

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოქალაქის შედარებითი ანალიზი

წინამდებარე სტატიაში განხილულია ადმინისტრაციული სამართლის ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხი, როგორცაა საგადასახადო დავის განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმი. საქართველოში ეს მექანიზმი მოიცავს დავის განხილვას სსიპ – შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ.

სტატიაში განხილულია საგადასახადო დავის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის არსი, შესაბამისი ადმინისტრაციული წარმოების თავისებურებანი და საგადასახადო დავის განხილვის უცხოური პრაქტიკა ამერიკის შეერთებული შტატებისა და გერმანიის ფედერაციის მაგალითებზე.

სტატიის ბოლოს დასახულია კონკრეტული გზა საგადასახადო დავების ადმინისტრაციული წესით განხილვის პროცედურის სრულყოფისა და საგადასახადო დავების პრევენციისთვის.

საკვანძო სიტყვები: საგადასახადო დავა, საგადასახადო სამართალი, ადმინისტრაციული სამართალი, საგადასახადო დავის პრევენცია.

1. შესავალი

საგადასახადო დავების განხილვა მრავალი თავისებურებით ხასიათდება, რასაც საგადასახადო სამართლის სირთულე განაპირობებს. საგადასახადო სამართალი მოიცავს როგორც სამართლებრივი, ისე სხვადასხვა მეცნიერების საკითხებს. „მიუხედავად განსაკუთრებული აქტუალობისა, საგადასახადო სამართალი თანამედროვე საფინანსო-სამართლებრივ მეცნიერებაში ნაკლებად შესწავლილი მოვლენაა.“¹ ამ სფეროს სირთულიდან და მრავალფეროვნებიდან გამომდინარე, საგადასახადო დავების განხილვაც მნიშვნელოვანი სპეციფიკით გამოირჩევა. წინამდებარე სტატიის განხილვის ძირითადი საგანი საგადასახადო დავის განხილვის პრობლემატიკაა.

საგადასახადო დავის განხილვის არასასამართლო მექანიზმის არსი ისაა, რომ დავის დაწყების მთელი პროცედურა მიმდინარეობს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოებში. ამ სტატიის მიზანი სწორედ საგადასახადო დავის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის თავისებურებათა ანალიზია. საკითხი ძალზე აქტუალურია, რადგან ყოველდღიურად მრავალი საგადასახადო დავა წარმოიშობა, თუმცა იგი მაინც არ არის სათანადოდ შესწავლილი.

სტატიაში განხილულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (შემდგომში – სსკ) დებულებები. ასევე გაანალიზებულია უცხოური საკანონმდებლო აქტები და სამეცნიერო ნაშრომები. ნაშრომში გამოყენებულია შედარებითი ანალიზის მეთოდი.

სტატიაში გაანალიზებულია საგადასახადო დავის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს

* თსუ-ის იურიდიული ფაკულტეტის დოქტორანტი.

¹ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბ., 2002, 43.

სისტემაში განხილვის ინსტიტუტის არსი, შესაბამისი ადმინისტრაციული წარმოების თავისებურებანი. აქვე მიმოხილულია უცხოური პრაქტიკა ამერიკის შეერთებული შტატებისა და გერმანიის მაგალითზე. იმედია, ზემოაღნიშნული საკითხების განხილვის შედეგად მიღებული დასკვნები წვლილს შეიტანს საგადასახადო დავების პრობლემატიკის გადაჭრაში.

2. საგადასახადო დავის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის ინსტიტუტის არსის ზოგადი მიმოხილვა

საგადასახადო დავები თავისებურებებით ხასიათდება, რასაც მისი ინტერდისციპლინური ხასიათი და მოწესრიგების განსაკუთრებული სფერო განაპირობებს.²

საგადასახადო დავა განსხვავდება სხვა ტიპის დავებისგან რამდენიმე ასპექტით. ჩვეულებრივ, სამოქალაქო დავა მიმდინარეობს რომელიმე მხარის რაიმე არამართლზომიერი ქმედების საფუძველზე, ხოლო საგადასახადო დავის საფუძველი ხშირად შეცდომითი დეკლარირება ხდება.³

საგადასახადო სამართალში შესაძლებელია გამოვყოთ გადასახადის გადამხდელის უფლების დაცვის არასასამართლო და სასამართლო საშუალება.⁴ საგადასახადო დავის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვას აწესრიგებს სსკ, რომლის XI თავი ორიენტირებულია საგადასახადო დავის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის რეგულირებაზე.⁵

ადმინისტრაციული წესით საგადასახადო დავების განხილვა ხასიათდება შედარებით მარტივი პროცედურებით, რაც მომჩივანს აძლევს რეალურ შესაძლებლობას, დამოუკიდებლად დაიცვას უფლება კვალიფიციური იურიდიული მომსახურების გარეშე. ადმინისტრაციული გასაჩივრება, თუნდაც პირისათვის უარყოფითი შედეგით, საშუალებას აძლევს მას, სადავო საკითხთან დაკავშირებით უკეთესად გაერკვეს საგადასახადო ორგანოების შეხედულებებში და სასამართლოში საქმის განხილვისათვის უკეთ მოემზადოს საკუთარი პოზიციების დასაცავად.⁶ თუმცა იურიდიულ ლიტერატურაში დავის განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმი არცთუ ეფექტურადაა მიჩნეული. საერთაშორისო გამოცდილების შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელთა საჩივრების განხილვა ზემდგომ საგადასახადო ორგანოებში ძალიან იშვიათად მთავრდება გადასახადის გადამხდელის გამართლებით.⁷ ასეთი მდგომარეობა ახსნილია ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მისი ქვედა იერარქიული რგოლის პოზიციის გამყარებით.⁸

საქართველოს საგადასახადო სისტემა საგადასახადო დავის წარმოების რამდენიმე ფორმას ითვალისწინებს, მაგრამ გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის დავის გან-

² წიკლაური ი., საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმირების საჭიროება, ჟურნ. „სარჩევი“, №1-2 (3-4), 2012, 77.

³ Smith W.K., Stalans J.L., Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors, Law & Social Inquiry, Vol. 19, No.2, 1994, 343.

⁴ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბ., 2002, 67.

⁵ წიკლაური ი., საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმირების საჭიროება, ჟურნ. „სარჩევი“, №1-2 (3-4), 2012, 78.

⁶ იქვე, 669.

⁷ იხ. როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბ., 2002, 269.

⁸ იქვე, 270.

ხილვის ყველაზე ეფექტურ და ქმედით მექანიზმად სასამართლო მიიჩნევა.⁹

სსკ-ის შესაბამისად, „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო, ხოლო დავების განხილვის საბჭო არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანო“.¹⁰ სსკ-ის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვა ორეტაპიანია და იწყება საჩივრის შემოსავლების სამსახურში წარდგინებით.¹¹ ამრიგად, საგადასახადო ორგანოების სისტემის ყველაზე დაბალი რგოლის რეგიონული ცენტრებისა (საგადასახადო ინსპექციის) და სხვა ორგანოების აქტების გასაჩივრება ხდება ჯერ შემოსავლების სამსახურში, შემდგომ კი ამ ორგანოს გადანყვეტილებასთან ერთად ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განმხილველ საბჭოში ან სასამართლოში.

3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვასთან დაკავშირებული ადმინისტრაციული წარმოება

3.1. საგადასახადო დავის დაწყება

საგადასახადო დავის დაწყების მომენტისათვის დავის მონაწილე მხარეების სამართლებრივი მდგომარეობა მეტად თავისებურია. გადასახადის გადამხდელი და საგადასახადო ორგანო თავიდანვე არათანაბარ მდგომარეობაში არიან. მიუხედავად იმისა, ვინ იტყვის უარს მოთხოვნის შესრულებაზე, დავა მაინც გადასახადის გადამხდელმა უნდა დაიწყოს. აქედან გამომდინარე, სასამართლოში სარჩელის შეტანისასაც ბაჟის გადახდა ყოველთვის გადამხდელს მოუწევს.¹²

საგადასახადო დავის დაწყება გულისხმობს პირის უფლების დაცვისაკენ მიმართულ ქმედებას სასამართლო ან არასასამართლო მექანიზმების გამოყენებით. სსკ-ის მიხედვით, დადგენილია საგადასახადო დავის დაწყების ზოგადი დანაწესები, რომლებიც დაკავშირებულია საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილებების გასაჩივრებასთან. საგადასახადო კოდექსი ადგენს, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადანყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში.¹³

სსკ ჩამოთვლის გადანყვეტილებათა სახეებს, რომლებიც ექვემდებარება გასაჩივრებას.¹⁴ ასეთი გადანყვეტილებების გასაჩივრებისათვის დადგენილია 30-დღიანი ვადა ამ გადანყვეტილებათა ჩაბარებიდან.¹⁵ კანონით განსაზღვრული 30-დღიანი ვადა შედარებით ახალია და მისი განსაზღვრა ამ სახით მოხდა სსკ-ში 2011 წლის 20 დეკემბერს განხორციელებული ცვლილების

⁹ გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბ., 2013, 109.

¹⁰ სსკ-ის 54-ე, 297-ე I და 297-ე II მუხლები, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 12.10. 2010.

¹¹ იქვე, 297-ე III მუხლი.

¹² ხმალაძე ვ., შავიშვილი ი., ხატიაშვილი დ., მიგრიაული დ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, თბ., 2006, 220.

¹³ სსკ-ის 54-ე და 299-ე I მუხლები, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 12.10. 2010.

¹⁴ იქვე, 299-ე მუხლი.

¹⁵ იქვე, 299-ე IV მუხლი.

შემდგომ. მანამდე არსებული მდგომარეობით სსკ ასეთი გადაწყვეტილებების გასაჩივრებისათვის ადგენდა 20-დღიან ვადას.

თითქოსდა დაკონკრეტებული დავის საგნები საგადასახადო დავისა რეალურად არ არის ყოვლისმომცველი და არ ასახავს მთლიანად საგადასახადო დავის ყველა საფუძველს. აღნიშნულ მუხლში არაფერია ნათქვამი საგადასახადო ორგანოს მართლსაწინააღმდეგო ქმედებებისა და მათ მიერ მიყენებული ზიანის გასაჩივრებაზე.

საგადასახადო დავის დაწყებასთან მიმართებით აღსანიშნავია კანონმდებლის მეტ-ნაკლებად ლოიალური პოზიცია, რომელიც პირს გამონაკლის შემთხვევებში საშუალებას აძლევს, დადგენილი ვადის გასვლის შემდეგაც დაიცვას უფლება. კანონი განსაზღვრავს, რომ 30-დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ დავის დაწყება დასაშვებია ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების ან მტკიცებულებების საფუძველით.¹⁶

მეტ-ნაკლებად ნოვაციია ის, რომ, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, საჩივარი დავის განხილველ ორგანოს წარედგინება ელექტრონულადაც. მომჩივნის მიერ დავის განხილველ ორგანოში ელექტრონული ფორმით წარედგინილ ინფორმაციას აქვს ისეთივე ძალა, როგორც წერილობითი ფორმით წარედგინილს.¹⁷ ამგვარი წესი უფრო დააჩქარებს და გაამარტივებს საჩივრის, როგორც უფლების დაცვის საშუალების, გამოყენებას.

3.2. საგადასახადო დავის განხილველი სუბიექტი

3.2.1. საგადასახადო დავის განხილვა შემოსავლების სამსახურის მიერ

კანონმდებლობით განსაზღვრულია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილველი ორგანოებია შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო (შემდგომში – დავის განხილველი ორგანოები).¹⁸

სსკ-ის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს საკუთარი უფლების დაცვა, უპირველეს ყოვლისა, შეუძლია შემოსავლების სამსახურში.¹⁹ სსკ-ის XIV კარით დადგენილია საგადასახადო დავის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესი.²⁰

სსკ განსაზღვრავს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის ნებისმიერ ეტაპზე მომჩივანს უფლება აქვს, მიმართოს სასამართლოს.²¹ სასამართლოში საგადასახადო დავის წარმოების წესი განისაზღვრება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობით.²² შესაბამისად, საქართველოს სსკ უშვებს იმის შესაძლებლობას, რომ პირმა საკუთარი უფლება უფლების დაცვის არასასამართლო მექანიზმის გამოყენების გარეშეც დაიცვას. თუმცა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით (შემდგომში – სასკ) დადგენილია, რომ სასამართლო, გარდა კანონით გათვალისწინებული შემთხვევისა,

¹⁶ სსკ-ის 54-ე და 299-ე VI მუხლები, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 12.10. 2010.

¹⁷ სსკ-ის 299-ე IX მუხლი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 12.10. 2010.

¹⁸ იქვე, 297-ე I მუხლი.

¹⁹ იქვე, 297-ე III მუხლი.

²⁰ იქვე, 296-ე II მუხლი.

²¹ იქვე, 296-ე III მუხლი.

²² იქვე, 296-ე IV მუხლი.

არ მიიღებს სარჩელს ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ, თუ მოსარჩელემ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით (შემდგომში – სზაკ) დადგენილი წესით არ გამოიყენა ადმინისტრაციული საჩივრის ერთჯერადად წარდგენის შესაძლებლობა.²³ აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელის სარჩელი სასამართლოში დასაშვები იქნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მან გამოიყენა საჩივრის წარდგენის ერთჯერადი შესაძლებლობა. იმისათვის, რომ პირმა შეძლოს საკუთარი უფლების დაცვა სასამართლოში, აუცილებელია, მინიმუმ, შემოსავლების სამსახურში საჩივრის წარდგენის შესაძლებლობის გამოყენება.

სსკ-ის თანახმად, დავის განმხილველ ორგანოებს აქვთ საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული რეგლამენტი, რომელიც განსაზღვრავს საჩივრის განხილვისა და მომჩივნებთან ურთიერთობის წესს.²⁴

დავის განმხილველი ორგანოების მიერ საჩივრის განხილვისა და მომჩივნებთან ურთიერთობის წესი განსაზღვრულია საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილებით დამტკიცებული რეგლამენტით. დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტი არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების სახელმძღვანელო დოკუმენტი, რომელიც განსაზღვრავს საჩივრის განხილვისა და მომჩივნებთან ურთიერთობის წესს, აგრეთვე დავის განმხილველი ორგანოების საქმიანობის სამართლებრივ საფუძვლებს, ფუნქციებსა და ფუნქციონირების წესს.²⁵

შემოსავლების სამსახური, როგორც დავის განმხილველი ორგანო, შედგება მისი ხელმძღვანელების, სათათბირო ორგანოსა და აპარატისაგან. სათათბირო ორგანოს შემადგენლობას განსაზღვრავს შემოსავლების სამსახურის უფროსი.²⁶

საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილებით დამტკიცებული რეგლამენტით უმეტესად დარეგულირებულია დავის განხილვის პროცედურული და ტექნიკური საკითხები. ამავე რეგლამენტითაა განსაზღვრული საგადასახადო საჩივრის ფორმა.²⁷

3.2.2. საგადასახადო დავის განხილვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ

საგადასახადო დავის განხილვის მეორე საფეხური არის მისი ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში განხილვა. დავების განხილვის საბჭოს შემადგენლობას განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა.²⁸

დავების განხილვის საბჭო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოა.²⁹ იგი შედგება 13 წევრისაგან. საბჭოს წევრად შეიძლება დანიშნულ იქნეს როგორც საჯარო მოხელე, ისე კერძო პირი. საჯარო მოხელის სამსახურის დავების განხილვის საბჭოს წევრად დანიშვნა შეიძლება შესაბამისი ორგანოს ხელმძღვანელის

²³ სასკ-ის მე-2 V მუხლი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 06.08.1999, 39(46).

²⁴ სსკ-ის 54-ე და 297-ე V მუხლები, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 12.10. 2010.

²⁵ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მე-2, თბ., 2012, 670-671.

²⁶ იქვე, 671.

²⁷ იხილეთ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილებით დამტკიცებული „დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტი“, 16.12.2011.

²⁸ სსკ-ის 54-ე და 297-ე IV მუხლები, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 12.10. 2010.

²⁹ იქვე, 297-ე II მუხლი.

წარდგინების საფუძველზე. პირი, რომელიც არ არის საჯარო მოსამსახურე, საბჭოს წევრად ინიშნება პირადი განცხადებისა და საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილების საფუძველზე. დავების განხილვის საბჭოს ხელმძღვანელობს თავმჯდომარე. დავის განხილველი ორგანოს წევრს უფლება აქვს, ასრულებდეს სხვა ანაზღაურებად საქმიანობას, თუ ეს არ ეწინააღმდეგება საქართველოს კანონმდებლობას.³⁰

დავების განხილვის საბჭოს ჰყავს აპარატი, რომელიც უზრუნველყოფს საბჭოში შესული საჩივრების განსახილველად მომზადებას, მომჩივნებისთვის სამართალწარმოებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის მიწოდებას და საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გაფორმებას.³¹

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის შედეგად დაუშვებელია მომჩივნის საგადასახადო ვალდებულებების დამძიმება, გარდა გადამხდელის თანხმობით ამავე დავის ფარგლებში ჩატარებული შემონემების შემთხვევისა.³²

ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში სპეციალურად შექმნილია დავების განხილვის სამსახური, რომლის ერთ-ერთი ძირითადი ამოცანა და ფუნქციაა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საჩივრების და ამ საჩივრებთან დაკავშირებით წარმოდგენილი ყველა მასალის განხილვა, სათანადო ინფორმაციის მომზადება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოზე გასატანად.³³

საგადასახადო დავის განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმის მეორე საფეხურის ანუ დავის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების საბჭოში განხილვის მიზანშეწონილობის შესახებ არსებობს მრავალი წინააღმდეგობრივი მოსაზრება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსგან განცხადებით გამოთხოვილ იქნა საგადასახადო დავების განხილვის შესახებ სტატისტიკური მონაცემები. ამ განცხადების პასუხად, საჯარო სამართლის იურიდიული პირი (შემდგომში – სსიპ) – შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 28 მაისის №21-03/36342 წერილით განიმარტა, რომ 2013 წელს სსიპ – შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის სამმართველოში შევიდა 9837 საჩივარი, მათ შორის ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა 3072 და სრულად დაკმაყოფილდა 856 საჩივარი. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის მიერ ნაწილობრივ დაკმაყოფილებულ საჩივართა ოდენობა საერთო ოდენობის 31,2%-ს, ხოლო სრულად დაკმაყოფილებულ საჩივართა ოდენობა 8,7%-ს შეადგენს.

ამასთან, 2013 წლის განმავლობაში დავების განხილვის საბჭოში დარეგისტრირდა 1875 მიმართვა. აქედან საბჭომ წარმოება დაასრულა 877 საჩივარზე. ამ საჩივართაგან სრულიად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა 450 საჩივარი.³⁴ ანუ დავების საბჭოს მიერ დაკმაყოფილებულ საჩივართა ოდენობა 2013 წელს წილობრივად 51,3%-ს შეადგენს.

2014 წლის განმავლობაში დავების განხილვის საბჭოში დარეგისტრირდა 1940 საჩივარი. 2014 წელს საბჭომ სხდომაზე განსახილველად გაიტანა 3027 საჩივარი. (წინა წლებში წარდგენი-

³⁰ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მე-2, თბ., 2012, 670-671.

³¹ სსკ-ის 54-ე და 297-ე VI მუხლები, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 12.10. 2010.

³² იქვე, 298-ე II მუხლი.

³³ საქართველოს მთავრობის 2013 წლის 17 დეკემბრის ზ341 დადგენილება „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დებულების დამტკიცების შესახებ“, 19.12.2013, მე-20 (ა) მუხლი.

³⁴ იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის სტატისტიკური ანგარიში, <<http://taxdisputes.gov.ge/images/file/2013%20Report.pdf>>.

ლი დავების ჩათვლით). 2014 წელს დავების განხილვის საბჭოს მიერ გადაწყვეტილება მიღებულ იქნა 2550 საქმეზე. მიღებული გადაწყვეტილებებით მომჩივანთა მოთხოვნა 1062 შემთხვევაში სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, 1052 მომჩივანს უარი ეთქვა, ხოლო 436 შემთხვევაში საჩივარი განუხილველი დარჩა, ანუ დავების საბჭოს მიერ 2014 წელს დაკმაყოფილებულ საჩივართა ოდენობა 42 %-ს შეადგენს.³⁵

სსიპ – შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 28 მაისის №21-03/36342 წერილითვე ირკვევა, რომ 2013 წელს სასამართლოში შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს 324 გადაწყვეტილება გასაჩივრდა, მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ 90 საქმე დასრულდა. შესაბამისად, სასამართლომ გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ 27,7% გადაწყვიტა წარმოებაში არსებული დავებიდან.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების მიერ დავების დაკმაყოფილების პროცენტი საკმაოდ მაღალია. ამგვარი პრაქტიკა შესაძლებელია მეტყველებდეს საგადასახადო ადმინისტრაციის არაეფექტურ მუშაობაზე.

საგადასახადო დავის განხილვის ორეტაპიანი წესი უნიკალურია და განსხვავდება სხვა სფეროებში წარმოშობილი დავის განხილვისათვის საქართველოში და საზღვარგარეთის ქვეყნებში დადგენილი წესებისაგან. ერთი მხრივ, ამგვარი მეთოდი შესაძლებელია მიზანშეწონილად მივიჩნიოთ, რადგან ის ხელს უწყობს საგადასახადო ორგანოს თვითკონტროლსა და სასამართლოების განტვირთვას. ამგვარი თვითკონტროლი დღეს აუცილებელია, თუმცა მიზანშეწონილია თავად საგადასახადო ადმინისტრაციის მუშაობის ეფექტურობის ამაღლება, რათა საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებანი არ იყოს მასობრივად უკანონო და საჭირო არ გახდეს მათი საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერვე გაბათილება.

3.3. დავის განმხილველი ორგანოს მერ საჩივრის განხილვის პროცესი

3.3.1. საჩივრის განხილვის ვადები

მას შემდეგ, რაც გადასახადის გადამხდელი დაიწყებს დავას და საგადასახადო საჩივარი მიღებულ იქნება წარმოებაში, უფლებამოსილი ორგანო უშუალოდ განიხილავს მას.

დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს განიხილავს 20 დღის ვადაში.³⁶ აღსანიშნავია, რომ ეს ვადა განსხვავდება სზაკ-ით განსაზღვრული ვადისგანაც.

სზაკ-ის თანახმად, თუ კანონით ან მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე აქტით სხვა რამ არ არის დადგენილი, უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული საჩივარი განიხილოს და შესაბამისი გადაწყვეტილება მიიღოს ერთი თვის ვადაში.³⁷ უცნაურია, რომ ესოდენ რთული დავის სახეობისათვის კანონმდებლობა განსაზღვრავს 20-დღიან ვადას, მაგრამ ვადის სიმცირე ტვირთად აწვებს საგადასახადო ორგანოს და არა გადასახადის გადამხდელს, ამიტომაც გადასახადის გადახდისა და დავის განხილვის სწორი ადმინისტრირების მიზნებისათვის არ არის უარყოფითი დავის 20-დღიან ვადაში განხილვა. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ამგვარმა ტვირთმა ხელი არ უნდა შეუშალოს საჩივრის ობიექ-

³⁵ იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის სტატისტიკური ანგარიში, <http://taxdisputes.gov.ge/images/file/statistika_2014.pdf>.

³⁶ იქვე, 302-ე I მუხლი.

³⁷ სზაკ-ის 183-ე I მუხლი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 15.07.1999.

ტურად განხილვას და დავის განმხილველი ორგანო ორიენტირებული უნდა იყოს არა მხოლოდ წარმოების ფორმალურად დასრულებაზე, არამედ საქმის შინაარსსა და მის სრულყოფილად შესწავლაზე.

3.3.2. საჩივრის განხილვის ფარგლები

დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს განიხილავს მხოლოდ მომჩივნის მოთხოვნის ფარგლებში.³⁸

სსკ-ით განსაზღვრულია, რომ დავების განხილვის საბჭო საჩივარს განიხილავს შემოსავლების სამსახურში გასაჩივრებული დავის საგნის ფარგლებში.³⁹

მსგავს ჩანაწერს ითვალისწინებს სზაკ-იც, რომლის თანახმადაც, თუ კანონით ან მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე აქტით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციული საჩივრის განმხილველი ადმინისტრაციული ორგანო იხილავს ადმინისტრაციულ საჩივარს მასში აღნიშნული მოთხოვნის ფარგლებში, ხოლო კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევაში შეუძლია გასცდეს მათ.⁴⁰

მიზანშეწონილია, რომ საგადასახადო ორგანო არ შეიზღუდოს მომჩივნის მიერ დაყენებული მოთხოვნებითა და ფაქტობრივი გარემოებებით და ორიენტირებული იყო საკითხის ღრმად შესწავლაზე, მით უმეტეს, მაშინ, როდესაც ცალსახაა, რომ გადასახადის გადამხდელი თავად ვერ ახერხებს უფლების ეფექტურად დაცვას. ასეთ შემთხვევაში მიზანშეწონილია, ადმინისტრაციული ორგანო გასცდეს კიდევ მოთხოვნის ფარგლებს. შესაბამისად, არ არის მიზანშეწონილი, რომ მხოლოდ გამონაკლის შემთხვევებში ხდებოდეს ადმინისტრაციული ორგანოს როლის გაზრდა საქმის გარემოებათა სრულყოფილად შესწავლის მიმართულებით.

3.4. საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება

დავის განმხილველ ორგანოს გამოაქვს გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელის საჩივართან დაკავშირებით და ამ გადაწყვეტილებით დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია: ა) დააკმაყოფილოს საჩივარი; ბ) ნაწილობრივ დააკმაყოფილოს საჩივარი; გ) არ დააკმაყოფილოს საჩივარი; დ) განუხილველად დატოვოს საჩივარი; ე) მიიღოს შუალედური გადაწყვეტილება და შეაჩეროს საჩივრის განხილვა; ვ) მიიღოს გადაწყვეტილება ამ ნაწილის „ა“ და „დ“ ქვეპუნქტებში მითითებული შინაარსების გაერთიანებით.⁴¹

საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გაუქმებული ნაწილის პროპორციულად უქმდება ამავე ორგანოს მიერ გამოცემული ის აქტები, რომლებიც საფუძვლად დაედო გამოცემულ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებას.⁴² უნდა აღინიშნოს, რომ მხოლოდ ის აქტები, რომლებიც საფუძვლად დაედო საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებას, ხშირად თავად არ ანესრიგებს ურთიერთობას, მაგრამ ამგვარი ჩანაწერი შეიძლება ლოგიკურად მივიჩნიოთ.

³⁸ სსკ-ის 54-ე და 302-ე II მუხლები, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 12.10.2010.

³⁹ სსკ-ის 302-ე III მუხლი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 12.10.2010.

⁴⁰ სზაკ-ის 193-ე I მუხლი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 15.07.1999.

⁴¹ იქვე, 304-ე I მუხლი.

⁴² იქვე, 304-ე III მუხლი.

ვინაიდან საგადასახადო დავის განხილვა ხდება ორ ეტაპად, თითოეული დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებას აქვს ძალაში შესვლისა და გასაჩივრების კონკრეტული ვადები. დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება ძალაში შედის მომჩივნისთვის ჩაბარებიდან 21-ე დღეს, მისი გაუსაჩივრებლობის შემთხვევაში.⁴³

დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება ექვემდებარება გასაჩივრებას. სსკ განსაზღვრავს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში ამ მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში.⁴⁴ იგივე 20-დღიანი ვადა დადგენილი დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრებისათვის.⁴⁵ ამასთან, მომჩივნის მიერ საგადასახადო დავის დადგენილ ვადაში გაუგრძელებლობა ითვლება გასაჩივრებული საგადასახადო დავალიანების აღიარებად.⁴⁶ მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო დავების განსაკუთრებული სირთულიდან და სპეციფიკიდან გამომდინარე, შესაძლებელია, გადასახადის გადამხდელისათვის არ აღმოჩნდეს საკმარისი გასაჩივრების 20-დღიანი ვადა. როგორც ჩვენთვის ცნობილია, ზოგადად, ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრებისათვის ერთთვიანი ვადა დადგენილი.⁴⁷

ასევე აღსანიშნავია, რომ ასეთი მდგომარეობაც კი შედარებით უკეთესია გადასახადის გადამხდელისათვის, რადგან დავის განმხილველი ორგანოს 20 დღის განმავლობაში გასაჩივრების შესაძლებლობა დადგინდა მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ საქართველოს კანონით, რომელიც მიღებულ იქნა 2011 წლის 20 დეკემბერს. ამ პერიოდამდე მოქმედი რედაქციით სსკ-ის 305-ე მუხლით შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების სასამართლოში ან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გასაჩივრებისათვის მხოლოდ 10-დღიანი ვადა იყო განსაზღვრული. არსებული ვადა გაიზარდა, თუმცა მიზანშეწონილია, გადასახადის გადამხდელს კიდევ მეტი პერიოდი მიეცეს დავის განმხილველი ორგანოს თუნდაც სასამართლოში გასაჩივრებისათვის.

4. საგადასახადო დავების განხილვის უცხოური პრაქტიკა

4.1. საგადასახადო დავის განხილვის გერმანული მოდელი

როგორც საქართველოს, ისე საზღვარგარეთის ქვეყნების კანონმდებლობები ითვალისწინებს საგადასახადო დავების განხილვის როგორც სასამართლო, ისე არასამართლო მეთოდს. საზღვარგარეთის ქვეყნების პრაქტიკაში ყველაზე სარწმუნოდ საგადასახადო დავის სპეციალურ სასამართლოში განხილვის წესი არის მიჩნეული.

როგორც უკვე აღინიშნა, საგადასახადო დავის განხილვის თავისებურებები მნიშვნელოვნად არის დაკავშირებული კონკრეტული ქვეყნის საგადასახადო ორგანოების სისტემაზე.

გერმანიაში საგადასახადო ორგანოების სისტემა განსაზღვრულია „გერმანიის ფისკალური კოდექსით“. ამ აქტით საგადასახადო ორგანოებში იგულისხმება ფედერალური საგადასა-

⁴³ სზაკ-ის 306-ე I მუხლი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 15.07.1999.

⁴⁴ იქვე, 305-ე I მუხლი.

⁴⁵ იქვე, 305-ე II მუხლი.

⁴⁶ იქვე, 305-ე V მუხლი.

⁴⁷ სასკ-ის 22-ე მუხლი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 06.08.1999, 39(46).

ხადო ადმინისტრაციული ორგანოები და „ლანდების“ საგადასახადო ორგანოები.⁴⁸ გერმანიაში აგრეთვე ფუნქციონირებს ადგილობრივი საგადასახადო ორგანოებიც.⁴⁹ სწორედ ამ ორგანოთა მიერ განხორციელებული ღონისძიებების მიმართ შეიძლება წარმოემუშავა გადასახადის გადამხდელს შესაბამისი ინტერესი უფლების დაცვისა.

გერმანიის საგადასახადო სისტემა თვითადმინისტრირებადია. არაპირდაპირი გადასახადების გარდა, გადასახადების უმეტესობა ადმინისტრირებადია სპეციალური წერილობითი „შეფასების ცნობით“, რომელიც წარედგინება გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოს მიერ.

ამ დოკუმენტის მიღების შემდეგ გადასახადის გადამხდელს შეუძლია შეადგინოს ადმინისტრაციული საჩივარი. გადამხდელი, პირველ რიგში, უფლებას ადმინისტრაციული წესით იცავს და თუ საგადასახადო ორგანომ არ დააკმაყოფილა საჩივარი, გადასახადის გადამხდელი იძულებულია, უფლება სასამართლო წესით დაიცვას. ადმინისტრაციული საჩივარი საშუალებას აძლევს საგადასახადო ორგანოს, გადახედოს საკუთარ გადაწყვეტილებას ფაქტობრივ და სამართლებრივ კრილში.

გადასახადის გადამხდელს, ჩვეულებრივ, აქვს ერთთვიანი ვადა იმისათვის, რომ შეადგინოს ადმინისტრაციული საჩივარი საგადასახადო ორგანოს ღონისძიების საფუძველზე. ასეთი საჩივარი უფასოა.

საგადასახადო დავის განხილვის პროცესი საკმაოდ ხანგრძლივია და შესაძლებელია მოიცავდეს რამდენიმე თვეს, ფაქტობრივი და სამართლებრივი შინაარსის გათვალისწინებით.

მარტოოდენ გასაჩივრება აქტისა არ ნიშნავს იმას, რომ შეჩერებულია გასაჩივრებული აქტი, არამედ ამისათვის სპეციალურად უნდა მიმართოს გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს. თუ ორგანომ ეს მოთხოვნა არ დააკმაყოფილა, გადასახადის გადამხდელს საშუალება აქვს, სასამართლოში გაასაჩივროს ასეთი უარიც.

საგადასახადო ღონისძიებათა გასაჩივრების ვადის საპატიო მიზეზით გაშვების შემთხვევაში დასაშვებია მისი აღდგენა, თუ ამას დაასაბუთებს საჩივრის ავტორი, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ მას ჰქონდა რაიმე საპატიო დაბრკოლება.⁵⁰

გერმანიაში საკმაოდ ნახალისებულია საგადასახადო დავის პრევენციის ღონისძიებანი. გერმანიაში საგადასახადო კონსულტანტის პროფესიას დიდი ტრადიცია აქვს. საგადასახადო კონსულტირება რეგულირდება კანონით „საგადასახადო კონსულტირების შესახებ“. გერმანიაში 2007 წლის ბოლოსათვის 73 000-ზე მეტი ფიზიკური და 7500 იურიდიული პირი აკრედიტებული საგადასახადო კონსულტანტად. ისინი გამოირჩევიან პროფესიონალიზმით და თავიანთი საქმიანობის შესრულების დროს ემორჩილებიან მკაცრ ეთიკურ პრინციპებსა და წესებს. საგადასახადო კონსულტანტი გადასახადის გადამხდელს სთავაზობს მომსახურებას ხელშეკრულების საფუძველზე და ეხმარება მათ.⁵¹

გერმანული საგადასახადო სისტემის მიხედვით, ნახალისებულია დავის გადანყვეტის სხვა ისეთი ალტერნატიული მეთოდები, როგორცაა, მაგალითად, ფაქტობრივი შეთანხმება.

⁴⁸ Fiscal Code of Germany, promulgated on 1 October 2002, Section 6. (2)

⁴⁹ იქვე, Section, 6.5.

⁵⁰ იხ. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG., Tax Procedure: Tax Litigation and Dispute Resolution in Germany, <<http://www.mondaq.com/x/7706/Arbitration+Dispute+Resolution/174+Tax+Procedure+Tax+Litigation+and+Dispute+Resolution+in+Germany>>, [29.07.1999].

⁵¹ გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბ., 2013, 112.

1984 წლის შემდეგ განსაკუთრებით გააქტიურდა მსჯელობა ამ საკითხზე და გერმანულმა სასამართლომ განმარტა, რომ მიზანშეწონილი იქნება, ამგვარ შეთანხმებას სავალდებულო ხასიათი მიენიჭოს, თუნდაც გაფორმდეს საგადასახადო აუდიტორსა და გადასახადის გადამხდელს შორის. სწორედ ამიტომაც წახალისებული შეხვედრებისა და მოლაპარაკებების მეთოდი მხარეებს შორის, რათა გაიზარდოს ფაქტობრივი შეთანხმებების მიღწევის სიხშირე.⁵² პოზიტიურად უნდა შეფასდეს ამგვარი ღონისძიების არსებობა, თუმცა ზუსტი კალკის სახით გადმოტანა და საგადასახადო აუდიტორისათვის მსგავსი უფლებამოსილების მინიჭება შესაძლებელია, არ იყოს მიზანშეწონილი ქართული რეალობისათვის, რათა არ მივიღოთ მანკიერი პრაქტიკა და გადასახადის გადამხდელსა და აუდიტორს შორის არ შედგეს უკანონო გარიგება.

გერმანული მოდელის შესაბამისად, შემოთავაზებულია აგრეთვე წინასწარი გადანყვეტილების ინსტიტუტი, რომელიც ხორციელდება უშუალოდ საგადასახადო აუდიტის დასრულების შემდეგ. ფედერალურმა საგადასახადო სასამართლომ დაადგინა, რომ ამგვარი გადანყვეტილება შესაძლებელია, სახეზე იყოს, როდესაც საჭიროა კონკრეტული მოვლენების ფიქსაცია, რომელიც მოხდა ორგანოსათვის მინიჭებული დისკრეციის გამოსახატავად, ან გადასახადის გადამხდელს აქვს ეკონომიკური ინტერესი, მიიღოს წინასწარი გადანყვეტილება.⁵³

4.2. საგადასახადო დავის გადანყვეტის ამერიკის შეერთებული შტატების მოდელი

საგადასახადო დავების განხილვის საკითხში ამერიკელი მეცნიერების მიერ პრიორიტეტი მინიჭებული აქვს წინასასამართლო მექანიზმებს და მიიჩნევა, რომ საგადასახადო დავის სწორად წარმართვაში გადამწყვეტ როლს სწორედ წინარე სტადია ასრულებს. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია აირჩიოს რამდენიმე ორგანო, რომლის საშუალებითაც იგი მიიღებს შესაბამის სამართლებრივ გადანყვეტილებას, თუმცა ამერიკის შეერთებულ შტატებში (შემდგომში – აშშ) კანონმდებლობა ქმნის გარკვეულ წინარე საფეხურებს და ზოგიერთ საკითხში ეს ადმინისტრაციული ღონისძიებანი სავალდებულოა.⁵⁴ ამასთან, სულ უფრო ხშირად შეინიშნება ტენდენცია იმისა, რომ დავა გადანყდეს არა სასამართლო წარმოების წესით, არამედ თავად საგადასახადო ორგანოს სისტემაში. საგადასახადო სამსახურები ღიად წახალისებენ შუამავლობასა და ნებაყოფლობით მაკავშირებელ არბიტრს, ასევე დავის ალტერნატიულ გადანყვეტის საშუალებებს; საგადასახადო სასამართლოს წესები აგრეთვე წახალისებს საგადასახადო დავის განხილვის ალტერნატიულ მეთოდებს.⁵⁵ რაც შეეხება დავის გადანყვეტის ალტერნატიულ მეთოდებს, ამაჟამად ამერიკაში აქტიურად გამოიყენება საგადასახადო არბიტრაჟების მექანიზმი. ამერიკელი

⁵² იხ. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG., Tax Procedure: Tax Litigation and Dispute Resolution in Germany, <<http://www.mondaq.com/x/7706/Arbitration+Dispute+Resolution/174+Tax+Procedure+Tax+Litigation+and+Dispute+Resolution+in+Germany>>, [29.07.1999].

⁵³ იხ. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG., Tax Procedure: Tax Litigation and Dispute Resolution in Germany, <<http://www.mondaq.com/x/7706/Arbitration+Dispute+Resolution/174+Tax+Procedure+Tax+Litigation+and+Dispute+Resolution+in+Germany>>, [29.07.1999].

⁵⁴ Treusch E.P., What to Consider in Choosing a Forum to Resolve an Ordinary Tax Dispute, Journal "Tax Lawyer", Vol.55, No.1, 2001-2002, 83.

⁵⁵ იქვე, 84.

მეცნიერები განსაკუთრებით მხარს უჭერენ საგადასახადო არბიტრაჟის არსებობის წახალისებას სხვადასხვა შტატისათვის.⁵⁶

აშშ-ში საგადასახადო ორგანო გამოსცემს გასაჩივრების ფორმალურ საფუძველს – „საგადასახადო მოთხოვნას“, რომელიც აშშ-ში გასაჩივრებას ექვემდებარება მისი ჩაბარებიდან 90 დღის განმავლობაში.⁵⁷

აშშ-ში მოსამართლეები თავს იკავებენ გადაწყვეტილების მიღებისაგან, მანამდე, სანამ გადასახადის გადამხდელმა არ ამოწურა მის განკარგულებაში არსებული დაცვის ადმინისტრაციული საშუალებები. ზემოაღნიშნული მეთოდის შედეგად საგადასახადო დავის განხილვისას მხარეები ხშირად მოსმენის დანებდებიან მიდიან შეთანხმებამდე. აშშ-ში საგადასახადო სასამართლოს მოსამართლე სარჩელის 10%-ს განიხილავს ამგვარი პოლიტიკის დამსახურებით. რაც შეეხებათ პირებს, რომლებსაც საკმაოდ დასაბუთების გარეშე შეაქვთ საჩივარი საგადასახადო სასამართლოში და განზრახ აჭიანურებენ პროცესს, შეიძლება ჯარიმის გადახდაც კი დაეკისროთ.⁵⁸

აშშ-ში სულ უფრო და უფრო ენიჭება პრიორიტეტი დავის გადაწყვეტის ალტერნატიულ მეთოდებსა და დასაწყის ეტაპზევე მის აღმოფხვრას. საგადასახადო მეცნიერებაში დიდი მნიშვნელობა აქვს მინიჭებული აუდიტს, საგადასახადო დავის პრევენციისა და მასზე კონსენსუსის მიღწევის საკითხში. ის საკმაოდ აქტუალური ღონისძიებაა, მით უმეტეს, რომ აშშ-ში გამოკითხულმა გადასახადის გადამხდელების 45%-მა აჩვენა, რომ მათ მიმართ განხორციელდა აუდიტი.⁵⁹

მეცნიერთა აზრით, დავები საჯარო ხელისუფლებასა და მოქალაქეებს შორის საგადასახადო საკითხებში განსხვავდება რამდენიმე ასპექტით. დავა წამოიჭრება, როდესაც შესაბამისი თანამდებობის პირი თვლის, რომ მოქალაქე არ დაემორჩილა კანონს. ამასთან, შესაბამისი თანამდებობის პირს აქვს ფორმალური ძალაუფლება, დაასრულოს დავა იმ ფარგლებში, რომელშიც დასაშვებია გადაწყვეტილების აღსრულება.⁶⁰ თანამედროვე საგადასახადო მეცნიერებაში გამოყოფენ საგადასახადო დავის განვითარების რამდენიმე ეტაპს.

პირველი ნაბიჯი პოტენციური საგადასახადო დავისა არის აუდიტორის მხრიდან შეცდომის ან არასწორი დეკლარირების იდენტიფიცირება. თუ აუდიტორი აღმოაჩენს რაიმე ხარვეზს, მან უნდა გადაწყვიტოს, წამოიწყოს თუ არა მას გადასახადის გადამხდელთან.

მას შემდეგ, რაც აუდიტორი საკუთარ პოზიციას საჩივრის/სარჩელის სახით გამოხატავს და ჩამოაყალიბებს პრობლემის გადაჭრის თავისეულ გზას, მოქალაქეს შეუძლია, დაეთანხმოს ამ პოზიციას, ან მიჰყვეს აუდიტორის მიერ შემოთავაზებულ გზას საკითხის გადაწყვეტამდე, რათა საქმე არ მივიდეს საგადასახადო დავამდე.

თუ გადასახადის გადამხდელი უარყოფს აუდიტორის პოზიციას მთლიანად ან ნაწილობრივ, საკითხი ტრანსფორმირდება დავაში, რაც, თავის მხრივ, შეიცავს მოლაპარაკებებსა და შესაგებელს გადასახადის გადამხდელის მხრიდან.⁶¹

⁵⁶ Treusch E.P., What to Consider in Choosing a Forum to Resolve an Ordinary Tax Dispute, Journal “Tax Lawyer“, Vol.55, No.1, 2001-2002, 6.

⁵⁷ იქვე, 86.

⁵⁸ გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბ., 2013, 114.

⁵⁹ Smith W.K., Stalans J.L., Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors, Law & Social Inquiry Journal, Vol.19, No. 2, Spring, 1994, 355.

⁶⁰ იქვე, 337.

⁶¹ იქვე, 342.

ამიტომაც, დავის წამოწყებამდე წინარე ეტაპზე განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს მინიჭებული აუდიტორისა და გადასახადის გადამხდელის მოლაპარაკებას. აუდიტორების მხრიდან ძირითადი აქცენტი გაკეთებულია კანონის შესაბამის კონსენსუსზე. ისინი ნაკლებად მოინონებენ კომპრომისისა და კაპიტულაციის მეთოდებს, გადასახადის გადამხდელისაგან განსხვავებით. ფორმალური ძალაუფლების განსხვავება, აგრეთვე, გამოსჭვივის მოლაპარაკებებისათვის პრიორიტეტის მინიჭების საკითხშიც. აუდიტორები უფრო ხშირად უდრეკად დგანან თავიანთ პოზიციაზე, როდესაც გადასახადის გადამხდელი მეტად მოწოდებული არიან თანამშრომლობისაკენ, განსაკუთრებით კი ისინი, რომლებიც ორიენტირებული არიან დროის მცირე დანახარჯზე.⁶² აქედან გამომდინარე, მნიშვნელოვანი და საინტერესოა საგადასახადო დავის თავიდან აცილების ამგვარი მეთოდი, როდესაც გარკვეული უფლებამოსილებით აღჭურვა ხდება აუდიტორისა, თუმცა მნიშვნელოვანია, კარგად გაანალიზდეს ის რისკები, რომლებიც ასეთი უფლებამოსილების მინიჭებას შეიძლება მოჰყვეს.

აშშ-ში გადასახადის გადამხდელი გამოიკითხნენ იმის თაობაზე, თუ რამდენად შეეძლოთ მათ, ზემოქმედება მოეხდინათ აუდიტორის გადანყვეტილებაზე 1-იდან 5-ამდე ქულებით, სადაც 1 ქულა აღნიშნავდა ზემოქმედების სრულ შეუძლებლობას. 11%-მა უპასუხა, რომ მათ არ იცოდნენ პასუხი. ხოლო მათ, ვინც იცოდა, ძირითად პასუხად 3,0 მიუთითა.⁶³ ამიტომაც მნიშვნელოვანია, აუდიტისა და გადასახადის გადამხდელის კონსენსუსმა არ მიიღოს ნეგატიური სახე და არ გადაიზარდოს მანკიერ პრაქტიკაში.

5. დასკვნა

დასკვნის სახით უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო დავების განხილვა სპეციფიკურობითა და სირთულით ხასიათდება. ამას ადასტურებს საკანონმდებლო ნორმებისა და შესაბამისი ლიტერატურის ანალიზი. სწორედ ამიტომ კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო დავების განხილვის არასასამართლო მექანიზმის რთულ და ორსაფეხურიან სისტემას.

საგადასახადო ორსაფეხურიანი სისტემა, მით უმეტეს, დავების ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის ორსაფეხურიანი მექანიზმი, დღესდღეობით არც ისე ეფექტურია. ამ ფონზე უფლების დაცვის უფრო ეფექტურ საშუალებად სასამართლო გვევლინება. მიზანშეწონილია, ყურადღება მეტად გამახვილდეს საგადასახადო ორგანოთა მუშაობის ეფექტურობის ამაღლებისა და მათ მიერ კანონიერ გადანყვეტილებათა მიღების გაზრდაზე. ამ მიზნის მისაღწევად კი მხოლოდ საგადასახადო დავის განხილვის რთული, ორსაფეხურიანი სისტემის არსებობა არაეფექტური მექანიზმია.

საგადასახადო ორგანოების ღონისძიებათა ადმინისტრაციული წესით გასაჩივრებისათვის მანამდე დადგენილი 20-დღიანი ვადა საკმაოდ მცირედ შეგვიძლია მივიჩნიოთ, რადგან ამ ღონისძიებათა ადრესატისათვის შესაძლებელია, ეს დრო საკმარისი არ იყოს, რათა სრულყოფილად მოემზადოს დავის დასაწყებად. ამ ფონზე დადებითად უნდა შეფასდეს ის, რომ გადასახადის გადამხდელს მიეცა გაცილებით დიდი, 30-დღიანი ვადა, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს კონკრეტული ღონისძიებანი, რაც პოზიტიური მოვლენაა.

⁶² *Smith W.K., Stalans J.L., Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors, Law & Social Inquiry Journal, Vol.19, No. 2, Spring, 1994, 365.*

⁶³ იქვე, 355.

ამასთან, საგადასახადო ორგანოს მიერ ესოდენ რთული დავის განხილვისათვის კანონმდებლობა განსაზღვრავს 20-დღიან ვადას, მაგრამ ეს ვადის სიმცირე ტვირთად აწვებს საგადასახადო ორგანოს და არა გადასახადის გადამხდელს. და მიუხედავად იმისა, რომ მცირეა სხვა ქვეყნების კანონმდებლობით განსაზღვრულ ვადასთან შედარებით, ის არ უზღუდავს გადასახადის გადამხდელს, სრულყოფილად დაიცვას უფლება. თუმცა მნიშვნელოვანია, რომ მთავარი პრინციპი არის არა დავის სწრაფი განხილვა, არამედ მისი სრული და ობიექტური გაანალიზება, სამართლიანი და კანონიერი გადაწყვეტილების მიღება. ამ დებულების გათვალისწინებით არ იქნებოდა ურიგო, გაზრდილიყო დავის განხილვის ვადაც.

ათიდან ოც დღემდე გაიზარდა დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრების ვადაც. მიუხედავად უკვე არსებული ცვლილებისა, მიზანშეწონილია, გადასახადის გადამხდელს კიდევ მეტი პერიოდი მიეცეს დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრებისათვის.

მიზანშეწონილია, რომ საგადასახადო ორგანო არ შეიზღუდოს მომჩივნის მიერ დაყენებული მოთხოვნებითა და ფაქტობრივი გარემოებებით და ორიენტირებული იყოს საკითხის ღრმად შესწავლაზე. ამასთან, საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანო ორიენტირებული უნდა იყოს დაინტერესებული მხარის მაქსიმალური ჩართულობით დავის განხილვის პროცესში.

მნიშვნელოვანია, აგრეთვე, გათვალისწინებულ იქნეს საგადასახადო დავების განხილვის უცხოური პრაქტიკა და მის შესაბამისად გაიზარდოს უფლების დასაცავად საგადასახადო ორგანოთა ღონისძიებების გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადები. ამასთან, საჭიროა გაიზარდოს სხვადასხვა ინსტიტუტისა და ღონისძიების როლი, როგორებიცაა: საგადასახადო კონსულტანტი, საგადასახადო აუდიტი, ფაქტობრივი შეთანხმება, წინასწარი გადაწყვეტილება და საგადასახადო არბიტრაჟები. საზღვარგარეთის ქვეყნებში არსებული საგადასახადო დავის განხილვის სხვადასხვაგვარი სპეციალური წესი საკმაოდ ეფექტური და გონივრული მექანიზმია.

მიზანშეწონილია გაიზარდოს საგადასახადო დავის განხილვის არასასამართლო მექანიზმის როლი და დაიხვეწოს პროცედურა, რაც გამოიწვევს დარღვეული უფლების უფრო სწრაფად და ეფექტურად აღდგენას.