთი სამართალდამრღვევი გადამხდელის მიმართ გამოყენებული დათვალიერების პროცედურა არა ეფექტურია, რადგან ვერ ხდება მთლიანად ამოღებული იქნეს კონტრაფაქციული საქონელი, რაც დათვალიერების პროცედურის ხარვეზითაა გამოწვეული. ასევე დათვალიერების პროცესის შეფერხებას წარმოადგენს, თუ გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი ემთხვევა მის საცხოვრებელ ადგილს, რაც ხშირია ინდ მეწარმის შემთხვევაში. კანონმდებლობა კრძალავს ასეთი გადამხდელის მიმართ დათვალიერების პროცედურის ჩატარებას საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ბრძანების საფუძველზე. ასეთ შემთხვევაში საჭიროა სასამართლო გადაწყვეტილება, რაც მიმდინარე კონტროლის

დათვალიერების პროცედურას ასეთი კატეგორიის გადამხდელის მიმართ მოუქნელს ხდის. დათვალიერების პროცედურის განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი უფლებამოსილია გამოიყენოს ტექნიკური საშუალებები, ხოლო დათვალიერების დასრულების შემდეგ ივსება დათვალიერების შედეგების შესახებ ოქმი, რომელიც იურიდიული ძალის მქონე მტკიცებულებაა.

ინვენტარიზაცია - ინვენტარიზაცია დათვალიერებისგან განსხვავებით პირდაპირ კავშირშია გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტების შემოწმებასთან. ინვენტარიზაციის დროს ხდება გადასახადის გადამხდელის მფლობელობაში არსებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის ნაშთების ფაქტობრივ მდგომარეობის, სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღრიცხულ ნაშთებთან შედარება და ასევე სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხავი გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების გამოვლენა.²⁹ აღურიცხავი საქონლის გამოვლენის შემთხვევა გამოიწვევს საგადასახადო პასუხისმგებლობას, ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო. პირის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალებების ფაქტობრივი მდგომარეობის აღრიცხვამდე, საინვენტარიზაციო კომისიამ სააღრიცხვო დოკუმენტების მონაცემების საფუძველზე უნდა დაადგინოს სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ნაშთი. სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ფაქტობრივ მდგომარეობის აღრიცხვა უნდა განხორციელდეს მათ ადგილმდებარეობის მიხედვითა და საწარმოში სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების შენახვაზე პასუხისმგებელი პირების უშუალო მონაწილეობით. ამასთან სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალებების ფაქტობრივი არსებობა უნდა დადგინდეს აუცილებელი დათვლის, აწონვის და აზომვის გზით.³⁰ ინვენტარიზაციის პროცედურის ჩატარებისას კანონმდებლობა

²⁹ ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი წიგნი 2 2017წ გვ.72

³⁰ ნადარია/როგავა/რუხამე/ბოლქვაძე საგადასახადო კოდექსის კომენტარი წიგნი 2 2012წ გვ 504

გამოყოფს გადამხდელებს, რომელსაც აქციზური საქონელი აქვთ და გადამხდელებს რომლებსაც აქციზური საქონელი არ აქვთ. კერძოდ კი არა აქციზური საქონლის მფლობელი, გადასახადის გადამხდელი, შეიძლება გადამოწმდნენ კალენდარული წლის განმავლობაში 3 ჯერ. აქედან მე-3 ბრძანებას გადამოწმების შესახებ, შემოსავლების სამსახურის უფროსი გამოცემს. რაც თავის მხრივ საგადასახდო ორგანოს ხელმძღვანელს უკრძალავს 2 ზე მეტჯერ ზემდგომის, შემოსავლების სამსახურის უფროსის გარეშე ერთი და იმავე გადამხდელის, ერთსა და იმავე კალენდარულ წელს მიმდინარე კონტროლის ზემოთ აღნიშნული ღონისძიებებით შეუქმნას დისკონფორტი. თუმცა აღნიშნულ დაცვის მექანიზმს გადამხდელისთვის, ხოლო ამკრძალავ მექანიზმს საგადასახდო ორგანოსთვის, კანონმდებელი არ ითვალისწინებს აქციზური საქონლის შემთხვევაში. საგადასახდო ორგანოს ერთსა და იმავე კალენდარულ წელს, ერთსა და იმავე გადასახადის გადამხდელთან, განუსაზღვრელი რაოდენობით შეუძლია ჩაატაროს ინვენტარიზაცია. მიმდინარე კონტროლის ზოგადი დებულების თანახმად, მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებები ტარდება გადასახადის გადამხდელის ჩვეულ სამუშაო პროცესზე ხელის შეუშლელად. ხოლო ფინანსთა მინისტრის ბრძანებაში № 994 (24.06.2020 მდგომარეობით) 26-ე მუხლი განსაზღვრავს პროცედურებს ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ, რომლის მიხედვითაც საგადასახდო ორგანოს უფლებამოსილ თანამშრომელს უფლება აქვს დაიწყოს შემოწმების პროცედურა გადასახადის გადამხდელისათვის ან მისი წარმომადგენლისათვის სმფ-ების ინვენტარიზაციის შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ჩაბარების შემდგომ. შესაბამისი პროცედურების დაწყებამდე უფლებამოსილია დალუქოს ის სათავსები, სადაც ინახება სმფ-ები ან/და ბუღალტრული დოკუმენტები. რაც გადამხდელის საქმიანობის ჩვეული რეჟიმის დარღვევა, ამავდროულად კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელს ანიჭებს უფლებას, შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია, ბრძანების გაცნობიდან 2 დღის ვადაში, თუმცა თუ გადამხდელი

გამოიყენებს აღნიშნულ ვადას შეჩერდება მისი სამუშაო პროცესი, რადგან ამ დროის განმავლობაში საგადასახადო ორგანო ლუქავს გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში არსებულ ობიექტს, რაც გამოიწვევს სამუშაო პროცესის პარალიზებას და გადასახადის გადამხდელი არა თუ მიუღებელ შემოსავლის სახით განიცადოს ზიანის არამედ შეიძლება ეს საქონელი მალფუჭებადი იყოს და საერთოდ ვეღარ შეძლოს რეალიზება, ამიტომაც პრაქტიკულად ინვენტარიზაციის პროცედურა ხორციელდება გამარტივებულად. ფაქტობრივად გადასახადის გადამხდელზე ინვენტარიზაციის პროცედურა იწყება მისთვის ბრძანების ჩაბარებისთანავე რადგანც გადასახადის გადამხდელს თავად არ სურს მისი ობიექტის დიდი ხნით შეჩერება და საინვენტარიზაციო კომისიის შესაქმნელად არ ითხოვს 2 დღიან ვადას.

ქრონომეტრაჟი - ტარდება როგორც სხვა მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებები წინასწარი შეტყობინების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს უფროსის ბრძანების წარდგენით გადასახადის გადამხდელთან. ქრონომეტრაჟის მიზანია გადასახადის გადამხდელის:

- ა) მიღებული ან/და მისაღები შემოსავლების ოდენობა;
- ბ) საქონლის/მომსახურების მიწოდების მოცულობა;
- გ) დაქირავებულ ფიზიკურ პირთა რაოდენობა.

ქრონომეტრაჟი ტარდება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ფაქტობრივად განხორციელების ადგილზე და გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობაზე დაკვირვებას და ქრონომეტრაჟის ჩატარების მიზნით ამ საქმიანობის გამოკვლევას³¹

მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებები ისევე როგორც საგადასახადო შემოწმება, მიზნად ისახავს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე კონტროლს, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენას და მასზე რეაგირებას, რათა არ მოხდეს ბიუჯეტში გადასახდელი თანხის კონკრეტული პირების საკუთრებაში უკანონოდ დარჩენა, ამ პროცესში

³¹ ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი წიგნი 2 2017წ გვ.51

ყველა მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებას თვის როლი აკისრია, რომელიც მეტ ნაკლებად წარმატებით მუშაობს, რაც შეეხება ქრონომეტრაჟს, ქრონომეტრაჟის ჩატარების კანონით განსაზღვრულ ზემოთ აღნიშნულ მიზნებს სრულად ვერ ამართლებს, ქრონომეტრაჟის ჩატარების 3 მიზნიდან ერთ-ერთი არის გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების დადგენა, აღსანიშნავია, რომ ქრონომეტრაჟი შეიძლება ჩატარდეს არანაკლებ 7 კალენდარული დღის განმავლობაში, ხოლო 7 დღის განმავლობაში ჩატარებულ დაკვირვება ვერ მოგვცემს 100 % ზუსტ შედეგს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახდო წელიწადში მიღებული ან მისაღები შემოსავლების შესახებ. ქრონომეტრაჟის შემდეგი მიზანია „დაქირავებულ ფიზიკურ პირთა რაოდენობის დადგენა“ ამ ნაწილში საერთოდ გამოუსადეგარია დღევანდელი ქრონომეტრაჟის პროცედურის ჩატარება, დღეის მდგომარეობით არის უამრავი საწარმო რომელსაც ყავს დაქირავებული ფიზიკური პირი და არ ყავს აღრიცხვაზე რაც გულისხმობს თავისთავად გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადის ბიუჯეტში გადაუხდელობას, და ასეთი მასობრივი ფაქტების უგულველყოფით (გამოვლენის მექანიზმის არ არსებობით ან ნაკლებ ეფექტურობით) სახელმწიფოს ბიუჯეტი უამრავ თანხებს კარგავს. აღნიშნული პრობლემის გადაჭრის გზად მიმაჩნია, კანონმდებლობაში ცვლილების შეტანა, საგადასახდო ორგანოს თანამშრომლების მიერ მოხდეს საკონტროლო შესყიდვის მსგავსად საკონტროლო ქრონომეტრაჟი, ობიექტის გადამოწმება ისე რომ საგადასახდო ორგანოს თანამშრომლებმა არ გამოამყდენონ თავისი ვინაობა და გადამოწმების პროცედურა ასახონ ფოტო ვიდეო მტკიცებულებით, დაადგინონ უშუალოდ საქმიანობის განმახორციელებელი მომუშავე პირთა რაოდენობა და განახორციელონ შემდგომი მონიტორინგი, გადამხდელის მიერ გადაგზავნილ საშემოსავლო დეკლარაციებში დეკლარირებულ დასაქმებულ პირთა რაოდენობა თუ ემთხვევა ფაქტობრივ დასაქმებულ პირთა რაოდენობას. იმ შემთხვევაში თუ ქრონომეტრაჟი დასაქმებულ პირთა რაოდენობის დადგენის მიზნით

ჩატარდება ღიად, საგადასახდო ორგანოს უფროსის ბრძანების გაცნობით და შედგება ქრონომეტრაჟის შედეგების შესახებ ოქმი გადასახადის გადამხდელს ეცოდინება ზუსტად რამდენი დასაქმებული პირი აღრიცხა საგადასახდო ორგანომ და იმ თვეში გადააგზავნის საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციას ზუსტად, ხოლო მომდევნო თვეებში შეეძლება ისევ შეცვალოს დეკლარაციაში დასაქმებულ პირთა რაოდენობა, ხოლო იმ შემთხვევაში თუ გადასახადის გადამხდელს არ ეცოდინება რომელი თვის მიმართ მოხდა საგადასახდო ორგანოს მიერ დასაქმებულ პირთა რაოდენობის აღწერა (რადგან ამ აღწერას საგადასახდო ორგანოს თანამშრომელი განახორციელებს სამსახურებრივი ბარათის წარდგენის (გაშიფვრის გარეშე)) გადასახადის გადამხდელი უფრო პირნათლად მოიქცევა და შეასრულებს მის კუთვნილ ვალდებულებას ბიუჯეტის წინაშე გადასახადის გადახდით. ხოლო დღეის მდგომარებით საგადასახდო ორგანოს არ აქვს რესურსი ყველა გადასახადის გადამხდელი გადამოწმოს ყოველი თვის მიხედვით, ხოლო გადამოწმების შემთხვევაშიც კი ნაკლებ ეფექტურია. შესაბამისად გადასახადის გადამხდელის მიერ ხდება დასაქმებულ პირთა მონაცემების დამალვა, სწორედ იმიტომ, რომ საგადასახდო ორგანოს რესურსი ამოუწურავი არ არის და ვერ ხდება ქვეყნის მასშტაბით ყველა გადამხდელის სრულფასოვანი კონტროლი, მიმდინარე კონტროლის ღონისძიების, ქრონომეტრაჟის იმ ნაწილში რაც შეეხება დაქირავებულ ფიზიკურ პირთა რაოდენობის დადგენას, კონტროლი სასურველია ხდებოდეს ფარულად წინასწარი გამჟღავნების გარეშე, როგორც ეს ხდება საკონტროლო სალარო აპარატის კონტროლის დროს, საგადასახდო ორგანოს თანამშრომელი გვევლინება ფსევდო მომხმარებელი და პროცედურის დასრულების შემდეგ ახდენს თავის წარდგენას გადასახადის გადამხდელის წინაშე, სწორედ იმიტომ, რომ გადასახადის გადამხდელმა არასდროს არ იცის საქონლის/მომსახურების მიმღები პირი, მომხმარებელია თუ ფსევდო მომხმარებელი საგადასახდო ორგანოს თანამშრომლის სახელით და რადგან ყოველი ანგარიშსწორება

ნაღდი ფულით შეიძლება იყოს საკონტროლო შესყიდვა სამართალდარღვევის გამოვლენის მიზნით, გადასახადის გადამხდელები უმეტეს შემთხვევაში ცდილობს კანონშესაბამისად იმოქმედოს.

საკონტროლო სალარო აპარატის გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი - საქართველოში სსა წარმოადგენს სახელმწიფო კონტროლის ინსტრუმენტს ნაღდი ფულის ბრუნვაზე და გადასახადის გადამხდელის მიერ მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემების თავისდროულად აღრიცხვაზე.³² საკონტროლო სალარო აპარატი გამოიყენება საქონლის ან მომსახურების მიწოდების დროს, მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას. მიმდინარე კონტროლის აღნიშნული პროცედურის მიზანია :

1. სსა აპარატის რეგისტრაციის წესების დარღვევის ფაქტის გამოვლენა.
2. სსა აპარატის გამოყენებლობის და გამოყენების წესების დარღვევის გამოვლენა.
3. ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის გამოყენების კონტროლი.
4. სსა აპარატის დაკარგვის ფაქტის გამოვლენა.
5. საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული სხვა დარღვევის ფაქტების გამოვლენას.

სსა დაზიანების შემთხვევაში, პირი ვალდებულია შეაჩეროს მომხმარებელთან ნაღდი ფულის ანგარიშსწორების ოპერაციები და დაზიანების შესახებ აცნობოს საგადასახადო ორგანოს. აღნიშულ ვადაში პირს შეუძლია გამოიყენოს საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებული მის საკუთრებაში არსებული სარეზერვო სსა აპარატი. სსა გამოყენების წესების დაცვის კონტროლისთვის ნაღდი ფულის ანგარიშსწორების ნაწილში უმეტეს შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები იყენებენ საკონტროლო შესყიდვას, მიუხედავად იმისა რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს დამოუკიდებელი პროცედურით სსა აპარატის გამოყენების წესების დაცვის კონტროლის ბრძანებით შეუძლია გამოავლინოს ნაღდი

³² ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი 2 2017წ გვ.60

ფულის ანგარიშსწორებისას სსა აპარატის გამოუყენებლობის ფაქტის დადგენა სხვა მომხმარებელზე დაკვირვებით. საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები უმეტეს შემთხვევაში იყენებენ საკონტროლო შესყიდვას, რადგან სხვა მომხმარებელზე დაკვირვება და დარღვევის ფაქტის გამოვლენა უფრო დიდი დროის რესურსთანა დაკავშირებული, შეიძლება გადამოწმების დროს სავაჭრო ობიექტზე მომხმარებელი საერთოდ არ იყოს, ან ვერ მოხერხდეს გარკვევით ფოტო/ვიდეო გადაღება დისტანციიდან სხვა მომხმარებელზე. უნდა აღინიშნოს, რომ მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებებიდან სსა აპარატის გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და საკონტროლო შესყიდვის პროცედურები ყველაზე სრულყოფილადაა გაწერილი კანონმდებლობით და სხვა მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებებთან შედარებით უფრო ეფექტურია და ამართლებს კანონმდებლობით ამ კონკრეტული ღონისძიების მიზნების მიღწევას.

საკონტროლო შესყიდვა - საკონტროლო შესყიდვა გულისხმობს, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ საქონლის, მომსახურების შეძენის ხელოვნურად შექმნილ სიტუაციას შეძენილი საქონლის (მომსახურების) მოხმარების ან შემდგომი მიწოდების მიზნის გარეშე.³³ საკონტროლო შესყიდვა შესაძლებელია განხორციელდეს, როგორც ნაღდი ისე უნაღდო ანგარიშსწორებით.

საკონტროლო შესყიდვა, ისევე როგორც სხვა მიმდინარე კონტროლის პროცედურები გაწერილია საგადასახადო კოდექსში სამართლებრივი ნორმის სახით მუხლი 258-ე, რომლის მიხედვითაც „საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენა ან/და საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენა.“³⁴

როგორც სხვა მიმდინარე კონტროლის პროცედურები საგადასახადო კოდექსში საკონტროლო შესყიდვაც მცირე მოცულობითაა გაწერილი,

³³ ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი 2 2017წ გვ 56

³⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 30.06.2020 მდგომარეობით

რომლის ადმინისტრირებაც ვერ მოხდებოდა დამატებითი პროცესუალური ნორმების გარეშე, რომელიც გაწერილია სხვა მიმდინარე კონტროლის პროცედურებთან ერთად ფინანსთა მინისტრის ბრძანებაში № 994 -ში

საკონტროლო შესყიდვა ისევე როგორც საკონტროლო სალარო აპარატის გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი ეფექტური კონტროლის ღონისძიება. საკონტროლო შესყიდვისთვის საგადასახდო ორგანო გადაცემს უფლებამოსილ თანამშრომელს დროებით განსაზღვრული რაოდენობის ფულს, რომელიც ექვემდებარება უკან დაბრუნებას არა უგვიანეს თვის ბოლო სამუშაო დღისა. თუმცა ყველა საკონტროლო შესყიდვის ჩატარებული პროცედურა არ ექვემდებარება გაუქმებას და ფულადი სახსრების უკან დაბრუნებას, მაგალითად ოპერაცია გაუქმებას არ ექვემდებარება თუ საკონტროლო შესყიდვით მოხდა მომსახურების შეძენა, ან ისეთი საქონლის შეძენისას რომელიც არ უბრუნდება გამყიდველს. ზემოაღნიშნულ შემთხვევებში საგადასახდო ორგანოს უფროსი იღებს გადაწყვეტილებას, შესაბამისი თანხების ხარჯად აღიარების თაობაზე, ხოლო შეძენილი საქონლის სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცევის შესახებ გადაწყვეტილებას. თუ საკონტროლო შესყიდვით შესყიდული საქონელი არ ტოვებს სავაჭრო ობიექტის ტერიტორიას და მისი სახე და შეფუთვა დაზიანებული არაა, მაშინ საკონტროლო შესყიდვის ოქმის საფუძველზე, ოპერაცია ექვემდებარება გაუქმებას. შესყიდული საქონელი უბრუნდება გამყიდველს. ხოლო გადახდილი ფული მყიდველს. საკონტროლო შესყიდვა ემსახურება არა მხოლოდ საგადასახდო კანონმდებლობის ნორმების დაცვაზე კონტროლს, საკონტროლო შესყიდვით შეიძლება გამოვლენილი იქნეს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი „საქართველოს ტერიტორიაზე მიმოქცევაში არსებული ეროვნული ვალუტის გამოყენების წესების დარღვევა“ შესაბამისად ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში საგადასახდო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს ადმინისტრაციულ

სამართალდარღვევის ოქმს და არა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს.

საგადასახადო მონიტორინგი - საგადასახადო მონიტორინგის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიმდინარე ეკონომიკური საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მოპოვება და მიღებული შედეგები გამოიყენოს საგადასახადო შემოწმებისას პირის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით. საგადასახადო მონიტორინგი როგორც წესი ტარდება გადასახადის გადამხდელის სამუშაო ადგილზე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიმაგრებით, რომლის ხანგრძლიობა არ აღემატება 6 თვეს, საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების ვადის გაგრძელება შესაძლებელია შემოსავლების სამსახურის უფროსთან შეთანხმებით.

გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის შესახებ მონაცემების დამუშავებისა და ანალიზისთვის, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის შესახებ სათანადო ინფორმაციის (სამუშაო გრაფიკი, ფაქტობრივი საქმიანობის სახე, შესაძლო საგადასახადო რისკები და სხვა.) შეგროვება.³⁵ აღსანიშნია, რომ საგადასახადო მონიტორინგი არის მიმდინარე კონტროლის ერთადერთი პროცედურა რომლიც ტარდება გადასახადის გადამხდელის წინასწარი შეტყობინებით, აღნიშნულთან დაკავშირებით საგადასახადო კოდექსში ჩანაწერი არ მოიძებნება რადგანაც გადასახადის გადამხდელის წინასწარ გაფრთხილებას ითვალისწინებს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით (№ 994 2010.12.31) რომლის მიხედვითაც „საგადასახადო მონიტორინგის დაწყებამდე არანაკლებ 10 კალენდარული დღით ადრე, საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელის წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით ინფორმირებას, საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღების შესახებ. საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისას შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს მონაცემთა

³⁵ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება #994 (2010.12.31) 2020.07.03 მდგომარეობით

აღრიცხვის და ჩანაწერების განხორციელების ტექნიკური საშუალებები : მრიცხველი მექანიზმები, ვიდეო დაკვირვება და სხვა.

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო მონიტორინგის დაქვემდებარებული სამეურნეო ოპერაციის სამუშაო გრაფიკისგან განსხვავებულ პერიოდში, (არასამუშაო დროს) შესრულებისას რომელსაც არ ესწრება საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელი პირი, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის შესახებ საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელ პირს აცნობოს წინასწარ, ნებისმიერი საკომუნიკაციო საშუალებით, იმ გონივრულ ვადაში, რომელიც აუცილებელი იქნება საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელი პირის საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების ადგილზე მისვლისათვის.³⁶ საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელი პირი ვალდებულია: იმოქმედოს საგადასახადო მონიტორინგის პროგრამის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს გააცნოს მისი უფლება-მოვალეობები, საგადასახადო მონიტორინგის დასრულებისას მის მიერ წარმოებული აღრიცხვის ჟურნალის დამოწმებული ასლი გადასცეს გადასახადის გადამხდელს.

დღეის მდგომარეობით საგადასახადო მონიტორინგს ახორციელებს აუდიტის დეპარტამენტის სპეციალურად შექმნილი სამმართველო “საგადასახადო მონიტორინგის სამმართველო“ ხოლო სხვა მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებებს როგორც წესი საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტი. საგადასახადო მონიტორინგის დასრულების შემდეგ აღრიცხვის ჟურნალი და მასზე დართული მასალები გადაეცემა საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელ საგადასახადო ორგანოს.

§ 4 კამერალური საგადასახადო შემოწმების ჩატარების წარმოება

³⁶ ზ .როგავა საგადასახადო სამართალი დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი 2- 2017წ გვ 55

საგადასახადო შემოწმება საგადასახადო კონტროლის ძირითადი და ერთ-ერთი ყველაზე ეფექტური ფორმაა. საგადასახადო კონტროლის ფორმებს შორის საგადასახადო შემოწმებას წამყვანი ადგილი უჭირავს. საგადასახადო შემოწმება საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელ ორგანოს პროცესუალური მოქმედებებია. იგი გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო მონაცემების მის საფინანსო - ეკონომიკური საქმიანობის ფაქტობრივ მდგომარეობასთან შედარების გზით ხორციელდება.³⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციის ფარგლებში უფლება აქვს გამოიკვილოს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნი, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფინანსური სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადების გაანგარიშებისა და გადახდის სხვა დოკუმენტები.³⁸ ამავე კოდექსის 255 მუხლის მიხედვით საგადასახადო კონტროლი გამოიყენება ყველა პირის მიმართ თუ კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული და ასევე პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ ორგანოებს და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლის განხორციელება. სასამართლოს განმარტებით,³⁹ “ნორმატიული აქტების შესახებ” საქართველოს კანონის თანახმად, კანონი ეს არის სავალდებულოდ შესარულებელი ძალის მქონე ნორმატიული აქტი. აღნიშნულ შემთხვევაში სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის განხორციელების წესი დადგენილია როგორც საგადასახადო კოდექსით, ასევე, საქართველოს კანონით “სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ”. მეწარმის შემოწმების პროცედურებთან დაკავშირებით სპეციალურ კანონს წარმოადგენს სა-

³⁷ ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი დამხმარე სახლმძღვანელო წიგნი 2-2017წ- გვ.75

³⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 12.07.2020 მდგომარეობით

³⁹ საქმის #ბს-1371-1329(კ-08) 11 ოქტომბერი, 2009 წ., ქ. თბილისი გვ.12

ქართველოს კანონი “სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ” და მეწარმის შემოწმებისას სხვა ნორმატიულ აქტებთან მიმართებაში ამ კანონის გამოყენებას უპირატესობა გააჩნია. კანონის დარღვევით განხორციელებული შემოწმების შედეგად მიღებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არ აქვს“ საგადასახადო შემოწმებას (კამერალურ და გასვლითს) ახორციელებს აუდიტის დეპარტამენტი, აუდიტის დეპარტამენტი შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შემავალი საგადასახადო ორგანოა. აუდიტის დეპარტამენტის საქმიანობის სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენს: საქართველოს კონსტიტუცია საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, შემოსავლების სამსახურის შესახებ საქართველოს კანონი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დებულება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებები, შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეულების დებულება და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები. აუდიტის დეპარტამენტის ფუნქციები განსაზღვრულია, შემოსავლების სამსახურის ბრძანება №2742 (211.06.02)⁴⁰ „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეულების დებულების დამტკიცების თაობაზე“ დანართი 8 მე-5 მუხლით რომლის მიხედვითაც, აუდიტის დეპარტამენტი თავის კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს ასევე საგადასახადო და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის წარმოებას, თუმცა გამომდინარე იქედან რომ ეს აუდიტის დეპარტამენტის დამატებითი მოვალეობაა და არა უმთავრესი, აუდიტის დეპარტამენტი ნაკლებად ეფექტურია ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევის საქმის წარმოების მიმართულებით. 2019 კალენდარული წლის განმავლობაში აუდიტის დეპარტამენტის მიერ შედგენილი იქნა 29 ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევის ოქმი, მაშინ როდესაც საგადასახადო მონიტორინგის

⁴⁰ შემოსავლების სამსახურის ბრძანება №2742- 12.07.2020 მდგომარეობით

დეპარტამენტის მიერ შედგენილი არის 2019 კალენდარული წლის განმავლობაში 2894 ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმი.

საგადასახადო შემოწმება რომელსაც ატარებს საგადასახადო ორგანო, აუდიტის დეპარტამენტი, შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. აღნიშნული შემოწმება განსხვავდება ერთმანეთისგან, როგორც შემოწმების ჩატარების ადგილით და მეთოდით ასევე გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებს მოცულობით.⁴¹ გასვლითი ან კამერალური საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში, აუდიტორი ახორციელებს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარებასაც ან ამ პროცედურების ჩასატარებლად შესაბამისი წინადადებების წარდგენა დეპარტამენტის ხელმძღვანელობისათვის. საგადასახადო კოდექსის 263-ე მუხლი განსაზღვრავს კამერალური საგადასახადო შემოწმების შესახებ ნორმებს რომლის მიხედვითაც კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე, უშუალოდ საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად რაც მნიშვნელოვნად ამარტივებს შემოწმების ჩატარების პროცესს. კამერალური საგადასახადო შემოწმება ძირითადად შემოიფარგლება გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების, გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო სხვა სააღრიცხვო დოკუმენტებით, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა ინფორმაციის შემოწმებით. კამერალური საგადასახადო შემოწმების დაწყების შესახებ გადასახადის გადამხდელს შეტყობინებამ არ გაეგზავნება⁴², შესაბამისად გადასახადის გადამხდელს არ წარედგინება ინდ აქტი (ბრძანება) და უფლებამოსილი პირს არ უწევს გადასახადის გადამხდელთან სამსახურებრივი ბარათის

⁴¹ ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი დამხმარე სახლმძღვანელო წიგნი 2-2017წ- გვ.76

⁴² ნადარია/როგავა/რუხაძე/ბოქლოვაძე/ საგადასახადო კოდექსისი კომენტარი წიგნი 2- გვ.511

წარდგენით დაადასტუროს თავის უფლებამოსილება, რაც განასხვავებს გასვლით საგადასახდო და მიმდინარე კონტროლის სხვა პროცედურებისგან. ამავდროულად გასვლით საგადასახდო შემოწმების ჩატარებისას გადასახადის გადამხდელს ბრძანება ეგზავნება (აფრთხილებენ) 10 დღით ადრე. საგადასახადო კოდექსმა მნიშვნელოვნად გააფართოვა საგადასახადო ორგანოების უფლება კამერალური საგადასახადო შემოწმების ჩატარების ნაწილში. კამერალური საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას, საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ, გადასახადის გადამხდელისაგან ან/და მისი წარმომადგენლისაგან მიიღონ გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, აგრეთვე წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები, საგადასახადო შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე. საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარუდგენლობა იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას საგადასახადო კოდექსის 279-ე მუხლის შესაბამისად. საგადასახადო ორგანომ უნდა დაიცვას ბალანსი, კამერალური საგადასახადო შემოწმება არ უნდა გადაიზარდოს გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის დოკუმენტურ შემოწმებად. კამერალურმა საგადასახადო შემოწმებამ უნდა მოიცვას მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი სააღრიცხვო დოკუმენტაცია. კამერალური საგადასახადო შემოწმების მიზანია:

- გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მდგომარეობის შესწავლა და კონტროლი
- საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენა და აღკვეთა
- გამოვლენილ დარღვევებზე (შეცდომებზე) გადაუხდელი (არასრულად გადახდილი) გადასახადების დარიცხვა

- საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის ბრალეულ პირთა მიმართ საგადასახადო სანქციის გამოყენება
- გასვლითი საგადასახადო შემოწმებების და ადმინისტრირების ღონისძიებების დაგეგმვა და ოპტიმიზაცია
- გასვლითი საგადასახადო შემოწმებების ჩასატარებლად გადასახადის გადამხდელთა რაციონალური შერჩევის უზრუნველსაყოფად საჭირო ინფორმაციის მომზადება⁴³

საგადასახადო კოდექსის 263 მუხლის მე 4 ნაწილის თანახმად⁴⁴ „თუ კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოვლენილი შეცდომები იწვევს გადასახადის თანხის ცვლილებას, კამერალური საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო შემოწმების აქტს. ხოლო თუ შემოწმების შედეგად არ გამოვლინდა შეცდომები/სამართალდარღვევები შემოწმების შესახებ აქტი არ შედგება.

§ 5. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების წარმოება

გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის (ბრძანების) საფუძველზე, რომელიც უნდა მოიცავდეს გადასახადის გადამხდელის მონაცემებს რომელთანაც ტარდება შემოწმება, შესამოწმებელ გადასახადის ჩამონათვალს და პერიოდს. შემოწმების დაწყებამდე არანაკლებ 10 დღით ადრე გადასახადის გადამხდელს უნდა გაეგზავნოს შეტყობინება წერილობით, ამავდროულად შემოწმების დაწყების ვადა განსაზღვრულია 30 კალენდარული დღით. თუ ამ ვადის განმავლობაში შემოწმება არ დაიწყო შეტყობინება ძალა დაკარგულად ითვლება და ამ ვადის გასვლის შემდეგ დაწყებული

⁴³ ნადარია/როგავა/რუხამე/ბოქლვაძე/ საგადასახადო კოდექსის კომენტარი წიგნი 2-გვ.510.

⁴⁴ საგადასახადო კოდექსი 263 მ. 12.07.2020 მდგომარობით.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმება (ახლი შეტყობინების გაგზავნის გარეშე) სამართლის ნორმების დაუცველად (დარღვევით) წარმოებული შემოწმება იქნება. შესაბამისად ვადაგასულ ბრძანების საფუძველზე წარმოებული საქმე პროცედურის დარღვევის შედეგად მიღებული გადაწყვეტილება, დარიცხული გადასახადი/საგადასახადო მოთხოვნა ექვემდებარება გაუქმებას, რადგან დარღვეულია კანონმდებლობის მოთხოვნები, ხოლო აღნიშნულის გამო ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსის მუხლი 60¹ 45 ითვალისწინებს აქტის ბათილობას. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 103-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად⁴⁶, კანონის დარღვევით მოპოვებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არა აქვს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატის განმარტებით, კანონის მოთხოვნათა დარღვევით წარმოებული შემოწმების მასალები არ შეიძლება საფუძველად დაედოს მეწარმის მიმართ გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ სამართლებრივ აქტს და ასეთი მტკიცებულების საფუძველზე წარმოიშვას მის მიმართ იურიდიული მნიშვნელობის შედეგი განხორციელდეს თანხის დარიცხვა⁴⁷ გასვლითი საგადასახადო შემოწმება კამერალური შემოწმებისგან განსხვავებით, ტარდება გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე. საგადასახადო კოდექსი 264 მუხის მე-6 ნაწილი ადგენს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების საერთო ხანგრძლივობის ვადებს რომელიც განსაზღვრულია საწყის ეტაპზე 3 თვით ხოლო აღნიშნული ვადის გაგრძელება საჭიროების შემთხვევაში ხდება შემოსავლების სამსახურის უფროსთან შეთანხმებით. გაგრძელება შესაძლებელია არაუმეტეს 2 თვისა (ჯამში 5 თვე) თუ შემოწმების დასრულების ვადის ბოლო დღე ემთხვევა არასამუშაო დღეს, გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დასრულების ვადა გადაიწევს შემდეგ სამუშაო დღემდე. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება მეტად რთული პროცესია ვირე მიმდინარე კონტროლის პროცედურები ან

⁴⁵ საქართველოს ზოგადადმინისტრაციული კოდექსი 13.07.2020 მდგომარეობით

⁴⁶ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი 13.07.2020 მდგომარეობით

⁴⁷ საქმის #ბს-1371-1329(კ-08) 11 ივნისი, 2009 წ., ქ. თბილისი გვ.14

კამერალური შემოწმება, ამავდროულად მოითხოვს მეტ დროს და ადამიანურ რესურსს, სწორედ ამიტომ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარება ეფექტურია მაშინ თუ შემოწმების შედეგად დარიცხული გადასახადის თანხები მნიშვნელოვანად აღემატება მასზე გაწეულ დანახარჯებს. გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი შეზღუდულია კანონის ფარგლებით რაც გადასახადის გადამხდელს აღჭურავს დაცვის უფლებით, კერძოდ კი გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვალდებულია დაიცვას საგადასახადო კანონმდებლობა, დაიცვას გადასახადის გადამხდელთა უფლებები, დაიცვას გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაციის საიდუმლოება კანონით დადგენილი წესით და ვადაში. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ძირითადი ამოცანებია ⁴⁸ :

- გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის ყოველმხრივი და სრული გამოკვლევის გზით გადასახადების სწორად გამოანგარიშებისა და ბიუჯეტში მათი სრულად და დროულად გადახდის შესახებ დასკვნების ფორმირება
- გამოსაკვლევ დოკუმენტაციაში არასწორი მონაცემების, საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის წარმოების წესის დარღვევის ფაქტების, აგრეთვე საგადასახადო ანგარიშებისა და დეკლარაციების შედგენის წესის დარღვევის ფაქტების გამოვლენა
- გამოვლენილ დარღვევების ზეგავლენის ანალიზი სხვადასხვა გადასახადის საგადასახადო ბაზის ფორმირებაზე
- გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევების ფაქტზე მტკიცებულებითი ბაზის ფორმირება და აღნიშნული სამართალდარღვევების დოკუმენტალური ასახვის უზრუნველყოფა

⁴⁸ ზ.როგავა საგადასახადო სამართალი დამხმარე სახლმძღვანელო წიგნი 2-2017წ-გვ78

- გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ბაზის შემცირების ან გადასახადის არასწორად გამოანგარიშების შედეგად არასრულად გადახდილი ან გადაუხდელი გადასახადის თანხების დარიცხვა.
- გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრის შესახებ წინადადებათა ფორმირება და გამოვლენილი სამართალდარღვევებისათვის გადასახადის გადამხდელთათვის შესაბამისი პასუხისმგებლობის ზომის დაკისრება

გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დაგეგმვისა და მომზადების სტადია საგადასახადო ორგანოების მკონტროლებელი საქმიანობის ეფექტურობისა და შედეგიანობის უზრუნველყოფის თვალსაზრისით ერთ-ერთი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი სტადიაა. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ეფექტიანობისთვის საჭიროა მოხდეს მიზანმიმართული შერჩევა გადასახადების გადამხდელების, უნდა შეირჩეს ის გადასახადის გადამხდელები სადაც განსაკუთრებით მაღალია სამართალდარღვევების გამოვლენის ალბათობა. ამავდროულად გადასახადის გადამხდელის შერჩევა უნდა მოხდეს გადასახადის გადამხდელის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული ეკონომიკური და არაეკონომიკური მაჩვენებლების გათვალისწინებით, კერძოდ გადასახადის გადამხდელთა შერჩევას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული⁴⁹ :

- დამფუძნებელთა და ხელმძღვანელთა პირთა ცვალებადობის სიხშირე
- გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციებისა და გაანგარიშების წარუდგენლობის ან დაგვიანებით წარდგენების შემთხვევების სიხშირე
- სადამფუძნებლო დოკუმენტებში შეტანილი ცვლილებების სიხშირე

⁴⁹ ზ.როგავა საგადასახადო სამართალი დამხმარე სახლმძღვანელო წიგნი 2-2017წ-გვ 79

- გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული საქმიანობის სახეების რაოდენობა
- წინა გასვლითი საგადასახდო შემოწმებისას გადასახადის გადამხდელთან გამოვლენილი შეცდომების ხასიათი
- საგადასახდო დეკლარაციებსა და გაანგარიშებაში კამერალური შემოწმებისას გამოვლენილი შეცდომების ხასიათი
- წინა გასვლითი საგადასახდო შემოწმების შედეგად დამატებით დარიცხული გადასახადების წილი შესაბამის საგადასახდო პერიოდში მიღებულ შემოსავალთან მიმართებაში

გასვლითი საგადასახდო შემოწმების დაწყებას წინ უნდა უსწრებდეს საგადასახდო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის შესახებ არსებული ინფორმაციის დეტალური ანალიზი. აღნიშნული ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე საგადასახდო ორგანოს უფლებამოსილი პირი შეიქმნის ზოგად წარმოდგენას გადასახადის გადამხდელის, მისი დამფუძნებლების, ფილიალების, წარმომადგენლობების და სხვა განცალკევებული ქვედანაყოფების, გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშების და ა.შ. შესახებ⁵⁰ გასვლითი საგადასახდო შემოწმება შეიძება ჩატარდეს როგორც გადასახადის გადამხდელთან ასევე საგადასახდო აგენტთან. კანონმდებლობა ითვალისწინებს როგორც გასვლითი საგადასახდო შემოწმების გაგრძელების ვადას 5 თვემდე ვადით ასევე საგადასახდო კოდექსის 264 -ე მუხლის მე- 9-ე ნაწილი ითვალისწინებს გასვლითი საგადასახდო შემოწმების შეჩერებას „თუ დაწყებული საგადასახდო შემოწმების გაგრძელება ვერ ხერხდება დაუძლეველი ძალის ან სხვა გარემოების გამო, საგადასახდო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს გადაწყვეტილებას საგადასახდო შემოწმების შეჩერების შესახებ. საგადასახდო შემოწმება განახლდება დაუძლეველი ძალის ან სხვა

⁵⁰ ნადარია/როგავა/რუხაძე/ბოქლოვაძე/ საგადასახდო კოდექსისი კომენტარი წიგნი 2- გვ.515

გარემოების აღმოფხვრისთანავე. საგადასახადო შემოწმების ვადის დინება განახლდება აღნიშნული შემოწმების გაგრძელების დღიდან.“ დაუძლეველ ძალაში იგულისხმება ისეთ საგანგებ მდგომარეობას/მოქმედებებს რომლებიც საგადასახადო შემოწმებასთან პარალელურად მიმდინარეობის დროს წარმოიქმნება მხარეთ ჩაურევლათ (ნების გარეშე), ხოლო დაუძველი ძალის განმრტებას საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო პასუხისმგებლობის გათავისუფლების თავში გვამლევს რომლის მიხედვითაც დაუძლეველი ძალა არის : სტიქიური უბედურება (მიწისძვრა, წყალდიდობა, მეწყერი, ზვავი, ხანძარი მასობრივი არეულობა, გაფიცვა და სხვა. საგადასახადო კოდექსი 264-ე მუხლის მე-4-ე ნაწილის მიხედვით გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლეა იყოს სრული ან თემატური.

„სრული (კომპლექსური) გასვლითი საგადასახადო შემოწმება გულისხმობს დროის გარკვეული პერიოდის მიხედვით გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის შემოწმებას, საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის ყველა საკითხზე. სრული გასვლითი საგადასახადო შემოწმების პერიოდულობას მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს. თემატური გასვლითი საგადასახადო შემოწმება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის ცალკეული საკითხების შემოწმებას (მაგ: მოგების გადასახადი ან/და ქონების) ასეთი შემოწმება როგორც წესი ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ განსაზღვრული საჭიროებიდან გამომდინარე⁵¹ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას გადასახადის გადამხდელს გააჩნია მთელი რიგი უფლებები. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს:

- „დაესწროს მის მიმართ ჩატარებულ გასვლით საგადასახადო შემოწმებას
- მიიღოს საგადასახადო შემოწმების აქტისა და საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების დედნები ან დამოწმებული ასლები

⁵¹ ზ.როგავა საგადასახადო სამართალი დამხმარე სახლმძღვანელო წიგნი 2-2017წ-გვ.83

- საკონტროლო მოქმედებების განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილ პირებს მოსთხოვოს საქართველოს კანონმდებლობის დაცვა
- საგადასახადო ორგანოს და მის თანამდებობის პირებს წარუდგინოს ახსნა-განმარტებები ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების თაობაზე
- გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დაწყებამდე საგადასახადო ორგანოს მოსთხოვოს ინფორმაცია საგადასახადო შემოწმების ჩატარების საფუძვლების შესახებ
- არ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა საგადასახადო კოდექსთან და საქართველოს სხვა კანონებთან შეუსაბამო აქტები და მოთხოვნები
- კანონით დადგენილი წესით მოითხოვოს და მიიღოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა უკანონო გადაწყვეტილებების ან ქმედებების შედეგად მიყენებული ზიანის ანაზღაურება
- კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებები და ქმედებები⁵²

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ქმედება უკანონოა თუ იგი ხორციელდება კანონმდებლობის დადგენილი კომპეტენციის გადამეტებით ან მინიჭებული უფლებამოსილების გადამეტებით. ასეთი ფაქტის არსებობის დამტკიცების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელისთვის მიყენებული ზიანი სრულად ექვემდებარება ანაზღაურებას სახელმწიფო ბიუჯეტიდან. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია ;

- საგადასახადო ორგანოს და მის უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები და ცნობები

⁵² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მუხლი 41 – 13.01.2020 მდგომარეობით

- შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის კანონიერი მოთხოვნები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრასთან დაკავშირებით
- ხელი არ შეუშალოს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს სამსახურებრივი უფლებამოსილების განხორციელებისას
- შემმოწმებლებს შეუქმნას ისეთივე სამუშაო პირობები, როგორც, ჩვეულებრივ, არსებობს გადასახადის გადამხდელთან⁵³

საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის მე-8-ე პუნქტით განსაზღვრულია „საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, მოითხოვოს საგადასახადო ვალდებულებასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის სათანადო წესით დამოწმებული ასლი, ხოლო გადასახადის გადამხდელის მიერ აღნიშნული მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში ამოიღოს აღნიშნული დოკუმენტის დედანი, რომელიც გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დასრულებისთანავე უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს. დოკუმენტაციის ამოღების შემთხვევაში ფორმდება ამოღების ოქმი“. ყველა ამღებული დოკუმენტი უნდა აისახოს ამოღების ოქმში, რომლის ერთი ეგზემპლარი გადაეცემა გადასახადის გადამხდელს. საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად საგადასახადო შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს ასევე გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით. ასეთ შემთხვევაში შემოწმება ტარდება გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტით (ბრძანებით) და შემოწმების ჩასატარებლად მოსამართლის ბრძანება არ არის საჭირო. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დასრულების შემდეგ სავალდებულოა შედგეს შემოწმების აქტი. თუ შემოწმება რამდენიმე ეტაპად ჩატარდა ყველა ეტაპის დასრულებისას დგება შუალედური შემოწმების აქტი. ვფიქრობ

⁵³ საგადასახადო კოდექსი 43-ე მუხლი 13.07.2020 მდგომარეობით

გასვლითი საგადასახდო შემოწმების ეფექტიანობის გასაზრდელად გონივრული იქნებოდა კანონმდებლობა ითვალისწინებდეს, ისეთ ქმედით ნაბიჯებს როგორსაც გადაუდებელ გასვლით საგადასახდო შემოწმების პროცესში, მეწარმე სუბიექტის საადრიცხვო დოკუმენტების და სასაქონლო მატერილური ფასეულობის დალუქვას და გირავნობა/იპოთეკას ამით გაიზრდებოდა როგორც გასვლითი საგადასახდო შემოწმების ეფექტურობა ასევე გადასახადის გადამხდელი მეწარმე სუბიექტი ვერ შეძლებდა ისეთი ღონისძიებების გატარებას რაც მას სასურველ შედეგამდე მიიყვანდა მაგ: სამართალდარღვევის დოკუმენტის განადგურებით შეცვლით ან სხვა ღონისძიების გატარებით, რადგანაც გასვლითი საგადასახდო შემოწმება იწყება მეწარმე სუბიექტის წერილობითი გაფრთხილებიდან 10 დღის შემდეგ, ეს გადასახადის გადამხდელს აძლევს დროს განახორციელოს გარკვეული სახის ქმედებები, საგადასახდო ორგანოს შესვლამდე. ხოლო საგადასახდო ორგანოს თანამშრომლებს 10 დღის შემდეგ დახვდეთ განსხვავებული მდგომარეობა, იმ მდგომარეობასთან შედარებით თუ საგადასახდო ორგანო შეტყობინების ჩაბარებისთანავე დალუქავდა საჭირო დოკუმენტებს და შემდეგ დეტალური გადამოწმებისას გამოვლინდებოდა ფაქტები.

გადაუდებელი გასვლითი შემოწმება - გადაუდებელი გასვლითი საგადასახდო შემოწმება ისევე როგორც კამერალურ და გასვლით შემოწმებას აუდიტის დეპარტამენტი ახორციელებს, გადაუდებელი გასვლითი შემოწმების დამახასიათებელი ნიშანია: ტარდება გადასახადის გადამხდელის წინასწარ შეტყობინების გარეშე მაშინ როდესაც გასვლითი საგადასახდო შემოწმების დაწყებამდე გადასახადის გადამხდელს ეცნობება 10 კალენდარული დღით ადრე, გადაუდებელი გასვლითი საგადასახდო შემოწმება საგადასახდო შემოწმების ნაირსახეობა, თუმცა სხვა საგადასახდო შემოწმებისგან განსხვავებით გადაუდებელ გასვლით შემოწმების ჩასატარებლად საჭიროა სასამართლოს ნებართვა, მაშინ როდესაც სხვა საგადასახდო შემოწმება ტარდება საგადასახდო ორგანოს

უფროსის/მოადგილის ბრძანებით. როგორც ჩვეულებრივ, გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმება მოცულობითი პროცესია და გადასახადის გადამხდელის ყოველდღიურ საქმიანობაში გარკვეულ ჩარევას გულისხმობს შემოწმების პროცესი. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების საკმაოდ მკაცრ სამართლებრივ შეზღუდვებს და ვადებს.⁵⁴ გადაუდებელი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების საფუძვლები მოცემულია საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლში ესენია :

- ბოლო საგადასახადო შემოწმებისას გამოვლინდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა მნიშვნელოვანი დარღვევის ფაქტები
- არსებობს სანდო ინფორმაცია, რომელიც საეჭვოდ ხდის პირის ფინანსურ და მატერიალური საშუალებების წარმოშობას.
- არსებობს სანდო ინფორმაცია ქონების ან გადასახადებით დაბეგვრის სხვა ობიექტის დოკუმენტალურად დაუდასტურებელი მატების შესახებ
- საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციებით და სხვა დოკუმენტებით არ დასტურდება დაბეგვრის ობიექტებისა და გამოანგარი-შეზღუდილი გადასახადების რეალურობა
- წარმოდგენილი არ არის საგადასახადო დეკლარაცია ან გადასახადის გამოსაანგარიშებლად სხვა საჭირო დოკუმენტები
- საგადასახადო ორგანოს აქვს ინფორმაცია, რომ პირი გეგმავს თავი აარიდოს საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებას საქართველოდან გასვლით, აქტივების სხვა პირისთვის გადაცემით, საგადასახადო სამართალდარღვევის დოკუმენტების განადგურებით, დამალვით, შესწორებით ან შეცვლით ან/და სხვა ღონისძიების გატარებით

⁵⁴ საკვასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება Nზს-649-641 (კ-15) 01.03.2016.

გადაუდებელი გავლითი ღონისძიების ჩატარება არ ნიშნავს საგადასახლო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ ქმედითი ნაბიჯების გადადგმას სასამართლოს ნებართვის გარეშე, სასამართლოს ნებართვამდე საგადასახლო ორგანოს გადაუდებელი გავლითი საგადასახლო შემოწმების ჩატარებისას უფლება აქვს მხოლოდ: დალუქოს გადასახადის გადამხდელის ის საგადასახლო დოკუმენტები და სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები, რომელიც აუცილებელია გადაუდებელი გავლითი საგადასახლო შემოწმების ჩასატარებლად ან/და გადასახადის გადამხდელზე გაავრცელოს საგადასახლო გირავნობა/იპოთეკა მიუხედავად იმისა აქვს თუ არა მას საგადასახლო დავალიანება. გადაუდებელი გავლითი საგადასახლო შემოწმების ჩატარების დაწყებიდან, საგადასახლო ორგანო ვალდებულია 48 საათის განმავლობაში მიმართოს სასამართლოს ნებართვის მიღების მიზნით, ხოლო საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის მუხლი 21³ მიხედვით⁵⁵ მოსამართლე მაკონტროლებელი ორგანოს შუამდგომლობას გადაუდებელი გავლითი საგადასახლო შემოწმების შესახებ განიხილავს ერთპიროვნულად, შუამდგომლობის წარდგენიდან 72 საათში. მოსამართლე შუამდგომლობის წარდგენიდან არაუგვიანეს 24 საათში ატყობინებს იმ მეწარმეს, ვის შემოწმებასაც ითხოვს საგადასახლო ორგანო. თუ სასამართლო ნებართვას არ გაცემს მეწარმე სუბიექტის შემოწმებაზე საგადასახლო ორგანო ვალდებულია დაუყოვნებლივ ახსნას ლუქი მეწარმე სუბიექტის დოკუმენტებზე, სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობებზე და გააუქმოს დადებული ყადაღა/იპოთეკა.

§ 6 საგადასახლო შემოწმების აქტი.

საგადასახლო შემოწმების შედეგების შესახებ დგება საგადასახლო შემოწმების აქტი. საგადასახლო შემოწმების დასრულებისას საგადასახლო

⁵⁵ საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსი 14.07.2020 მდგომარეობით

შემოწმების აქტის შევსება სავალდებულოა საგადასახადო კოდექსი მიხედვით. ხოლო საგადასახადო შემოწმების აქტში სავალდებულო შესავსებ მონაცემებს განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსი 267-ე მუხლი, რომლის მიხედვითაც შემოწმების აქტს უნდა მიეთითოს :

- ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, მტკიცებულება და არგუმენტი, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას. თუ შემოწმება ექსპერტის დასკვნას დაეყრდნო, აქტში მიეთითება ამ დასკვნის შინაარსი
- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ან/და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის ის ნორმა, რომლითაც იხელმძღვანელებს შემოწმებლებმა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას;
- გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის ზუსტი თარიღები (თუ მათი დადგენა შესაძლებელია), გადასახადისა და ჯარიმის გაანგარიშება, ჯამურად გადასახდელი ან მისაღები თანხა, იმ დოკუმენტების რეკვიზიტები (საჭიროების შემთხვევაში – ასლები), რომლებითაც დასტურდება ამ მოთხოვნებისა და ვალდებულებების წარმოშობა, ასევე საგადასახადო შემოწმების აქტის დანართების შინაარსი.

შემოწმების აქტის შევსების გვერდის ავლით საგადასახადო ორგანოს შეუძლია ერთი და იგივე გადამხდელი ერთ და იგივე პერიოდზე გადაამოწმოს ორჯერ და მეტჯერ მოსამართლის ნებართვის გარეშე, რაც ეწინააღმდეგება კანონიერების პრინციპს სასამართლო პრაქტიკაში არის საქმე რომელზეც ადმინისტრაციულმა ორგანომ არაკეთილსინდისიერად იმოქმედა, გააუქმა საკუთარი ბრძანება გადაუდებელი გასვლითი შემოწმების დაწყების თაობაზე და გამოსცა ახალი ბრძანება გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დაწყების თაობაზე, საკასაციო

სასამართლომ განმარტა⁵⁶ არ შეიძლება საგადასახადო ორგანოს მიერ გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგების ამსახველი საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის ვალდებულების დარღვევამ საგადასახადო ორგანო აღჭურვოს იმ უპირატესი უფლებამოსილებით, რომ მან საწარმო შეამოწმოს უკვე შემოწმებულ პერიოდზე სასამართლოს ნებართვის გარეშე თუნდაც გასვლითი საგადასახადო შემოწმების გზით. რადგან აღნიშნული ქმედება საგადასახადო ორგანოს ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის გაუთავებლად შემოწმების საშუალებას აძლევს. როგორც ჩვეულებრივი ისე გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმება მოცულობითი პროცესია და გადასახადის გადამხდელის ყოველდღიურ საქმიანობაში გარკვეულ ჩარევას ხდება. გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმებას შეიძლება მოჰყვეს გადასახადის გადამხდელის დოკუმენტაციის ან/და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დალუქვა, მის ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის გამოყენება, დოკუმენტების ამოღება რაც კონკრეტულ ბიზნესზე ნეგატიურად აისახება

„საკასაციო სასამართლო ხაზს უსვამს, რომ ისეთ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანო, მართალია, მიმართავს კანონით გათვალისწინებულ ღონისძიებებს მაგრამ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების პროცესს არ დაასრულებს კანონით დადგენილი წესით, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია, მოითხოვოს მისი საქმიანობის შეფერხებით გამოწვეული ზიანის ანაზღაურება, ამასთან ასეთ შემთხვევაში, მნიშვნელოვანი იქნება არა ის გარემოება, რომ საგადასახადო ორგანომ შემოწმების თაობაზე აქტი არ შეადგინა, არამედ ის ფაქტი, თუ რამდენად განახორციელა გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში კანონით დაშვებული ღონისძიებები, ამდენად, გადამწყვეტია ის გარემოება, რომ შემოწმება ნამდვილად უნდა იყოს განხორციელებული. რადგანაც საგადასახადო

⁵⁶საქმე Nზს-649-641 (კ-15) - 01.03.2016 წლის

ორგანო დაწყებული პროცედურის განზრახ დაუსრულებლობით ცდილობს ხელახლა დაიწყოს იგივე პროცედურა, კანონში ლეგალური გასაძრომის ხარჯზე. ამ შემთხვევაში სამართლებრივ საფუძველს იქნება მოკლებული საგადასახადო ორგანოს მიერ ახალი ბრძანების გამოცემა საგადასახადო შემოწმების თაობაზე იმავე სუბიექტის მიმართ იმავე სფეროზე სასამართლოს ბრძანების მიღების გარეშე.⁵⁷

საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში აქტის აღწერილობითი ნაწილი უნდა შეიცავდეს დოკუმენტურად დადასტურებული ფაქტების აღწერას, სამართალდარღვევის თითოეული ფაქტი უნდა იყოს შემოწმებული სრულად და ყოველმხრივ. საგადასახადო შემოწმების აქტს არ გააჩნია სამართლებრივი ძალა თუ მასში ასახული ფაქტები დოკუმენტურად არ არის დადასტურებული. საგადასახადო შემოწმების აქტი და საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილება გადასახადები/სანქციის დაკისრების შესახებ დამოუკიდებელი სამართლებრივი დოკუმენტია. გადასახადის/სანქციის დაკისრების საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი რომელსაც განიხილავს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომელი საგადასახადო კოდექსის 268-ე⁵⁸ მუხლის მიხედვით და იღებს შესაბამის გადაწყვეტილებას. შემოწმების აქტში ასახული ინფორმაცია სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში გადაიტანება აგრეთვე სამართალდარღვევის ოქმში. საგადასახადო შემოწმების შედეგად დანაშაულის ნიშნების აღმოჩენის შემთხვევაში საქმის მასალები დაუყოვნებლივ ეგზავნება შესაბამის საგამომიებო ორგანოს.

⁵⁷ საქმე Nბს-649-641 (კ-15) - 01.03.2016 წლის

⁵⁸ საგადასახადო კოდექსი 14.07.2020 მდგომარეობით

შედეგები და მათი განსჯა

შედეგების შეჯამებისას შეიძლება ვთქვათ, რომ დღეის მდგომარეობით საგადასახადო კონტროლი მეტ ნაკლებად ასრულებს თავის ფუნქციებს ისე რომ თუნდაც ასეთი საგადასახადო კონტროლის არ არსებობით რადიკალურად განსხვავებული შედეგს მივიღებდით, საგადასახადო კონტროლი სახელმწიფო ფინანსების დაცვის მნიშვნელოვანი საშუალებაა. თუმცა ეს არ ნიშნავს მოქმედი საგადასახადო კონტროლის პროცედურების იდეალურობას. ზემოთ მოყვანილია დაწვრილებით თითოეული პროცედურის დახასიათება და მათი ხარვეზები ისეთი როგორცა დათვალეირების პროცედურის დამოუკიდებლად არაფრის მომცემი და შედეგზე ორიენტირებულობის ნაკლებობით გამოირჩევა, ზედმეტად გამარტივებული პროცედურაა, ამავდროულად საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი დათვალეირების პროცედურის ჩატარებისას უფლებაუნაროა საგადასახადო კონონმდებლობის დაცვის კონტროლის განახორციელოს დათვალეირების პროცედურით. მაგლითად კონტრაფაქციული საქონლის აღმოჩენის მიზნით ჩატარებულ დათვალეირების პროცედურისას. ასევე პროცედურების არ ქონა ან ქრონომეტრაჟის პროცედურის ნაკლებ ეფექტურობა, რომელიც ეფექტურად ვერ ავლენს დასაქმებულ პირთა რაოდენობას, რის გამოც როგორც ბიუჯეტი კარგავს მიუღებლ შემოსავალს საშემოსავლო გადასახადის 20% ოდენობით. ასევე ქვეყნის ახალი გამოწვევა საპენსიო სააგენტოები (რომლის კონსტიტუციასთან შესაბამისობის საქმე ამჟამად განიხილება საკონსტიტუციო სასამართლოში) ვერ იღებენ დადგენილი ოდენობით შესატან თანხებს. ასევე საგადასახადო სისტემის პრობლემას და პოლიტიკურ ნების არ ქონის გამო ისეთი დიდი სეგმენტი როგორცა ბაზრობები რჩება შემოწმების გარეშე, კერძოდ კი საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს, ბაზრობის ტერიტორიაზე მყოფი პირების

გათავისუფლებას სალარო აპარატის გამოყენებისგან გარკვეული ვადით, რომელ ვადის გადაწევაც ყოველწლიურად ხდება, რადგან ვერ ხერხდება ჯერ -ჯერობით ამ სეგმენტის ათვისება (შემოწმება) შესაბამისად ბიუჯეტი კარგავს უზარმაზარ თანხებს.

დასკვნა

საუკუნეების მანძილზე გამოცდილ კარგად აპრობირებული საგადასახდო სისტემას 21-ე საუკუნე ახალ გამოწვევებს უსახავს. ერთი შეხედვით, კანონმდებლობა მორგებულია დღევანდელ რეალობას, ხოლო საგადასახდო ორგანოს თავიანთი მუშაკებით აქვთ დაგროვილი იმდენი გამოცდილება, რომ შეძლონ საგადასახდო პროცესების მართვა, თუმცა დაგროვილი ცოდნის მიუხედავად ყველა დროს თავისი გამოწვევები ქონდა. საგადასახდო სისტემის განვითარებასთან ერთად ვითარდება ფისკალურად ვალდებული პირების მიდგომებიც თავი აარიდონ გადასახადის გადახდას. საგადასახდო ვალდებულების შემცირებას ხშირ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ლეგიტიმური გზით, მართლზომიერი მოქმედებების შედეგად გამოყავს თავის თავი გადამხდელთა კატეგორიიდან და შესაბამისად არ იხდის გადასახადს ან არ ასრულებს ისეთ მოქმედებებს რასაც კანონმდებლობა უკავშირებს გადასახადით დაბეგვრას (საგადასახდო ოპტიმიზაციის გზით). ამავდროულად არსებობს რიგი გადასახადის გადამხდელები რომლებიც არა მართლზომიერი გზით ცდილობენ შეამცირონ ან საერთოდ არ გადაიხადონ კუთვნილი გადასახადები, სწორედ ასეთი კატეგორიის გადასახადის გადამხდელების მიმართაა ეფექტური საგადასახდო კონტროლის ჩატარება, თუმცა რიგ შემთხვევებში საგადასახდო ორგანო კანონმდებლობის ხარვეზის ან/და კომპეტენციის ნაკლებობის გამო ნაკლებ ეფექტურად ახორციელებს საგადასახდო კონტროლს, ჩემს მიერ გამოთხოვილ იქნა თბილისის საქალაქო სასამართლოდან 2019 კალენდარული წლის სტატისტიკა რომლის მიხედვითაც თბილისის საქალაქო სასამართლოში საგადასახდო ურთიერთობიდან წარმოშობილი დავები მთელი წლის განმავლობაში განხილული იყო (გადაწყვეტილება მიღებული) 223 საქმეზე აქედან გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა 105 შემთხვევაში რაც

დაახლოებით 47 % უდრის. ხოლო პირველ ინსტანციის შედეგების გასაჩივრებით სააპელაციო სასამართლოში გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყვეტილი საქმების რაოდენობა დაახლოებით 45 % უდრის, მოცემული სტატისტიკური მონაცემების ანალიზის მიხედვით საგადასახდო ორგანოს არც ისე მყარი პოზიცია უჭირავს, რაც ბიუჯეტისთვის ისევე საზიანოა როგორც იმ პროცედურების ხარვეზების გამო ვერ გამოვლენილი სამართალდარღვევები რაზეც საუბარი იყო ზემოთ ნაშრომში მაგ. როგორცა დაათვალიეროს პროცედურის შეზღუდვები რის შედეგადაც სრულყოფილი დათვალიერება და სამართალ დარღვევის გამოვლენა ვერ ხერხდება ყოველივე ზემოთ აღნიშნული პრობლემის გადასაჭრელად გონივრული მიმართვა პოლიტიკური ნების არსებობა ქვეყნის საკანონმდებლო ორგანოს მიერ მოხდეს კანონში ცვლილებები ასევე ფინანსთა მინისტრის ბრძანებაში მიმდინარე კონტროლის პროცედურების შესახებ, ისეთი ქმედითი ცვლილების განხორციელება რომლის არ ქონაც პრაქტიკულ დონზე აქამდე პრობლემებს ქმნიდა და სწორედ პროცედურული დარღვევების გამო ან საგადასახდო ორგანოს კომპეტენციის ნაკლებობის გამო ხდება მოსამართლეების გადახრა (შეჯიბრებითობის პრინციპიდან გამომდინარე) გადასახადის გადამხდელისაკენ.

საკასაციო სასამართლოსგან გამოთხოვილი ინფორმაციის თანახმად 2019 წლის განმავლობაში საკასაციო სასამართლოში საგადასახდაო სამართლებრივ ურთიერთობების თაობაზე შესულია 200 საქმე აქედან 80.8% გადაწყვეტილია გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი პირველი, 2018 წ.
2. ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მეორე, 2018 წ.
3. ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მესამე, 2017 წ.
4. ნადარაია, როგავა, რუხაძე, ბოლქვაძე, საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, 2012 წ.
5. ნადარაია, როგავა, რუხაძე, ბოლქვაძე, საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, 2012 წ.
6. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი
7. საქართველოს ზოგად ადმინისტრაციული კოდექსი
8. საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსი
9. შუმპეტერი ჯოზეფ ა. 1954. საგადასახადო სახელმწიფოს ეკონომიკური კრიზისი. საერთაშორისო ეკონომიკის ნარკვევები, გვ. 99–140 4
10. საერთაშორისო გამჭვივალობა საქრტველო, საგადასახადო კოდექსის მიმოხილვა 2010წ-გვ3
11. სასამართლო საქმე №ბს-1371-1329(კ-08) 11 ივნისი, 2009 წ., ქ. თბილისი
12. Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. — М.: Юридическая литература, 1987.
13. Теория юридического процесса / под ред. В.М. Горшенева. - Харьков, 1985; Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. - М.: Юридическая литература, 1987; Юридическая процессуальная форма: теория и практика / под ред. В.М. Горшенева. - М.: Юридическая литература, 1976; Протасов В.Н. Основы общеправовой процессуальной теории / В.Н. Протасов. - М.: Юридическая литература, 1991; и другие
14. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / М.В. Карасева. - М.: Юристъ, 2003.
15. В науке пока нередко налоговый процесс в целом, или его отдельные производства рассматриваются как составляющие административного процесса 2001.-С. 15-16 и др.) налоговом правонарушении. Автореф. дисс... канд. юрид. наук / О.С. Рогачева. — Воронеж, 2001.
16. Коваль Л. В. Административно-деликтное отношение / Л.В. Коваль. - Киев: 1979
17. Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. - М.: Аналитика-Пресс, 1998.

18. Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. - М.: Аналитика-Пресс, 1998. - 265 с.
19. Якуба О.М. Советское административное право. Общая часть: учебник для юридических институтов и факультетов / О.М. Якуба. - Киев: Вища школа, 1975. — 98 с.
20. Теория юридического процесса / под ред. В.М. Горшенева. - Харьков, 1985. - 90 с.
21. Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. - М.:Юридическая литература, 1987. — 45 с.
22. Теория юридического процесса / под ред. В.М. Горшенева. - Харьков, 1985. - 59 с.
23. Юридическая процессуальная форма: теория и практика / под ред. В.М. Горшенева. - М.: Юридическая литература, 1976. — 32 с.