

კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის სანაპირობან გათავისუფლება საქართველოსა და ამერიკის შეერთებული შტატების მავალითვა

წინამდებარე სტატიაში მიმოხილულია კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის სანაპირობან გათავისუფლების მარეგულირებელი სამართლებრივი ნორმა და დამკვიდრებული პრაქტიკა.

კეთილსინდისიერების ცნება სიახლეა საგადასახადო სამართლისათვის. განსახილველი ნორმა არ იძლევა საშუალებას, სრულყოფილად დადგინდეს ის წინაპირობები, რომელთა არსებობის დროსაც გადასახადის გადამხდელი შესაძლებელია, გათავისუფლდეს დაკისრებული სანაპირობან. შესაბამისად, მისი პრაქტიკაში გამოყენების საკითხი კიდევ უფრო აქტუალური და საინტერესო ხდება, რადგან არსებული საკანონმდებლო ნორმა იწვევს უფლებამოსილი ორგანოების შეუსაბამოდ მაღალი დისკრეციული უფლებამოსილების გათვალისწინებით არასწორი პრაქტიკის დამკვიდრებასა და განსხვავებული მიდგომების ჩამოყალიბებას. ამ საკითხთან დაკავშირებით, სტატიაში მსჯელობა წარმართულია საქართველოსა და ამერიკის შეერთებული შტატების კანონმდებლობისა და პრაქტიკის შედარებითი ანალიზის საფუძველზე. ამერიკული მიდგომის ძირითადი მახასიათებლების კვლევა ყველაზე გამართული საგადასახადო სისტემის გამოცდილების შესწავლის საშუალებას იძლევა.

ნაშრომში შესწავლილი და შეფასებულია დღეს არსებული პრაქტიკა, როგორც დავის საგადასახადო სისტემაში, ასევე სასამართლოში არსებობის დროს. დღემდე, როგორც პრაქტიკაში, ასევე ლიტერატურაში, კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის სანაპირობან გათავისუფლების საკითხი ერთ-ერთი ყველაზე ნაკლებად შესწავლილი და, შესაბამისად, პრობლემურია, რისგან გამოსავალიც, ავტორისეული ხედვით, ნორმის გამოყენების წინაპირობების განსაზღვრით მისი სწორად ინტერპრეტაცია, უფრო კონკრეტულად და გასაგები ფორმით ჩამოყალიბების აუცილებლობა და მტკიცების ტვირთის სტანდარტის დამკვიდრების აუცილებლობაა, რათა გარანტირებული იყოს დავის პროცესში როგორც საჯარო, ასევე კერძო ინტერესების დაცვა.

საკვანძო სიტყვები: საგადასახადო, კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი, სანაპირობან გათავისუფლება, სანაპირობან გათავისუფლების წინაპირობები, შეცდომა, არცოდნა, დისკრეციული უფლებამოსილება, მტკიცების ტვირთი.

1. შესავალი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში (შემდგომში – სსკ) მნიშვნელოვანი ცვლილება განხორციელდა, როდესაც საგადასახადო ორგანოს, დავის განმხილველ ორგანოსა და სასამართლოს უფლებამოსილება მიენიჭათ, გადასახადის გადამხდელი გაათავისუფლონ დაკისრებული სანაპირობან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეც-

* ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის იურიდიული ფაკულტეტის დოქტორანტი.

დომით/არცოდნით.¹ ეს ნორმა ფართო დისკრეციას ანიჭებს უფლებამოსილ ორგანოებს, რაც შესწავლასა და განმარტებას საჭიროებს. შესაბამისი უფლებამოსილების გამოყენება, როგორც ადმინისტრაციული ორგანოების, ასევე სასამართლოების მხრიდან, მოითხოვს საგადასახადო ინსტიტუტის არსისა და დანიშნულების კვალიფიციურ ანალიზსა და სამართლებრივი სტანდარტების დადგენას.²

აქტუალურობასთან ერთად, გადასახადები და საგადასახადო კანონმდებლობა სამართლის ერთ-ერთი ყველაზე მეტად რთული და კომპლექსური დარგია. ამერიკელი მეცნიერების შეფასებით, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო კანონმდებლობა ყველაზე ძნელად გასაგები და აღსაქმელია.³

ქვეყნის სწორ განვითარებაში განსაკუთრებული როლი ეკისრება კანონიერ ადმინისტრირებას საგადასახადო სისტემაში, რამდენადაც იგი პირდაპირ კავშირშია ქვეყნის საფინანსო-ეკონომიკურ მდგრადობასთან, სამეწარმეო აქტივობის ხარისხსა და მმართველობითი სისტემის მიმართ ნდობის ატმოსფეროს ჩამოყალიბება-დამკვიდრებასთან.⁴ სსკ არ განმარტავს, თუ როგორი სახის ქმედება ითვლება შეცდომად, ან ვის ეკისრება მტკიცების ტვირთი, დაადგინოს, გადამხდელის მოქმედება განპირობებული იყო მისი მხრიდან კანონმდებლობის არცოდნით თუ შეცდომის ჩადენით. არ არის განსაზღვრული, სად გადის ზღვარი არცოდნასა და ცოდნას შორის, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს პირის პასუხისმგებლობა. ეს უფლებამოსილ ორგანოებს ანიჭებს საკმაოდ დიდ დისკრეციულ უფლებამოსილებას, წინასწარ დადგენილი კრიტერიუმების გარეშე, გადამხდელის მოქმედება შეაფასონ კონკრეტულ შემთხვევაში, როგორც ჩადენილი შეცდომა ან კანონის არცოდნის შედეგი.⁵ შესაბამისად, ამ ნორმის გამოყენება საჭიროებს განმარტებას, რათა ის არ იყოს გამოყენებული არამართლზომიერად, არ დაირღვეს თანასწორობის პრინციპი და, ამავე დროს, მიღწეული იყოს ნორმის არსებობის მთავარი მიზანი.

სამართლის სხვადასხვა დარგში კანონმდებლობით არის განსაზღვრული პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძვლები, მიუხედავად იმისა, ასრულებს თუ არა პირი მასზე დაკისრებულ მოვალეობას.⁶ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში კანონმდებლობა ითვალისწინებს პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძვლებს, რომლებიც დადგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევათა თავისებურებებისა და მნიშვნელობის გათვალისწინებით.⁷

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ამ საკითხის კვლევა, დადგენილი პრაქტიკის შესწავლა და ნორმის გამოყენების წინაპირობების განსაზღვრა აქტუალური და საჭირო სამართლებრივი საკითხია.

¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 12/12/2010.

² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

³ *Painter K. Mc.G., There's no Place Like Home: Projections on the Fate of the Home Mortgage Interest Deduction and the Ternative Minimum Tax in Light of Consumer Behavior*, St John's Journal of legal Commentary Journal, Vol. 22, Summer 2007, 295.

⁴ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

⁵ გვარამაძე თ., სადისერტაციო ნაშრომი საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით სამართლებრივი ანალიზი), 2012, 169.

⁶ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბ., 2002, 325.

⁷ გვარამაძე თ., სადისერტაციო ნაშრომი „საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით სამართლებრივი ანალიზი)“, თბ., 2012, 164.

2. კეთილსინდისიერი გადამხდელის ცნება

კანონმდებელმა საგადასახადო სამართალში შემოიტანა გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების ცნება.⁸ ქართულ კანონმდებლობაში კეთილსინდისიერების პრინციპის დაცვის ვალდებულება თავდაპირველად გვხვდებოდა სამოქალაქო კოდექსში.⁹ სსკ თავად არ განმარტავს, თუ რა კრიტერიუმებით უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების ხარისხი, ამგვარი განმარტების სტანდარტი არ არის დადგენილი არც სასამართლო და არც საგადასახადო დავების განმხილველი ორგანოების გადანყვეტილებებში, რაც უკიდურესად პრობლემურს ხდის კონკრეტული უფლებამოსილების კვალიფიციურ და კეთილსინდისიერ გამოყენებას. აღნიშნული არ შეესაბამება მმართველობისა და მართლმსაჯულების კანონიერების, სამართლიანობის პრინციპებით განხორციელების მიზანსა და ამოცანას, საჯარო წესრიგს.¹⁰ საგადასახადო კოდექსი არ განსაზღვრავს „კეთილსინდისიერების“ ან „არაკეთილსინდისიერების“ ცნებას, თუმცა კეთილსინდისიერების საკითხს საგადასახადო დავების გადანყვეტისა და კონკრეტული საგადასახადო სამართლებრივი ნორმების შეფარდების პროცესში განსაკუთრებული დატვირთვა აქვს.¹¹ საკასაციო სასამართლომ ერთ-ერთ თავის გადანყვეტილებაში მიიჩნია, რომ ეს ვითარება გამოწვეულია კანონის ნორმის ზოგადი შინაარსით და იგი უნდა დაიძლიოს სამართლის ნორმის პროგრესული, დინამიკური და ლოგიკური განმარტების მეშვეობით.¹²

კეთილსინდისიერების მრავალგვარმა ფუნქციამ გამოიწვია ის, რომ სასამართლოებმა ის გამოიყენეს სამართლიანი შედეგის დადგომისთვის და, ამავე დროს, აშკარა უსამართლო შედეგის თავიდან ასაცილებლად.¹³ კეთილსინდისიერება აბსტრაქტული და ყოვლისმომცველი ცნებაა, რომლის სტანდარტი შეფასებითი კრიტერიუმების საფუძველზე სამართალმეფარდებითი პრაქტიკის შედეგად უნდა დაკონკრეტდეს და დადგინდეს,¹⁴ რათა მისი პრაქტიკაში გამოყენება შესაძლებელი გახდეს. სასამართლოს მიერ უნდა განისაზღვროს, თუ რა მოთხოვნები აქვს კეთილსინდისიერების პრინციპს ფაქტობრივი გარემოებების მიმართ. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ მოსამართლე უფლებამოსილი არ არის, თავისი სუბიექტური შეხედულებების მიხედვით იმოქმედოს. მან კეთილსინდისიერების პრინციპის გამოყენებისას, რამდენადაც შესაძლებელია, უნდა იმოქმედოს ობიექტურ კრიტერიუმებზე დაყრდნობით.¹⁵

კეთილსინდისიერების პრინციპი ბევრნილად დაკავშირებულია მორალურ სტანდარტებთან. კეთილსინდისიერება ნიშნავს: გულწრფელობას, სინდინდეს, მიუკერძოებლობას, ობიექტურობას, სამართლიანობას, ერთგულებას და სხვ.¹⁶ კეთილსინდისიერების პრინციპს ან სა-

⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადანყვეტილება 32, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

⁹ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მე-8 მუხლი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, [26.06.1997].

¹⁰ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219 (კ-14) გადანყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

¹¹ იქვე.

¹² იქვე.

¹³ იოსელიანი ა., კეთილსინდისიერების პრინციპის სახელმწიფოებრივი სამართალში (შედარებით სამართლებრივი გამოკვლევა), ჟურნ. „ქართული სამართლის მიმოხილვა“, სპეციალური გამოცემა, 2007, 12.

¹⁴ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადანყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

¹⁵ იოსელიანი ა., კეთილსინდისიერების პრინციპის სახელმწიფოებრივი სამართალში (შედარებით სამართლებრივი გამოკვლევა), ჟურნ. „ქართული სამართლის მიმოხილვა“ სპეციალური გამოცემა, 2007, 34.

¹⁶ იქვე, 34.

მართალურიერთობის კეთილსინდისიერი დაცვის პრინციპს ზოგადსამართლებრივი ბუნება აქვს, ვინაიდან „კეთილსინდისიერების“ ცნება, როგორც სამოქალაქო სამართალურიერთობის უმთავრესი პრინციპი, ძირითად გამოყენებას პოვებს სამოქალაქო სამართალურიერთობების მომწესრიგებელ სამართლებრივ აქტებში.¹⁷

კეთილსინდისიერების პრინციპი, ერთი მხრივ, ობიექტური ბუნებისაა. თუ მხარე მოქმედებს არაგონივრულად და არასამართლიანად, მაშინ საქმის სასამართლო განხილვისას არ იქნება მისთვის ხელსაყრელი, ამტკიცოს, რომ ეგონა, მოქმედებდა გონივრულად და სამართლიანად; მეორე მხრივ კი, კეთილსინდისიერების პრინციპი, ძირითადად, წარმოშობილია სუბიექტური კრიტერიუმით, რომლის თანახმადაც გადამწყვეტია პირის ფსიქიკური განწყობა.¹⁸ საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება გულისხმობს პირის სუბიექტურ დამოკიდებულებას მის მიერ ჩადენილი ქმედებისადმი. პირს სწამს, რომ მისი ქმედება კანონიერია და არ არის მართლსაწინააღმდეგო. ამასთან, პირი მოქმედებს საპატიებელი შეცდომის პირობებში, ანუ მან არ იცოდა და არც შეიძლება სცოდნოდა, რომ ჩადიოდა აკრძალულ ქმედებას. საპატიებელი შეცდომის დროს პირი ფიქრობს, რომ არ არსებობს ისეთი ნორმა, რომელიც მის ქმედებას კრძალავს. მაშასადამე, მას არ გააჩნია სამართალდარღვევის ჩადენის შეგნება. იმ შემთხვევაში, თუ შეცდომა საპატიებელი არ არის (მაგალითად, მოქმედებდა თვითიმედოვნებით ან დაუდევრობით), პირი არ შეიძლება გათავისუფლდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან.¹⁹ კეთილსინდისიერების სუბიექტურ ასპექტთან დაკავშირებით საინტერესოა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 26 მარტის №9750/2/15 გადაწყვეტილება, რომლის თანახმადაც, საბჭომ გაათავისუფლა გადასახადის გადამხდელი სანქციისგან, რადგანაც მიიჩნია, რომ მომჩივნის მხრიდან სამართალდარღვევის ჩადენა გამონეულები იყო გადასახადის გადამხდელის შეცდომით, იგი მოქმედებდა იმ რწმენით, რომ მისი ქმედება არ იყო მართლსაწინააღმდეგო.²⁰ ამ შემთხვევაში საბჭომ სწორედ კეთილსინდისიერებაზე სუბიექტური კრიტერიუმით იმსჯელა და გადამხდელის შეცდომა დაუკავშირა მის დამოკიდებულებას, რომ არ ჩადიოდა მართლსაწინააღმდეგო ქმედებას.

თუმცა დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებაში არ ჩანს ის ობიექტური გარემოებები, რაც შეიძლება გამორიცხავდეს პირის დაუდევრობას. მხოლოდ სუბიექტური კრიტერიუმით კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის დადგენა არასაკმარისი, თუმცა მნიშვნელოვანი გარემოებაა. ამრიგად, გადასახადის გადამხდელის სანქციისგან გათავისუფლების დროს აუცილებელია, შეფასდეს კეთილსინდისიერების სუბიექტური და ობიექტური კრიტერიუმები. ამასთან, გონივრული მიზეზი სანქციისგან გათავისუფლების დროს შეიძლება არსებობს მაშინ, როცა გადასახადის გადამხდელს ხელი შეეშალა საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაში და ეს პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მან ვერ მოახერხა ვალდებულების შესრულება, ასევე გონივრულია.²¹

¹⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

¹⁸ იოსელიანი., კეთილსინდისიერების პრინციპისახელმეკრულებოსამართალში(შედარებითსამართლებრივი გამოკვლევა), ჟურნ. „ქართული სამართლის მიმოხილვა“, სპეციალური გამოცემა, 2007, 20.

¹⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

²⁰ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 26 მარტის №9750/2/15 გადაწყვეტილება, <http://www.taxdisputes.gov.ge/Default.aspx?sec_id=4043&lang=1> [25.06.2017].

²¹ Internal Revenue Manual- 29.1.1 Introduction and Penalty Relief, <https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e991>, [25.06.2017].

3. კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის სანქციისგან გათავისუფლების წინაპირობები საქართველოსა და ამერიკის შეერთებული შტატების მაგალითზე

სსკ-ის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, ამავე კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისგან გადამხდელი შეიძლება გათავისუფლდეს, თუ იგი კეთილსინდისიერია და თუ მის მიერ ჩადენილი ქმედება გამონვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით.²² ამერიკის შეერთებული შტატების შემოსავლების სამსახური, ისევე როგორც სასამართლო, ჯარიმებისგან გათავისუფლების მიზნით მხედველობაში იღებს იმ გარემოებას, თუ რამდენად ჰქონდა გადასახადის გადამხდელს გონივრული მიზეზი და რამდენად კეთილსინდისიერად მოქმედებდა იგი სამართალდარღვევის ჩადენისას.²³ გონივრული მიზეზი უნდა ემყარებოდეს ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში ყველა არსებულ ფაქტსა და გარემოებას. შესაბამისად, ის, რაც ერთი გადამხდელისთვის შეიძლება ჩაითვალოს საპატიოდ, მეორისთვის შეიძლება ჩაითვალოს დარღვევად.²⁴

აშშ-ში არსებობს შემოსავლების სამსახურის შიდა სახელმძღვანელო (შემდგომში – სახელმძღვანელო), რომელიც გამოიყენება სანქციის დაკისრების დროს და მასში ასევე განმარტებულია, თუ რა პირობები უნდა არსებობდეს სანქციისგან გათავისუფლებისთვის.²⁵ სახელმძღვანელოს თანახმად, სანქციის დაკისრების ძირითადი მიზანი მიღწეულია მაშინაც, როცა გადამხდელი კეთილსინდისიერად ცდილობს შეასრულოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი მოთხოვნები.²⁶ ასეთ დროს ყველა გარემოება უნდა დადგინდეს, უნდა გაირკვეს, რა მოხდა და როდის, რა პერიოდით გაგრძელდა საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობა და რა ფაქტები უშლიდა ხელს გადამხდელს მის შესრულებაში. როგორ იმოქმედეს ამ ფაქტებმა და გარემოებებმა ვალდებულების შეუსრულებლობაზე და რა ძალისხმევა გაიღო ვალდებულების შესრულებისთვის გადამხდელმა. გარემოებების შეცვლის შემდეგ ცადა თუ არა მან საგადასახადო ვალდებულების შესრულება.²⁷

სახელმძღვანელოში გამოკვეთილია ის ძირითადი გარემოებები, რამაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს გადამხდელის სანქციისგან გათავისუფლებაზე, კერძოდ:

- ა) მენარმისთვის დამახასიათებელი საჭირო გულისხმიერება და წინდახედულების მიუხედავად შეცდომის დაშვება;
- ბ) გარდაცვალება, სერიოზული დაავადება ან გარდაუვალი არყოფნა;
- გ) გამოსაყენებელი ნორმის ბუნდოვანება და ორაზროვნება;
- დ) საგადასახადო საკონსულტაციო კომპანიებისგან, საგადასახადო ორგანოებისგან არასწორი რჩევის მიღება;
- ე) შეცდომა.²⁸

²² სსკ-ის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 12/12/2010.

²³ 26 CFR 1. 6664-4- Reasonable cause and good faith exception to section 6662 penalties, Cornell University Law School, <<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6664-4>>, [26.06.2017].

²⁴ იქვე.

²⁵ Internal Revenue Manual 29.1.1, Introduction and Penalty Relief, <https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e991>, 25.06.2017.

²⁶ იქვე.

²⁷ იქვე.

²⁸ იქვე.

ზოგადი წესის მიხედვით, ყველაზე მნიშვნელოვანი გარემოება გადამხდელის სანქციისგან გათავისუფლების დროს არის ის, თუ რა მოცულობით ცდილობს გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულებას. ის გარემოებები, რომლებიც მიუთითებენ გონივრულ მიზეზს და კეთილსინდისიერებას, უნდა დადგინდეს გადამხდელის გამოცდილების, ცოდნისა და განათლების გათვალისწინებით.²⁹

3.1. მენარმისთვის დამახასიათებელი საჭირო გულისხმიერება და წინდახედულების მიუხედავად შეცდომის დაშვება

სახელმძღვანელოს თანახმად, გადამხდელის მიერ მენარმისთვის დამახასიათებელი საჭირო გულისხმიერებისა და წინდახედულების შესამოწმებლად უნდა დადგინდეს შემდეგი გარემოებები:

ა) ფაქტების, ახსნა-განმარტებებისა და მტკიცებულებების შესაბამისობა;

ბ) როგორია გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ისტორია. უნდა შემოწმდეს, ბოლო სამი წელი როგორ იხდის გადასახადის გადამხდელი გადასახადებს. არის თუ არა იმავე სამართალდარღვევაზე დაჯარიმებული, რაც მენარმისთვის დამახასიათებელ გულისხმიერებას გამოიწვევს;

გ) მხედველობაში უნდა იყოს მიღებული დროის ხანგრძლივობა, მიზეზი როდის დადგა, ის გარემოებები, რამაც ხელი შეუშალა საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას. ე.ი., უნდა დადგინდეს: (1) როდის უნდა შესრულებულიყო კანონით გათვალისწინებული ვალდებულება; (2) პერიოდი, როდესაც გადამხდელს არ შეეძლო ამ ვალდებულების შესრულება; (3) როდის შეასრულა ვალდებულება.

დ) გარემოებები, რომელიც გადასახადის გადამხდელის კონტროლს მიღმაა. უნდა იყოს დადგენილი, შეეძლო თუ არა გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაში ხელის შემშლელი გარემოებების წინასწარ განჭვრეტა. გადასახადის გადამხდელის მხრიდან უნდა გრძელდებოდეს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მცდელობები მას შემდეგაც კი, როდესაც უკვე დარღვეულია კანონმდებლობის მოთხოვნები.³⁰

მსგავსი მიდგომა ჰქონდა საქართველოს უზენაეს სასამართლოს, როდესაც მიუთითა თავის გადაწყვეტილებაში, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ მიიღო ზომები დამატებითი მტკიცებულებების, ინფორმაციის მოსაპოვებლად. ისე მიიჩნია მოსარჩელე კეთილსინდისიერ გადამხდელად, რომ არც კი გადაუმოწმებიათ მისი საგადასახადო ისტორია.³¹ გადამხდელის საგადასახადო ისტორიასთან მიმართებით საინტერესოა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 26 მარტის 9750/2/15 გადაწყვეტილება, სადაც საბჭომ გაათავისუფლა გადასახადის გადამხდელი სანქციისგან და მხედველობაში მიიღო ის ფაქტი, რომ სამართალდარღვევა იყო პირველი შემთხვევა.³² შესაბამისად, გადამხდელის საგადასახადო ისტორია მნიშვნელოვანი გარემოებაა კეთილსინდისიერი გადამხდელის სანქციისგან გათავისუფლების შემთხვევებში.

²⁹ 26 CFR 1. 6664-4- Reasonable cause and good faith exception to section 6662 penalties, Cornell University Law School, <<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6664-4>>, [26.06.2017].

³⁰ Internal Revenue Manual- 29.1.1 Introduction and Penalty Relief., <https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e991>, [25.06.2017].

³¹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

³² ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 26 მარტის №9750/2/15 გადაწყვეტილება, <http://www.taxdisputes.gov.ge/show_law.aspx?id=2741>, [25.06.2017].

3.2. გარდაცვალება, სერიოზული დაავადება ან გარდაუვალი არყოფნა

აშშ-ში გარდაცვალებამ ან სერიოზულმა დაავადებამ (გადამხდელის ან/და ოჯახის წევრის) შესაძლებელია, გაათავისუფლოს გადასახადის გადამხდელი სანქციისგან, როცა ეს გამომწვევი მიზეზია სამართალდარღვევის ჩადენისა, თუმცა ამ დროს უნდა შესრულდეს და გაირკვეს რამდენიმე პირობის არსებობა:

- ა) გადასახადის გადამხდელისა და გარდაცვლილი პირის ურთიერთობა;
- ბ) გარდაცვალების თარიღი;
- გ) ხანგრძლივობა და სირთულე დაავადებისა;
- დ) როგორ შეუშალა ხელი დაავადებამ ვალდებულების შესრულებაში;
- ე) სხვა ბიზნესვალდებულებები შესრულდა თუ არა;
- ვ) გონივრულ ვადაში გაგრძელდა თუ არა ვალდებულების შეუსრულებლობა.³³

მაგალითად, *Fitch v. Commissioner*-ის საქმეში გადამხდელი ქვითავდა კომპანიის სუფთა საოპერაციო ხარჯებს. შემოსავლების სამსახურმა ეს დაუშვებლად მიიჩნია, რადგანაც გადამხდელს არ ჰქონდა სათანადო მტკიცებულებები, ხარჯის გამოქვითვის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია. ქმარი, რომელიც მუშაობდა როგორც სერტიფიცირებული საჯარო ბუღალტერი, დაავადებული იყო ტვინის ანევრიზმით. სასამართლომ მხედველობაში არ მიიღო მისი ჯანმრთელობის მდგომარეობა, როგორც სანქციისგან გათავისუფლების საფუძველი.³⁴

3.3. გამოსაყენებელი ნორმის ბუნდოვანება და ორაზროვნება

გადასახადის გადამხდელი შესაძლებელია, კეთილსინდისიერად ცდებოდეს კანონის არსთან მიმართებითაც, თუ აშკარად ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო ნორმა არაერთგვაროვანი განმარტების საშუალებას იძლევა.³⁵

მოქალაქეთა კონსტიტუციური ვალდებულებების რეალიზაციის მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმები არ უნდა იყოს ბუნდოვანი და ორაზროვანი. ისინი ჯეროვანი სიზუსტით უნდა იყოს ფორმულირებული. ორაზროვანი და ბუნდოვანი ნორმები სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპებთან შეუსაბამო და სახელმწიფო ორგანოებისა და უფლებამოსილი პირების თვითნებური მოქმედებების საფუძველია, რაც არღვევს კანონის წინაშე მოქალაქის თანასწორობის კონსტიტუციურ პრინციპს.³⁶

კანონისა და ადმინისტრაციული ორგანოს წინაშე მოქალაქეთა თანასწორობის კონსტიტუციური რანგის პრინციპიდან გამომდინარე, სამართლის ნორმა უნდა იყოს მკაფიოდ განსაზღვრული, ნათელი და არაორაზროვანი. სამართალგამოყენებით პროცესში მოქალაქეთა თანასწორობა შეიძლება უზრუნველყოფილი იყოს მხოლოდ ნორმის ერთგვაროვანი გაგებისა და განმარტების პირობით. სამართლის ნორმის არაკონკრეტული შინაარსი იძლევა სამართალშეფარდებით პროცესში განსხვავებული გაგება-განმარტების, აგრეთვე თვითნებობის შესაძ-

³³ Internal Revenue Manual - 29.1.1 Introduction and Penalty Relief., <https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e991>, [25.06.2017].

³⁴ Taxpayer Advocate Service-2013 Annual report to Congress, Accuracy-related Penalty Under IRC 662(b)(1) and (2)., 343, იხ. ციტირება: T.C. Memo. 2012-358.

³⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

³⁶ იქვე.

ლებლობას, რაც, საბოლოოდ, უსათუოდ იწვევს თანასწორობისა და კანონის უზენაესობის პრინციპების დარღვევას.³⁷

როგორც ზემოთ აღინიშნა, საგადასახადო კანონმდებლობა სამართლის ერთ-ერთი ყველაზე მეტად რთული და კომპლექსური დარგია. იგი რთულად გასაგები და აღსაქმელი კანონმდებლობაა.³⁸

გადასახადის გადამხდელს მოეთხოვება, გამოიჩინოს შესაბამისი გულისხმიერება და ყურადღება მისი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების განსაზღვრისთვის.³⁹ ზოგადი წესით კი, კანონის არცოდნა არ ათავისუფლებს პირს პასუხისმგებლობისგან.⁴⁰ საქართველოს საკასაციო სასამართლო დაუშვებლად მიიჩნევს გადამხდელის შეცდომის არასამართლებრივი, ანუ ყოფითი გაგებით, განმარტება-გამოყენების პრაქტიკაში დამკვიდრებას და განმარტავს, რომ ამ შემთხვევაში კანონის მიზანია, საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გაათავისუფლოს არა სტანდარტულად შეცდომის დამშვები პირი, არამედ პირი, რომელიც სამართლებრივი შეცდომის არეალში მოქმედებს, რადგან სამართლებრივი შეცდომის დროს პირი არასწორად აფასებს ჩადენილი ქმედების სამართლებრივ არსს და ამ ქმედებით გამონევეულ სამართლებრივ შედეგს.⁴¹

სახელმძღვანელოს თანახმად, შემოსავლების სამსახურმა შეიძლება კანონმდებლობაში არსებული ბუნდოვანი ნორმის არსებობის გამო პირი გაათავისუფლოს სანქციისგან. ამ შემთხვევაში უნდა შემოწმდეს შემდეგი გარემოებები კანონის მოთხოვნების შეუსრულებლობასთან მიმართებით:

- 1) გადასახადის გადამხდელის განათლება;
- 2) გადამხდელს ადრე თუ უწევდა გადასახადის გადახდა;
- 3) თუ იყო დაჯარიმებული;
- 4) ბოლო დროს განხორციელდა თუ არა ცვლილებები საგადასახადო რეფორმით და რამდენად გონივრული და მოსალოდნელი იყო, რომ გადამხდელმა არ იცოდა ამის შესახებ;
- 5) მხედველობაში უნდა იყოს მიღებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულების სირთულე.⁴²

სამართლებრივი შეცდომა შეუძლებელია გავაიგივოთ კანონის არცოდნასთან, რომელიც ხდება იმ შემთხვევაში, თუ პირმა საერთოდ არ იცოდა საქართველოს საკანონმდებლო ორგანოს მიერ მიღებული და კანონით დადგენილი წესით ძალაში შესული კანონის არსებობის შესახებ, მაშინ, როდესაც უნდა სცოდნოდა და ობიექტურად შეეძლო სცოდნოდა ამის შესახებ. კანონის არცოდნა, როგორც წესი, არ ათავისუფლებს პირს პასუხისმგებლობისგან.⁴³

³⁷ იქვე.

³⁸ გვარამაძე თ., სადისერტაციო ნაშრომი, საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებითსამართლებრივი ანალიზი), 7, იხ. *Painter K. Mc. G., There's no Place Like Home: Projections on the Fate of the Home Mortgage Interest Deduction and the Ternative Minimum Tax in Light of Consumer Behavior*, St John's Journal of legal Commentary Journal, Vol. 22, Summer 2007, 295.

³⁹ Internal Revenue Manual- 29.1.1 Introduction and Penalty Relief, <https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e991>, [25.06.2017].

⁴⁰ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, [26.06.1997].

⁴¹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

⁴² Internal Revenue Manual - 29.1.1 Introduction and Penalty Relief, <https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e991>, [25.06.2017].

⁴³ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

სწორედ ამიტომ პირი შეიძლება გათავისუფლდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან, თუ იგი საგადასახადო ნორმის აშკარა, ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო კეთილსინდისიერად ცდებოდა კანონის არსთან მიმართებით. ამასთან, სასამართლო საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებულ ბუნდოვანებას, წინააღმდეგობასა და ორაზროვნებას გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ განმარტავს.⁴⁴ აშშ-ში სასამართლო უფრო ლოიალურია რთული საგადასახადო კოდექსის ვერგაგების დროს დაშვებული შეცდომების მიმართ⁴⁵, მაშინ როცა საკმაოდ მკაცრად უდგება გადამხდელის მიერ გულგრილ დამოკიდებულებას ვალდებულების შესრულებისადმი. მაგალითად, *Striefel v. Commissioner*-ის საქმეში გადასახადის გადამხდელმა გაანადგურა დოკუმენტაცია, რადგანაც გაიგო, რომ მალე გარდაიცვლებოდა. მართალია, სასამართლო ანალიზებდა, რომ გადამხდელი იყო აღელვებული, მაგრამ მიიჩნია, რომ გადამხდელი მოქმედებდა დაუდევრად და დაარღვია დაბეგვრასთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის შენახვის ვალდებულება.⁴⁶

3.4. საგადასახადო საკონსულტაციო კომპანიებისგან, საგადასახადო ორგანოებისგან არასწორი რჩევის მიღება

პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევა, როცა გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო კოდექსის გამოყენებასთან დაკავშირებით კითხვები უჩნდება. გადამხდელთა გარკვეულ ნაწილს, კეთილსინდისიერებიდან გამომდინარე, სურთ საკუთარი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება სახელმწიფოს წინაშე. საგადასახადო კოდექსსა და მის საფუძველზე გამოცემულ ნორმატიულ აქტებში კი ისინი ხშირად ვერ იღებენ პასუხებს ან აღმოაჩენენ დაბეგვრის რამდენიმე ვარიანტს.⁴⁷

აშშ-ში კანონმდებლობით დადგენილია გადამხდელის გათავისუფლება პასუხისმგებლობისგან, იმ შემთხვევაში, თუ მათ განზრახ არ დაუმალავთ გადასახადები, ან მათი მხრიდან სამართალდარღვევის ჩადენა იყო საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის არასწორად გაკეთებული განმარტებების შედეგი.⁴⁸

აშშ-ის შემოსავლების სამსახურის შიდა სახელმძღვანელოს თანახმად, რჩევა შეიძლება იყოს სამი სახის, რის გამოც შეიძლება მოხდეს სანქციისგან გათავისუფლება :

- 1) შემოსავლების სამსახურის წერილობითი რჩევა;
- 2) შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული ზეპირი რჩევა;
- 3) საგადასახადო სფეროს პროფესიონალისგან მიღებული რჩევა.⁴⁹

რჩევა არ უნდა იყოს დაფუძნებული არაგონივრულ ფაქტობრივ ან სამართლებრივ ვარაუდებზე და არ უნდა იყოს არაგონივრული ნდობა გადასახადის გადამხდელის მხრი-

⁴⁴ იქვე.

⁴⁵ Taxpayer Advocate Service-2013 Annual report to Congress, Accuracy-related Penalty Under IRC 662(b)(1) and (2), 342, იხ. ციტირება: *Armstrong v. Cimm'r*, 139 T.C. № 18, (2012).

⁴⁶ Taxpayer Advocate Service-2013 Annual report to Congress, Accuracy-related Penalty Under IRC 662(b)(1) and (2). 343. იხ. სქოლიო 28.

⁴⁷ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი პირველი, 326.

⁴⁸ გვარამაძე თ., სადისერტაციო ნაშრომი საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძველები (შედარებითსამართლებრივი ანალიზი), 171, იხ Your Rights as a Taxpayer, Department of the Treasury. International Revenue Service, <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>>, [25.06.2017].

⁴⁹ Internal Revenue Manual- 29.1.1 Introduction and Penalty Relief, <https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e991>, [25.06.2017].

დან.⁵⁰ გადამხდელი არ უნდა ენდოს ისეთ რჩევას, რომელიც გამომდინარეობს ნორმიდან, რომელიც უკვე შეცვლილია, ძალადაკარგულია.⁵¹

გადასახადის გადამხდელს შესაძლებლობა აქვს, საგადასახადო ორგანოებიდან წინასწარ მიიღოს სპეციალური განმარტებები კონკრეტული გარიგების განხორციელებისას საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ.⁵²

ერთ-ერთი საინტერესო საკითხია, საგადასახადო სფეროში სპეციალისტის ნდობა გულისხმობს თუ არა გადასახადის გადამხდელის გონივრულ ქცევას და გადამხდელის განათლება, ბიზნესგამოცდილება არის თუ არა შესაბამისი იმის შეფასებისთვის, გონივრული იყო თუ არა მისი მხრიდან საგადასახადო სფეროს სპეციალისტის რჩევაზე ნდობა. ამისათვის გადამხდელმა უნდა დაადასტუროს შემდეგი გარემოებები:

- 1) მრჩეველი იყო თუ არა კომპეტენტური, რომელსაც ჰქონდა საკმარისი გამოცდილება;
- 2) გადამხდელმა მრჩეველი უზრუნველყო თუ არა საჭირო და ზუსტი ინფორმაციით;
- 3) გადასახადის გადამხდელი ნამდვილად კეთილსინდისიერად ენდო თუ არა მრჩეველის გადანყვეტილებას.⁵³

როგორც ზემოთ აღინიშნა, საგადასახადო კანონმდებლობა გარკვეული სირთულით ხასიათდება და ამ დარგში განსაკუთრებით ხშირი შეიძლება იყოს საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე ბუნდოვანებები.

საქართველოში ამ საკითხთან დაკავშირებით განსხვავებული მიდგომაა, საგადასახადო კანონმდებლობის შესახებ საგადასახადო ორგანოს მიერ გაკეთებული განმარტება მხოლოდ სარეკომენდაციო ხასიათის შეიძლება იყოს,⁵⁴ რაც თავისთავად გამოიწვევს გადამხდელის მხრიდან რეკომენდაციის მიმართ კანონიერი ნდობის არსებობას და აშშ-ის მსგავსად საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლებას, ასეთი განმარტების საფუძველზე სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში.⁵⁵ ლოგიკური იქნებოდა, რომ კომპეტენტური ორგანოს პასუხს სამართლებრივი ძალა ჰქონოდა.⁵⁶

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადანყვეტილების თანახმად, საპატიო მიზეზი შეიძლება იყოს საგადასახადო ორგანოს წერილობითი განმარტების შესრულება, რომელიც გამოხატავს საგადასახადო ორგანოს პოზიციას გადასახადის გადამხდელის მიერ შესრულებული ან შესასრულებელი სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებისას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ. თუ გადასახადის გადამხდელი მოქმედებს ასეთი განმარტების შესაბამისად, მას არ გააჩნია სამართალდარღვევის ჩადენის

⁵⁰ 26 CFR 1. 6664-4- Reasonable cause and good faith exception to section 6662 penalties, Cornell University Law School, <<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6664-4>>, [25.06.2017].

⁵¹ იქვე.

⁵² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადანყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

⁵³ Taxpayer Advocate Service-2013 Annual report to Congress, Accuracy-related Penalty Under IRC 662(b)(1) and (2)., 344 Neonatology Associates, P.a. v. Comm’r, 115 T.C. 43,99(2000) (citations omitted), add’d, 299 F.3D 221(3d Cir.2002).

⁵⁴ გვარამაძე თ., სადისერტაციო ნაშრომი „საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძველები (შედარებითსამართლებრივი ანალიზი)“, 171, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 46-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 59, 12/12/2010, 2017 წლის 25 იანვრის მდგომარეობით.

⁵⁵ იქვე, 171.

⁵⁶ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი პირველი, 326.

შეგნება. წერილობითი განმარტების სარეკომენდაციო ხასიათის მიუხედავად, პირი ენდობა საგადასახადო ორგანოსა და მის მიერ გამოცემულ წერილობითი განმარტებას.⁵⁷ გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების სამსახურის მიმართ ნდობის მაღალი ხარისხის გამო შესაძლებელია, უფლებამოსილმა ორგანოებმა სანქციისგან გათავისუფლების საკითხის გადაწყვეტისას გადამხდელის კეთილსინდისიერების განსაზღვრის დროს გამოიყენონ საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემულ რეკომენდაციაზე ნდობის ხარისხი.

Meinhardt v. Commissioner-ის საქმეში გადამხდელი არ იყო კარგად გარკვეული საგადასახადო კანონმდებლობაში და დაიქირავა პრაქტიკოსი პროფესიონალი. მას გადასცა ყველა ის საბუთი, რომლებსაც მიიჩნევდა საჭიროდ გადასახადის გამოანგარიშებისა და დეკლარაციის წარდგენისთვის. სასამართლომ უარი თქვა ჯარიმის გამოყენებაზე, რადგანაც დასტურდებოდა გადამხდელის კეთილსინდისიერება.⁵⁸

აშშ-ისგან განსხვავებით, საქართველოში დამკვიდრებული პრაქტიკით საგადასახადო ორგანოს წერილობით განმარტებას, განსხვავებით საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ფასიანი წინასწარი გადაწყვეტილებისაგან, იურიდიული ძალა არ გააჩნია. ამის არგუმენტიცაა ის, რომ პირის მიერ შესრულებული ან შესასრულებელი სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებისას საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი განმარტება სახელმწიფო ორგანოს ოფიციალურ აქტს არ წარმოადგენს და იგი განმარტებით-სარეკომენდაციო ხასიათისაა.⁵⁹

პროფესიონალი საგადასახადო მრჩევლის რჩევა და ნდობა უპირობოდ არ გულისხმობს კეთილსინდისიერებასა და გონივრულ მიზეზს. იგი წარმოიშობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ამ რჩევაზე ნდობა გონივრული იყო და გადამხდელი კეთილსინდისიერი განზრახვით მოქმედებდა.⁶⁰ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება სამართლებრივი დახმარების განევის თაობაზე ასევე რეგლამენტებულია სსკ-ის 38-ე მუხლის პირველი ნაწილით, რომლის მიხედვითაც, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოსგან მიიღოს ინფორმაცია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის შესახებ.⁶¹

იმისთვის, რომ გადასახადის გადამხდელის ნდობა საგადასახადო სფეროს სპეციალისტის რჩევისადმი ჩაითვალოს სანქციისგან გათავისუფლების საფუძვლად, საჭიროა, რომ მხედველობაში მივიღოთ ყველა გარემოება, მაგალითად, გადამხდელის განათლება, ბიზნესგამოცდილება. ასეთი რჩევისადმი ნდობა არ უნდა იყოს გონივრულ მიზეზად და კეთილსინდისიერ ქცევად მიჩნეული, როცა გადამხდელმა იცოდა, ან უნდა სცოდნოდა მრჩევლის არაკვალიფიციურობა საგადასახადო კანონმდებლობაში, ან მის რომელიმე ნაწილში.⁶²

⁵⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

⁵⁸ Taxpayer Advocate Service-2013 Annual report to Congress, Accuracy-related Penalty Under IRC 662(b)(1) and (2), 345.

⁵⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

⁶⁰ 26 CFR 1. 6664-4- Reasonable cause and good faith exception to section 6662 penalties, Cornell University Law School, <<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6664-4>>, [25.06.2017].

⁶¹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

⁶² 26 CFR 1. 6664-4- Reasonable Cause and Good Faith Exception to Section 6662 Penalties, Cornell University Law School, <<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6664-4>>, [26.06.2017].

3. 5. შეცდომა

სახელმძღვანელოს თანახმად, შეცდომა არ შეიძლება სანქციისგან გათავისუფლების საფუძველად იყოს მიჩნეული, მაგრამ შესაძლებელია, იყოს დამხმარე არგუმენტი, თუ დგინდება გადამხდელის მცდელობა და ბიზნესგულისხმიერება. აღნიშნულის დროს უნდა დადგინდეს შემდეგი გარემოებები: ა) როდის და როგორ გაიგო გადამხდელმა შეცდომის შესახებ; ბ) რა ფარგლებში გამოასაწორა შეცდომა; გ) რა ურთიერთობაა გადამხდელსა და დაქვემდებარებულ პირს შორის (თუ დელეგირებულია ეს უფლებამოსილება); დ) თუ გადადგა რაიმე ნაბიჯები შეცდომის გასწორებისთვის; ე) არსებობს თუ არა ამის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია.⁶³

4. უფლებამოსილი ორგანოების ფართო დისკრეციული უფლებამოსილება კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის სანქციისგან გათავისუფლების დროს

იქ, სადაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ენიჭება უფლებამოსილება, კონკრეტული შემთხვევები თვითონ მოაწესრიგოს, მას შეუძლია, გამოიყენოს დისკრეციული უფლებამოსილება.⁶⁴ დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების ძირითადი საფუძველი არის კანონის მიღების დროს ყველა ცალკეული დეტალის წინასწარ განჭვრეტის შეუძლებლობა.⁶⁵

კეთილსინდისიერი გადამხდელის სანქციისგან გათავისუფლების ნორმა უფლებამოსილ ორგანოებს ანიჭებს საკმაოდ დიდ დისკრეციულ უფლებამოსილებას, წინასწარ დადგენილი კრიტერიუმების გარეშე, გადამხდელის მოქმედება შეაფასონ კონკრეტულ შემთხვევაში, როგორც ჩადენილი შეცდომა ან კანონის არცოდნის შედეგი.⁶⁶ შესაბამისად, ნორმაში არსებული განუსაზღვრელი ცნებების სიმრავლე დაუსაბუთებლად ზრდის საგადასახადო ორგანოს, დავის განმხილველი ორგანოსა და სასამართლოების დისკრეციულ უფლებამოსილებას.

დისკრეციული უფლებამოსილება ადმინისტრაციულ ორგანოს ანიჭებს შესაძლებლობას, მიიღოს გადაწყვეტილება საკუთარი პასუხისმგებლობით, რაც, პირველ რიგში, სამართლიანი გადაწყვეტილების მიღებას ისახავს მიზნად. ადმინისტრაციული ორგანოს მთავარი მიზანი სამართლიანი გადაწყვეტილების მიღებაა. საჭიროა, მან გაიაზროს, თუ რა მიზნის მისაღწევად მიენიჭა მას ეს უფლებამოსილება და რომელი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებაა საჭირო.⁶⁷

დისკრეციული უფლებამოსილების შეზღუდვა არა მხოლოდ აღმჭურველი ნორმის საფუძველზე ხდება, არამედ სამართლებრივი კონტექსტითაც. დისკრეციული უფლებამოსილების საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს სამართლის ნორმებს, პირველ რიგში, კონსტიტუციურ პრინციპს, რომ ყველა ადამიანი კანონის წინაშე თანასწორია, რაც დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების მნიშვნელოვანი ზღვარია. ამ ნორმიდან გამომდინარეობს ადმინისტრაციული ორგანოს მის წინა მოქმედებაზე დამოკიდე-

⁶³ Internal Revenue Manual 29.1.1 Introduction and Penalty Relief, <https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e991>, [25.06.2017].

⁶⁴ ციპელიუსი რ., იურიდიული მეთოდების მოძღვრება, ბეკის გამომცემლობა, მიუნხენი, 2006, 131.

⁶⁵ იქვე.

⁶⁶ გვარამაძე თ., სადისერტაციო ნაშრომი „საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძველები (შედარებითსამართლებრივი ანალიზი), თბ., 2012, 169.

⁶⁷ ნაჭყებია ა., ადმინისტრაციულ სამართლებრივი ნორმების განმარტებები უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაში, 2015, 10., საქმე №ბს-567-557(კ-12) 26 მარტი, თბილისი, 2013.

ბულების ხასიათი.⁶⁸ უფლებამოსილმა ორგანოებმა ამ ნორმით მინიჭებული უფლებამოსილება უნდა გამოიყენონ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების შეფასების კრიტერიუმებით, საჯარო მმართველობის კანონიერების, კანონის წინაშე თანასწორობის, პირის კანონიერი ნდობის უფლებისა და მიუკერძოებლობის პრინციპების საფუძველზე განხორციელების მიზნით.⁶⁹ დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში მიღებული იურიდიული გადაწყვეტილებები განეკუთვნება იმ ქმედებათა სფეროს, რომლებიც ხორციელდება სამართლებრივი უფლებამოსილების საფუძველზე.⁷⁰ უფლებამოსილი ორგანოების არჩევანის თავისუფლება შეზღუდულია იმითაც, რომ ნებადართულია მხოლოდ ფუნქციურად სამართლიანი, შესაბამისად, კანონის მიზნის აღსრულების განმაპირობებელი გადაწყვეტილების მიღება.⁷¹

სახელმწიფო ზოგადად თავის მოქმედებაში ეფუძნება სამართლიანობის პრინციპს, რომელიც არა მხოლოდ ინტერპრეტაციისთვის არის მნიშვნელოვანი, ასევე დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში წარმართავს მოქმედებათა ალტერნატივების სწორ არჩევანს. გამომდინარე აქედან, დისკრეციულმა უფლებამოსილებამ ლეგიტიმურად უნდა მოახდინოს ინტერესთა ბალანსი.⁷² საგადასახადო სანქციისგან გათავისუფლების თაობაზე უფლებამოსილ ორგანოებს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში შეუძლიათ მიიღონ გადაწყვეტილებები, რაც სათანადო დასაბუთებას მოითხოვს.⁷³ დისკრეციული უფლებამოსილების საზღვრები თვით უფლებამოსილებით აღმჭურველ ნორმაშია დადგენილი.⁷⁴ თუმცა განსახილველ ნორმაში ეს საზღვრები ძალიან ფართოა.

თუ კანონი შეიცავს განუსაზღვრელ სამართლებრივ ცნებებს, ასეთ შემთხვევაში მათი გამოყენება ქმნის შეფასებით სივრცეს. სწორედ ასეთ დროს ისმის კითხვა – რა ურთიერთდამოკიდებულებაში არიან ერთმანეთთან მოქმედების დისკრეციულობა და ინტერპრეტაცია, ე.ი., ერთი მხრივ, ქმედებათა ალტერნატივები და, მეორე მხრივ, ინტერპრეტაციისა და დაკონკრეტების სხვადასხვა შესაძლებლობა.⁷⁵ როგორც ერთ, ისე მეორე შემთხვევაში, ეს არჩევანი თავისუფალი არ არის, რადგანაც საჭიროებს დასაბუთებას. იგი იმ საზღვრებში უნდა მოთავსდეს, რომელთაც გამოსაყენებელი ნორმის განმარტება, კანონმდებლის ნება და ინტერესთა ოპტიმალური და სამართლიანი ბალანსი მოითხოვს.⁷⁶ თუმცა, მიუხედავად იმისა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მთავარი მიზანი სამართლიანი გადაწყვეტილების მიღებაა⁷⁷ და ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა მიიღოს კანონის მიზნის აღსრულების განმაპირობებელი გადაწყვეტილება,⁷⁸ აღნიშნული არ უზრუნველყოფს დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილებების თავ-

⁶⁸ ციპელიუსი რ., იურიდიული მეთოდების მოძღვრება, ბეკის გამომცემლობა, მიუნხენი, 2006, 132.

⁶⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

⁷⁰ ციპელიუსი რ., იურიდიული მეთოდების მოძღვრება, ბეკის გამომცემლობა, მიუნხენი, 2006, 130.

⁷¹ იქვე, 132.

⁷² იქვე, 133-134.

⁷³ გვარამაძე თ., სადისერტაციო ნაშრომი „საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძველები (შედარებითსამართლებრივი ანალიზი)“, 2012, 171.

⁷⁴ ციპელიუსი რ., იურიდიული მეთოდების მოძღვრება, ბეკის გამომცემლობა, მიუნხენი, 2006, 131.

⁷⁵ იქვე, 134.

⁷⁶ იქვე, 134.

⁷⁷ ნაჭყეია ა., ადმინისტრაციულ სამართლებრივი ნორმების განმარტებები უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაში, 2015, 10, საქმე № ბს-567-557(კ-12) 26 მარტი, თბილისი, 2013.

⁷⁸ იქვე, ციპელიუსი რ., იურიდიული მეთოდების მოძღვრება, ბეკის გამომცემლობა, მიუნხენი, 2006, 132.

ვიდან აცილებას, რასაც მონიშნავს ამ ნორმის გამოყენებასთან დაკავშირებული დღეს არსებული პრაქტიკა.⁷⁹

5. მტკიცების ტვირთის თავისებურება კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის სანქციისგან გათავისუფლების დროს

საგადასახადო კანონმდებლობაში არ არის განმარტებული, თუ როგორი სახის ქმედება ითვლება შეცდომად, ან ვის ეკისრება მტკიცების ტვირთი, დაადგინოს, გადამხდელის მოქმედება განპირობებული იყო მისი მხრიდან კანონმდებლობის არცოდნით თუ შეცდომის ჩადენით.⁸⁰ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერად მიჩნევის შემთხვევაში, ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი როლი ეკუთვნის მტკიცების ტვირთის გადანაწილების საკითხს, რადგანაც სწორედ მასზე იქნება დამოკიდებული უფლებამოსილი ორგანოს გადაწყვეტილება.

თავად ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით არ არის განსაზღვრული სამართალდარღვევის თაობაზე მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრების სამართალწარმოებაში მტკიცების ტვირთის ადმინისტრაციულ ორგანოზე განაწილება. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სადავო საკითხთან მიმართებით ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული მტკიცების ტვირთის გადატანა ადმინისტრაციულ ორგანოზე არ უნდა იყოს გამოყენებული, რამდენადაც ამ შემთხვევაში სადავოა და დამტკიცებას ექვემდებარება არა დავის საგნის სამართლებრივი მხარე, არამედ სამართალდარღვევის ფაქტის არსებობა-არარსებობა, რა დროსაც მოდავე მხარეებზე მტკიცების ტვირთი აუცილებლად პროპორციულად უნდა იყოს გადანაწილებული.⁸¹ ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება იმ ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოცხადდა ეს აქტი.⁸² შესაბამისად, სწორედ შემოსავლების სამსახურზე იქნება მტკიცების ტვირთი, დაამტკიცოს სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტის ნამდვილობა. თუმცა სანქციისგან კეთილსინდისიერი გადამხდელის გათავისუფლების მტკიცების ტვირთის გადანაწილების საკითხი კანონმდებლობით არ არის განმარტებული.⁸³ საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ, დოქტრინის მიხედვით, ყოველი პროცესუალური კანონმდებლობა აირეკლავს და ითვალისწინებს შესაბამისი დარგის მატერიალური კანონმდებლობის ინსტიტუტებს, პრინციპებს, მიზანს. ადმინისტრაციული მართლმსაჯულების მეშვეობით პირი ახდენს თავისი სუბიექტური უფლების სასამართლოსადმი მიმართვის შესაძლებლობის რეალიზაციას, ხოლო სასამართლო ამონებებს ადმინისტრაციის მოქმედების კანონიერებას.⁸⁴

⁷⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

⁸⁰ გვარამაძე თ., სადისერტაციო ნაშრომი „საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებითსამართლებრივი ანალიზი)“, 2012, 169.

⁸¹ ნაჭყებია ა., ადმინისტრაციულ სამართლებრივი ნორმების განმარტებები უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაში, 2015, 266, საქმე №ბს-626-596 (კ-07), თბილისი, 2007.

⁸² საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, გამოქვეყნებულია: საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 14/11/1997.

⁸³ გვარამაძე თ., სადისერტაციო ნაშრომი „საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებითსამართლებრივი ანალიზი)“, 2012, 169.

⁸⁴ ნაჭყებია ა., ადმინისტრაციულ სამართლებრივი ნორმების განმარტებები უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაში., 2015, 265, საქმე №ბს-626-596(კ-07) 25 დეკემბერი, თბილისი, 2007.

ყოველი კონკრეტული სამოქალაქო საქმის გადაწყვეტა სასამართლოში დაკავშირებულია შესაბამისი ფაქტების დადგენასთან.⁸⁵ ყველა მხარე, რომლებიც სასამართლო მტკიცების მონაწილეა, სხვადასხვა ფუნქციას ასრულებს, თუმცა ყველა მათგანის საქმიანობა მიმართულია სიმართლის გარკვევისკენ, რაც საქმის სწორად გადაწყვეტის აუცილებელი პირობაა.⁸⁶ უნდა აღინიშნოს, რომ განსხვავებით სამოქალაქო პროცესში მოქმედი შეჯიბრებითობის პრინციპისაგან,⁸⁷ ადმინისტრაციული სამართალწარმოების უმნიშვნელოვანესი პრინციპია ოფიციალურობის პრინციპი, რომელიც განსაზღვრავს ადმინისტრაციული მართლმსაჯულების როლს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. სასამართლო პროცესულური აქტივობის ცენტრში იმყოფება. ადმინისტრაციულ სამართალში მოქმედი საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობის პრინციპი ადმინისტრაციულ საპროცესო სამართალში სასამართლოს აკისრებს საპროცესო სამართალურ თვითობაში მხარეთა საპროცესო უფლებებში ბალანსის მიღწევისთვის აუცილებელ საპროცესო მოქმედებების შესრულებას.⁸⁸

ამერიკის შეერთებული შტატების სასამართლოებში დავის დროს მტკიცების ტვირთი შემოსავლების სამსახურზეა – სწორედ მან უნდა წარადგინოს საკმარისი მტკიცებულებები, რომ დაადასტუროს სანქციის მართებულობა, შესაბამისად, სანქციის ჩადენის ფაქტი. მტკიცების ტვირთი შემდეგ გადადის გადასახადის გადამხდელზე, რომ დაადასტუროს რაიმე გამონაკლისის არსებობა, როგორც შეიძლება იყოს გონივრული მიზეზი, გადამხდელის კეთილსინდისიერება.⁸⁹

საქართველოში ოფიციალურობის პრინციპზე დაყრდნობით სასამართლო უფლებამოსილია, თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულებების წარმოსადგენად. სასამართლოს ეს უფლებამოსილება კანონმდებლის მიერ განმტკიცებულია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-20 მუხლში ადმინისტრაციულ ორგანოთა ვალდებულების დადგენით, წარუდგინოს სასამართლოს საქმის განხილვისა და გადაწყვეტილებისთვის აუცილებელი დოკუმენტები და სხვა ინფორმაცია.⁹⁰ სასამართლოს უფლებამოსილება, თავისი ინიციატივით მოიპოვოს მტკიცებულებები ან ინფორმაცია, ნიშნავს, რომ სასამართლომ უნდა განსაზღვროს შემთხვევები, როდესაც საფრთხე ემოქმედება მართლმსაჯულების ძირითად პრინციპს, მხარეთა თანასწორობას, ანუ თანაბარ შესაძლებლობას, დაიცვან თავიანთი უფლებები საჯარო სამართლებრივი დავების მონაწილეთა სუბორდინაციული მდგომარეობიდან გამომდინარე.⁹¹

განსახილველი მუხლის მიხედვით, სათანადო ორგანოების უფლებამოსილებაა, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი სანქციისგან, რაც თავისთავად გულისხმობს გადამხდელის უფლებას, მიმართოს უფლებამოსილ ორგანოებს, წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები და გათავისუფლდეს სანქციისგან, თუ დაამტკიცებს სამართლებრივი ნორმის გამოყენების წინაპირობების არსებობას.

⁸⁵ ლილუაშვილი თ., ლილუაშვილი გ., ხრუსტალი ვ., ძლიერიშვილი ზ., 2014, 258.

⁸⁶ იქვე, 260.

⁸⁷ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი, მე-4 მუხლი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 25.06.2017.

⁸⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

⁸⁹ Taxpayer Advocate Service-2013 Annual report to Congress, Accuracy-related Penalty Under IRC 662(b)(1) and (2)., 341, იხ ციტირება: IRC 7491 (a)., იხ. ასევე, Tax Court Rule 142 (a).

⁹⁰ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>>, [25.06.2017].

⁹¹ იქვე.

6. დასკვნა

საქართველოში არსებული პრაქტიკის ანალიზის შედეგად ირკვევა, რომ საგადასახადო და სასამართლო ორგანოების მიერ სამართლის ნორმის გაგება, განმარტება და გამოყენება არ პასუხობს კანონის მოთხოვნებს და არ შეესაბამება სამართლის ინსტიტუტების მიზნებსა და ამოცანებს.⁹² ამ ნორმის გამოყენების შედეგად დამკვიდრებული პრაქტიკა ზემოაღნიშნული ნორმით მინიჭებული უფლებამოსილების გამოყენებისას საზიანოა, ერთი მხრივ, ქვეყნის საგადასახადო და სასამართლო ორგანოების ავტორიტეტისთვის და, მეორე მხრივ, საგადასახადო სამართალურთიერთობათა კანონიერი მონესრიგებისთვის.⁹³

წარმოდგენილი მსჯელობიდან გამომდინარე, არსებული პრაქტიკა, იურიდიული ლიტერატურის ნაკლებობა ნათლად მიუთითებს კეთილსინდისიერი გადამხდელის სანქციისგან გათავისუფლების საკითხთან დაკავშირებულ ბუნდოვანებასა და ნორმის განსხვავებული ფორმით ჩამოყალიბების აუცილებლობაზე.

თუ, ინტერპრეტაციის მიუხედავად, სამართლის ნორმების გამოყენებას არასამართლიან, მართლშეგნებისთვის მიუღებელ შედეგებამდე მივყავართ, მაშინ საჭიროა მისი განვრცობა და განმარტება.⁹⁴ თუმცა აღნიშნული ნორმა იმდენად ფართოა, რომ ინტერპრეტაციის შემთხვევაშიც იძლევა დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილებების მიღების საშუალებას.

განსახილველი საკითხებიდან გამომდინარე, შესაძლებელია დავასკვნათ, რომ საჭიროა, უფრო მეტად იყოს შეზღუდული მოქმედების დისკრეციულობა და შეფასების არეალი, რითაც სასამართლო კონტროლის შესაძლებლობა იქნება გარანტირებული.⁹⁵ აუცილებელია კეთილსინდისიერი გადამხდელის სანქციისგან გათავისუფლების ნორმა უფრო კონკრეტულად ჩამოყალიბდეს და გათვალისწინებული იყოს ის წინაპირობები, რომელთა არსებობის შემთხვევაში იქნება შესაძლებელი, უფლებამოსილმა ორგანომ გაათავისუფლოს გადამხდელი სანქციისგან; ასევე უნდა არსებობდეს მტკიცების ტვირთის განსხვავებული სტანდარტი, რომელიც უზრუნველყოფს ნორმით გათვალისწინებული უფლებამოსილების განხორციელებას.

როგორც საქართველოს და ასევე აშშ-ის პრაქტიკა გვიჩვენებს, მხოლოდ შეცდომა და არცოდნა არ იძლევა საშუალებას, განიმარტოს უფლებამოსილების ფარგლები სწორად. ამიტომ საჭიროა ნორმის დაკონკრეტება, ხოლო უფლებამოსილ ორგანოებს მხოლოდ სათანადო დასაბუთების შემთხვევაში უნდა ჰქონდეთ უფლება, გაათავისუფლონ საგადასახადის გადამხდელი სანქციისგან, რათა გამოჩნდეს ის ფაქტები, გარემოებები, რომელთაც დაეყრდნო უფლებამოსილი ორგანო გადაწყვეტილების მიღებისას და შეფასდეს, არსებობდა თუ არა ნორმით გათვალისწინებული წინაპირობები.

⁹² იქვე.

⁹³ იქვე.

⁹⁴ ციპელიუსი რ., იურიდიული მეთოდების მოძღვრება, ბეკის გამომცემლობა, მიუნხენი, 2006, 15.

⁹⁵ იქვე, 135.

ბიბლიოგრაფია

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010.
2. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 26.06.1997.
3. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, 23/07/1999.
4. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი, 14/11/1997.
5. გვარამაძე თ., სადისერტაციო ნაშრომი „საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებითსამართლებრივი ანალიზი)“, თბ., 2012, 7, 164,169.
6. იოსელიანი ა., კეთილსინდისიერების პრინციპი სახელმეკრულებო სამართალში (შედარებითსამართლებრივი გამოკვლევა), ქართული სამართლის მიმოხილვა, სპეციალური გამოცემა, 2007, 12, 20, 34.
7. ლილუაშვილი თ., ლილუაშვილი გ., ბრუსტალი ვ., ძლიერიშვილი ზ., საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო სამართალი, თბ., 2014, 258.
8. ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი პირველი, თბ., 2012, 326.
9. ნაჭყებია ა., ადმინისტრაციულსამართლებრივი ნორმების განმარტებები უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაში, თბ., 2015, 10, 265, 266.
10. როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბ., 2002, 325.
11. ციპელიუხი რ., იურიდიული მეთოდების მოძღვრება, მიუნხენი, 2006, 15, 130-132, 134.
12. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის Nბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილება.
13. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 26 მარტის №9750/2/15 გადაწყვეტილება.
14. K McG. Painter, There`s no Place Like Home: Projections on the Fate of the Home Mortgage Interest Deduction and the Ternative Minimum Tax in Light of Consumer Behavior, St John`s Journal of legal Commentary Journal, Vol. 22, Summer 2007, 295.
15. Taxpayer Advocate Service-2013 Annual report to Congress, Accuracy-related Penalty Under IRC 662(b)(1) and (2)., 343.
16. Internal Revenue Manual- 29.1.1 Introduction and Penalty Relief.
17. 26 CFR 1. 6664-4- Reasonable cause and good faith exception to section 6662 penalties, Cornell University Law School.
18. <<http://mof.ge/4712>>.
19. <<https://www.irs.gov/>>.
20. <<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6664-4>>.
21. <https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e991>.