

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი  
იურიდიული ფაკულტეტი



ილია წიკლაური

საგადასახადო დაგების განხილვის ქართული მოდელის  
პრობლემები და მისი რეფორმირების ძირითადი ასპექტები

სადისერტაციო ნაშრომი

წარდგენილია სამართლის დოქტორის აკადემიური ხარისხის  
მოსაპოვებლად

სამეცნიერო ხელმძღვანელი – პაატა ტურავა

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო  
უნივერსიტეტის

იურიდიული ფაკულტეტის პროფესორი, სამართლის დოქტორი

თბილისი  
საქართველო

2021 წელი

## სარჩევი

შესავალი.....	6
<b>თავი I. საგადასახადო დავის თეორიულ-სამართლებრივი გააზრება.....</b>	<b>13</b>
1. საგადასახადო დავის არსი.....	13
2. საგადასახადო დავის სამართლებრივი ბუნება.....	19
3. საგადასახადო დავების კლასიფიკაცია.....	25
4. საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მექანიზმის არსი.....	30
<b>თავი II. საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვა საქართველოში.....</b>	<b>36</b>
1. საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ინსტიტუტის წარმოშობა საქართველოში.....	36
2. საგადასახადო დავის განხილვის პროცესი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში.....	43
2.1. საგადასახადო დავის დაწყება.....	43
2.2. საგადასახადო დავის განმხილველი სუბიექტი.....	48
2.2.1. საგადასახადო დავის განხილვა სსიპ - შემოსავლების სამსახურის მიერ.....	48
2.2.2. საგადასახადო დავის განხილვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ.....	53
2.3. საგადასახადო დავაზე წარდგენილი საჩივრის წარმოებაში მიღება.....	58
2.4. საჩივრის წარდგენის სამართლებრივი შედეგები.....	59
2.5. საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს მიერ საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძვლები.....	63
2.6. საჩივრის განხილვის ფარგლები.....	64
2.7. მომჩივნის მონაწილეობა დავის განხილვის პროცესში.....	66
2.8. საჩივრის განხილვის ვადები.....	67
2.9. საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება.....	69
3. საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ქართული მოდელის რეფორმირების პერსპექტივები.....	74
<b>თავი III. საგადასახადო დავის განხილვა სასამართლოში.....</b>	<b>83</b>
1. საგადასახადო დავის სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის ზოგადი მიმოხილვა.....	83
2. უფლების დაცვის რეპრესიული საშუალებები საგადასახადო დავებში.....	85

2.1. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის, ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელი, როგორც უფლების დაცვის სამართლებრივი საშუალება საგადასახადო დაგებში.....	85
2.1.1. სარჩელის არსი და მისი კავშირი საგადასახადო დაგებთან.....	85
2.1.2. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის, ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელის დასაშვებობის საფუძვლები საგადასახადო დაგებში.....	86
2.1.2.1. სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არსებობა.....	86
2.1.2.2. პირდაპირი და უშუალო ზიანი.....	93
2.1.2.3. გასაჩივრების ვადა.....	93
2.1.2.4. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის წინასწარი გასაჩივრების სავალდებულოობა.....	95
2.1.3. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის, ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელის დასაბუთებულობა საგადასახადო დაგებში.....	96
2.2. სარჩელი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე, როგორც უფლების დაცვის სამართლებრივი საშუალება საგადასახადო დაგებში.....	98
2.2.1. სარჩელის არსი და მისი კავშირი საგადასახადო დაგებთან.....	98
2.2.2. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე სარჩელის დასაშვებობა საგადასახადო დაგებში.....	100
2.2.2.1. საგადასახადო ორგანოს უარი.....	100
2.2.2.2. ზიანი, როგორც დასაშვებობის წინაპირობა.....	102
2.2.2.3. გასაჩივრების ვადა.....	102
2.2.2.4. წინასწარი გასაჩივრების სავალდებულოობა.....	103
2.2.3. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე სარჩელის დასაბუთებულობა საგადასახადო დაგებში.....	103
2.3. სარჩელი ქმედების განხორციელების თაობაზე როგორც უფლების დაცვის სამართლებრივი საშუალება საგადასახადო დაგებში.....	105
2.3.1. სარჩელის არსი და მისი კავშირი საგადასახადო დაგებთან.....	105
2.3.2. ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელის დასაშვებობა საგადასახადო დაგებში.....	107
2.3.3. ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელის დასაბუთებულობა.....	108
2.4. აღიარებითი სარჩელი, როგორც უფლების დაცვის სამართლებრივი საშუალება საგადასახადო დაგებში.....	109

2.4.1. სარჩელის არსი და მისი კავშირი საგადასახადო დაგეგმვასთან.....	109
2.4.2. აღიარებით სარჩელის დასაშვებობა საგადასახადო დაგეგმვაში.....	111
2.4.3. აღიარებით სარჩელის დასაბუთებულობა.....	112
3. უფლების დაცვის პრევენციული საშუალებები საგადასახადო დაგეგმვაში.....	113
3.1. გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედების შეჩერება.....	113
3.2. დროებითი განჩინება, როგორც უფლების დაცვის პრევენციული საშუალება საგადასახადო დაგეგმვაში.....	118
4. საგადასახადო დავის სასამართლოში განხილვის საქართველოში არსებული წესის რეფორმირების პერსპექტივები.....	119
<b>დასკვნა .....</b>	<b>134</b>
<b>ბიბლიოგრაფია.....</b>	<b>141</b>

## ნაშრომში გამოყენებული აბრევიატურების ნუსხა

### ქართულ ენაზე:

აშშ	ამერიკის შეერთებული შტატები
აასტ	ავსტრალიის ადმინისტრაციული საჩივრების ტრიბუნალი
დღგ	დამატებული ღირებულების გადასახადი
ე.წ.	ეგრეთ წოდებული
თსუ	ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
იხ.	იხილეთ
მაგ.	მაგალითად
რედ.	რედაქტორი
სასკ	საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი
სზაკ	საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი
სსკ	საქართველოს საგადასახადო კოდექსი
სუს	საქართველოს უზენაესი სასამართლო
წ.	წელი

### უცხოურ ენებზე:

Ed.	Editor
UN.	United Nations
Дис.	Диссертация
МГИМО	Московский Государственный Институт Международных Отношений
НОУ	Негосударственное образовательное учреждение

## შესავალი

„მმართველმა იმ ფუტკარივით უნდა იმოქმედოს, რომელიც ისე აგროვებს ნექტარს, რომ არ ვნებს ყვავილს“ – ვკითხულობთ რამდენიმე ათასი წლის წინ შექმნილ ძველ ინდურ ეპიკურ პოემაში „მაჰაბჰარატა“. გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში სახელმწიფო ხელისუფლების შესაბამისმა ორგანომ, საკუთარი მიზნების მიღწევისას, მინიმალური ზიანი უნდა მიაყენოს გადასახადის გადამხდელს. მიუხედავად ამ მისწრაფებისა, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დარღვევის ნულოვანი მაჩვენებლის მიღწევა პრაქტიკულად შეუძლებელია. გადასახადის გადამხდელის უფლებები ყველაზე დახვეწილი საგადასახადო ადმინისტრაციის პირობებშიც კი ირღვევა, რაც საგადასახადო დავის წარმოშობის საფუძველია. საგადასახადო დავების გარკვეული ოდენობის არსებობა კანონის უზენაესობის პრინციპზე დამყარებული საგადასახადო სისტემის პირობებშიც კი ნორმალური მოვლენაა.<sup>1</sup>

დავების გადაწყვეტის თეორეტიკოსმა მეცნიერებმა: იურემ, ბრეტმა და გოლდბერგმა აღნიშნეს, რომ დავები გარდაუვალია, როდესაც განსხვავებული ინტერესის მქონე პირებს რეგულარულად უწევთ ერთმანეთთან კავშირში ყოფნა.<sup>2</sup> საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში, სახეზეა ორი განსხვავებული ინტერესის მქონე მხარე – საგადასახადო ორგანო და გადასახადის გადამხდელი. შესაბამისად, საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში დავები ხშირად წარმოიშობა.

საგადასახადო დავების განხილვის ინსტიტუტი უფლებაშელახული სუბიექტის ინტერესების დაცვასა და დარღვეული უფლების აღდგენას ემსახურება. „თუ გადასახადის გადამხდელი მოკლებულია შესაძლებლობას დაიცვას თავისი უფლებები და ინტერესები, საგადასახადო სისტემას არ შეიძლება ვუწოდოთ დემოკრატიული, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში არ არის გარანტირებული კერძო საკუთრების ხელშეუხებლობის პრინციპი.“<sup>3</sup> იმისათვის, რომ დაცული იყოს საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილის უფლებები, საგადასახადო სისტემა უნდა ითვალისწინებდეს საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ქმედით მექანიზმებს.

საზღვარგარეთის ქვეყნების მსგავსად, საქართველოს კანონმდებლობაც ითვალისწინებს საგადასახადო დავების განხილვის შესაბამის მექანიზმებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (შემდგომში – სსკ) თანახმად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> იხ. *Thuronyi V., Espejo I., How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, 2013, 4. <<https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tdisputes.pdf>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:12]

<sup>2</sup> იხ. *Mookhey SH., Tax Disputes System Design*, eJournal of Tax Research, 2013, vol. 11, no. 1, 79.

<sup>3</sup> იხ. *როგავა ზვ., საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო)*, წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, 267.

<sup>4</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (შემდგომში – სსმ), 12.10.2010 წელი (შემდგომში - წ.), მუხლი (შემდგომში - მ.) 296.1.

სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის საგანი საგადასახადო დაგების განხილვის ქართული მოდელია. საქართველოში საგადასახადო დაგების განხილვასთან დაკავშირებით არაერთი გამოწვევა არსებობს, რამაც განაპირობა კვლევის საგნისადმი დაინტერესება. აღსანიშნავია, რომ განვითარებულ ქვეყნებთან შედარებით, საგადასახადო დაგების განხილვის ქართული მოდელი შორსაა სრულყოფილებისაგან. ის ინერციით აგრძელებს ფუნქციონირებას და 21-ე საუკუნის 20-იან წლებშიც კი, გარდამავალ სახეს ინარჩუნებს. საგადასახადო დაგების განხილვის ინსტიტუტთან მჭიდროდაა დაკავშირებული საქართველოში ბოლო პერიოდში არსებული სხვა გამოწვევებიც, როგორებიცაა: ბიზნესინვესტიციების შემცირება, ეკონომიკური ზრდის მაჩვენებლების შემცირება. ამასთან, ჩავარდა ქვეყნისათვის სტრატეგიული მნიშვნელობის მეგაპროექტები, რამაც დიდი კითხვისნიშნები გააჩინა საქართველოში ბიზნესგარემოს სიჯანსაღეზე. ამ ყველაფერს, 2020 წელს დაემატა ახალი კორონა ვირუსის პანდემია, რამაც კიდევ მეტად შეამცირა ინვესტიციები, დადგა ეკონომიკური, სოციალური და პოლიტიკური კრიზისი, რამაც რეგიონი კიდევ უფრო არამომხიბლავი გახადა ბიზნესინვესტიციებისათვის. აღნიშნულმა გაამძაფრა საგადასახადო დაგების განხილვის ქართული მოდელს პრობლემების კვლევისა და დახვეწილი მექანიზმების შემუშავების საჭიროება, ასევე მეტი აქტუალობა შესძინა კვლევას.

ნაშრომში განხილულია საგადასახადო დაგის, როგორც ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, ასევე სასამართლოში განხილვის პრობლემები და დასახულია მათი გადაჭრის გზები.

საგადასახადო დაგების განხილვის ქართული მოდელის პრობლემების კვლევა და მისი რეფორმირების გზის დასახვა მნიშვნელოვანი ამოცანაა. კვლევის აქტუალობის დასასაბუთებლად მრავალი არგუმენტის დასახელებაა შესაძლებელი.

საქართველოს თითოეული მოქალაქე, ეწევა ის თუ არა ეკონომიკურ საქმიანობას, საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილეა. ჩვენ ყველანი ვიხდით პირდაპირ, თუ არაპირდაპირ გადასახადებს. საგადასახადო სამართლის კომპლექსური ბუნების გათვალისწინებით, ყველა ფიზიკური თუ იურიდიული პირი შეიძლება აღმოჩნდეს საგადასახადო დაგის მონაწილე. შესაბამისად, საგადასახადო დავაზე გადაწყვეტის ქმედითი მექანიზმები ხელს შეუწყობს უფლებაშელახულ პირებს დარღვეული უფლების ეფექტურად აღდგენაში.

საქართველოში საგადასახადო დაგების შემცირებას რამდენიმე ფაქტორი უშლის ხელს. უპირველეს ყოვლისა, საქართველოში გადასახადის გადამხდელები ნაკლებად გათვითცნობიერებულნი არიან მათ საგადასახადო ვალდებულებებში. დაბალია საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნის ხარისხიც. გარდა ამისა, საქართველოში ხშირია საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისაგან თავის არიდების შემთხვევები. აღნიშნულ ფაქტს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების შედეგებიც ადასტურებს. ათასობით გადასახადის გადამხდელს შემოწმების შედეგად დამატებითი გადასახადი ერიცხება.<sup>5</sup> საქართველოში ზოგიერთი გადასახადის გადამხდელის

<sup>5</sup> სსიპ – შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის ანგარიში, 87.

[https://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10601](https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10601) [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 15.07.2019, 14:07]

მისწრაფება იქითკენაა მიმართული, რომ ნაკლები გადასახადი გადაიხადოს. გადასახადის გადამხდელების ზემოდნიშნულ მისწრაფებებთან ერთად, საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილეთა განსხვავებული ინტერესები, საგადასახადო კანონმდებლობის სირთულე და ზოგიერთი ნორმის მრავალგვარი განმარტების შესაძლებლობა, ზრდის საქართველოში საგადასახადო დავეების წარმოშობის ალბათობას. ეს ყოველივე, კიდევ ერთხელ ადასტურებს საგადასახადო დავეების გადაწყვეტის დახვეწილი მექანიზმის საჭიროებას.

კვლევას აქტუალობას ისიც სძენს, რომ საგადასახადო დავეები ის საგანია, რომელზეც, მსოფლიოს მასშტაბით, არ არსებობს დიდი რაოდენობის კვლევები.<sup>6</sup> საქართველოში ამ საკითხზე კიდევ უფრო მცირერიცხოვანი კვლევები მოიპოვება. აქედან გამომდინარე, სადისერტაციო ნაშრომში არ არის წარმოდგენილი ლიტერატურის განსაკუთრებით დიდი სია. თუმცა, ნაშრომში გამოყენებულია ამ სფეროში არსებული განსაკუთრებით აქტუალური და მოცულობითი ნაშრომები, რომლებსაც სადისერტაციო ნაშრომში ერთ-ერთი მთავარი წყაროს ადგილი უჭირავს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, თემის აქტუალობას ისიც აძლიერებს, რომ საგადასახადო დავეების განხილვის საკითხზე არსებული ქართული სამეცნიერო ლიტერატურა მწირია და საჭიროებს გამდიდრებას.

კვლევის საგანს მნიშველობას ისიც ჰმატებს, რომ საგადასახადო დავეების განხილვას გავლენა აქვს კომერციულ სექტორზე, კერძოდ, ამ ურთიერთობის ყველა მასშტაბის მონაწილეზე.<sup>7</sup> საგადასახადო დავეების განხილვის ეფექტური მექანიზმების არსებობა გააუმჯობესებს ბიზნესგარემოს საქართველოში. „უფრო მეტიც, ინვესტიციების მოზიდვის თვალსაზრისით, ის ქვეყანას კიდევ უფრო კონკურენტულს გახდის რეგიონში. თუ საქართველოში დავეების გადაჭრის სანდო, მაღალპროფესიული მექანიზმები იარსებებს, ქვეყნის რეგიონულ ჰაბად გადაქცევის იდეა კიდევ უფრო რეალური გახდება.“<sup>8</sup> შესაბამისად, კვლევის ამოცანაა საგადასახადო დავეების განხილვის ისეთი დახვეწილი მექანიზმების შემუშავება, რომელიც მიმართული იქნება არსებული გამოწვევების გადაჭრისაკენ, რათა მომხიბლავი გავხადოთ ჩვენი რეგიონი ადგილობრივი და საერთაშორისო ბიზნესინვესტიციებისათვის.

ევროკავშირსა და საქართველოს შორის გაფორმებული ასოცირების შეთანხმების თანახმად, „მხარეები ითანამშრომლებენ საგადასახადო სფეროში კარგი მმართველობის გაძლიერების კუთხით, ეკონომიკური ურთიერთობების, ვაჭრობის, ინვესტიციებისა და სამართლიანი კონკურენციის შემდგომი გაუმჯობესებისათვის“.<sup>9</sup> „...ამ შეთანხმებით, მხარეები აღიარებენ და ვალდებულეხას იღებენ, რომ შეასრულებენ საგადასახადო სფეროს კარგი მმართველობის პრინციპებს, როგორებიცაა

<sup>6</sup> იხ. *Mookhey SH.*, Tax Disputes System Design, eJournal of Tax Research, 2013, vol. 11, no. 1, 79.

<sup>7</sup> იხ. იქვე.

<sup>8</sup> იხ. *კვახაძე ი., კომლაძე შ.*, რკინის ქალამნების შემდგომი პეროდი: საგადასახადო დავეების გადაწყვეტა, Forbes Georgia, 18.01.2016.

<<http://forbes.ge/news/1080/rkinis-qalamnebis-Semdgomi-periodi>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 10.11.2019, 00:35]

<sup>9</sup> ერთის მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებს და მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის დადებული ასოცირების შეთანხმება, 2014 წლის 27 ივლისი, (გამოქვეყნებული ვებ-გვერდზე [www.matsne.gov.ge](http://www.matsne.gov.ge) 11.09.2014), მ.280.



მაგალითად, გამჭვირვალობის, ინფორმაციის გაცვლისა და სამართლიანი საგადასახადო კონკურენციის პრინციპებს, როგორც ეს განსაზღვრულია წვერი სახელმწიფოების მიერ ევროკავშირის დონეზე. ამ მიზნით, ევროკავშირისა და წვერი სახელმწიფოებისთვის ზიანის მიუყენებლად, მხარეები გააუმჯობესებენ საერთაშორისო თანამშრომლობას საგადასახადო სფეროში, ხელს შეუწყობენ კანონიერი საგადასახადო შემოსავლების ადმინისტრირებას და მიიღებენ ზომებს ზემოხსენებული პრინციპების ეფექტიანი შესრულებისათვის.“<sup>10</sup> საგადასახადო დავეების გადაწყვეტის მექანიზმების სრულყოფა ამ მიზნების მიღწევასთან პირდაპირ კავშირშია.

საგადასახადო დავის სამართლებრივი ბუნების საკითხზე სამეცნიერო კამათი არსებობს. მეცნიერთა ერთი ნაწილი მას ადმინისტრაციული დავის ერთ-ერთ სახედ მიიჩნევს. მეორენი კი, მას უნიკალურ ფენომენად აღიარებენ. საგადასახადო დავეების სამართლებრივ ბუნებაზე მსჯელობა მნიშვნელოვანია. თუ დადგინდება, რომ საგადასახადო დავა გამორჩეული ფენომენია, მაშინ მას განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაეთმოს და ადმინისტრაციული დავეების სპეციფიკასთან ურთიერთშეჯერების საფუძველზე შემუშავდეს მისი განხილვის უნიკალური მოდელი. საგადასახადო დავის სამართლებრივი ბუნების განუსაზღვრელობა დააბრკოლებს მისი გადაწყვეტისათვის აუცილებელი სპეციფიკური მიდგომების ჩამოყალიბებას და საგადასახადო სამართლის განვითარებას.

დღესდღეობით საქართველოს კანონმდებლობით, საგადასახადო დავეების ადმინისტრაციული წესით განხილვის რთული – ორსაფეხურიანი მექანიზმია დადგენილი. საგადასახადო დავეებს განიხილავენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – შემოსავლების სამსახური (შემდგომში – შემოსავლების სამსახური) და ფინანსთა სამინისტროს დავეების განხილვის საბჭო (შემდგომში – დავეების განხილვის საბჭო).<sup>11</sup> ხოლო, სასამართლოში დავეებს ადმინისტრაციული კოლეგიები/პალატები იხილავენ. ერთი შეხედვით, საგადასახადო დავეების გადაწყვეტის რთული – ორსაფეხურიანი წესი სრულყოფილად უნდა უზრუნველყოფდეს საგადასახადო დავეების გადაწყვეტას. თუმცა, საგადასახადო დავეების განხილვის ქართული მოდელი შორს არის სრულყოფილებისაგან. მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმის „გლობალური კონკურენტობის ანგარიში“ მიხედვით, საქართველოში დავეების გადაჭრის სისტემის ეფექტიანობის დონე საშუალოა.<sup>12</sup>

შემოსავლების სამსახურის საქმიანობასთან დაკავშირებული პრობლემები სტატისტიკური მონაცემებიდანაც ჩანს. აღსანიშნავია, რომ შემოსავლების სამსახურმა, 2018 წელს შესული საჩივრების დაახლოებით 70% ნაწილობრივ ან სრულად დააკმაყოფილა, რაც ძალიან მაღალი მაჩვენებელია.<sup>13</sup> თითქმის ასეთივე მდგომარეობა იყო წინა წლებშიც.

<sup>10</sup> იხ. იქვე, მ. 281.

<sup>11</sup> სსკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 297.1.

<sup>12</sup> იხ. *კვახაძე ი., კომლაძე შ.*, რკინის ქალამნების შემდგომი პეროდი: საგადასახადო დავეების გადაწყვეტა, Forbes Georgia, 18.01.2016.

<<http://forbes.ge/news/1080/rkinis-qalamnebis-Semdgomi-periodi>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 10.11.2019, 00:35]

<sup>13</sup> იხ. შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის ანგარიში, 136.

<[https://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10601](https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10601)> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]

აღნიშნული მდგომარეობა საგადასახადო ადმინისტრაციის არაეფექტურ მუშაობაზე მიუთითებს. შესაძლოა ეს იმასაც ნიშნავდეს, რომ შემოსავლების სამსახური არ არის მოწოდებული სრულჭყოს მისი საქმიანობის წესი და თვითკონტროლის შედეგების საფუძველზე ძირეულად გამოასწოროს სისტემაში არსებული ხარვეზები. აღსანიშნავია ისიც, რომ შემოსავლების სამსახურის ზემდგომმა ორგანომ, დაგების განხილვის საბჭომ, 2018 წლის სტატისტიკური მონაცემებით, შესული საჩივრების დაახლოებით 30%-ს დააკმაყოფილა,<sup>14</sup> რაც ასევე საკმაოდ მაღალ მაჩვენებელია. წინა წლებში, დაგების განხილვის საბჭოს მიერ საჩივრები კიდევ უფრო ხშირად კმაყოფილდებოდა.<sup>15</sup> აღნიშნულით დასტურდება, რომ შემოსავლების სამსახურმა სრულყოფილად მაინც ვერ იმსჯელა ყველა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებაზე და საგადასახადო ადმინისტრაციის კიდევ უფრო მეტი გადაწყვეტილება იყო უკანონო.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, დასაფიქრებელია საგადასახადო დაგების განხილვის ადმინისტრაციული წესის რეფორმირების საკითხი. დაისმის კითხვა იმის თაობაზე, უნდა შენარჩუნდეს, თუ არა საგადასახადო დაგის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ორსაფეხურიანი წესი. საინტერესოა ისიც, ხომ არ უნდა შეიცვალოს შემოსავლების სამსახურის, როგორც დაგის განხილველი ორგანოს საქმიანობის პრინციპები.

ამასთან, საქართველოს საერთო სასამართლოებში საგადასახადო დაგების განხილვის ეფექტურობასთან დაკავშირებით მრავალი წინააღმდეგობრივი მოსაზრება არსებობს. აღსანიშნავია, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ საგადასახადო დაგების შესახებ გამოქვეყნებული სტატისტიკური მონაცემების მიხედვით, 2018 წელს სააპელაციო სასამართლოებში შეტანილი საჩივრების 67.1%-ს გადაწყდა ფიზიკური და იურიდიული პირების სასარგებლოდ.<sup>16</sup> ეს მაჩვენებელი საკმაოდ მაღალია და შესაძლოა იმაზე მიუთითებდეს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოები ხშირად სიღრმისეულად ვერ ახდენენ საგადასახადო დაგის შესწავლას და კანონიერი გადაწყვეტილების მიღებას. შესაბამისად, შეკითხვები არსებობს საერთო სასამართლოების ადმინისტრაციული კოლეგიების მხრიდან საგადასახადო დაგების პროფესიონალურად განხილვის თაობაზე.

აღსანიშნავია ისიც, რომ საქართველოს საერთო სასამართლოებში, საქმეების განსაკუთრებით დიდი ოდენობის გამო, მართლმსაჯულების განხორციელება ხშირად ჭიანჭურდება.

ყოველივე ზემოაღნიშნული, ადასტურებს საგადასახადო დაგის სასამართლო წესით განხილვის რეფორმირების საკითხზე მსჯელობის აუცილებლობას.

<sup>14</sup> იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაგების განხილვის საბჭოს 2018 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 3;

<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/Stat-REport-2018.pdf> [უკანასკნელად იქნა

გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:15]

<sup>15</sup> იხ. დიაგრამა №2, დის., გვ. 55.

<sup>16</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ გამოქვეყნებული 2018 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 45.

<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/2018-weli-wigni-administraciuli.pdf>

[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.08.2019]

ერთგვაროვანი პასუხები ზემოაღნიშნულ საკითხებზე ქართულ სამეცნიერო ლიტერატურაში არ არსებობს. საგადასახადო დავების განხილვის პრობლემატიკა არ არის სათანადოდ დამუშავებული ქართულ სამეცნიერო ლიტერატურაში.

სადისერტაციო ნაშრომის მიზანია, საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის სიღრმისეული შესწავლა და გამოვლენილი პრობლემების გადაჭრის გზის მოძიება.

ამერიკის შეერთებული შტატების (შემდგომში – აშშ) კანონმდებლობით გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს არ გადაიხადოს იმაზე მეტი გადასახადი ვიდრე კანონის შესაბამისად განსაზღვრული ოდენობაა. გადასახადის გადამხდელის ეს უფლება აშშ-ის შიდა შემოსავლების სამსახურის გადასახადის გადამხდელის უფლებათა ბილშია დეკლარირებული.<sup>17</sup> საჭიროა ამ დებულების პრინციპის სახით გააზრება. შესაბამისად, სადისერტაციო ნაშრომის ერთ-ერთი უმთავრესი მიზანია იმგვარი სისტემის შემუშავება, რომელიც დაეხმარება გადასახადის გადამხდელს დაიცვას და აღიდგინოს დარღვეული უფლება, ასევე თავიდან აიცილოს უკანონოდ დაკისრებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულება.

ნაშრომში გამოყენებულია ისტორიული, აღწერილობითი, დოგმატური, ნორმატიული და შედარებით-სამართლებრივი კვლევის მეთოდები. კვლევის თითოეულ ამ მეთოდს მნიშვნელოვანი ფუნქცია აქვს ნაშრომის მიზნის მისაღწევად. ამასთან, ნაშრომში განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს შედარებით-სამართლებრივი კვლევის მეთოდის გამოყენებას.

ნაშრომში განხილულია საქართველოს და საზღვარგარეთის ქვეყნების კანონმდებლობა, ქართული და უცხოური სამეცნიერო ნაშრომები, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებები. ასევე, გაანალიზებულია შემოსავლების სამსახურის, ფინანსთა სამინისტროს, უზენაესი სასამართლოს და თბილისის საქალაქო სასამართლოს სტატისტიკური მონაცემები. ამ ინფორმაციის ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, შემუშავებულია საგადასახადო დავების სასამართლო და ადმინისტრაციული წესით განხილვის საქართველოსათვის ნოვატორული მექანიზმები.

სადისერტაციო ნაშრომი შედგება სამი თავისაგან. ნაშრომის პირველი თავი მოიცავს საგადასახადო დავის თეორიულ-სამართლებრივ გააზრებას. ამ თავში საუბარია საგადასახადო დავის არსზე, მის სამართლებრივ ბუნებაზე და საგადასახადო დავათა კლასიფიკაციაზე. აქვეა გააზრებული საგადასახადო დავების გადაწყვეტის მექანიზმის არსი.

ნაშრომის მეორე თავში განხილულია საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ინსტიტუტი. აღნიშნული თავი მოიცავს ისეთ საკითხებს, როგორცაა საგადასახადო დავის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის არსი და

---

<sup>17</sup> იხ. Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor), Tax Controversy, Law Bussines Research, 2019, 111.

დავის განხილვის ადმინისტრაციული წარმოების თავისებურებები. ამავე თავშია განხილული არსებული მოდელის რეფორმირების პერსპექტივები.

ნაშრომის მესამე თავი ეთმობა საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის საკითხს. ამ თავში განხილულია საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელი. ამ თავის ბოლოს ჩამოყალიბებულია საგადასახადო დავის სასამართლოში განხილვის წესის რეფორმირების პერსპექტივები.

აღნიშნული საკითხების განხილვის შედეგად მიღებული დასკვნები შეჯამებულია ნაშრომის დასკვნაში და დაფიქსირებულია შესაბამისი პოზიცია. იმედია, ნაშრომში მიღწეული შედეგების პრაქტიკაში რეალიზება ხელს შეუწყობს საგადასახადო დავების განხილვის არსებული მექანიზმების განვითარებას და წვლილს შეიტანს საგადასახადო დავების განხილვის პრობლემების გადაჭრაში.

ნაშრომი ახალი კვლევის შესაძლებლობებსაც ქმნის. ნაშრომი საშუალებას იძლევა, კიდევ უფრო გაღრმავდეს კვლევები ისეთ განხილულ საკითხებზე, როგორცაა საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით გადაწყვეტა. ამასთან, ნაშრომი ხელს შეუწყობს დაინტერესებულ პირებს გამოიკვლიონ საგადასახადო დავების პრევენციისა და მათი გადაწყვეტის ალტერნატიული საშუალებები, როგორცაა საგადასახადო მედიაცია, არბიტრაჟი და სხვ.

# თავი I. საგადასახადო დავის თეორიულ-სამართლებრივი გააზრება

## 1. საგადასახადო დავის არსი

კონკრეტული სამართლებრივი ინსტიტუტის სრულყოფაზე მსჯელობა შეუძლებელია მისი და მასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ცნებების განმარტებისა და გააზრების გარეშე.

საგადასახადო დავის ცნების ჩამოყალიბება, მისი თეორიულ ჭრილში განხილვა და გააზრება საჭიროა საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მექანიზმის, ასევე შესაბამისი საკანონმდებლო ნორმების სრულყოფის მიმართულების დასახვისათვის.<sup>18</sup>

მნიშვნელოვანია დადგინდეს, არის თუ არა საგადასახადო დავა იმდენად გამორჩეული სხვა ტიპის დავებისაგან, რომ იგი სრულიად უნიკალურ ფენომენად მივიჩნიოთ და ვიმსჯელოთ მისი გადაწყვეტის განსაკუთრებული მექანიზმის შემოღების საჭიროებაზე.

საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმები საფინანსო-სამართლებრივ ნორმათა ერთ-ერთ სახედ მიიჩნევა, რომელთა რეალიზების პროცესში ხშირად წარმოიშობა სამართლებრივი კონფლიქტები.<sup>19</sup>

მეცნიერთა ნაწილი თვლის, რომ საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველი ხშირად საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების სირთულე და ბუნდოვანებაა.<sup>20</sup> ასეთი ნორმები იწვევს მათ განსხვავებულ გაგებას და განმარტებას, რაც ურთიერთწინააღმდეგობის საფუძველია.

ავტორთა სხვა ნაწილი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველი, ხშირ შემთხვევაში, შეცდომითი დეკლარირებაა.<sup>21</sup> შესაძლოა, კანონით დადგენილი წესის დაცვით დეკლარირების განახორციელებაში დარწმუნებულ გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანო არ ეთანხმებოდეს. ამ პირობებში, საგადასახადო დავის წარმოიშობის ალბათობა მაღალია.

განსხვავებულია განზრახ კანონდარღვევით დეკლარირების შემთხვევა, როდესაც გადასახადის გადამხდელმა იმთავითვე იცის, რომ უკანონო ნაბიჯი გადადგა. ამ შემთხვევაში, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ გადასახადის გადამხდელი უკანონოდ მიიჩნევდეს საგადასახადო ორგანოს იმ ღონისძიებებს, რომელიც მიმართულია კანონდარღვევის გამოვლენისა და აღმოფხვრისაკენ. თუმცა, შესაძლოა ასეთი არაკეთილსინდისიერების ფაქტის გამოვლენაც იყოს საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის უთანხმოების მიზეზი.<sup>22</sup>

<sup>18</sup> იხ. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Нналоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 15.

<sup>19</sup> იხ. იქვე.

<sup>20</sup> იხ. *Thuronyi V., Espejo I.*, How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?, 2013, 4.

<sup>21</sup> <<https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tldisputes.pdf>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:12].

<sup>21</sup> იხ. *Smith W.k., Stalans J.L.*, Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors, Journal, Law & Social Inquiry, 1994, Vol. 19, No. 2, 343.

<sup>22</sup> იხ. *Литвинкова М.Е.*, К вопросу о классификации налоговых споров: анализ подходов в отечественной правовой науке, Молодой учёный, № 45 (179), Ноябрь 2017, 122.

ლიტერატურაში ასევე მითითებულია, რომ საგადასახადო დავა შეიძლება დაიწყოს მაშინ, როდესაც გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება კამერალურ ან გასულით საგადასახადო შემოწმებასთან, სამართალდარღვევის გამო ჯარიმის დაკისრებასთან დაკავშირებით გამოტანილ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებას. გადასახადის გადამხდელი შეიძლება ასევე უკმაყოფილო იყოს საგადასახადო ორგანოს იმ ქმედებით, რომელიც უკავშირდება გადასახადის ჩათვლას, ან ზედმეტად გადახდილი გადასახადების დაბრუნებას და დავა ამის გამო დაიწყოს.<sup>23</sup>

ავტორები ჩამოთვლიან უამრავ კონკრეტულ მიზეზს, რის გამოც შეიძლება დაიწყოს საგადასახადო დავა, თუმცა, საჭიროა ამ საკითხის თეორიულ ჭრილში განხილვა. მიიჩნევა, რომ ყველა საგადასახადო დავის ძირითადი საფუძველი კონფლიქტია.<sup>24</sup>

თეორეტიკოსმა მეცნიერებმა იურემ, ბრეტმა და გოლდბერგმა აღნიშნეს, რომ დავები გარდაუვალია, როდესაც განსხვავებული ინტერესის მქონე ადამიანებს რეგულარულად აქვთ ერთმანეთთან შეხება. <sup>25</sup> საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე სუბიექტთა ინტერესები მართლაც განსხვავებულია. ასეთ სამართლებრივ ურთიერთობაში, ერთ მხარეზეა სახელმწიფო, რომელსაც ფისკალური ფუნქცია აქვს, ანუ მიზნად ისახავს ბიუჯეტის შევსებას, ხოლო მეორეზე – გადასახადის გადამხდელი, რომლის მთავარი მიზანი ეკონომიკური სარგებელია.<sup>26</sup> განსხვავებული ინტერესები კი, ხშირად იწვევს კონფლიქტს.

საგადასახადო დავის არსის დადგენისათვის, საჭიროა განხილულ იქნეს მისი კავშირი „სამართლებრივი კონფლიქტის“ ცნებასთან.

ლიტერატურაში ასეთ განმარტებას ამოვიკითხავთ: „კონფლიქტი არის ადამიანთა სხვადასხვა ჯგუფების მიზნების შეუთავსებლობა ან შეუთანხმებლობა. ტერმინი მომდინარეობს ლათინური სიტყვიდან „conflictus“, რაც ნიშნავს „შეჯახებას“ და აღნიშნავს, როგორც პროცესს, ასევე მდგომარეობას. კონფლიქტი გულისხმობს ორი ან მეტი ადამიანის ბრძოლას რაიმე ფასეულობების ან ძალაუფლებისათვის, ან დეფიციტური რესურსების გამო შეჯიბრს.“<sup>27</sup> კონფლიქტის აღნიშნული განმარტება ძალიან ზოგადია. ერთი შეხედვით, არცთუ მარტივია მისი გარჩევა დავისაგან.

ერთმანეთისაგან უნდა გაიმიჯნოს „სოციალური კონფლიქტისა“ და „სამართლებრივი კონფლიქტის“ ცნებები. მკვლევარები სამართლებრივ კონფლიქტს, სოციალური კონფლიქტის ნაწილად მიიჩნევენ. თუმცა, ამ უკანასკნელისაგან განსხვავებით, სამართლებრივი კონფლიქტისას

<sup>23</sup> იხ. *Яруткина Н.А.*, Институт Досудебного урегулирования налоговых споров, Экономика и Управление, 7(68), 2010, 111.

<sup>24</sup> იხ. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Нналоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 16.

<sup>25</sup> იხ. *Mookhey SH.*, Tax Disputes System Design, eJournal of Tax Research, 2013, vol. 11, no. 1, 79.

<sup>26</sup> იხ. *Катаева К.Д., Шадурская М.М.*, Зарубежный Опыт Урегулирования Налоговых Споров, Инновационная Экономика: Перспективы Развития и Совершенствования №5 (15), 2016, 63.

<sup>27</sup> *ბრანდერი პ., გომესი რ., კიბი ე., ლემინერი მღ., ოლივეირა ბ., ონდრაჩკოვა ი., სურიანი ა., სუსლოვა ა., კენჭოშვილი ვ. (რედ.)*, კომპასი (სახელმძღვანელო ადამიანის უფლებათა განათლების სფეროში ახალგაზრდების მონაწილეობით), ქართული გამოცემა, 2004.

<http://www.nplg.gov.ge/gwdict/index.php?a=term&d=5&t=3634> [უკანასკნელად იქნა შემოწმებული - 16.07.2011, 11:58]

ვლინდება ურთიერთწინააღმდეგობები არა მთლიანად სოციალისტური, არამედ ცხოვრების კონკრეტულ სფეროში – სამართალში. ამ ცნებათა ურთიერკავშირს ასეთი ფორმულით გამოხატავენ: „ყველა სამართლებრივი კონფლიქტი სოციალურია, მაგრამ ყველა სოციალური კონფლიქტი არ არის სამართლებრივი“. ზოგჯერ კონფლიქტს დასაწყისშივე აქვს სამართლებრივი ხასიათი.<sup>28</sup>

ამ მოსაზრებათა გათვალისწინებით, შესაძლოა აღინიშნოს, რომ სამართლებრივი კონფლიქტის ცნების ქვეშ მოიაზრება სოციალური კონფლიქტის კონკრეტული სახე. ამ შემთხვევაში, კონფლიქტი სამართლებრივ ურთიერთობების სფეროში წარმოიშობა.

საჭიროა გამოიკვეთოს დავისა და კონფლიქტის ცნებების ურთიერთკავშირიც. კონფლიქტოლოგიის ჭრილში, დავა კონფლიქტის განვითარების ერთ-ერთი სტადიაა. ხოლო, სამართლებრივ კონტექსტში, დავას სამართლებრივი კონფლიქტის სტადიად მიიჩნევენ. ამრიგად, კონფლიქტი უფრო ფართო ცნებაა, ვიდრე დავა. ასევე აღსანიშნავია, რომ ნებისმიერი დავის საფუძველი კონფლიქტია, მაგრამ ყველა კონფლიქტში არ აღინიშნება დავა, მისი სამართლებრივი გაგებით.<sup>29</sup>

საინტერესოა, თუ როგორი, ხდება სამართლებრივი კონფლიქტის დავაში გადაზრდა. სამართლებრივი კონფლიქტის დავად ტრანსფორმაციისათვის აუცილებელად მიიჩნევა, კონფლიქტის მონაწილე სუბიექტმა ზუსტად განსაზღვროს მისი პოზიციები და წარუდგინოს ოპონენტს, კონფლიქტის არასასამართლო მეთოდებით დასარეგულირებლად. ასევე, სუბიექტმა საკუთარი პოზიციები შეიძლება გამოხატოს განცხადების, ან სარჩელის ფორმით, იმ მიზნით, რომ საქმე სასამართლო ხელისუფლების ორგანომ განიხილოს. ამ შემთხვევაში, კონფლიქტი სამართლებრივ სიბრტყეში გადადის, სადაც შესაძლებელია მისი განხილვა სამართლებრივი გზით. ამგვარად, კონფლიქტი უშუალოდ სამართლებრივი საშუალებებით არაგადაწყვეტადი სიტუაციიდან, ფორმალისებულ და იურიდიულად გადაწყვეტად უფლებაზე დავაში გადადის. თუ სახეზე არაა ზემოაღნიშნული ნიშნები, მაგრამ მხარეები აქტიურად ან პასიურად ხელს უშლიან ერთმანეთს განსაზღვრული მიზნების მიღწევასა და ინტერესების დაკმაყოფილებაში, ეს იქნება სოციალური კონფლიქტი, მაგრამ არა სამართლებრივი დავა.<sup>30</sup>

ზემოაღნიშნულდან გამომდინარე, უფლებაზე დავას სუბიექტების სამართლებრივ კონფლიქტად მიიჩნევენ, რომელიც წარმოიშობა მათ უფლებებთან დაკავშირებული უთანხმოებით და გამოხატულია მხარეთა პაექრობით.<sup>31</sup>

დავა შეიძლება წარმოიშვას არა მხოლოდ მხარეთა თანასწორობის პირობებში, არამედ საჯარო-სამართლებრივ ურთიერთობებთან დაკავშირებითაც. ავტორთა ნაწილი კითხვის ნიშნის ქვეშ აყენებს დავის, როგორც სინამდვილეში არსებული მოვლენის არსებობას, დარღვეული, ან

<sup>28</sup> იხ. *Губайдуллина Э.Х.*, Спор о Праве – Форма Юридического Конфликта: Теоретический Аспект, Вектор Науки Тольяттинского Государственного Университета, № 1 (23), 2013, 171.

<sup>29</sup> იხ. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Нналоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 17.

<sup>30</sup> იხ. *Губайдуллина Э.Х.*, Спор о Праве – Форма Юридического Конфликта: Теоретический Аспект, Вектор Науки Тольяттинского Государственного Университета, № 1 (23), 2013, 171.

<sup>31</sup> იხ. იქვე.

სადავოდ ქცეული უფლების დაცვის მიზნით, დაინტერესებული მხარის მიერ კონკრეტულ ორგანოსთვის მიმართვამდე.<sup>32</sup>

საგადასახადო დავასთან ყველაზე ახლო მდგომად ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ დავას მიიჩნევენ.<sup>33</sup> შესაბამისად, საინტერესო იმის გააზრება, თუ როდის გვაქვს სახეზე ადმინისტრაციული დავა. ეს დაგვეხმარება საგადასახადო დავის წარმოშობის მომენტის აღქმაში.

ადმინისტრაციული სამართლის მეცნიერებაში ცნობილია უფლებაზე დავის განსაზღვრის ორი განსხვავებული კონცეფცია: მატერიალური და საპროცესო.<sup>34</sup>

მატერიალური კონცეფციის თანახმად, სამართლებრივი დავის განსაზღვრა ხდება, როგორც მატერიალურ-სამართლებრივ ურთიერთობაში უფლების რეალიზების დაბრკოლება, რაც წარმოშობს უთანხმოებასა და ხარვეზებს, რის შედეგადაც ირღვევა უფლება.<sup>35</sup>

საპროცესო კონცეფცია კი, უფლებაზე დავის წარმოშობას უკავშირებს მხოლოდ კანონით განსაზღვრული ფორმით დავის განმხილველი უფლებამოსილი ორგანოსათვის ან სასამართლოსათვის მიმართვის მომენტს და გამორიცხავს ადმინისტრაციული დავის არსებობას საპროცესო-სამართლებრივი ურთიერთობების გარეშე. მეცნიერთა ნაწილი აღნიშნავს, რომ ამგვარი მიდგომა ერთმანეთში აღრევს უფლებაზე დავას, მისი განხილვის პროცესს და ამ დავაზე მართლმსაჯულების განხორციელებას.<sup>36</sup>

ადმინისტრაციული სამართლის მეცნიერებაში ამ კონცეფციებს მეტ-ნაკლებად შეზღუდულად მიიჩნევენ. ამ გაუგებრობათა დასაძლევად რამდენიმე მიდგომა არსებობს. მათგან ყველაზე საინტერესო კონფლიქტური მიდგომაა, რომელიც მეცნიერთა აზრით, საკმაოდ შედეგიანია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი დავის დინამიკის ახსნისათვის და გვიჩვენებს მისი გამოვლენის რამდენიმე ფორმას. ამ მიდგომის თანახმად, ადმინისტრაციული დავის გამოვლენის პირველ ფორმად კვაზისამართლებრივი მიიჩნევა. ამ შემთხვევაში, დავა არ არის საპროცესო-სამართლებრივი ნორმებით დარეგულირებული, მაგრამ სუბიექტების ქცევის მოტივაცია, ან დავის საგანი შეიცავს სამართლებრივ ნიშნებს. მეორე ვარიანტი პროცედურული ფორმაა, როდესაც ადრესატი უკანონოდ მიიჩნევა ადმინისტრაციულ ღონისძიებას და ამის თაობაზე ზემდგომ ორგანოში განაცხადებს. ხოლო, ადმინისტრაციული დავის გამოვლენის მესამე ფორმას სამართალწარმოებითს უწოდებენ, რომელიც ჩნდება ადმინისტრაციული სარჩელის აღძვრასთან ერთად.<sup>37</sup> აზრი, რომლის თანახმადაც, ადმინისტრაციული დავა შესაძლებელია გამოიხატოს რამდენიმე ფორმით, საკმაოდ საწრმუნოა.

ზემოაღნიშნული მიდგომები საგადასახადო დავის ცნების ახსნისათვისაც შესაფერისია.<sup>38</sup>

<sup>32</sup> იხ. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Нналоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 17-18.

<sup>33</sup> იხ. იქვე, 18.

<sup>34</sup> იხ. იქვე, 18-19.

<sup>35</sup> იხ. იქვე.

<sup>36</sup> იხ. იქვე.

<sup>37</sup> იხ. იქვე, 21.

<sup>38</sup> იხ. იქვე, 21.



ლიტერატურაში მითითებული საგადასახადო დავის სხვადასხვა განმარტებიდან გამომდინარე ვლინდება საგადასახადო დავის ნიშნები. საგადასახადო დავის ნიშნებია: 1) დავის ობიექტი; 2) სუბიექტური შემაღვენლობა; 3) კანონით განსაზღვრული ფორმით მიმდინარეობა და განხილვა სახელმწიფო ორგანოს მიერ. კონკრეტული მეცნიერები დავის კიდევ ერთ ნიშნად მისი განხილვის სპეციალურ პრინციპებს უთითებენ.<sup>39</sup>

საგადასახადო დავის ობიექტი დავის მონაწილეთა ინტერესებია, რომელიც გამოხატულია მათ სუბიექტურ უფლებებში. აქ იგულისხმება, როგორც გადასახადის გადამხდელის კერძო ინტერესი, ისე საგადასახადო ორგანოების საჯარო ინტერესი.<sup>40</sup> საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობები დარეგულირებულია სპეციალური ნორმებით და მხარეთა სუბიექტური უფლებები ასახავს ჰპოვებს მათში. შესაბამისად, დავა წარმოიშობა ამ ურთიერთობებთან და მარეგულირებელი სამართლებრივი ნორმების დარღვევასთან დაკავშირებით.

საგადასახადო დავის შემდეგი ნიშანი მისი სუბიექტური შემაღვენლობაა. ზოგადად, საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების ძირითადი მონაწილეები არიან გადასახადის გადამხდელები და სახელმწიფო, რომელიც წარმოდგენილია საგადასახადო ორგანოს სახით.<sup>41</sup> საგადასახადო დავა წარმოიშობა ერთი მხრივ სახელმწიფოს, ხოლო, მეორე მხრივ საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობის სხვა მონაწილეს შორის. სახელმწიფოს მხრიდან საგადასახადო დავაში მხარე სპეციალური უფლებამოსილებით აღჭურვილი ორგანოები არიან, რომელთა წრე და უფლებამოსილებანი განისაზღვრება კანონმდებლობით.

საგადასახადო დავაში გადასახადის გადამხდელის მოწინააღმდეგე სუბიექტი შეიძლება იყოს არა მხოლოდ გადასახადის გადამხდელი, არამედ სხვა პირიც, რომელსაც აკისრია, გადასახადების გამოთვლასა და გადახდასთან დაკავშირებული გარკვეული ვალდებულებები (მაგალითად: საგადასახადო აგენტი, ბანკები და სხვ). ზოგიერთი ავტორი თვლის, რომ საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე მხოლოდ გადასახადის გადამხდელი და საგადასახადო აგენტია, მაგრამ ლიტერატურაში უფრო მიზანშეწონილად მიიჩნევა გამოყენებულ იქნეს ტერმინი „საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე“.<sup>42</sup>

საგადასახადო დავის შემდეგი ნიშანი მისი გადაწყვეტის კანონით დადგენილი ფორმაა. ავტორთა ერთი ნაწილი თვლის, რომ საგადასახადო დავა არსებობს მხოლოდ იმ მომენტიდან, როდესაც მოხდება შესაბამისი ფორმით, მაგალითად საჩივრით, მიმართვა უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოსათვის. მიუხედავად ამისა, საგადასახადო დავა არსებობს უფლებამოსილი ორგანოსათვის საჩივრით ან სასამართლოსადმი სარჩელით მიმართვამდეც. ამას ადასტურებს ის, რომ გადასახადის გადამხდელი შეიძლება მორიგდეს საგადასახადო

<sup>39</sup> იხ. იქვე, 23.

<sup>40</sup> იხ. იქვე, 23.

<sup>41</sup> იხ. როგავა ზვ., საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო), წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამეარო“, თბილისი 2018, 134.

<sup>42</sup> იხ. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Нналоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 27-28.

ორგანოსთან განცხადების წარდგენის, ან სხვა ფორმით კომუნიკაციის შედეგად.<sup>43</sup>

მიზანშეწონილია, მივემხროთ იმ მეცნიერების მოსაზრებას, რომელებიც მიიჩნევენ, რომ საგადასახადო დავა სამართლებრივი კონფლიქტის სტადიაა და ის ჩნდება უფრო ადრე, ვიდრე სუბიექტი საჩივრით მიმართავს დავის განმხილველ ორგანოს. თუმცა, საგადასახადო დავის არსებობა, შეუძლებელია სადავო საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე რომელიმე მხარის მიერ საკუთარი უარყოფითი დამოკიდებულების გამოხატვის გარეშე. საგადასახადო დავის დასაწყებად მხარემ უნდა გამოხატოს მისი პოზიცია. თუ საგადასახადო ურთიერთობის მონაწილე არ გამოავლენს მის პოზიციას, ეს შეგვიძლია ჩავთვალოთ უკმაყოფილებად, მაგრამ არა საგადასახადო დავად. შესაბამისად, საგადასახადო დავის წარმოშობისათვის აუცილებელია, მხარემ საკუთარი დამოკიდებულება გამოხატოს გასაზღვრული ფორმით. ეს შეიძლება იყოს გადაწყვეტილების გამოშვან საგადასახადო ორგანოსათვის განცხადებით ან საჩივრით მიმართვა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელი გამოხატავს უთანხმოებას ორგანოს დონისძიების მიმართ. შესაძლოა, მხარეთა შორის არსებული სამართლებრივი კონფლიქტი განცხადების წარდგენის შემდეგაც აღმოიფხვრას. ამრიგად, არ არის აუცილებელი დაიწყოს და მიმდინარეობდეს საჩივართან დაკავშირებული ადმინისტრაციული წარმოება ან სამართალწარმოება სასამართლოში, რათა ჩავთვალოთ, რომ სახეზეა საგადასახადო დავა.

შეჯამების მიზნით უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო დავა შესაძლოა წარმოიშვას, როგორც შესაბამისი სამართლებრივი ნორმების არასრულყოფილებისა და სირთულის, ისე მხარის შეცდომისა, თუ უკანონო ქმედების გამო.

საგადასახადო დავის ცნება კი, უნდა განისაზღვროს ისეთი ნიშნების გათვალისწინებით, როგორცაა მისი ობიექტი, სუბიექტი და განხილვის სპეციალური ფორმა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო დავა არის ერთი მხრივ სახელმწიფოს, ხოლო მეორე მხრივ გადასახადის გადამხდელს, ან საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობის სხვა მონაწილეს შორის წარმოშობილი სამართლებრივი კონფლიქტი, საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების გამოყენების თაობაზე, რომელიც განსაზღვრულად გადაცემულია უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოსათვის, სასამართლოსთვის, ან წყდება მხარეთა შეთანხმებით.<sup>44</sup>

მეცნიერები საჭიროდ მიიჩნევენ საგადასახადო დავის ცნების საკანონმდებლო განმტკიცებას, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ერთიანი მიდგომის არარსებობით გამოწვეული პრაქტიკული პრობლემები.<sup>45</sup> საგადასახადო დავის ცნება არ არის განსაზღვრული საქართველოს საგადასახადო კოდექსით. შესაბამისად, კარგი იქნებოდა ცნების განმტკიცება საგადასახადო კანონმდებლობით. ამას ის პრაქტიკული მნიშვნელობა ექნება, რომ მოხდება დავის ადრეულ ეტაპზე იდენტიფიცირება, რაც ზეგავლენას მოახდენს საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო დავების შემცირების პოლიტიკის ჩამოყალიბებაზე.

<sup>43</sup> იხ. იქვე, 28-29.

<sup>44</sup> იხ. იქვე, 32.

<sup>45</sup> იხ. *Первышов Е.А., Абрамян Д. С., К вопросу о понятии налогового спора, Ленинградский юридический журнал, 2015, N 1, 191.*

აღნიშნულიდან გამომდინარე, ზემოთ მოცემული სამეცნიერო დასკვნების გათვალისწინებით, საჭიროა საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლს, რომელშიც ჩამოყალიბებულია ტერმინთა განმარტება, დაემატოს შემდეგი შინაარსის ნაწილი: „საგადასახადო დავა - ერთი მხრივ, სახელმწიფოს, რომელიც წარმოდგენილია ამ კოდექსით განსაზღვრული საგადასახადო ორგანოს სახით, ხოლო მეორე მხრივ, გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს შორის წარმოშობილი სამართლებრივი უთანხმოება, საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების შეფარდების ან განმარტების თაობაზე, რომელიც მხარის მიერ საჩივრის ან სარჩელის წარდგენის გზით, განსახილველად გადაცემულია უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოსათვის, სასამართლოსთვის, ან წყდება მხარეთა შეთანხმებით“.

## 2. საგადასახადო დავის სამართლებრივი ბუნება

საგადასახადო დავის სამართლებრივი ბუნების დადგენა, მისი ადგილის განსაზღვრა სამართლებრივ სისტემაში საჭიროა ამ მოვლენის სრულად გააზრებისა და მისი გადაწყვეტის სპეციფიკური მიდგომების შემუშავებისათვის.

მნიშვნელოვანია დადგინდეს, უნდა მივიჩნოთ თუ არა საგადასახადო დავა ადმინისტრაციული-სამართლებრივ დავის ერთ-ერთ სახედ, თუ ის უნდა მივაკუთვნოთ სამართლის სხვა დარგს.

საქართველოს კანონმდებლობის მიდგომა ამ საკითხთან დაკავშირებით ცალსახაა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, სასამართლოში საგადასახადო დავის წარმოების წესი განისაზღვრება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობით.<sup>46</sup> საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსში (შემდგომში – სასკ) ჩამოთვლილია სხვადასხვა დავის საგანი, მაგრამ საგადასახადო დავებზე ცალკე აღნიშვნა აქ არ ხდება. საპროცესო კანონში მითითებულია, რომ სასამართლოში ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესით განიხილება საქმეები იმ სამართლებრივ ურთიერთობებთან დაკავშირებით, რომლებიც გამომდინარეობს ადმინისტრაციული სამართლის კანონმდებლობიდან.<sup>47</sup> საგადასახადო დავებთან მიმართებაში რაიმე სპეციალურ დანაწესს აქ ვერ ვხვდებით გარდა იმისა, რომ განსაზღვრულია მისი გადაწყვეტის სპეციალური ვადები.<sup>48</sup> შესაბამისად, კანონმდებელმა საგადასახადო დავები ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ დავებს მიაკუთვნა. საქართველოს საერთო სასამართლოების პრაქტიკაც შესაბამისია – საგადასახადო დავებს იხილავენ ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიები (პირელი ინსტანციის სასამართლოში) და პალატები (სააპელაციო და უზენაეს ინსტანციებში).

მეცნიერებს ამ საკითხის მიმართ განსხვავებული მიდგომები აქვთ. მაგალითად, ებ. ლულავეი თვლის, რომ საგადასახადო დავა არის კონსტიტუციური ან ადმინისტრაციული დავის ერთ-ერთი სახე, რომელსაც

<sup>46</sup> სასკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 296.4.

<sup>47</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 2.3.

<sup>48</sup> იხ. იქვე, მ.13<sup>2</sup>.1.

საფინანსო და ქონებრივი ელემენტები აქვს. არგუმენტად ის მოიხმობს იმას, რომ საგადასახადო დავა ხშირად ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი პროცესის წინაპირობაა.<sup>49</sup>

ავტორთა სხვა ნაწილი არ ეთანხმება ზემოაღნიშნულ მოსაზრებას და აღნიშნავს, რომ მსგავსი ნიშნების მიუხედავად, საგადასახადო და ადმინისტრაციული დავების ცნებები ერთმანეთისაგან მაინც განსხვავებულია. ამასთან, საგადასახადო დავა შესაძლოა იყოს არა ადმინისტრაციული, არამედ საგადასახადო პროცესის წინაპირობა.<sup>50</sup>

როგორც უკვე აღინიშნა, საგადასახადო დავის ნიშნებია მისი *სუბიექტი*, *ობიექტი* და მისი *განხილვის სპეციალური ფორმა*. მნიშვნელოვანია ვიმსჯელოთ, განასხვავებს თუ არა ეს ნიშნები საგადასახადო და ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი დავებს.

საგადასახადო დავის პირველი ნიშანი მისი სუბიექტია. ისევე, როგორც ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ დავაში, საგადასახადო დავაშიც დავის ერთ მხარე სახელმწიფოა, რომელიც წარმოდგენილია შესაბამისი ორგანოს სახით. საგადასახადო დავის შემთხვევაში, დავის მონაწილე საგადასახადო ორგანოა, ხოლო, ადმინისტრაციულ დავაში მხარე შეიძლება იყოს სხვადასხვა ადმინისტრაციული ორგანო. საგადასახადო დავის შემთხვევაში, დავის მეორე მხარეზე გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი ან საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობის სხვა მონაწილეა. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი დავის დროსაც მსგავსადაა საქმე. ამ ვითარებაში, დავის მეორე მხარე ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობის სხვა სუბიექტია, მაგალითად რომელიმე ფიზიკური ან იურიდიული პირი. გამონაკლის ვითარებაში, ადმინისტრაციულ დავაში ორივე მხარე შეიძლება ადმინისტრაციული ორგანო იყოს. არ იქნება მიზანშეწონილი საგადასახადო დავა უნიკალურ ფენომენად მხოლოდ იმიტომ მივიჩნიოთ, რომ მისი მონაწილე ერთ-ერთი მხარე საგადასახადო ორგანოა. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი დავის სავალდებულო მონაწილეც კონკრეტული ადმინისტრაციული ორგანოა. მაგალითისათვის, ასეთი შეიძლება იყოს, რომელიმე სამინისტრო, საჯარო სამართლის იურიდიული პირი და სხვ. ამასთან, დავა საგადასახადო ორგანოს მონაწილეობით შეიძლება სულაც არ იყოს საგადასახადო-სამართლებრივი. მაგალითად, შესაძლოა დავის საგანი იყოს საჯარო ინფორმაციის გაცემა, ადმინისტრაციული ორგანოთა ურთიერთდახმარების ვალდებულებიდან გამომდინარე ვალდებულების შესრულება, სამოქალაქო სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულება და სხვ. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო დავისა და ადმინისტრაციული დავის გამიჯვნა ისეთი ნიშნით, როგორცაა სუბიექტი, არაეფექტური, უფრო ზუსტად, არასაკმარისია.

საგადასახადო და ადმინისტრაციული დავების გამიჯვნისათვის არც ისეთი ნიშანია ეფექტური, როგორცაა დავის განხილვის სპეციალური ფორმა. ორივე სახის დავას უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანო ან სასამართლო განიხილავს. ხოლო, თუ ვისაუბრებთ დავაზე მატერიალური გაგებით, ორივე შემთხვევაში შესაძლებელია დავა

<sup>49</sup> ციტირებულია, *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Нналоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 32-33.

<sup>50</sup> იხ, იქვე.

უფლებამოსილ ორგანოსათვის საჩივრით ან სარჩელით მიმართვამდე დაიწყოს და დასრულდეს. კერძოდ, ორივე სახის დავა მორიგების ან ერთ-ერთი მხარის მიერ ისეთი დათმობით შეიძლება დასრულდეს, რომელიც პაექრობის შეწყვეტაში გამოიხატება.

საგადასახადო და ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი დავის გამიჯვნისათვის უფრო ეფექტური ნიშანი დავის განხილვის ობიექტია. უკვე აღინიშნა, რომ საგადასახადო დავის ობიექტი მონაწილეთა სუბიექტურ უფლებებში გამოხატული ინტერესებია, რომელიც საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობებიდან გამომდინარეობს. თავისმხრივ, ეს ურთიერთობები საგადასახადო სამართლით რეგულირდება. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობებისა და საგადასახადო სამართლის სამართლებრივი ბუნების გააზრება და გამიჯვნა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობებისაგან.

თუ ჩავთვლით, რომ საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობები მთლიანად ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ხასიათისაა, მაშინ საგადასახადო დავაც შეიძლება ადმინისტრაციული დავების ჯგუფს მივაკუთვნოთ.

საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობები თავისი არსით უნიკალური და გამორჩეულია სხვა საჯარო-სამართლებრივი ურთიერთობებისაგან.

ზ. როგავა თვლის, რომ საგადასახადო ურთიერთობების ღერძი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებული ურთიერთობებია. ავტორის აზრით, საგადასახადო ურთიერთობები ვალდებულებითია. ვალდებულების არსი კი, გადასახადის გადახდაში მდგომარეობს, რაც დაწესებულია კანონმდებლობით. თუმცა, საგადასახადო ვალდებულება იმითია გამორჩეული, რომ საგადასახადო ვალდებულება ცალმხრივია და მის საპირწონედ შემხვედრი ვალდებულება არ გვხვდება. ამასთან, ავტორი მიიჩნევს, რომ საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მეთოდისათვის დამახასიათებელია ვალდებულებათა დომინირება, უფლებებსა და აკრძალვებსზე<sup>51</sup> აღნიშნული მეთოდი საგადასახადო სამართალს განსასხვავებს სხვა საჯარო-სამართლებრივი ურთიერთობებისაგან.

თ. გვარამაძე მიიჩნევს, რომ „საგადასახადო სამართალი, რეგულირების სფეროდან გამომდინარე, წარმოადგენს ადმინისტრაციული სამართლის განსაკუთრებულ ნაწილს და აწესრიგებს სპეციფიკურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ ურთიერთობებს, რომლებიც დაბეგერის პრინციპებიდან გამომდინარე წარმოიშობა გადამხდელებსა და სახელმწიფოს შორის.“ ავტორი საკუთარ მოსაზრებას ასაბუთებს როგორც მეცნიერული შრომებით, ისე საქართველოს უზენაესი სასამართლოსა და ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრაქტიკით. თ. გვარამაძე აღნიშნავს, რომ „საქართველოს უზენაესი სასამართლო თავის გადაწყვეტილებებში ხშირად მიუთითებს საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებაზე, საქმის განხილვისას შესაბამის სპეციალურ კანონმდებლობასთან ერთად გამოიყენოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, რომელიც განსაზღვრავს და ადგენს ადმინისტრაციულ

<sup>51</sup> იხ. როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო), წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2018, 134-136.

ორგანოებში ადმინისტრაციული წარმოების წესებს“. <sup>52</sup> ავტორი ასევე უთითებს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის მიერ №ბს-1133-1095(კ-08) საქმეზე 2009 წლის 27 იანვარს მიღებულ გადაწყვეტილებაზე, რომელშიც განმარტებულია: „საგადასახადო კოდექსი განეკუთვნება საჯარო სამართლის ნორმატიულ აქტს. საგადასახადო სამართალი არეგულირებს სახელმწიფო მმართველობის სფეროში წარმოშობილ სამართალურთიერთობებს, რომლის ერთ-ერთი სუბიექტი უცილობლად არის სახელმწიფო მმართველობის განმხორციელებელი ადმინისტრაციული ორგანო. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოების საქმიანობა წარმოადგენს მმართველობის სფეროში საჯარო სამართლებრივი ფუნქციის განხორციელებას. სამართლებრივი ურთიერთობა საგადასახადო სფეროში არის სახელმწიფოს შესაბამისი ინსტიტუტების, ფიზიკური და იურიდიული პირების (სამართლის სუბიექტების) სამართლებრივი ნორმებით განსაზღვრული უფლებებისა და მოვალეობების შესრულება, რომლებიც წარმოიშობა საგადასახადო საქმიანობის განხორციელებასთან დაკავშირებით, ხოლო სამართალურთიერთობის მონაწილეებს საგადასახადო სფეროში ერთმანეთის მიმართ გააჩნიათ სამართლის ნორმით დადგენილი უფლებანი და მოვალეობანი, რომელთა შესრულება უზრუნველყოფილია კანონმორჩილებით და მისი დარღვევის შემთხვევაში - სახელმწიფო იძულებით.“ <sup>53</sup> ამგვარად, უზენაესი სასამართლო საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობის საჯარო-სამართლებრივ ბუნებაზე და მისი რეგულირების მეთოდზე უთითებს, რომელიც ურთიერთობის მონაწილეთა უფლება-მოვალეობათა სამართლებრივი ნორმებით დადგენაში გამოიხატება. თუმცა, უზენაესი სასამართლოს ეს განმარტება არ არის საკმარისი საგადასახადო სამართლის ადმინისტრაციული სამართლის განსაკუთრებულ ნაწილად მიჩნევისათვის.

მეცნიერების უმეტესობა თანხმდება, რომ საგადასახადო სამართალი შედის საფინანსო სამართლის სისტემაში. უფრო კონკრეტულად, საგადასახადო სამართალს საფინანსო სამართლის ქვედარგად მიიჩნევენ.<sup>54</sup> საგადასახადო ურთიერთობებთან მომიჯნავე საბიუჯეტო ურთიერთობებია. შესაბამისად, საბიუჯეტო სამართალსაც საფინანსო სამართლის ქვედარგად თვლიან. ორივე ქვედარგი არეგულირებს საჯარო ხელისუფლების შემოსავლების ფორმირების საკითხებს. საგადასახადო სამართალი არეგულირებს გადასახადების გადახდასა და აკრეფასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს, ხოლო საბიუჯეტო – გადასახადის სახით გადახდილი სახსრების საბიუჯეტო ანგარიშზე ჩარიცხვასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს.<sup>55</sup>

<sup>52</sup> *გვარამაძე თ.*, საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი), (დის.), თსუ, 2012, 14.

<sup>53</sup> *იქვე*, 15.

<sup>54</sup> იხ. *Кузнеценкова В.Е.*, Современное Понимание Налогового Права Российской Федерации, TERRA ECONOMICUS Экономический Вестник Ростовского государственного университета 2009, Том 7 № 4 (часть 3), 25.

<sup>55</sup> იხ. *Пепеляев С. Г.* Основы налогового права: Учебно-методическое пособие, Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Инвест Фонд, 2000.

<<https://lawbook.online/page/nalog/ist/ist-19--idz-ax273--nf-53.html>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 27.07.2019, 01:06]

მეცნიერები ერთმანეთისაგან მიჯნავენ ადმინისტრაციულ და საფინანსო სამართალს. ადმინისტრაციული და საფინანსო სამართლის გასამიჯნად გამოიყენება შემდეგი ეფექტური კრიტერიუმები: მისი რეგულირების საგანი და მეთოდი, ასევე ნორმების დანიშნულება.<sup>56</sup>

რეგულირების საგანი ერთმანეთისაგან განასხვავებს საფინანსო და ადმინისტრაციულ სამართალს. ადმინისტრაციული სამართლის რეგულირების საგანია არა მხოლოდ ეკონომიკური, არამედ სახელმწიფოს სოციალურ-კულტურული და პოლიტიკური საქმიანობა. უფრო ზუსტად, ადმინისტრაციული სამართლის საგანი არის არა თავად ეკონომიკური ურთიერთობები, არამედ მხოლოდ საზოგადოებრივი ურთიერთობები, რომელიც ჩნდება აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოების მიერ ეკონომიკური პროცესების მართვის პროცესში. აღნიშნული შეიძლება გამოიხატოს აღმასრულებელი ხელისუფლების დარგობრივი და ქვედარგობრივი კომპეტენციის ფორმირებაში, სახელმწიფო ზედამხედველობის განხორციელებაში და სხვ. საფინანსო სამართლის ობიექტად კი, გამოდის მხოლოდ ფინანსები ან საფინანსო სისტემა, ანუ ფინანსური რესურსების აკუმულირება, სისტემის ფორმირება, ფუნქციონირება და კონტროლი. საფინანსო-სამართლებრივი ნორმები, ადმინისტრაციულთან შედარებით, საზოგადოებრივი ურთიერთობების უფრო ვიწრო და სპეციფიკურ წრეს არეგულირებს.<sup>57</sup>

ადმინისტრაციულ და საფინანსო სამართალს ერთმანეთისაგან რეგულირების მეთოდიც განასხვავებს. ადმინისტრაციულ სამართალში იმპერატიული ნორმების უმეტესი ნაწილი არეგულირებს ერთმანეთთან სუბორდინაციულ კავშირში მყოფი სუბიექტების ურთიერთობებს (მაგალითად: ზემდგომი და ქვემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოები). ხოლო, საფინანსო სამართალში იმპერატიული ნორმები არეგულირებს ისეთი სუბიექტების ურთიერთობებს, რომლებიც ერთმანეთთან ფუნქციონალური ხასიათის დამოკიდებულებაში არიან (მაგალითად: საგადასახადო ორგანო და გადასახადის გადამხდელი). ამასთან, ადმინისტრაციული სამართლის იმპერატიული ნორმებისაგან განსხვავებით, საფინანსო სამართლის იმპერატიული ნორმები, ვაცილებით მეტადაა განპირობებული ობიექტური ეკონომიკური პროცესებით, ვიდრე ხელისუფლების პოლიტიკურ ნებით.<sup>58</sup>

რეგულირების ხასიათის მიხედვით სამართლის ნორმები შეიძლება იყოს მატერიალური, რომელიც ადგენს სუბიექტების უფლებებს, ვალდებულებებსა და პასუხისმგებლობას, ისე საპროცესო, რომელიც ადგენს მატერიალური ნორმების რეალიზაციის წესს. საფინანსო და ადმინისტრაციული სამართალი შეიცავს, როგორც მატერიალურ, ისე საპროცესო ნორმებს. ამ დარგებიდან არცერთში არაა ერთმანეთისაგან მკაცრად გამიჯნული მატერიალური და საპროცესო ნორმები. საპროცესო ურთიერთობები ის სფეროა, სადაც ადმინისტრაციული და საფინანსო სამართალი მჭიდრო კავშირშია ერთმანეთთან, რაც პირველ რიგში ეხება ადმინისტრაციული იძულებისა და პასუხისმგებლობის მექანიზმებს,

<sup>56</sup> იხ. *Петрыкина Н.И.*, К вопросу о соотношении норм административного и финансового права, Вестник МГИМО-Университета, 2013, № 3, 111.

<sup>57</sup> იხ. იქვე.

<sup>58</sup> იხ. იქვე.

რომელიც ხელს უწყობს საფინანსო-სამართლებრივი ნორმების აღსრულებას.<sup>59</sup>

ნორმის დანიშნულების მიხედვით, ადმინისტრაციული და საფინანსო სამართლის ნორმები არის მარეგულირებელი და დამცავი. მარეგულირებელი ნორმები ორივე დარგში საკმაოდ ბევრია. ადმინისტრაციულ სამართალში დამცავი ნორმების სრულყოფა ემსახურება ადმინისტრაციული ორგანოს თანამდებობის პირთა პასუხისმგებლობის საკითხის უკეთ დარეგულირებას. საფინანსო სამართალში კი, დამცავი ნორმების სრულყოფა საჭიროა, რათა სრულყოფილი გახდეს პასუხისმგებლობის ინსტიტუტი. მეცნიერთა დიდი ნაწილი თვლის, რომ საფინანსო-სამართლებრივი ნორმების აღსრულება ხორციელდება ადმინისტრაციული სამართლის დამცავი ნორმებით. მიიჩნევა, რომ საფინანსო-სამართლებრივ ნორმებს არ აქვს საკუთარი სანქცია და მისი შესრულება განსაზღვრულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი, ან სამოქალაქო სამართლებრივი ხასიათის სანქციით. ამ უკანასკნელის მაგალითია საურავი საგადასახადო სამართალში.<sup>60</sup>

ამასთან, თ. გვარამაძე აღნიშნავს, რომ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი სამართალდარღვევების ცალკეული სახეები და მათ გამო დაწესებული პასუხისმგებლობა მიეკუთვნება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებსა და პასუხისმგებლობას, თუმცა საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობების თავისებურებიდან გამომდინარე ხასიათდება განსხვავებული ნიშნით, რაც გამოიხატება არაბრალეული ქმედებისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრებაში.“<sup>61</sup>

მეცნიერები თვლიან, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი და საფინანსო-სამართლებრივ ნორმებს აქვს, ცალსახად, ბევრი იდენტური შტრიხი, ისინი მჭიდროდ ურთიერთმოქმედებენ ერთმანეთზე და ქმნიან ადმინისტრაციული და საფინანსო სამართლის რთულ, ამასთან ურთიერთდაკავშირებულ ინსტიტუტებს. საფინანსო და ადმინისტრაციულ ნორმებს აქვთ თავისი საკუთარი სპეციფიკაც, რომელიც განპირობებულია თითოეული მათგანის რეგულირების საგნით.<sup>62</sup> აღნიშნული პოზიცია, საკმაოდ დამაჯერებელია. რეგულირების საგნიდან გამომდინარე, შესაძლებელია ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს ადმინისტრაციული და საფინანსო სამართალი, თუმცა არ უნდა დაგვავიწყდეს ამ ორ სამართლის დარგს შორის მჭიდროდ ურთიერთდაკავშირის შესახებ.

ზვ. როგავა აღნიშნავს, რომ „...უკანასკნელ წლებში გავრცელებული კონცეფცია საგადასახადო სამართალს სამართლის დამოუკიდებელ, კომპლექსურ დარგად განიხილავს. აღნიშნული კონცეფციის თანახმად, საგადასახადო სამართალი სახელმწიფო-სამართლებრივი და ეკონომიკურ-საფინანსო სამართლებრივი მეცნიერებების მიჯნაზე ყალიბდება და შედის ერთიანი კომპლექსური საგადასახადო მეცნიერების შემადგენლობაში, რომელსაც ფოროსოლოგიას უწოდებენ“.<sup>63</sup>

<sup>59</sup> იხ. იქვე, 114.

<sup>60</sup> იხ. იქვე.

<sup>61</sup> გვარამაძე თ., საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი), (დის.), თსუ, 2012, 189-190.

<sup>62</sup> იხ. *Петрыкина Н.И.*, К вопросу о соотношении норм административного и финансового права, Вестник МГИМО-Университета, 2013, № 3, 114.

<sup>63</sup> როგავა ზვ., საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო), *წიგნი პირველი*, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2018, 46.



აღნიშნულდან გამომდინარე, შეიძლება აღინიშნოს, რომ საგადასახადო დავები მკაცრად არ უნდა მივაკუთვნოთ ადმინისტრაციულ დავებს. განმასხვავებელი ნიშნები ამ ორ მოვლენას შორის დავის ობიექტია. საგადასახადო დავის ობიექტი საგადასახადო დავის მონაწილეთა სუბიექტური უფლებებია, რომლებიც საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობიდან გამომდინარეობს, რომელიც საგადასახადო ნორმებით რეგულირდება. საგადასახადო სამართალი კი, არა ადმინისტრაციული, არამედ კომპლექსური და დამოუკიდებელი სამართლის დარგია, რომელიც სახელმწიფო-სამართლებრივი და ეკონომიკურ-საფინანსო სამართლებრივი მეცნიერებების მიჯნაზე ყალიბდება.<sup>64</sup> შესაბამისად, არ არის მიზანშეწონილი საგადასახადო დავები წმინდა ადმინისტრაციული ხასიათის დავებად ჩაითვალოს. მიუხედავად ამისა, ადმინისტრაციული და საგადასახადო სამართლოს მჭიდრო ურთიერთკავშირიდან გამომდინარე, შესაძლოა საგადასახადო დავის გადაწყვეტისას საკმაოდ ეფექტური იყოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი დავების გადაწყვეტის მექანიზმების სპეციფიკის გათვალისწინება.

### 3. საგადასახადო დავების კლასიფიკაცია

საგადასახადო დავების კლასიფიკაცია შესაძლოა განხორციელდეს სხვადასხვა კრიტერიუმის შესაბამისად.

საგადასახადო დავების კლასიფიკაციის საჭიროებას მეცნიერები განსხვავებულად ასაბუთებენ. მაგალითად, ს.მ. მირონოვას აზრით, ამას ის პრაქტიკული მნიშვნელობა აქვს, რომ საგადასახადო დავის ზოგიერთ კატეგორიას აქვს განხილვის მსგავსი სქემა, რომლის გათვალისწინებაც შესაძლოა სასარგებლო აღმოჩნდეს დავის მონაწილე სუბიექტისათვის.<sup>65</sup>

მ.ე. ლიტვინკოვა საგადასახადო დავის კლასიფიკაციის საჭიროების რამდენიმე მიზეზს ასახელებს. ავტორი აღნიშნავს, რომ დავის სხვადასხვა სახის განსაზღვრა საგადასახადო დავების სისტემატიზირებისა და განზოგადების შესაძლებლობას იძლევა. ავტორი ასევე აღნიშნავს, რომ კლასიფიკაცია საშუალებას იძლევა მოვახდინოთ სხვადასხვა სამართლებრივი დავების შედარებითი ანალიზი.<sup>66</sup>

სადისერტაციო ნაშრომის მიზნებიდან გამომდინარე, საჭიროა მოძიებულ იქნას საგადასახადო დავების კლასიფიკაციის ოპტიმალური მოდელი, რომელიც საჭიროა მათი თავისებურებების ყველაზე სრულყოფილად გააზრებისათვის.

სამეცნიერო ლიტერატურაში საგადასახადო დავას მრავალნაირად აჯგუფებენ. მაგალითად, ი.ვ. ცვეტკოვა საგადასახადო დავებს ყოფს შემდეგ კატეგორიებად: დავები სამართლებრივ საკითხებზე; დავები ფაქტობრივ საკითხებზე და პროცედურული დავები.<sup>67</sup>

ს.მ. მირონოვა კლასიფიკაციის კრიტერიუმად იყენებს სუბიექტურ შემადგენლობას. მისი აზრით, დავები ერთი მხრივ საგადასახადო

<sup>64</sup> იხ. იქვე.

<sup>65</sup> იხ. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Налоговых Спор в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 34.

<sup>66</sup> იხ. *Литвинкова М.Е.*, К вопросу о классификации налоговых споров: анализ подходов в отечественной правовой науке, Молодой учёный, № 45 (179), Ноябрь 2017, 123.

<sup>67</sup> იხ. იქვე.

ორგანოებს და მეორე მხრივ, გადასახადის გადამხდელებს, მოსაკრებელთა გადამხდელებს, საგადასახადო აგენტებსა და სხვა პირთა შორის სხვადასხვა ვარიაციით შეიძლება წარმოიშვას. მაგალითად: საგადასახადო ორგანოს წინააღმდეგ დავაში შესაძლოა გამოდიოდნენ გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი, ან სხვა სუბიექტი.<sup>68</sup>

ს.მ. მირონოვა ასევე გვთვალავს საგადასახადო დავების დაჯგუფებას სუბიექტების საპროცესო როლის შესაბამისად. ამ მიდგომით, დავას ერთ შემთხვევაში იწვებს გადასახადის გადამხდელი, ხოლო, მეორეში – საგადასახადო ორგანო. ამასთან მეცნიერი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანომ დავა შეიძლება დაიწყოს მხოლოდ სასამართლოში. ხოლო, ადმინისტრაციულ ეტაპზე დავას ყოველთვის გადასახადის გადამხდელი იწვებს.<sup>69</sup> საინტერესოა, გამოსადეგი იქნება თუ არა საგადასახადო დავების ამგვარი დაჯგუფება ქართული რეალობისათვის.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობით, სამართალწარმოება ზოგიერთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ინიციატივით იწვება. ერთი ასეთი შემთხვევაა, როდესაც საგადასახადო ორგანო შუამდგომლობით მიმართავს, რაიონულ (საქალაქო) სასამართლოს, გადასახადის გადამხდელის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის თაობაზე ბრძანების გამოცემის მოთხოვნით.<sup>70</sup>

საქართველოს კანონმდებლობით, სამართალწარმოება ასევე შესაძლებელია დაიწყოს საგადასახადო ორგანოს მიერ კომერციული ბანკისგან პირის შესახებ კონფიდენციალური ინფორმაციის მოპოვების თაობაზე. ამ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო რაიონულ ან საქალაქო სასამართლოს შუამდგომლობით მიმართავს და ითხოვს სასამართლოს მიერ კომერციული ბანკის მიერ მისთვის პირის შესახებ კონფიდენციალური ინფორმაციის მიწოდების თაობაზე ბრძანების გამოცემას.<sup>71</sup>

კიდევ ერთი შემთხვევა, რაც კანონმდებლობითაა განსაზღვრული არის ადმინისტრაციული სამართალწარმოება მეწარმის საქმიანობის შემოწმებასთან დაკავშირებით. აქ მოიაზრება მაკონტროლებელი ორგანოს მიერ სასამართლოსათვის შუამდგომლობით მიმართავს შემთხვევა მეწარმის საქმიანობის შემოწმების თაობაზე ბრძანების მიღების მიზნით.<sup>72</sup> რიგ შემთხვევაში, ასეთი შუამდგომლობით სასამართლოს საგადასახადო ორგანომაც შეიძლება მიმართოს. ჩვეულებრივ, საგადასახადო ორგანოებს არ ესაჭიროებათ სასამართლოს ნებართვა მიმდინარე კონტროლის პროცედურებისა და გეგმიური შემოწმების ჩატარებისათვის. თუმცა, გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩასატარებლად საგადასახადო ორგანოს სასამართლოს ნებართვა სჭირდება.<sup>73</sup>

უცხოურ ლიტერატურაში გაბატონებული მოსაზრების თანახმად, ცალსახად საგადასახადო დავებად შეიძლება მიჩნეულ იქნეს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ ინიცირებული ისეთი სამართალწარმოების

<sup>68</sup> იხ. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Налоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 35.

<sup>69</sup> იხ. იქვე.

<sup>70</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ.), მ. 21<sup>21</sup>.

<sup>71</sup> იქვე, მ. 21<sup>45</sup>.

<sup>72</sup> იქვე, მ. 21<sup>1</sup>.

<sup>73</sup> იხ. სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 265.1.

შემთხვევები, რომელიც ეხება საგადასახადო სამართალდარღვევებზე პასუხისმგებლობის დაკისრებას, სუბიექტის დაჯარიმებას, დავალიანებისა და საურავების ამოღებას.<sup>74</sup>

მეწარმის საქმიანობის შემოწმებასთან დაკავშირებულ სამართალწარმოებას განასხვავებენ კლასიკური მართლმსაჯულების განხორციელებისაგან, ვინაიდან სახეზე არ არის მხარეთა შორის ამა თუ იმ სამართლებრივი ურთიერთობიდან წარმოშობილი კონფლიქტი და დავა, რომელიც სასამართლომ უნდა გადაწყვიტოს.<sup>75</sup>

არც საგადასახადო ორგანოს მიერ საბანკო დაწესებულებისაგან კონფიდენციალური ინფორმაციის მიღების უფლების მინიჭებასთან დაკავშირებული სამართალწარმოება უნდა ჩაითვალოს სადავო საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობის დაწყებად.

რაც შეეხება ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის თაობაზე ორგანოს შუამდგომლობას, ამ შემთხვევაში საგადასახადო დავა, თუნდაც მატერიალური გაგებით, უფრო ადრე წარმოიშობა, ვიდრე ამ სამართალწარმოების დაწყება. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია საგადასახადო დავის განვითარების ერთ-ერთ ეპიზოდად უნდა ჩაითვალოს და არა დავის დაწყებად.

შესაბამისად, ქართული სინამდვილისათვის ზემოაღნიშნული სახის კლასიფიკაცია არასასარგებლოდ შეიძლება ჩაითვალოს.

ლიტერატურაში ვხვდებით საგადასახადო დავათა სხვაგვარ კლასიფიკაციასაც. გადასახადების დაყოფა პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად ფარდობდაა გავრცელებული. შესაბამისად, არსებობს გადასახადების კლასიფიკაცია გადასახადის ადმინისტრირების წესის მიხედვითაც. ამ მიდგომის თანახმად, საგადასახადო დავებს აჯგუფებენ შემდეგნაირად:

1. პირდაპირი გადასახადებთან დაკავშირებული დავები;
2. არაპირდაპირ გადასახადებთან დაკავშირებული დავები.<sup>76</sup>

ზემოაღნიშნული მიდგომის მსგავსად, საგადასახადო დავების კლასიფიკაცია შესაძლებელია გადასახადის სახის მიხედვითაც. როგორც საზღვარგარეთის ქვეყნებში, ისე საქართველოში რამდენიმე სახის გადასახადია დაწესებული. გადასახადები ერთმანეთისაგან განსხვავდება განაკვეთის, დეკლარირების სახის, გადახდის წესითა და სხვა ელემენტებით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, საგადასახადო დავები შესაძლოა დაყოფილი იქნას შემდეგნაირად, რომელიც დაკავშირებულია:

1. საშემოსავლო გადასახადთან;
2. მოგების გადასახადთან;
3. აქციზის გადასახადთან;
4. დამატებული ღირებულების გადასახადთან;

<sup>74</sup> იხ. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Налоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 39-40.

<sup>75</sup> იხ. *ვახაძე მ., თოდრია ი., ტურავე პ., წიკელაძე ნ.*, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის კომენტარი, გამომცემლობა „დიოგენე“, თბილისი 2005, 79.

<sup>76</sup> იხ. *Первышов Е.А., Абрамян Д. С.*, К вопросу о понятии налогового спора, Ленинградский юридический журнал, 2015, N 1, 188-189.

5. ქონების გადასახადთან;
6. იმპორტის გადასახადთან.

დავების ასე დაყოფა შესაძლოა საკმაოდ ეფექტურიც იყოს. ცალკეულ გადასახადთან დაკავშირებული დავის განხილვას თავის სპეციფიკა აქვს. აღსანიშნავია, რომ საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ 2009 წელს ცალკე კრებულად გამოაქვეყნა გადაწყვეტილებანი, რომელიც დაკავშირებულია დამატებული ღირებულების გადასახადთან.<sup>77</sup> ამასთან, საზღვარგარეთის ქვეყნებში ყურადღებას ამახვილებენ ცალკეულ გადასახადთან დაკავშირებული დავების სპეციფიკაზე. მაგალითად, დიდ ბრიტანეთში საგადასახადო დავის განმხილველი უფლებამოსილი ორგანოს შერჩევა დამოკიდებულია იმაზე, თუ რომელ გადასახადზეა დავა, ასევე იმაზე, საჩივრის ავტორი კერძო პირია, ამხანაგობა, თუ კომპანია.<sup>78</sup>

საკმაოდ პრაქტიკულია საგადასახადო დავების დაყოფა მათი განხილვის სახის მიხედვით. ამ მიდგომის თანახმად, ერთმანეთისაგან გამოყოფილია შემდეგი საგადასახადო დავები:

- ადმინისტრაციული წესით განხილვადი;
- სასამართლო წესით განხილვადი.<sup>79</sup>

ამ ორ სახელისუფლებო რგოლში საგადასახადო დავის განხილვას მკვეთრად გამორჩეული სპეციფიკა აქვს. შესაბამისად, მიზანშეწონილია ამ მიმართულებით საგადასახადო დავების კლასიფიცირება. ამ მიდგომის მიხედვითაა ჩამოყალიბებული სადისერტაციო ნაშრომიც, რომლის მეორე თავი ეხება საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვას. ხოლო, მესამე თავში განხილულია სასამართლოში მიმდინარე სამართალწარმოების თავისებურებები.

ლიტერატურაში ასევე შევხვდებით საგადასახადო დავების დაყოფას გასაჩივრებული ღონისძიებების სახის შესაბამისად. ს.გ. პეპელაევი გვთავაზობს დავების თავისებურ კლასიფიკაციას და ერთმანეთისაგან მიჯნავს საგადასახადო დავებს, რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო ორგანოს ნორმატიურლ აქტებთან, ინდივიდუალურ აქტებთან, ქმედებებთან და კიდევ სხვა ღონისძიებათა უკანონოდ ცნობასთან.<sup>80</sup>

საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული ღონისძიებანი შეიძლება შევუსაბამოთ ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობის სხვადასხვა საქმიანობის ფორმას. ადმინისტრაციულ სამართალში გამოყოფენ ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობის ოთხ ფორმას. ეს

<sup>77</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს (შემდგომში – სუს) 2009 წლის გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე (საგადასახადო სამართალი (დამატებითი ღირებულების გადასახადი), 2009, №9).

<<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/admin-2009-09.pdf>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 27.07.2019, 01:13]

<sup>78</sup> იხ. *Harkness D., Seddon J.*, Tax litigation in the UK (England and Wales): overview, Thomson Reuters, Practical Law Country Q&A, 01.04.2018, 2.

<[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-623-2951?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-623-2951?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1)>

[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 11:56, 09.08.2019].

<sup>79</sup> იხ. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Нналоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 36.

<sup>80</sup> იხ. *იქვე*, 37.

ფორმებია: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ნორმატიული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რეალაქტი და ადმინისტრაციული ხელშეკრულება.<sup>81</sup>

უცხოელ ავტორთა ზემოაღნიშნულ კლასიფიკაციათა გათვალისწინებით, მიზანშეწონილია, საგადასახადო დავეები დაყოფა დაუუკავშიროთ ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობის ფორმებს. ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობის სამართლებრივი ფორმების გათვალისწინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობა სარჩელთა რამდენიმე სახეს იცნობს. შესაბამისად, უმჯობესი იქნება, ქართულ მოდელზე მსჯელობისას, სასამართლოების მიერ საგადასახადო დავის განხილვის კონტექსტში საგადასახადო დავეები დაყოთ ადმინისტრაციულ სარჩელთა სახეების მიხედვით. სამეცნიერო ლიტერატურაში ადმინისტრაციული სარჩელის ოთხ სახეს გამოყოფენ.<sup>82</sup> ადმინისტრაციული და საგადასახადო სამართლის, შესაბამისად, ამ დავების მჭიდრო ურთიერთკავშირის გათვალისწინებით, მიზანშეწონილია საგადასახადო დავეები დაიყოს შემდეგ ჯგუფებად:

- საგადასახადო დავეები, რომლებზეც აღიძვრება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელი;
- საგადასახადო დავეები, რომლებზეც აღიძვრება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემასთან დაკავშირებული სარჩელი;
- საგადასახადო დავეები, რომლებზეც აღიძვრება ქმედების განხორციელების შესახებ სარჩელი;
- საგადასახადო დავეები, რომლებზეც აღიძვრება აღიარებითი სარჩელი.

სადისერტაციო ნაშრომის მიზნებიდან გამომდინარე, ამ გზით საგადასახადო დავების დაჯგუფება საკმაოდ ეფექტური იქნება. ამგვარად, საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული სამართლებრივი ღონისძიება შესაძლოა შევეუსაბამოთ ადმინისტრაციული ორგანოს რომელიმე საქმიანობის სამართლებრივ ფორმას. შესაბამისად, სამართალწარმოება საგადასახადო დავებზე შესაძლოა, მიმდინარეობდეს აუცილებლად ოთხიდან რომელიმე ადმინისტრაციული სარჩელის ფორმატში. როგორც აღინიშნა, ზოგიერთი ავტორი თვლის, რომ საგადასახადო დავა საგადასახადო პროცესის წინაპირობაა.<sup>83</sup> თეორიულად, შესაძლებელია ვიფიქროთ საგადასახადო დავის განხილვის პროცედურის საგადასახადო საპროცესო კანონმდებლობის დარეგულირების საკითხზე. თუმცა, ქართული რეალობიდან გამომდინარე, რომელშიც საგადასახადო დავა მთლიანად მორგებულია ადმინისტრაციულ საპროცესო კანონმდებლობას, მაინც მიზანშეწონილია საგადასახადო დავების

<sup>81</sup> იხ. *ტურავა პ.*, ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2016, 2016, 82-83.

<sup>82</sup> იხ. *კობალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.)*, ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 306-381.

<sup>83</sup> იხ. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Нналоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 32-33.

ადმინისტრაციული სარჩელების მიხედვით დაჯგუფება, რათა შემოწმდეს მათი მეშვეობით საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტურობის საკითხი. ცალკე საგადასახადო საპროცესო კანონმდებლობის შექმნა საკმაოდ შორეული და არარეალისტური პერსპექტივაა, თანაც, იმ პირობებში, როდესაც საქართველოში ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობაც კი, დაკავშირებულია სამოქალაქო საპროცესო კანონმდებლობის დებულებებთან.

შეჯამების სახით უნდა აღინიშნოს, რომ სადისერტაციო ნაშრომის მიზნებიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილი საგადასახადო დავების დაჯგუფება მისი ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით განხილვის შესაბამისად (განხილვის ფორმა). ხოლო, სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვის ჭრილში, უმჯობესია საგადასახადო დავების დაჯგუფება ადმინისტრაციული სარჩელის სახის შესაბამისად.

#### 4. საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მექანიზმის არსი

საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მექანიზმს დიდი მნიშვნელობა აქვს დავის მონაწილეთა უფლებების რეალიზაციისათვის.

ტერმინი „მექანიზმი“ შეიძლება განიმარტოს, როგორც სისტემა, მოწყობა, რომელიც განსაზღვრავს რომელიმე სახის საქმიანობის წესს. მექანიზმის ცნება ყოველთვის დაკავშირებულია რაიმე მოქმედებასთან.<sup>84</sup>

ტექნიკურ და საბუნებისმეტყველო მეცნიერებებში მექანიზმი შეიძლება რომელიმე მოწყობილობას აღნიშნავდეს, თუმცა სამართლის მეცნიერებაში მას სხვა მნიშვნელობა აქვს.

მეცნიერები განმარტავენ, რომ საგადასახადო დავების გადაწყვეტის მექანიზმი არის სამართლებრივი და ორგანიზაციული საშუალებების ერთიანი სისტემა, რომელიც ადგენს საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების მონაწილეების ურთიერთკავშირის წესს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მიზნით.<sup>85</sup>

„თუ გადასახადის გადამხდელი მოკლებულია შესაძლებლობას დაიცვას თავისი უფლებები და ინტერესები, საგადასახადო სისტემას არ შეიძლება ეწოდოს დემოკრატიული, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში არ არის გარანტირებული კერძო საკუთრების ხელშეუხებლობის პრინციპი“. <sup>86</sup> იმისათვის, რომ დაცული იყოს საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის სუბიექტის უფლებები, საგადასახადო სისტემას აუცილებლად უნდა გააჩნდეს საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ქმედითი მექანიზმი. შესაბამისად, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მექანიზმი მსოფლიოს ყველა საგადასახადო სისტემის აუცილებელი შემადგენელი ნაწილია.

საგადასახადო დავების გადაწყვეტის მექანიზმში, უპირველეს ყოვლისა, მოიაზრება მათი ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით განხილვა. ისინი საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ძირითადი მექანიზმებია. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია უფლება ადმინისტრაციული ან სასამართლო წესით დაიცვას.

<sup>84</sup> იხ. იქვე, 42.

<sup>85</sup> იხ. იქვე, 49.

<sup>86</sup> იხ. როგავა ზვ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, გამომცემლობა „ბაკმი“, 2002, 267.

საგადასახადო დავის საგადასახადო ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ გადაწყვეტის პროცესს შესაძლებელია მისი ადმინისტრაციული წესით განხილვა ვუწოდოთ. „საგადასახადო დავის განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ დავის გადაწყვეტის მთელი პროცედურა მიმდინარეობს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოებში.“<sup>87</sup> თუ ადმინისტრაციული წესით პირმა დარღვეული უფლების აღდგენა ვერ მოახერხა, მაშინ მას შეუძლია სასამართლოს მიმართოს. სასამართლო საგადასახადო დავებში უფლების დაცვის ეფექტური საშუალებაა.

აღსანიშნავია ასევე, დავის ალტერნატიულ გადაწყვეტაც, რომელშიც მოიაზრება სხვადასხვა ფორმა. საგადასახადო დავების ალტერნატიული გადაწყვეტა ბოლო 20 წლის განმავლობაში მსოფლიოში არსებითად განვითარდა და ფართოდ გავრცელდა. საგადასახადო დავის ალტერნატიული გადაწყვეტა მოიცავს ისეთ საშუალებებს, როგორცაა არბიტრაჟი, მორიგება, მედიაცია, მოლაპარაკება, საქმის ნეიტრალური განხილვა და სხვ.<sup>88</sup> დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის ყველაზე გავრცელებული სახე არის მოლაპარაკებები, მედიაცია და არბიტრაჟი.<sup>89</sup> გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის ეკონომიკური და სოციალური საბჭოს ანგარიშის მიხედვით დარგის ექსპერტები რეკომენდაციას უწევენ საგადასახადო დავის გადაწყვეტას არბიტრაჟს საშუალებით.<sup>90</sup> თუმცა, სადისერტაციო ნაშრომის მიზანია საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული და სასამართლო, ანუ ძირითადი მექანიზმების განხილვა. საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული მექანიზმები საქართველოში ჯერჯერობით ახლა იკიდებს ფეხს და მათი საგადასახადო დავებთან მიმართებით გავრცელება და მომავალში დანერგვის პერსპექტივები ბუნდოვანია. სადისერტაციო ნაშრომის განხილვის საგანი საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის პრობლემებია. შესაბამისად, საგადასახადო დავის ალტერნატიული გადაწყვეტა სხვა კვლევის საგანია. ამასთან დავის გადაწყვეტის ისეთი ალტერნატიული საშუალებები, როგორცაა მოლაპარაკებები და მედიაცია კლასიკურად არ გულისხმობს დავის განხილვას და გადაწყვეტას კონკრეტული ორგანოს მიერ. შესაბამისად, სადისერტაციო ნაშრომის დასახელებიდან და მიზნიდან გამომდინარე, არ იქნება მიზანშეწონილი ზემოაღნიშნული მექანიზმების განხილვა საგადასახადო დავების განხილვის კონტექსტში.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სადისერტაციო ნაშრომში განხილული იქნება საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ადმინისტრაციული და სასამართლო მექანიზმები.

<sup>87</sup> იქვე.

<sup>88</sup> იხ. *Jone M., Maples A. J., Mediation as an alternative option in australia's tax disputes resolution procedures*, Journal, Australian Tax Forum, Vol. 27, 2012, 532.

<sup>89</sup> იხ. *ოსტერმიდლერი ს. მ., სვენსონი დ. რ., დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული საშუალებები საქართველოში, თბილისი, გამომცემლობა „მერიდიანი“, 2014, 3.*

<sup>90</sup> იხ. *UN. Secretary-General, UN. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Report of the Secretary-General, Tenth meeting, Geneva, 2002, 3.*

<https://digitallibrary.un.org/record/459657> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 28.07.2019, 23:20]

საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ადმინისტრაციული და სასამართლო მექანიზმები ეტაპობრივად ყალიბდებოდა საზღვარგარეთის სხვადასხვა ქვეყანაში.

საზღვარგარეთის ქვეყნებში, გადასახადის გადამხდელის უფლების დაცვის პირველი საფეხურის საშუალებას ადმინისტრაციულ (საგადასახადო) იუსტიციას უწოდებენ. მას, როგორც გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმს, საზღვარგარეთის ქვეყნების უმეტესობაში საფუძველი მეცხრამეტე საუკუნის მეორე ნახევარში ჩაეყარა. ის განსხვავებულად ფორმირდებოდა სხვადასხვა ქვეყანაში, არსებული სოციალური პირობების, ტრადიციების გათვალისწინებით და განიცდიდა იმ პერიოდში გაბატონებული თეორიული შეხედულებების გავლენას.<sup>91</sup>

სასამართლო წესით საგადასახადო დავების განხილვას გაცილებით დიდი ისტორია აქვს. თუმცა, საგადასახადო დავებზე სამართალწარმოების განხორციელების სპეციფიურობას გასაკუთრებული ყურადღება მხოლოდ მე-20 საუკუნის დასაწყისში აშშ-ში მიექცა, სადაც ამჟამადაც მოქმედებს სპეციალური საგადასახადო სასამართლო. მისი წინამორბედი იყო საგადასახადო აპელაციების საბჭო, რომელიც შეიქმნა 1924 წელს ამერიკის კონგრესის მიერ და 1942 წლამდე იარსება. მას შემდეგ აშშ-ს კონგრესმა დაარსა აშშ-ს საგადასახადო სასამართლო. 1969 წლამდე საგადასახადო სასამართლო აღმასრულებელი ხელისუფლების ნაწილად რჩებოდა.<sup>92</sup>

საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მექანიზმების არსებობა აუცილებელია დემოკრატიული საზოგადოებისათვის. ამასთან, ორივე ინსტიტუტი ქმნის ერთიან სისტემას, რომელიც გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის გარანტია.

საგადასახადო დავის განხილვის ორივე მექანიზმს ახასიათებს როგორც უპირატესობები, ისე ნაკლოვანებები.

საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით გადაწყვეტას აქვს რამდენიმე უპირატესობა, კერძოდ:

- გასაჩივრების მარტივი პროცედურა;
- საჩივრის განხილვის სისწრაფე;<sup>93</sup>
- საჩივრის ჩამოყალიბების თავისუფალი ფორმა;
- საჩივარი იშვიათად რჩება რეაგირების გარეშე;
- საჩივრის უკან დაბრუნების შესაძლებლობა მინიმალურია;
- საჩივრის წარდგენისათვის არ გადაიხდებიან მოსაკრებელი;<sup>94</sup>

<sup>91</sup> იხ. *Игнатовская И.И.*, Досудебное Урегулирование Налоговых Спорв: Ззарубежный И Российский Опыт, Алтайский Вестник Государственной и Муниципальной Службы, №9 2012, 58.

<sup>92</sup> იხ. *გაბიხონია ი.*, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2013, 113.

<sup>93</sup> იხ. *როგავა ზ.*, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, გამომცემლობა „ბაკმი“, 2002, 269.

<sup>94</sup> იხ. *Яруткина Н.А.*, Институт Досудебного урегулирования налоговых споров, Экономика и Управление, 7(68), 2010, 109.



- პროცედურის სიმარტივიდან გამომდინარე, უფლების დამოუკიდებლად დაცვა შესაძლებელია კვალიფიციური იურიდიული მომსახურების გარეშე.<sup>95</sup>
- სახეზეა სამართალწარმოებასთან შედარებით მეტი კონფიდენციალობა.<sup>96</sup>

ამასთან, ავტორები აღნიშნავენ, რომ ადმინისტრაციული გასაჩივრება, პირისათვის თუნდაც უარყოფითი შედეგით, საშუალებას აძლევს საჩივრის ავტორს სადავო საკითხთან დაკავშირებით უკეთ გაერკვეს საგადასახადო ორგანოების შეხედულებებში და სასამართლოში საქმის განხილვისათვის უკეთ მოემზადოს საკუთარი პოზიციების დასაცავად.<sup>97</sup>

მეცნიერები გამოყოფენ საგადასახადო დავების სასამართლომდე დარეგულირების ინსტიტუტის ისეთ ფუნქციებს, როგორცაა: წარმოშობილი საგადასახადო დავების ობიექტური განხილვა, დავების დარეგულირება საგადასახადო სისტემის ჩარჩოებში სასამართლოში გადაცემის გარეშე და საგადასახადო ადმინისტრირების ხარისხის ამაღლების ძირითადი მიმართულებების გამომუშავება.<sup>98</sup>

საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვას საზღვარგარეთის ქვეყნებში პრიორიტეტი აქვს მინიჭებული, მრავალი მიზეზის, მათ შორის, სასამართლო სისტემის განტვირთვის ფუნქციის გამო. ამასთან, ზოგიერთ ქვეყანაში საგადასახადო დავის სასამართლომდე გადაწყვეტის საშუალების გამოყენება სავალდებულოა.<sup>99</sup>

საგადასახადო დავებზე ადმინისტრაციული წესით უფლების დაცვას ახასიათებს ნაკლოვანებებიც. როგორც პრაქტიკა გვიჩვენებს, გადასახდის გადამხდელთა საჩივრების განხილვა ზემდგომ საგადასახადო ორგანოებში ძალიან იშვიათად მთავრდება გადასახადის გადამხდელის გამართლებით. მაგალითად, საფრანგეთში დავის განმხილველი საგადასახადო ორგანოების მიერ გადასახადის გადამხდელის საჩივარი კმაყოფილდება მხოლოდ 20%, დანიაში 10%-ზე ნაკლებ, ხოლო რუსეთში - 11% შემთხვევაში. ასეთი მდგომარეობას ძირითადად იმით ხსნიან, რომ დავის განმხილველი საგადასახადო ორგანო მისი ქვედა იერარქიული რგოლის პოზიციის გამყარებისკენაა მიმართული. ზემდგომ საგადასახადო ორგანოს ხშირად ურჩევნია დაიცვას მისდამი დაქვემდებარებული ორგანოს პოზიცია, ვიდრე დააკმაყოფილოს მოპასუხის მოთხოვნა.<sup>100</sup>

აღსანიშნავია საგადასახადო დავის გადაწყვეტის სასამართლო მექანიზმიც, რომელიც გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს

<sup>95</sup> იხ. ნადარაია ლ., როგავა ზვ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2012, 668.

<sup>96</sup> იხ. *Игнатовская И.И.*, Досудебное Урегулирование Налоговых Споров: Зарубежный И Российский Опыт, Алтайский Вестник Государственной и Муниципальной Службы, №9 2012, 61.

<sup>97</sup> იხ. ნადარაია ლ., როგავა ზვ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2012, 669.

<sup>98</sup> იხ. *Яруткина Н.А.*, Институт Досудебного урегулирования налоговых споров, Экономика и Управление, 7(68), 2010, 108.

<sup>99</sup> იხ. *Игнатовская И.И.*, Досудебное Урегулирование Налоговых Споров: Зарубежный И Российский Опыт, Алтайский Вестник Государственной и Муниципальной Службы, №9 2012, 60.

<sup>100</sup> იხ. *როგავა ზვ.*, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, გამომცემლობა „ბაკმი“, 2002, 269-270.

შორის დავის განხილვის ყველაზე ეფექტურ და ქმედით მექანიზმად მიიჩნევა.<sup>101</sup>

საგადასახადო ორგანოებთან კონფლიქტის გადასაწყვეტად სასამართლოსათვის მიმართვის უპირატესობა მდგომარეობს იმაში, რომ აქ დავები განიხილება უფრო ობიექტურად, გადასახადის გადამხდელითა მოთხოვნების დაკმაყოფილების შესაძლებლობა გაცილებით მაღალია, სასამართლოს აქვს სასარჩელო მოთხოვნის უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიღების შესაძლებლობა, სამართალწარმოების ყველა სტადია რეგულირდება საპროცესო კანონმდებლობით და არსებობს სასამართლო გადაწყვეტილების იძულებითი აღსრულების შესაძლებლობა.<sup>102</sup>

საგადასახადო დავის სასამართლოში განხილვას ნაკლოვანებებიც ახასიათებს. სასამართლოში დავის განხილვა უფრო ხარჯიანია, რადგან საჭიროა სასამართლო ბაჟის გადახდა. მხარეს სასამართლო წესით უფლების დაცვის შემთხვევაში, ხშირად სჭირდება კვალიფიციური იურიდიული დახმარება და წარმომადგენლობა, რაც ჩვეულებრივ ძვირადღირებული სერვისია.

საგადასახადო დავაზე მიმდინარე სამართალწარმოებას, საჩივარზე მიმდინარე ადმინისტრაციულ წარმოებასთან შედარებით, უფრო ხანგრძლივი ვადები სჭირდება. საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე სასამართლო დავის განხილვის ვადა პირველი ინსტანციის სასამართლოში სასარჩელო განცხადების წარმოებაში მიღებიდან საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების გამოტანამდე არ უნდა აღემატებოდეს 2 თვეს, ხოლო თუ განსახილველი საქმე განსაკუთრებული სირთულით გამოირჩევა, ეს ვადა კიდევ 2 თვით შეიძლება გაგრძელდეს.<sup>103</sup> პრაქტიკაში ეს ვადები ხშირად ჭიანურდება.

საზღვარგარეთის ქვეყნებში სასამართლოებს საკმაოდ დიდი ვადები სჭირდებათ საგადასახადო დავის გადასაწყვეტად. გერმანიის ფედერაციაში (შემდგომში – გერმანია) სამართალწარმოებას სასამართლოში საშუალოდ ორი წელი სჭირდება, რაც დამოკიდებულია როგორც შესაბამისი სასამართლოს განყოფილების დატვირთულობაზე, ასევე იმაზე, თუ რა გარემოებები უნდა დაადგინოს საგადასახადო სასამართლომ. თუ გარკვეული ფაქტები რთული გამოსაკვლევი და დასადგენია ამან შეიძლება კიდევ გადადოს გადაწყვეტილების მიღება.<sup>104</sup>

კიდევ უფრო ხანგრძლივი სამართალწარმოების ვადებია საფრანგეთში, სადაც ადმინისტრაციული სასამართლო საგადასახადო

<sup>101</sup> იხ. *ვაბიხონია ი.*, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2013, 109.

<sup>102</sup> იხ. *როგავა ზე.*, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, გამომცემლობა „ბაკმი“, 2002, 271.

<sup>103</sup> სას.კ. (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999 წ.), მ. 13<sup>2</sup>.1.

<sup>104</sup> იხ. *Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D., Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 136.*

დავას 3 წელიც შეიძლება იხილავდეს. საფრანგეთში სააპელაციო საჩივართან დაკავშირებით სამართალწარმოება ზოგჯერ 10 წელიც გრძელდება. ასეთი ხნგრძლივი ვადები გადასახადის გადამხდელს უფრო აზარალებს, ვიდრე ადმინისტრაციულ ორგანოს.<sup>105</sup>

საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ადმინისტრაციული და სასამართლო მექანიზმები ქმნიან ერთიან სისტემას, რომელსაც უდიდესი მნიშვნელობა აქვს საგადასახადო დავის გადაწყვეტისათვის. საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ქმედითი მექანიზმების არსებობა აუცილებელია, რადგან ასეთი სახის დავა ეხება მნიშვნელოვან ინტერესებს, როგორცაა ერთი მხრივ ბიუჯეტის შევსება, ხოლო მეორე მხრივ გადასახადის გადამხდელის საკუთრების უფლება. გადასახადებით დაბეგვრა ყოველთვის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთანაა დაკავშირებული.<sup>106</sup> ამასთან, საგადასახადო დავების მოჭარბებულმა ოდენობამ შეიძლება გამოიწვიოს გადასახადებით სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსების დაბრკოლება. შესაბამისად, საგადასახადო დავების დიდი ოდენობა აზიანებს საჯარო და კერძო სექტორს, როგორც მატერიალურად, ისე გაურკვეველობაში ყოფნით.<sup>107</sup>

საგადასახადო დავის წარმოშობა გარდაუვალი მოვლენაა და შეუძლებელია მის ნულოვან მაჩვენებელზე დაყვანა. ამიტომ, საგადასახადო კანონმდებლობა იმგავარად უნდა დაიხვეწოს, რომ შემუშავდეს საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ისეთი მეთოდები და საშუალებები, რომელიც ხელს შეუწყობს საგადასახადო დავის გადაწყვეტას მინიმალური ძალისხმევითა და დანახარჯებით.<sup>108</sup>

როგორც დადგინდა, საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობები გამორჩეულია სხვა ტიპის სამართლებრივი ურთიერთობებისგან. შესაბამისად, საგადასახადო დავებიც შეიძლება მივიჩნიოთ ისეთ უნიკალურ ფენომენად, რომელიც საჭროებს სპეციალური მიდგომების და მეთოდების შემუშავებას.

საქართველოშიც ბევრი საგადასახადო დავა წარმოიშობა. საქართველოში არსებული მოდელის ანალიზის შედეგად უნდა დადგინდეს მექანიზმების არსებული ხარვეზები და დაისხოს მისი სრულყოფის გზა.

საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით განხილვის ინსტიტუტი, მათი ხარვეზები და სრულყოფის შესაძლებლობები განხილული იქნება შემდგომ თავებში.

<sup>105</sup> იხ. იქვე, 130.

<sup>106</sup> იხ. როგავა ზე., საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო), წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2018, 137.

<sup>107</sup> იხ. *Thuronyi V., Espejo I., How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, 2013, 4.

<https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/t disputes.pdf> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:12].

<sup>108</sup> იხ. *Tran-Nam B., Walpole M., Tax Disputes, Litigation Costs and Access to Tax Justice*, eJournal of Tax Research, 2016, vol 14, no.2, 321.

## თავი II. საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვა საქართველოში

### 1. საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ინსტიტუტის წარმოშობა საქართველოში

„საგადასახადო დავის განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ დავის გადაწყვეტის მთელი პროცედურა მიმდინარეობს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოებში.“<sup>109</sup> ისევე, როგორც საზღვარგარეთის ქვეყნებში, საქართველოშიც დანერგილია საგადასახადო დავების განხილვის ადმინისტრაციული და სასამართლო მექანიზმები. ეს მექანიზმები საქართველოშიც ეტაპობრივად ვითარდებოდა. საგადასახადო დავების ადმინისტრაციული წესით განხილვას საქართველოში დიდი ისტორია არ აქვს.

საქართველოს მრავალსაუკუნოვანი ისტორიის განმავლობაში, გადასახადებით დაბეგრა მუდამ იყო სახელმწიფოს ერთ-ერთი მნიშველოვანი ინსტიტუტი. საქართველოში გადასახადები უძველესი დროიდან არსებობდა, კერძოდ ძველი ქართლის პერიოდიდან მოყოლებული. გადასახადების აკრეფა ძველი ქართლის სახელმწიფო აპარატის ერთ-ერთ ძირითად ასპარეზს წარმოადგენდა.<sup>110</sup>

მეოთხე საუკუნეში საქართველოში ფეხს იკიდებს ახალი სოციალური ურთიერთობა – ფეოდალიზმი.<sup>111</sup> გადასახადებს არც ამ წყობილების პირობებში დაუკარგავს მნიშვნელობა.

„ფეოდალურ საქართველოში სხვადასხვა სახის გადასახადები იყო დაწესებული. გლეხების უმრავლესობა გადასახადებს ნატურის სახით იხდიდა, იმის მიხედვით, თუ რისი წარმოების შესაძლებლობა გააჩნდათ. როგორც საქართველოს სახელმწიფოსა და სამართლის ისტორიის ნარკვევებშია აღნიშნული, ფეოდალურ საქართველოში 149-ზე მეტი სახის გადასახადი მოქმედებდა და გადასახადები განსაკუთრებული სიჭრელით გამოირჩეოდა.“<sup>112</sup>

ისტორიულად, საქართველოში გადასახადების ადმინისტრირება მეტ-ნაკლებად დარეგულირებულ მოვლენას წარმოადგენდა. ფეოდალურ საქართველოში მოქმედებდა გადასახადის ანუ ხარკის შემკრებთა სპეციალური თანამდებობაც, რომელსაც „მეზუერე“ ეწოდებოდა. ეს ტერმინი ძველი და ახალი აღთქმის ქართულ თარგმანშიც გვხვდება. წყაროებში ზოგჯერ გვხვდება ტერმინი „ხარკის მომხდელი“.<sup>113</sup>

საქართველოში, სხვადასხვა ეპოქაში, მშვიდობიანობის ქამს, გადასახადები მოსახლეობის სხვადასხვა ფენის ექსპლოატაციის

<sup>109</sup> როგაეა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, გამომცემლობა „ბაკმი“, 2002, 267.

<sup>110</sup> იხ. მელიქიშვილი ვ., კალანდაძე ა., ჩუბინაშვილი ტ., ჯაფარიძე ო., გობეჯიშვილი გ., ხახუტაიშვილი დ., აფაქიძე ა., მელიქიშვილი ვ. (რედ.), საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტომი I, გამომცემლობა „საბჭოთა საქართველო“, 1970, 458.

<sup>111</sup> იხ. იქვე, 17.

<sup>112</sup> გვარამაძე თ., საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი), (დის.), თსუ, 2012, 9.

<sup>113</sup> იხ. მელიქიშვილი ვ., კალანდაძე ა., ჩუბინაშვილი ტ., ჯაფარიძე ო., გობეჯიშვილი გ., ხახუტაიშვილი დ., აფაქიძე ა., მელიქიშვილი ვ. (რედ.), საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტომი I, გამომცემლობა „საბჭოთა საქართველო“, 1970, 458-459.

საშუალებად გვევლინებოდა.<sup>114</sup> ხოლო, ომიანობის უამს გადასახადები დამპყრობელთა მიერ ხარკის სახით გროვდებოდა. მაგალითად, მე-7 საუკუნის მეორე ნახევარი ცნობილია არაბთა ბატონობის პირველი პერიოდის სახელწოდებით. ამ დროიდან, საარაბო ხარკის მოკრება ხორციელდებოდა.<sup>115</sup> მას შემდეგ, საქართველო არაერთხელ ყოფილა დაპყრობილი, შესაბამისად მოსახლეობას მძიმე ტვირთად აწვა სხვადასხვა დამპყრობლის მიერ დაწესებული ხარკი. კიდევ ერთ მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ XIII საუკუნეში დაწესებული სამონღოლო ხარკი.<sup>116</sup>

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში გადასახადები უძველესი დროიდან იყო დაწესებული, ისტორიულ წყაროებში არ არის შემორჩენილი ცნობები საგადასახადო დავის გადაწყვეტის სპეციალურ მექანიზმის არსებობის თაობაზე.

ფეოდალურ საქართველოში გადასახადები იმდენად დიდ წნეხს წარმოადგენდა ქართველი ხელისუფალის, თუ დამპყრობლის მხრიდან, რომ ამ მიმართულებით უფლების დაცვის მექანიზმის არსებობა წარმოუდგენლადაც შეიძლება მოგვეჩვენოს. უფრო ადვილი წარმოსადგენია ქართველ გლეხის პროტესტი, გადაეხადა მებატონის ან დამპყრობლის მიერ დაწესებული გადასახადი, ფატალურად დასრულებულიყო, ვიდრე ის, რომ მას სამართლებრივი გზებით დაემტკიცებინა თავისი სიმართლე.

მე-19 საუკუნეში, ანუ იმ პერიოდში, როდესაც ევროპულ სახელმწიფოებში ვითარდებოდა ადმინისტრაციული და საგადასახადო იუსტიცია, საქართველოს არ ჰქონდა შესაძლებლობა ფეხი აეწყო ამ სიახლისათვის. 1801 წელს რუსეთის იმპერიამ მოახდინა საქართველოს ანექსია. ამ მოვლენიდან თითქმის 200 წლის განმავლობაში, საქართველოში თვითმყოფადი სამართლებრივი ინსტიტუტები ვერ ვითარდებოდა.

საქართველოს არ მიეცა შესაძლებლობა ჰქონოდა გამართული საგადასახადო დავების განხილვის მექანიზმი არც 1918-1921 წლებში, ე.წ. „სამწლიანი რესპუბლიკის“ პერიოდში, რამეთუ ეს დრო ძალიან მცირე აღმოჩნდა სხვადასხვა სამართლებრივი ინსტიტუტის სრულყოფილად ჩამოყალიბებისათვის.

საქართველოში საგადასახადო დავების ადმინისტრაციული წესით გადაწყვეტის ინსტიტუტმა განვითარება ვერ ჰპოვა ვერც საბჭოთა ოკუპაციის პერიოდში. საქართველო 70 წლის განმავლობაში, საბჭოთა სოციალისტური რესპუბლიკა და საბჭოთა კავშირის წევრი იყო. სოციალისტური ქვეყნების კონსტიტუციებში ჩვეულებრივ არ იყო მითითება მოქალაქის მიერ გადასახადის გადახდის ვალდებულების შესახებ. „პროპაგანდა ჩვეულებრივ ხაზს უსვამდა, რომ „კაპიტალისტური ქვეყნებისაგან“ განსხვავებით, „სოციალისტურ ქვეყნებში“ გადასახადების ამოიღება ძირითადად, არა მოქალაქეებისაგან, არამედ საწარმო დაწესებულებებისაგან ხორციელდებოდა და რომ ირიბი გადასახადები არ არსებობს.“<sup>117</sup>

<sup>114</sup> იხ. იქვე, 458.

<sup>115</sup> იხ. იქვე, ტომი II, 11.

<sup>116</sup> იხ. იქვე, ტომი II, 17.

<sup>117</sup> *ხარაზი ი.*, საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო საქმისა და საგადასახადო სამართლის კონტიტუციურსამართლებრივი საფუძვლები, მართლმსაჯულება და კანონი, №1(49), 2016, 69.

საგადასახადო დაგების განხილვის ადმინისტრაციულ მექანიზმს საფუძველი ჩაეყარა მხოლოდ დამოუკიდებლობის აღდგენის შემდგომ. ამ მოვლენის შემდგომ, საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობები რეგულირდებოდა რამდენიმე სამართლებრივი აქტით. კერძოდ, ამ პერიოდში მოქმედებდა: „საგადასახადო სისტემის საფუძველების შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის 1993 წლის 21 დეკემბრის კანონი, „საქართველოს რესპუბლიკის სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის შესახებ“ 1993 წლის 23 დეკემბრის კანონი, „ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის შესახებ“ 1993 წლის 24 დეკემბრის კანონი, „ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის შესახებ“ 1993 წლის 24 დეკემბრის კანონი, „დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ“ 1993 წლის 24 დეკემბრის კანონი და სხვა.

პირველი საგადასახადო კოდექსი საქართველოში მიღებულ იქნა 1997 წლის 13 ივნისს.

მეოცე საუკუნის ბოლო დეკადა საკმაოდ მძიმე აღმოჩნდა საქართველოსთვის. ეს პერიოდი, გარდა სამოქალაქო დაპირისპირებისა და ომისა, ცნობილია კორუფციის საკმაოდ დიდი მასშტაბით. კორუფციის თარეში 21-ე საუკუნის დასაწყისშიც გაგრძელდა. ასეთმა მდგომარეობამ დიდი გავლენა მოახდინა სხვადასხვა სამართლებრივი ინსტიტუტის ჩამოყალიბებაზე.

1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თავდაპირველი რედაქციით გათვალისწინებული საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მექანიზმი იმგვარად იყო ჩამოყალიბებული, რომ განსაკუთრებით გაძლიერებული იყო საგადასახადო ორგანოს თვითკონტროლის ფუნქცია. 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული იყო, რომ გადასახადის გადამხდელს, რომელსაც სადავოდ მიაჩნდა დარიცხული გადასახადის თანხა ან საგადასახადო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილებები, 60 დღის ვადაში შეეძლო შუამდგომლობით მიემართა ამ გადაწყვეტილების მიმღები საგადასახადო ორგანოსათვის და მოეთხოვა მისი გადასინჯვა.<sup>118</sup> თავისმხრივ, ამ ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებაზე აპელაციის გაგზავნა შეიძლებოდა ზემდგომ საგადასახადო ორგანოსათვის, რომელიც 20 დღის ვადაში იხილავდა საჩივარს. ზემდგომი საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება საჩივრდებოდა საქართველოს საგადასახადო ინსპექციაში, რომელიც ასევე 20 დღის ვადაში იხილავდა საჩივარს.<sup>119</sup> გადასახადის გადამხდელს ასევე უფლება ჰქონდა საქართველოს საგადასახადო ინსპექციის გადაწყვეტილება გაესაჩივრებინა სასამართლოში.<sup>120</sup> ასეთი მრავალსაფეხურიანი და ბიუროკრატიული პროცედურისაგან თავის დაღწევა მოდავე მხარეს იმ შემთხვევაში შეეძლო, თუ ის დარიცხულ გადასახადს გადაიხდიდა. ამ გზით, მხარეს შეეძლო პირდაპირ მიემართა საგადასახადო ინსპექციისათვის, ან სასამართლოსათვის.<sup>121</sup> უფლების დაცვის ასეთი მრავალსაფეხურიანი მოდელის ჩამოყალიბება იმ დროს გამეფებულმა კორუფციამ განაპირობა. იმ პერიოდში, საჭირო იყო ყოველ ზემდგომ საგადასახადო ორგანოს

<sup>118</sup> სსკ (გამოქვეყნებული პარლამენტის უწყებანი №32, 24.07.1997), მ. 256.1. (ძალადაკარგულია 01.01.2005 წ.)

<sup>119</sup> იქვე, მ. 256.3.

<sup>120</sup> იქვე, მ. 256.5.

<sup>121</sup> იქვე, მ. 256.6.

ქვემდგომი რგოლის გადაწყვეტილებები ეკონტროლებინა, რადგან ეს ადმინისტრაციული ორგანოები ჩაფლულნი იყვნენ კორუფციის ჭაობში.

ასეთი მდგომარეობა XXI საუკუნის დასაწყისშიც გაგრძელდა. ამ დროის საქართველოში საგადასახადო მაკონტროლებელი ორგანოების საქმიანობასაც კი, სრულიად უმართავი სახე ჰქონდა. ადმინისტრაციულ ორგანოთა თვითნებობამ პრაქტიკულად შეიძინა სახელმწიფო რეკეტის ფორმა. ჩვეულებრივ მოვლენად იქცა გამოძალვა, კორუფცია, რის სანაცვლოდაც სახელმწიფო თვალს ხუჭავდა მეწარმეების მხრიდან საგადასახადო და სხვა სფეროს ნორმების უხეშ დარღვევაზე. ეს ყველაფერი უმძიმესად აისახა კიდევ ქვეყანაში სოციალურ, ეკონომიკურ და პოლიტიკურ ვითარებაზე.<sup>122</sup>

კორუფცია ისეთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია, რომელიც გავლენას ახდენს გადასახადების ადმინისტრირების წესისა და საგადასახადო ადმინისტრაციის ჩამოყალიბებაზე. ზოგიერთ განვითარებულ ქვეყანაში, მაგალითად აშშ-სა და გერმანიაში, კორუფციის დონე პრაქტიკულად უმნიშვნელოა. განვითარებად ქვეყნებში კი, განსხვავებული მდგომარეობაა, სადაც საგადასახადო აუდიტის ინსტიტუტი ზოგჯერ საკმაოდ სუსტია. აუდიტის არაეფექტურად განხორციელება ბევრ მანკიერებას წარმოშობს. დიდია განხვავებები აუდიტის შემდგომ ეტაპშიც. აქ იგულისხმება საგადასახადო დავაზე უფლების დაცვის მექანიზმები. განვითარებად და ამავდროულად კორუმპირებულ ქვეყნებში უფლების დაცვის მექანიზმები არ მუშაობს ეფექტურად და შესაბამისი ინსტიტუტები სუსტადაა განვითარებული.<sup>123</sup>

აღნიშნულიდან გამომდინარე, შეგვიძლია ჩავთვალოთ, რომ საქართველოში არსებულმა კორუფციამ გავლენა მოახდინა საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ადმინისტრაციული მექანიზმის განვითარებაზე. იმ დროს ქვეყანაში არსებულ ვითარებას უკავშირდება კანონმდებლის მიერ საგადასახადო კოდექსში შესაბამისი ორგანოების ასეთი ძლიერი თვითკონტროლის ფუნქციის დეკლარირება.

2003 წლის ე.წ. „ვარდების რევოლუციის“ შემდეგ სახელმწიფო ხელისუფლების მნიშვნელოვან ამოცანად გამოცხადდა კორუფციასთან ბრძოლა. 2004 წლიდან საქართველოში რეფორმების დიდი ტალღა დაიწყო, რაც საგადასახადო კანონმდებლობის შეცვლაშიც გამოიხატა.

2004 წელს მიღებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, დავის გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, მაშასადამე, დავის გადაწყვეტის ადმინისტრაციული მექანიზმი სამი ეტაპისაგან შედგებოდა. პირველი ეტაპი მოიცავდა დავის განხილვას თავად საგადასახადო მოთხოვნის გამომცემ ან გადასახადის გამამხდელის მოთხოვნის განმხილველ საგადასახადო ორგანოში. შემდგომ, დავა განიხილებოდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში. ბოლოს კი, დავა იხილებოდა ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.<sup>124</sup>

საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში განმარტა, რომ „ფინანსთა სამინისტროს სამრგოლიანი სისტემის სპეციალიზებული ორგანოების ძირითად ფუნქციას წარმოადგენს

<sup>122</sup> იხ. ვაჩაძე მ., თოდროსი ი., ტურავეა პ., წიკვლაძე ნ., საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის კომენტარი, გამომცემლობა „დიოგენე“, თბილისი 2005, 78.

<sup>123</sup> იხ. Thuronyi V., Comparative Tax law, Cluwer Law international, 2003, 207.

<sup>124</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ №41, 30.12.2004 წ.), მ. 146.2. (ძალადაკარგულია 01.01.2011 წ.)

საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვა და მის შესრულებაზე კონტროლის უზრუნველყოფა, სისტემის ერთიანობა უზრუნველყოფილია ერთიანი საფინანსო-საბიუჯეტო და საგადასახადო პოლიტიკის პრინციპების დაცვით, საგადასახადო კანონმდებლობის ერთგვაროვანი გამოყენების მიზნით“. <sup>125</sup> მაშასადამე, საქართველოს უზენაესი სასამართლო განმარტავდა, რომ საგადასახადო დავის კონტექსტში ფინანსთა სამინისტროს სისტემა სამრგოლიანი იყო.

საქართველოში, საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით გადაწყვეტის ამჟამად არსებული მოდელი განისაზღვრა 2010 წლის 12 ოქტომბერს მიღებული საგადასახადო კოდექსით. საქართველოს კანონმდებლობით, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს, როგორც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, ისე სასამართლოში. <sup>126</sup> კანონმდებლობა ერთმანეთისაგან მიჯნავს საგადასახადის გადამხდელის უფლების დაცვის არასასამართლო და სასამართლო მექანიზმებს.<sup>127</sup> საგადასახადო დავის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესი დადგენილია სსკ-ის XIV კარით.<sup>128</sup> სსკ-ს თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავეების განხილვის საბჭო.<sup>129</sup> დავეების განხილვის საბჭო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოა. <sup>130</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვა ორეტაპიანია და ჩვეულებრივ ის იწყება საჩივრის შემოსავლების სამსახურში წარდგენით. <sup>131</sup> შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოების ღონისძიებათა გასაჩივრება ხდება ჯერ შემოსავლების სამსახურში, შემდგომ კი, ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავეების განხილვის საბჭოში, ან სასამართლოში.<sup>132</sup>

ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავეების განხილვის წესი დაკავშირებულია საგადასახადო ადმინისტრაციის სტრუქტურასთან და ორგანოთა იერარქიასთან. სსკ-ს თანახმად, საქართველოს საგადასახადო ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და მის შემადგენლობაში შემავალი, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ გასაზღვრული სტრუქტურული ერთეულები.<sup>133</sup> შემოსავლების სამსახური, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი, სახელმწიფო კონტროლის განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირია, რომელიც თავის უფლებამოსილებას საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე ახორციელებს და მას შესაძლებელია ჰქონდეს ერთი ან

<sup>125</sup> სუს განჩინება №ბს-1045-1003(კ-09), 24 თებერვალი 2010 წ., 74.

<sup>126</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 296.1.

<sup>127</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმირების საჭიროება, ჟურნალი „სარჩევი“, №1-2(3-4), 2012, 78.

<sup>128</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 296.2.

<sup>129</sup> იქვე, მ. 297.1.

<sup>130</sup> იქვე, მ. 297.2.

<sup>131</sup> იქვე, მ. 297.3.

<sup>132</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ – იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1, 380.

<sup>133</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 48.1.



რამდენიმე ადგილსამყოფელი.<sup>134</sup> შემოსავლების სამსახური დაკისრებულ მოვალეობებს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე ასრულებს. სამსახური შედგება სტრუქტურული ერთეულებისაგან, რომლებიც ქმნიან სამსახურის ერთიან ცენტრალიზებულ სისტემას.<sup>135</sup> შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურაში რამდენიმე დეპარტამენტი შედის. მათ შორის აღსანიშნავია: აუდიტის დეპარტამენტი, მომსახურების დეპარტამენტი, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტი, დაგების დეპარტამენტი და სხვ.<sup>136</sup> შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურულ ერთეულთა მიერ განხორციელებული სამართლებრივი ღონისძიებები ხშირად საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველია.

საგადასახადო დავის განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმი საქართველოში აქტიურად ფუნქციონირებს. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახური და ფინანსთა სამინისტროს დაგების განხილვის საბჭო ყოველწლიურად მრავალ დავას იხილავენ.

სადისერტაციო ნაშრომის ამ თავში, საჭიროა იმის განხილვა, თუ რამდენად სრულყოფილია საგადასახადო დავის განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმი საქართველოში. ამჟამად არსებული წესი უნდა შეფასდეს კანონმდებლობისა და პრაქტიკის განხილვის გზით.

საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ქართული მოდელის სრულყოფისათვის მნიშვნელოვანია არსებული ხარვეზების გამოვლენა, მსოფლიოში დამკვიდრებული საგადასახადო დავის განხილვის თანამედროვე მოდელების გააზრება და რეფორმის კონკრეტული გზის დასახვა.

საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით გადაწყვეტის მნიშვნელობა არ არის გარაჭარბებულად წარმოჩენილი. ადმინისტრაციული მექანიზმის კარგად გააზრება და დახვეწა ძალიან მნიშვნელოვანია. საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში განმარტა: „აღამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის“ მე-13 მუხლის თანახმად, ეროვნული ხელისუფლება ვალდებულია უზრუნველყოს სამართლებრივი დაცვის ქმედითი საშუალება, თუნდაც ეს დარღვევა ჩაიდინოს პირმა, რომელიც სამსახურებრივ უფლებამოსილებას ახორციელებს. კონვენციის მე-13 მუხლით ნაკისრი ვალდებულების განხორციელების წესი და ფორმა სახელმწიფოს დისკრეციის სფეროს შეადგენს, თუმცა სახელმწიფომ უნდა უზრუნველყოს ქვეყნის შიდასამართლებრივი დაცვის ეფექტურობა. უფლების დაცვის საშუალება უნდა იყოს ეფექტური არა მხოლოდ საკანონმდებლო რეგულაციის, არამედ მისი პრაქტიკული იმპლემენტაციის თვალსაზრისით. კონვენციის მე-13 მუხლის დანაწესი ეხება არა მხოლოდ სასამართლოს, არამედ აგრეთვე ადმინისტრაციულ ორგანოებს. გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული საჩივრის განხილვის მექანიზმის ეფექტურ მოქმედებაზე.“<sup>137</sup>

<sup>134</sup> იხ. იქვე, მ. 48.2.

<sup>135</sup> „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის - შემოსავლების სამსახურის დებულების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 23 მაისის №303 ბრძანება, მ.4.1.

<sup>136</sup> იქვე, მ.4.2.თ, მ.4.2.კ, მ.4.2.ზ.

<sup>137</sup> სუს გადაწყვეტილება №ბს-770-762(კ-15), 6 ოქტომბერი 2016 წ.,176-177.

საკითხის მნიშვნელობას ისიც ამჟღავნებს, რომ გადასახადებით დაბეგვრა ყოველთვის საკუთრების შეზღუდვასთანაა დაკავშირებული.<sup>138</sup> ამიტომ, უნდა არსებობდეს ეფექტური მექანიზმი, რომელიც უზრუნველყოფის საკუთრების უფლების ამ მიმართულებით დაცვას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია გამოიკვეთოს უფლების დაცვის ადმინისტრაციული მექანიზმის ხარვეზები და მოიძებნოს მათი აღმოფხვრის გზები, რათა ამდღდეს საგადასახადო დავის ფინანსთა სამინისტროში განხილვის მექანიზმის ეფექტურობა.

საქართველოში არსებული საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ადმინისტრაციული წესი გასააზრებელია თანამედროვე კონტექსტში. დღესდღეობით საქართველოში განსხვავებული რეალობაა, რომელიც მკვეთრად განსხვავდება, როგორც 1990-იანი წლების მდგომარეობისაგან, ისე 2000-იანი წლების დასაწყისისაგან.

საქართველოში საგადასახადო დავების ადმინისტრაციული წესით განხილვის ისეთი მოდელის ჩამოყალიბებაა მიზანშეწონილი, რომლითაც გათვალისწინებული იქნება, როგორც მძიმე ისტორიულ გამოცდილება, ისე კულტურული პირობები. აღსანიშნავია, რომ საქართველოში არც ისე მაღალი კულტურა არსებობს გადასახადების გადახდისა და დაბალია მოსახლეობის მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნის ხარისხი. შესაბამისად, გამართულად მომუშავე საგადასახადო ადმინისტრაციის პირობებში უამრავი საგადასახადო დავა იქნება გადასაწყვეტი.

საქართველოში არსებული ეკონომიკური მდგომარეობა კიდევ ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია. საგადასახადო დავების განხილვის მოდელმა უნდა უპასუხოს ისეთ თანამედროვე გამოწვევებს, როგორცაა განვითარებადი ეკონომიკა და ბიზნესინვესტიციების მოზიდვის საჭიროება. გასათვალისწინებელია სოციალური პირობებიც. კერძოდ, გასათვალისწინებელია საქართველოში ახალბედა, მყიფე ადგილობრივი ბიზნესები და სხვადასხვა, საგადასახადო თვალსაზრისით უკონტროლო, სამეწარმეო საქმიანობის არსებობა. არაეფექტურმა და გაუმართავმა საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მექანიზმმა შეიძლება უმძიმესი დარტყმა მიაყენოს დამწყებ მეწარმეს, ინვესტორს კი, უარი ათქმევინოს ინვესტიციის საქართველოში განხორციელებაზე. საგადასახადო დავაზე უფლების დაცვის საშუალება იმგვარი უნდა იყოს, რომ მისი დახმარებით, დაინტერესებულმა პირმა შეძლოს უფლება სწრაფად, ეფექტიანად, მარტივად და ნაკლები დანახარჯებით დაიცვას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, უნდა განხორციელდეს საქართველოში არსებული საგადასახადო დავის განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმის გააზრება და თანამედროვე კონტექსტის გათვალისწინებით, დასახულ იქნეს მისი რეფორმირების გზა. სწორედ ამ საკითხებს დაეთმობა ნაშრომის მომდევნო ქვეთავები.

<sup>138</sup> იხ. როგავა ზე., საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო), წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2018, 137.

## 2. საგადასახადო დავის განხილვის პროცესი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში

### 2.1. საგადასახადო დავის დაწყება

საქართველოს კანონმდებლობით, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია არ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს კანონსაწინააღმდეგო აქტი ან მოთხოვნა.<sup>139</sup> გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება, ასევე მოითხოვოს შესაბამისი ადმინისტრაციული ორგანოების უკანონო გადაწყვეტილებების ან ქმედების შედაგად მიყენებული ზიანის ანაზღაურება.<sup>140</sup>

საგადასახადო დავის დაწყება დაკავშირებულია პირის მიერ საგადასახადო ორგანოს სამართლებრივ ღონისძიებათა გასაჩივრებასთან. აწ უკვე ძალადაკარგული 22. 12. 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის 145-ე მუხლით დადგენილი იყო საგადასახადო დავის დაწყების მატერიალური და ფორმალური საფუძვლები. ამ საკითხზე საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ განმარტა: „იმისათვის, რომ სახეზე იყოს დავის დაწყების მატერიალური საფუძველი, აუცილებელია, ერთ-ერთმა მხარემ მიიჩნიოს, რომ მეორე მხარემ დაარღვია საგადასახადო კოდექსის ნორმები, თუმცა მარტოდენ მატერიალური საფუძვლის არსებობას კანონმდებელი არ მიიჩნევს დავის დაწყების საკმარის საფუძველად და იმავე მუხლში განსაზღვრავს საგადასახადო დავის დაწყების ფორმალურ საფუძველებს, როგორცაა საგადასახადო ორგანოს მიერ „საგადასახადო მოთხოვნის“ წარდგენა ან „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე უარი და შესაბამისი წერილობითი შესაგებლის წარდგენა, ან მისი წარუდგენლობა. ამდენად, საქართველოს უზენაესი სასამართლო განმარტავს, რომ მითითებული მუხლი საგადასახადო დავის დაწყების აუცილებელ წინაპირობად მიიჩნევს ფორმალური საფუძველების არსებობის სავალდებულობას, რომლის დადგენას გადამწყვეტი მნიშვნელობა ენიჭება საქმის სწორი გადაწყვეტისათვის.“<sup>141</sup> ამჟამად მოქმედ 2010 წლის 17 სექტემბრის საგადასახადო კოდექსში არ არის გამოყოფილი საგადასახადო დავის დაწყების მატერიალური და ფორმალური საფუძველები. თუმცა, მიზანშეწონილია მივიჩნიოთ, რომ საგადასახადო დავას კვლავაც გააჩნია დაწყების მატერიალური და ფორმალური საფუძველები, რომლებიც მაშინაა სახეზე, როდესაც საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე არღვევს კანონმდებლობის ნორმებს და საგადასახადო ორგანო ახორციელებს კონკრეტულ სამართლებრივ ღონისძიებას.<sup>142</sup> ამგვარად, იმისათვის, რომ საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობის მონაწილემ დაიწყოს საგადასახადო დავა, უნდა არსებობდეს ფორმალური საფუძველი, ანუ სახეზე უნდა იყოს საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული კონკრეტული სამართლებრივი ღონისძიება, მაგალითად საგადასახადო მოთხოვნა, ან გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაზე უარის თქმის გადაწყვეტილება და სხვ.

<sup>139</sup> იხ. სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 41.1.კ.

<sup>140</sup> იხ. იქვე, მ. 41.1.კ-ლ.

<sup>141</sup> სუს განჩინება №ბს-1126-1088 (კს-08), 29 იანვარი 2009 წ., 3.

<sup>142</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 12.

„სზაკ-ის 177-ე მუხლის თანახმად, საჩივრის, როგორც უფლების დაცვის სამართლებრივი საშუალების მნიშვნელობა ვლინდება იმაში, რომ დაინტერესებულ მხარეს უფლება აქვს, გასაჩივროს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. ადმინისტრაციული საჩივარი ასევე შეიძლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის, ან ადმინისტრაციული რეალაქტის განხორციელების ან განხორციელებისაგან თავის შეკავების მოთხოვნით.“<sup>143</sup> ზემოაღნიშნული მსჯელობა საგადასახადო დავებსაც შეიძლება დაუყავშიროთ. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი თვალსაზრისით, საგადასახადო დავის საგანი შეიძლება იყოს საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის, ან განხორციელებული ქმედების კანონიერების შემოწმება, ასევე ზიანის ანაზღაურება და სხვ. საგადასახადო დავის საგანი განსხვავებულია სხვადასხვა საქმეში.

ამჟამად მოქმედი სსკ-ით განსაზღვრულია საგადასახადო დავის დაწყების წესები. საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში.<sup>144</sup>

საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლში მითითებულია საგადასახადო ორგანოს რამდენიმე სახის გადაწყვეტილება, რომლებიც ექვემდებარება გასაჩივრებას. ამ მუხლის თანახმად, საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. აქვეა მითითებული საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის/ბრძანების გასაჩივრების უფლებაზე და შესაბამის წესზე.<sup>145</sup>

საგადასახადო დავის დაწყებასთან დაკავშირებით, ასევე, საინტერესოა საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებათა გასაჩივრების ვადებიც. კანონმდებლობით, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებების შემოსავლების სამსახურში გასაჩივრებისათვის დადგენილია 30-დღიანი ვადა. ვადები აითვლება გადაწყვეტილებათა ჩაბარებიდან.<sup>146</sup> კანონმდებლობით საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებათა გასაჩივრებისათვის 30-დღიანი ვადა დადგინდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2011 წლის 20 დეკემბერს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შემდგომ. მანამდე, ეს ვადა 20 დღეს შეადგენდა.<sup>147</sup> საგადასახადო დავის სირთულის გათვალისწინებით, ეს ვადა ძალიან მცირედ შეიძლება ჩაითვალოს. როგორც ჩანს, კანონმდებელმა გაითვალისწინა საგადასახადო დავის სირთულე, რის საფუძველზეც გაიზარდა შესაბამისი ვადა.<sup>148</sup>

გამონაკლის შემთხვევებში, პირს უფლება ეძლევა საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ვადის გასვლის შემდეგაც გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება. კანონით განსაზღვრული ვადის

<sup>143</sup> ტურავა პ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2016, 183.

<sup>144</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 299.1.

<sup>145</sup> იქვე, მ. 299.2.

<sup>146</sup> იქვე, მ. 299.4.

<sup>147</sup> იქვე, მ. 299.4.

<sup>148</sup> იხ. წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ – იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1, 381.

გასვლის შემდეგ დავის დაწყება დასაშვებია ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების ან მტკიცებულებების საფუძველზე.<sup>149</sup> ახლად აღმოჩენილად, ან ახლად გამოვლენილად ჩაითვლება ისეთი გარემოება ან მტკიცებულება, რომლებიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა დროულად წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას.<sup>150</sup>

საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საჩივრის წარდგენის ვადის გასვლის შემდეგ იმ შემთხვევაშიც, თუ მომჩივანი დაამტკიცებს, რომ გასაჩივრების ვადის დარღვევა მისგან დამოუკიდებელი მიზეზით იყო გამოწვეული.<sup>151</sup> კანონმდებლის ასეთი ლოიალური პოზიცია, დადებითად უნდა შეფასდეს.<sup>152</sup> აღსანიშნავია, რომ ამ საკითხზე საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ ერთ-ერთ საქმეზე მიღებულ გადაწყვეტილებაში საინტერესო განმარტება გააკეთა. სასამართლომ იმსჯელა მომჩივანის მიერ კანონმდებლობით დადგენილი ვადის გასვლის შემდგომ საჩივრის წარდგენის საკითხზე, რომელიც განმარტავდა, რომ საჩივრის წარდგენის ვადა ავადმყოფობის გამო გაუშვა. საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ განმარტა: „საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-10 ნაწილის გამოყენებისათვის მომჩივანმა უნდა დაადასტუროს, რომ საჩივრის წარდგენის ვადის განმავლობაში მოქმედებდა ისეთი დაუძლეველი ძალა, რაც საჩივრის შეტანას შეუძლებელს ხდიდა ან არსებობდა სხვა საპატიო მიზეზი, რაც ობიექტურად გამორიცხავდა გასაჩივრების შესაძლებლობას. საგადასახადო კოდექსი არ განსაზღვრავს, რა შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ვადის გადაცილების საპატიო მიზეზად, ამდენად, ეს საკითხი ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში, ობიექტური შეფასების საფუძველზე უნდა გადაწყდეს.“<sup>153</sup> ამ კონკრეტულ საქმეში, მომჩივანმა მიუთითა, რომ მან ვადა გაუშვა ავადმყოფობის გამო, რაც საპატიოდ ჩათვალა თბილისის სააპელაციო სასამართლომ. თუმცა, საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ არ გაიზიარა ეს პოზიცია და განმარტა: „საკასაციო სასამართლო არ ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს, რომ საქმეში წარმოდგენილი შპს „...“ დირექტორის მ. ხ-ის მიმართ გაცემული ჯანმრთელობის ცნობა შეიძლება ჩაითვალოს ვადის გაშვების საპატიო მიზეზის დამადასტურებელ მტკიცებულებად. აღნიშნული ცნობის შესაბამისად, შპს-ს დირექტორმა საჩივრის შეტანის ბოლო დღეს – 2014 წლის 10 ივნისს მიმართა ექიმს, ამასთან, დიაგნოზში მწვავე რესპირატორული დაავადება აქვს მითითებული. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ცნობით არ დასტურდება საგადასახადის გადამხდელის მიერ კანონით დადგენილ ვადაში საჩივრის წარდგენის შეუძლებლობა, რაც სააპელაციო სასამართლომ არასწორად შეაფასა. საკასაციო სასამართლო აქვე აღნიშნავს, რომ მოსარჩელე არის იურიდიული პირი, რომლის სახელითაც მოქმედებებს, ჩვეულებრივ,

<sup>149</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 299.6.

<sup>150</sup> იქვე, მ. 299.7.

<sup>151</sup> იქვე, მ. 299.10.

<sup>152</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ – იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1, 381.

<sup>153</sup> იხ. სუს გადაწყვეტილება №ბს-490-485 (2კ-16), 15 ნოემბერი 2016 წ., 195.

დირექტორი ახორციელებს და „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის თანახმად, სწორედ ეს უკანასკნელია წარმომადგენლობითი უფლებამოსილებით აღჭურვილი სუბიექტი, მაგრამ ეს გარემოება არ გამოორიცხავს, საჭიროების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოში საჩივრის შეტანის უფლებამოსილების სხვა პირისათვის გადანდობის შესაძლებლობას.<sup>154</sup> შესაბამისად, მომჩივნის მიერ იმის დამტკიცება, რომ გასაჩივრების ვადის დარღვევა საპატიო მიზეზით იყო გამოწვეული არცთუ მარტივია და სახეზე უნდა იყოს მართლაც ისეთი პატივსადები გარემოება, რომელიც გამოორიცხავდა საჩივრის დადგენილ ვადებში წარდგენის შესაძლებლობას.

საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი, საგადასახადო ორგანოს ღონისძიებათა გასაჩივრების ვადები არცთუ დიდია.

საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებების გასაჩივრების ვადები სხვადასხვა ქვეყანაში განსხვავებულია და რამდენიმე დღიდან - რამდენიმე წლამდე მერყეობს. საქართველოს მსგავსი რეგულაციებია გერმანიაში, სადაც საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებათა გასაჩივრებისათვის დადგენილია 1-თვიანი ვადა. გერმანიაში გადასახადის გადამხდელს ადმინისტრაციული საჩივრის შეტანა შეუძლია ისე, რომ არ არის ვალდებული ის საჩივრის წარდგენისათვის დადგენილი ერთთვიანი პერიოდის განმავლობაში დაასაბუთოს. ავტორს შეუძლია საჩივარი მოგვიანებით დაასაბუთოს.<sup>155</sup>

ზოგიერთ ქვეყანაში შეიმჩნევა გასაჩივრების ვადის ზრდის ტენდენცია. მაგალითად, 2006 წლის პირველ აგვისტომდე ბელგიაში ადმინისტრაციული საჩივრის შეტანის ვადა 3 თვეს შეადგენდა. შემდგომ, ეს ვადა გაიზარდა, იმ საფუძველით, რომ ის არასაკმარისი იყო გასაჩივრებული ღონისძიების შინაარსის შესწავლისა და არგუმენტირებული საჩივრის მომზადებისათვის.<sup>156</sup> ამჟამად, ბელგიაში საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული აქტები მათი ადრესატისათვის ჩაბარებიდან ექვსი თვისა და სამი სამუშაო დღის განმავლობაში საჩივრდება.<sup>157</sup>

აშშ-ში გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრება მისი ჩაბარებიდან 90

<sup>154</sup> იხ. იქვე, 196.

<sup>155</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D., Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), *The Tax Disputes and litigation Review*, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 137-138.

<sup>156</sup> იხ. Игнатовская И.И., Досудебное Урегулирование Налоговых Споров: Ззарубежный И Российский Опыт, Алтайский Вестник Государственной и Муниципальной Службы, №9 2012, 59.

<sup>157</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D., Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), *The Tax Disputes and litigation Review*, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 29.

დღის განმავლობაში შეუძლია.<sup>158</sup> საზღვარგარეთ მყოფი გადასახადის გადამხდელისათვის ეს ვადა 150 დღეა.<sup>159</sup>

იგივე ვადაა დადგენილი კანადის კანონმდებლობითაც, სადაც გადასახადის გადამხდელს შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებაზე პროტესტის წარდგენა 90 დღის განმავლობაში შეუძლია.<sup>160</sup>

რუსეთში საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებათა გასაჩივრებისათვის მოქმედებდა ზოგადი 3 თვიანი ვადა. 2007 წელს ამ ქვეყნის კანონმდებლობა მნიშვნელოვნად შეიცვალა. დადგინდა გასაჩივრების სამი განსხვავებული ვადა: 10 დღე, 3 თვე და ერთი წელი. რუსეთში გასაჩივრების ვადები დამოკიდებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული ღონისძიების სამართლებრივ ბუნებაზე.<sup>161</sup>

ცნობილია უფრო ხანგრძლივი ვადებიც. საფრანგეთში, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების ვადა იწურება, საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის, გადასახადის გადახდის, ან გასაჩივრების სხვა საფუძვლის წარმოშობის მომდევნო წლის 31 დეკემბერს. პრაქტიკაში გასაჩივრების ვადა ზოგჯერ ორ წელსაც აჭარბებს, რადგან ზემოაღნიშნულ პერიოდს უნდა მივუმატოთ წლის ნაწილი, რომელიც გავიდა ფაქტის დადგომიდან, აქტის გამომცემამდე.<sup>162</sup>

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული, საგადასახადო ორგანოს ღონისძიებათა გასაჩივრებისათვის დადგენილი 30 დღიანი ვადა მცირედ შეგვიძლია მივიჩნიოთ. მიზანშეწონილია ამ ვადის გაზრდა 45 დღემდე, რადგან ამჟამად დადგენილი დრო არ არის საკმარისი დასაბუთებული საჩივრის მოსამზადებლად. როგორც აღინიშნა, საზღვარგარეთის ქვეყნებში საგადასახადო ორგანოს ღონისძიებათა გასაჩივრებისათვის დადგენილია უფრო დიდი ვადები. ვადის გაზრდის საწინააღმდეგოდ მოსაზრების სახით შეიძლება ითქვას, რომ ეს გამოიწვევს გადასახადებით ბიუჯეტის შევსების შეფერხებას. სანამ არ გავა გასაჩივრების ვადა, საგადასახადო დავალიანება არ არის აღიარებული.<sup>163</sup> შესაბამისად, ამ ვადების გასვლამდე ვერ მოხდება საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა და გადასახადების ამოღება. მიუხედავად ამისა, ამგვარი შეფერხება შეეხება მხოლოდ დამატებით დარიცხულ გადასახადს. მაგალითად, საგადასახადო შემოწმების შედეგად ან საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის დარიცხულ სანქციის თანხას. აღნიშნულის საპირისპიროდ, გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებული გადასახადი ისედაც აღიარებულია

<sup>158</sup> იხ. *Treusch P. E.*, What To Consider in Choosing a Forum to Resolve an Ordinary Tax Dispute, *Journal "Tax Lawyer"*, 2001-2002, vol.55, no.1, 86.

<sup>159</sup> იხ. *Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.)*, *The Tax Disputes and litigation Review*, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 384.

<sup>160</sup> იხ. *იქვე*, 54.

<sup>161</sup> იხ. *Игнатовская И.И.*, Досудебное Урегулирование Налоговых Споров: Зарубежный И Российский Опыт, *Алтайский Вестник Государственной и Муниципальной Службы*, №9 2012, 59.

<sup>162</sup> იხ. *იქვე*.

<sup>163</sup> იხ. სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ.8.4.ბ.

და მოხდება მისი დროული გადახდა ან ამოღება გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მეშვეობით.

საქართველოს კანონმდებლობაში მეტ-ნაკლები ნოვაციაა ის, რომ დავის განმხილველ ორგანოს საჩივარი შეიძლება წარედგინოს, კლასიკური წერილობითი ფორმის გარდა, ელექტრონულადაც. მომჩივნის მიერ დავის განმხილველ ორგანოში ელექტრონული ფორმით წარდგენილ ინფორმაციას აქვს ისეთივე ძალა, როგორც წერილობითი ფორმით წარდგენილს.<sup>164</sup> ამგვარი წესი უფრო გაამარტივებს საჩივრის, როგორც უფლების დაცვის საშუალების, გამოყენებას.<sup>165</sup> დადებითი ფაქტია ის, რომ საქართველოს კანონმდებლობამ ფეხი აუწყო თანამედროვე ტექნოლოგიების განვითარებას და მათ გამოყენებას საგადასახადო დავების მიმართულებით. ისეთი კონსერვატიული ქვეყნისათვისაც კი, როგორცაა საფრანგეთი, ბოლო რამდენიმე დეკადაში საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებების ძირითადი იმპულსი ტექნოლოგიების განვითარება იყო.<sup>166</sup>

## 2.2. საგადასახადო დავის განმხილველი სუბიექტი

### 2.2.1. საგადასახადო დავის განხილვა სსიპ - შემოსავლების სამსახურის მიერ

საგადასახადო კოდექსის XIV კარით დადგენილია საგადასახადო დავის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესი. კანონმდებლობით განსაზღვრულია, რომ საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.<sup>167</sup>

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო.<sup>168</sup>

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავა ორეტაპიანია და იწყება საჩივრის შემოსავლების სამსახურში წარდგენით.<sup>169</sup> კანონმდებლობით განსაზღვრული ამ ზოგადი წესიდან გამონაკლისიც არსებობს. შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული

<sup>164</sup> იქვე, მ. 299.9.

<sup>165</sup> იხ. წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ – იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1, 381.

<sup>166</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 125.

<sup>167</sup> იქვე, მ. 296.1.

<sup>168</sup> იქვე, მ. 297.1.

<sup>169</sup> იქვე, მ. 297.3.



წინასწარი გადაწყვეტილება საჩივრდება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.<sup>170</sup>

საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილია, რომ სასამართლო, გარდა კანონით გათვალისწინებული შემთხვევისა, არ მიიღებს სარჩელს ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ, თუ მოსარჩელემ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი წესით არ გამოიყენა ადმინისტრაციული საჩივრის ერთჯერადად წარდგენის შესაძლებლობა.<sup>171</sup> ეს დებულება საგადასახადო დავების მიმართაც ვრცელდება.

აღსანიშნავია საგადასახადო კოდექსის ერთ-ერთი ბუნდოვანი ნორმა, რომლის თანახმადაც, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავების ნებისმიერ ეტაპზე მომჩივანს უფლება აქვს, მიმართოს სასამართლოს.<sup>172</sup> თითქოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი უშვებს იმის შესაძლებლობას, რომ საგადასახადო ორგანოში დავაზე მიმდინარე ადმინისტრაციული წარმოებისას ნებისმიერ დროს პირმა უფლება პირდაპირ სასამართლოში დაიცვას. მაგრამ, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმის გათვალისწინებით, პირმა ჯერ საჩივრით ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა მიმართოს.

საგადასახადო ორგანოს აქტების გასაჩივრება შესაძლებელია, როგორც შემოსავლების სამსახურში, ისე დავების განხილვის საბჭოში. თუმცა, იმისათვის, რომ პირმა შეძლოს საკუთარი უფლების სასამართლო წესით დაცვა, საკმარისია, მინიმუმ შემოსავლების სამსახურში საჩივრის წარდგენის შესაძლებლობის გამოყენება, რადგანაც სასკ-ის მოთხოვნა მოიცავს საჩივრის ერთჯერადად წარდგენის წინაპირობის არსებობას.<sup>173</sup> აღნიშნულიდან გამომდინარე, პირმა საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება პირველ რიგში შემოსავლების სამსახურში უნდა გაასაჩივროს, გარდა იმ გამონაკლისი შემთხვევისა, როდესაც საგადასახადო დავა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში იწყება.

მსგავსი საკანონმდებლო რეგულაციებია საზღვარგარეთის ქვეყნებშიც. საგადასახადო დავებზე ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის ვალდებულება, როგორც უფლების სასამართლო წესით დაცვის წინაპირობა, გათვალისწინებულია უმეტესი საზღვარგარეთის ქვეყნების კანონმდებლობითაც. გადასახადის გადამხდელს უფლება არ აქვს მიმართოს სასამართლოს, სანამ არ მოხდება საჩივრის ადმინისტრაციული წესით განხილვა ისეთ ქვეყნებში, როგორცაა: გერმანია, საფრანგეთი, დიდი ბრიტანეთი, ბულგარეთი, დანია, კანადა. გამორჩეულია აშშ-ს კანონმდებლობის მიდგომა, სადაც თუ გადასახადის გადამხდელი არ გამოიყენებს საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ადმინისტრაციულ მექანიზმს და პირდაპირ მიმართავს სასამართლოს,

<sup>170</sup> იქვე, მ. 299.3<sup>1</sup>.

<sup>171</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №39(46), 06.08.1999 წ.), მ. 2.5.

<sup>172</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 296.3.

<sup>173</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავების განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ – იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1, 382.

დავის მოგების შემთხვევაში მის მიერ გაწეული ხარჯები მნიშვნელოვნად ნაკლებად ანაზღაურდება.<sup>174</sup>

საერთაშორისო გამოცდილების გათვალისწინებით, საქართველოში საგადასახადო დავაზე ადმინისტრაციული მექანიზმის გამოყენების აუცილებლობა უფლების სასამართლო წესით დაცვამდე დადებითად უნდა შეფასდეს. მით უფრო, რომ ადმინისტრაციული საჩივარი წარმოადგენს როგორც უფლების დაცვის საშუალებას, ასევე უზრუნველყოფს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ თვითკონტროლის განხორციელების შესაძლებლობას და სასამართლოების განტვირთვას.<sup>175</sup>

საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილებით დამტკიცებულია „დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტი“. აღნიშნული ნორმატიული აქტი არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სასტემაში არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების, მათ შორის, შემოსავლების სამსახურის, სახელმძღვანელო დოკუმენტი, რომელიც განსაზღვრავს საჩივრის განხილვისა და მომხივებთან ურთიერთობის წესს, აგრეთვე დავის განმხილველი ორგანოების საქმიანობის სამართლებრივ საფუძვლებს, ფუნქციებსა და ფუნქციონირების წესს.<sup>176</sup>

შემოსავლების სამსახური, როგორც დავის განმხილველი ორგანო, შედგება მისი ხელმძღვანელის, სათათბირო ორგანოსა და აპარატისაგან. სათათბირო ორგანოს შემადგენლობას შემოსავლების სამსახურის უფროსი განსაზღვრავს.<sup>177</sup>

საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილებით დამტკიცებული რეგლამენტით, დარეგულირებულია დავის განხილვის ბევრი პროცედურული და ტექნიკური საკითხი. ამავე რეგლამენტითაა დადგენილი შესაბამისი საჩივრის ფორმა.<sup>178</sup>

შემოსავლების სამსახურის, როგორც საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს, მუშაობის ეფექტურობის შეფასებისათვის მიზანშეწონილია სტატისტიკური მონაცემების ანალიზი.

2019 წელს შემოსავლების სამსახურში შევიდა 8 444 საჩივარი. ამ წელს შემოსავლების სამსახურმა განხილული საჩივრების 10.9 პროცენტი დააკმაყოფილა. ხოლო, ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა 51.2% საჩივრებისა.<sup>179</sup> ნაწილობრივ და სრულად დაკმაყოფილებული საჩივრების ჯამური ოდენობა 62.2 პროცენტია, რაც საკმაოდ მაღალი მაჩვენებელია.

2018 წელს შემოსავლების სამსახურში შევიდა 9 012 საჩივარი.<sup>180</sup> ამ წელს შემოსავლების სამსახურმა განხილული საჩივრების 12 პროცენტი

<sup>174</sup> იხ. *Игнатювская И.И.*, Досудебное Урегулирование Налоговых Споров: Зарубежный И Российский Опыт, Алтайский Вестник Государственной и Муниципальной Службы, №9 2012, 58.

<sup>175</sup> იხ. *ტურავა პ.*, ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2016, 183.

<sup>176</sup> იხ. *ნადარაია ლ., როგავა ზე., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ.*, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2012, 670-671.

<sup>177</sup> იხ. იქვე, 671.

<sup>178</sup> იხ. „დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილება.

<sup>179</sup> სსიპ - შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის №21-04/3888 წერილი, დისერტაციის დანართი 1.

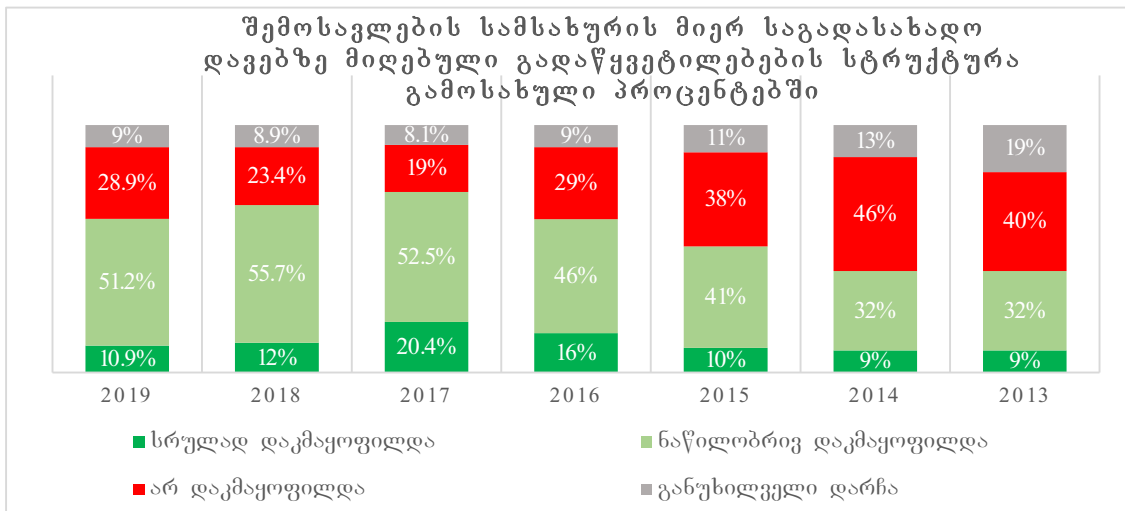
<sup>180</sup> იხ. შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის ანგარიში, 133.

დააკმაყოფილა. ხოლო, ნაწილობრივ დააკმაყოფილდა 55.7% საჩივრებისა.<sup>181</sup> ნაწილობრივ და სრულად დააკმაყოფილებული საჩივრების ჯამური ოდენობა 67.7 პროცენტია, რაც კიდევ უფრო მაღალი მაჩვენებელია.

2017 წელს შემოსავლების სამსახურში შევიდა 9 300 საჩივარი, საიდანაც განხილულ იქნა 9 094 საქმე.<sup>182</sup> შემოსავლების სამსახურმა განხილული საჩივრების 20.4 პროცენტი დააკმაყოფილა. ხოლო, ნაწილობრივ დააკმაყოფილდა 52.5% საჩივრებისა.<sup>183</sup> ნაწილობრივ და სრულად დააკმაყოფილებული საჩივრების ჯამური ოდენობა 72.9 პროცენტია, რაც განსაკუთრებით მაღალი მაჩვენებელია.

2019, 2018 და 2017 წლის მონაცემები არ არის საგამონაკლისო. მსგავსი მდგომარეობა იყო გასულ წლებშიც, რასაც ადასტურებს შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოქვეყნებული ყოველწლიური ანგარიშები.<sup>184</sup> (იხ. დიაგრამა №1).

**დიაგრამა №1**



[https://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10601](https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10601) [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]

<sup>181</sup> იხ. შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის ანგარიში, 136.

[https://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10601](https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10601) [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]

<sup>182</sup> იხ. შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის ანგარიში, 92.

[http://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10440](http://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10440) [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]

<sup>183</sup> იხ. შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის ანგარიში, 97.

[http://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10440](http://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10440) [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]

<sup>184</sup> იხ. შემოსავლების სამსახურის, 2016 წლის ანგარიში, 111.

[http://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10191](http://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10191) [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:11]

შემოსავლების სამსახურის, 2015 წლის ანგარიში, 84. (შეიცავს 2014 წლის სტატისტიკურ მონაცემებს)

[http://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=9892](http://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=9892) [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]

შემოსავლების სამსახურის, 2013 წლის ანგარიში, 11.

[http://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=9276](http://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=9276) [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]

ამ მონაცემების მიხედვით, ბოლო წლებში შეინიშნება შემოსავლების სამსახურის საჩივრების ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ზრდის ტენდენცია. წინა წლებში კი, ზრდადი იყო საჩივრების სრულად დაკმაყოფილების მაჩვენებელიც. მიზანშეწონილია, ამ კონტექსტში, ნაწილობრივ დაკმაყოფილებული საჩივრებიც ჩაითვალოს საჩივრების დაკმაყოფილების სტატისტიკაში. საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილება იმის მანიშნებელია, რომ საგადასახადო ორგანოს ღონისძიების უკანონობასთან დაკავშირებით საჩივრის ავტორის რომელიმე მოთხოვნა მაინც იყო დასაბუთებული.

საქართველოში არსებული სტატისტიკური მონაცემები აღემატება ევროპული სახელმწიფოების პრაქტიკაში არსებულ შესაბამის მონაცემებს. საფრანგეთში საგადასახადო ადმინისტრაციების ფარგლებში დავების გადაწყვეტისას ფისკალურად ვალდებულ პირთა სასარგებლოდ განხილულ საჩივართა დაახლოებით 20% წყდება. რუსეთში კი საგადასახადო დავების 11% წყდება გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ.<sup>185</sup>

შესაძლებელია დანიის მაგალითის მოყვანაც, სადაც 2015 წელს საგადასახადო დავების განმხილველმა ადმინისტრაციულმა ორგანომ განიხილა 15 155 საჩივარი, საიდანაც 28% გადაწყდა საჩივრის ავტორის სასარგებლოდ.<sup>186</sup>

აღნიშნულიდან გამომდინარე, ცხადია, რომ საგადასახადო დავების განხილვის არსებული წესი რეფორმირებას მოითხოვს. საგადასახადო ადმინისტრაციის მუშაობა იმდენად არაეფექტურია, რომ ბოლო წლებში შემოსავლების სამსახურს დაახლოებით 70%-მდე შემთხვევაში უწევს სრულად ან ნაწილობრივ შეცვალოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება. ეს ნიშნავს, რომ შემოსავლების სამსახური არ არის მოწოდებული სრულჭყოს მისი საქმიანობის წესი და შეცვალოს პრაქტიკა. ადმინისტრაციული საჩივრის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფუნქცია თვითკონტროლია, რომელიც როგორც ჩანს ქართულ რეალობაში ეფექტურად არ ხორციელდება. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ თვითკონტროლის ფუნქციის ეფექტური განხორციელება უნდა მოცავდეს არა მხოლოდ მისი სტრუქტურული ერთეულების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების გაუქმების შესაძლებლობას, არამედ საქმიანობის განხორციელების სრულყოფის პოლიტიკის განსაზღვრასაც. დავების განმხილველმა ორგანომ მექანიკურად კი არ უნდა გამოასწოროს სისტემაში არსებული პრობლემები, არამედ შესაბამისი ადმინისტრაციული წარმოებიდან პრაქტიკაში გამოყენებადი მნიშვნელოვანი ინფორმაცია შეაჯამოს და შეცვალოს მისი სტრუქტურული ერთეულების საქმიანობის წესი.

<sup>185</sup> იხ. როგავა ზე., საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო), წიგნი მეორე, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2017, 312.

<sup>186</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D., Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 86.

## 2.2.2. საგადასახადო დავის განხილვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ

მომხივანს უფლება აქვს შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული, მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში (შემდგომში – დავების განხილვის საბჭო) ან სასამართლოში გაასაჩივროს.<sup>187</sup>

დავების განხილვის საბჭო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოა.<sup>188</sup> მის შემადგენლობას განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა.<sup>189</sup> დავების განხილვის საბჭო შედგება 13 წევრისაგან. დავების განხილვის საბჭოს ხელმძღვანელობს თავმჯდომარე. დავის განმხილველი ორგანოს წევრს უფლება აქვს ასრულებდეს სხვა ანაზღაურებად საქმიანობას, თუ ეს არ ეწინააღმდეგება საქართველოს კანონმდებლობას.<sup>190</sup> საქართველოს მთავრობის დადგენილების თანახმად, ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს შემადგენლობაში ამჟამად შედიან: საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მოადგილე; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკის დეპარტამენტის უფროსი; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის სამსახურის ხელმძღვანელი; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს იურიდიული დეპარტამენტის უფროსი; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკის დეპარტამენტის საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირების სამმართველოს უფროსი; საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს წარმომადგენელი; საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის წარმომადგენელი; საქართველოს სავაჭრო-სამრეწველო პალატის წარმომადგენელი; სსიპ – კონკურენციის სააგენტოს წარმომადგენელი; ა(ა)იპ – საქართველოს დამსაქმებელთა ასოციაციის წარმომადგენელი და ა(ა)იპ – საქართველოს ბიზნესასოციაციის წარმომადგენელი.<sup>191</sup>

დავების განხილვის საბჭოს ჰყავს აპარატი, რომელიც უზრუნველყოფს საბჭოში შესული საჩივრების განსახილველად მომზადებას, მომხივანებისთვის სამართალწარმოებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის მიწოდებას და საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გაფორმებას.<sup>192</sup> აპარატს უფლება აქვს, თავისი ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით, დავის მხარეებთან ჩაატაროს მოსამზადებელი შეხვედრა საჩივართან დაკავშირებული გარემოებების დასაზუსტებლად.<sup>193</sup>

<sup>187</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 305.1.

<sup>188</sup> იქვე, მ. 297.2.

<sup>189</sup> იქვე, მ. 297.4.

<sup>190</sup> იხ. *ნადარაია ლ., როვაია ზე., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ.*, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2012, 670-671.

<sup>191</sup> იხ. „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს შექმნის შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 31 მარტის №171 დადგენილება მ.1.1.

<sup>192</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 297.6.

<sup>193</sup> იქვე, მ. 297.6.

ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში სპეციალურად შექმნილია დაგების განხილვის სამსახური, რომლის ერთ-ერთი ძირითადი 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 დაგების განხილვის საბჭოზე გასატანად.<sup>194</sup>

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის შედეგად დაუშვებელია მომჩივნის საგადასახადო ვალდებულებების დამძიმება, გარდა გადამხდელის თანხმობით, ამავე დავის ფარგლებში ჩატარებული შემოწმების შემთხვევისა.<sup>195</sup>

საინტრესოა გასაჩივრების ვადებიც. პირს უფლება აქვს, შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში, დაგების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში გაასაჩივროს.<sup>196</sup> ეს ვადა ძალიან მცირეა იმისათვის, რომ პირმა შეძლოს დასაბუთებული საჩივრის მომზადება და წარდგენა. საგადასახადო დავის მეორე რგოლში დასაწყებად, გადასახადის გადამხდელს უწევს ჩამოაყალიბოს საჩივარი არამხოლოდ საგადასახადო ორგანოს კონკრეტულ სამართლებრივ ღონისძიებაზე, არამედ შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზეც. პირს უწევს გაეცნოს უფრო დიდი მოცულობის მასალას. ის არგუმენტი, რომ პირველ ეტაპზე მომჩივანი უკვე გაცნობილია საქმის მასალებს, რამეთუ მან უკვე ჩამოაყალიბა და წარადგინა საჩივარი შემოსავლების სამსახურში, არ არის სარწმუნო. შემოსავლების სამსახურის მიერ საჩივარზე ჩატარებული წარმოების შემდეგ, პირს შეიძლება სჭირდებოდეს საქმის მასალებისა და ფაქტობრივი გარემოებების ხელახალი გაცნობა და ახლებურად გააზრება.

დაგების განხილვის საბჭო ყოველწლიურად მრავალ საჩივარს განიხილავს. 2019 წელს დაგების განხილვის საბჭოში წარდგენილ იქნა 2452 საჩივარი. ამ წელს დაგების განხილვის საბჭოს სხდომაზე განხილულ იქნა 2606 საჩივარი. ამ წლის მონაცემებით დაგების საბჭოს მიერ საჩივრების 52% სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, 36% არ დაკმაყოფილდა, ხოლო 12% განუხილველი დარჩა.<sup>197</sup> ხოლო, 2018 წელს დაგების განხილვის საბჭოს სხდომაზე განხილულ იქნა 1200 საჩივარი. 2018 წელს დაგების საბჭოს მიერ საჩივრების 30.41% სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, 53.17% არ დაკმაყოფილდა, ხოლო 16.42% განუხილველი დარჩა. ისევე, როგორც შემოსავლების სამსახურის მიერ, დაგების განხილვის საბჭოს მიერ საჩივრების დაკმაყოფილების კოეფიციენტიც

<sup>194</sup> „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დებულების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 31 მარტის №168 დადგენილება, მ. 20.1.ა.

<sup>195</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 298.2.

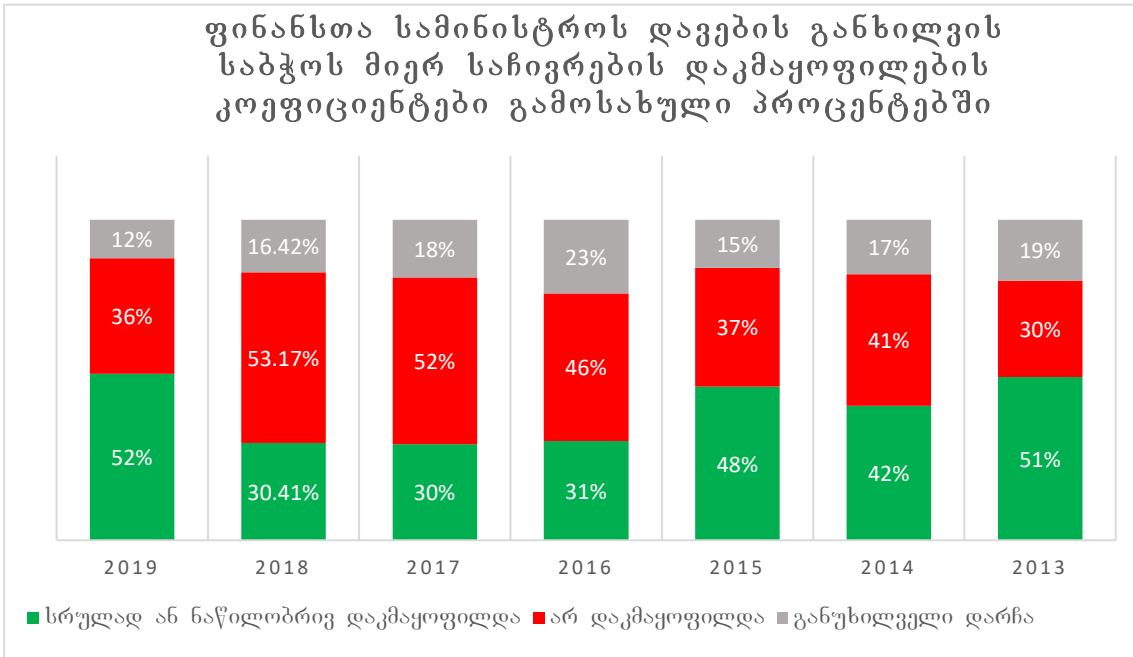
<sup>196</sup> იქვე, მ. 305.1.

<sup>197</sup> იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაგების განხილვის საბჭოს 2019 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 3;

<https://taxdisputes.gov.ge/images/file/2019%20%E1%83%A1%E1%83%A2%E1%83%90%E1%83%A2%E1%83%98%E1%83%A1%E1%83%A2%E1%83%98%E1%83%99%E1%83%90%20%E1%83%92%E1%83%90%E1%83%9B%E1%83%9D%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%A5%E1%83%95%E1%83%94%E1%83%A7%E1%83%9C%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%94%E1%83%9A%E1%83%98.pdf> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 07.01.2021, 23:58]

საკმაოდ მაღალია. სტატისტიკური მონაცემები ადასტურებს, რომ საჩივრები წინა წლებშიც ხშირად კმაყოფილდებოდა (იხ. დიაგრამა №2).<sup>198</sup>

**დიაგრამა №2**



დავების განხილვის საბჭოს მიერ საჩივრების დაკმაყოფილების კოეფიციენტი საკმაოდ მაღალია. ამგვარი პრაქტიკა შესაძლებელია მიანიშნებდეს მრავალ გარემოებაზე, მათ შორის, შემოსავლების სამსახურის ნაკლებად ეფექტურ მუშაობაზე. განსაკუთრებით

<sup>198</sup> იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 3;  
<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/Stat-REport-2018.pdf> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:15]  
 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 3;  
<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2017-statistika.pdf> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:15]  
 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 4;  
<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2016-statistics.pdf> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:16]  
 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 3;  
<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2015-statistics.pdf> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:18]  
 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 3;  
[http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/statistika\\_2014.pdf](http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/statistika_2014.pdf) [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:18]  
 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 2.  
<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2013%20Report.pdf> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:19]

საყურადღებოა 2013 წლის მონაცემები, როდესაც დავების განხილვის საბჭომ ფაქტობრივად მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ საგადასახადო დავებზე მიღებულ გადაწვევტილებათა უმეტესობა - 51% უკანონო იყო. თითქმის იდენტური მდგომარეობა იყო 2019 წელს, როდესაც დავების საბჭომ საჩივრების 52% დააკმაყოფილა. უკანასკნელ წლებში დავების განხილვის საბჭოს მიერ საჩივრების დაკმაყოფილების ხვედრითი წილი მნიშვნელოვნად აღემატება, ევროპულ გამოცდილებას, რაც დაახლოებით 10-20%-ს შეადგენს.<sup>199</sup> ამ საკითხზე უფრო დეტალურად წინა თავში აღინიშნა.

საგადასახადო დავის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში განხილვის მიზანშეწონილობის საკითხი საფუძვლიანად გასააზრებელია. საქართველოში ამჟამად მოქმედი საგადასახადო დავის განხილვის ორეტაპიანი წესი უნიკალურია და განსხვავდება სხვა სფეროებში წარმოშობილი დავის განხილვისათვის დადგენილი რეგულაციებისაგან. ამ რგოლის არსებობის მიზანშეწონილობის მოსაზრება ბევრი არგუმენტით შეიძლება გამყარდეს. საგადასახადო დავის განხილვა დავების განხილვის საბჭოში ხელს უწყობს საგადასახადო ორგანოს თვითკონტროლის ფუნქციის პრაქტიკაში განხორციელებას. დავების განხილვის საბჭო საჩივრის განხილვის პროცესში ამოწმებს არა თავისი, არამედ მის სისტემაში არსებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირის - შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული სამართლებრივი ღონისძიების მიზანშეწონილობას და კანონიერებას. მართალია სუბიექტი სხვაა, მაგრამ ეს პროცესი მაინც თვითკონტროლის ერთგვარ ფორმად უნდა ჩავთვალოთ. როგორც ჩანს, ამგვარი თვითკონტროლი დღეს აუცილებელია, რადგან საგადასახადო დავების ადმინისტრაციული წესით განხილვისას დავის განმხილველი ორგანოები ძალიან ხშირად აკმაყოფილებენ საჩივარს. საგადასახადო დავის განხილვა დავების განხილვის საბჭოში ხელს უწყობს სასამართლო ორგანოების განტვირთვასაც.<sup>200</sup> აღსანიშნავია ისიც, რომ უფლების დაცვა დავების განხილვის საბჭოში უფასოა და საჩივრის განხილვისათვის არ არის დაწესებული რაიმე დამატებითი მოსაკრებელი. შესაბამისად, ეს მექანიზმი მომჩივანისათვის უფლების დაცვის კიდევ ერთი ეფექტური და უფასო შესაძლებლობაა. თანაც, მომჩივანი უკეთ შეიძლება შეისწავლოს საქმე და კიდევ ერთხელ შეაფასოს ფაქტობრივი გარემოებები და გაიაზროს სამართლებრივი საკითხები.

როგორც უკვე აღინიშნა, დავის განმხილველი მეორე რგოლისათვის მიმართვა სავალდებულო არ არის და გადასახადის გადამხდელს სურვილისამებრ შეუძლია ამ შესაძლებლობით სარგებლობა. პირი არ არის ვალდებული, რომ უფლების ადმინისტრაციული წესით დაცვის ორივე შესაძლებლობა ამოწუროს, რათა შეძლოს სასამართლოსათვის მიმართვა.

აღსანიშნავია დავების განხილვის საბჭოს მიერ საგადასახადო დავის განხილვის მექანიზმის არსებობის საწინააღმდეგო არგუმენტებიც. საჩივრის განხილვის ამგვარი წესი ხშირად აჭიანურებს საჩივართან დაკავშირებით მიმდინარე წარმოების საერთო დროს. გადასახადის

<sup>199</sup> იხ. *როგავა ზვ.*, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, გამომცემლობა „ბაკმი“, 2002, 269-270.

<sup>200</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ - იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1, 384.



გადამხდელს უწევს დაელოდოს, დავის განმხილველი მეორე ორგანოს გადაწყვეტილებასაც.<sup>201</sup> უკვე აღინიშნა, რომ არაა სავალდებულო პირმა აუცილებლად დავის განმხილველ ორივე ორგანოს მიმართოს, რათა შეძლოს დავის გაგრძელება სასამართლოში. თუმცა, მომჩივანი ხშირად იხიბლება კიდევ ერთი უფლების დაცვის უფასო შესაძლებლობით და დავების განხილვის საბჭოსაც მიმართავს. მაგალითად 2017 წელს შემოსავლების სამსახურის მიერ განხილული 9 094 საჩივარიდან ნაწილობრივ დაკმაყოფილებული და არ დაკმაყოფილებული საჩივრების ოდენობა 71.5 პროცენტი იყო შესაბამისად, 2017 წელს ეს ციფრი შეადგენდა 6502 საჩივარს. ამ მომჩივანთაგან 1778 მიმართა დავების განხილვის საბჭოს.<sup>202</sup> შესაბამისად, მომჩივანთა საერთო ოდენობის დაახლოებით 27,34 პროცენტმა გამოიყენა დავების განხილვის საბჭოში უფლების დაცვის შესაძლებლობაც.

ეჭვები არსებობს დავების საბჭოს მიუკერძოებლობაზეც. კანონმდებლობით დადგენილია, რომ დავის განმხილველი ორივე ორგანო საჩივრის განხილვისას ხელმძღვანელობს სამართლიანობის, ობიექტურობის, მხარეთა თანასწორობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპებით.<sup>203</sup> თუმცა, დავების განხილვის საბჭოს წევრების უმეტესობა, კერძოდ, შვიდი წევრი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს თანამშრომელია. შესაბამისად, შესაძლებელია დაისვას შეკითხვა ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების საბჭოს მიკერძოებულობის თაობაზე. ბუნებრივია, მხოლოდ თანამშრომლობის ფაქტი აუცილებლად არ ნიშნავს იმას, რომ მისი წევრები უთუოდ გაატარებენ ფინანსთა სამინისტროს ინტერესებს და დავას მიკერძოებულად გადაწყვეტენ. თუმცა, შეუძლებელია იმის მტკიცებაც, რომ დავების განხილვის საბჭო სრულიად დამოუკიდებელი ორგანოა, რომელიც არ არის ანგარიშვალდებული ფინანსთა სამინისტროსთან. მიუხედავად იმისა, რომ დავების საბჭოში არიან სხვა ორგანიზაციის წევრებიც, მას ვერ ჩავთვლით დამოუკიდებელ და განცალკევებულ ორგანოდ. მსოფლიოში დამკვიდრებული, საგადასახადო დავის განხილვის საუკეთესო სისტემები სწორედ მიუკერძოებელი ორგანოს მიერ დავის განხილვას მოიაზრებენ. მაგალითად, აღსანიშნავია ავსტრალიის მაგალითი, სადაც მოქმედებს საგადასახადო დავის განხილვის გარე მექანიზმი ადმინისტრაციული საჩივრების ტრიბუნალის სახით.<sup>204</sup>

საერთო ჯამში, საგადასახადო დავის განხილვის ადმინისტრაციულ მექანიზმთან კავშირში, ზედმეტი შიდა რგოლის არსებობა შეიძლება არასწორადაც მივიჩნიოთ, მითუმეტეს, რომ საზღვარგარეთის ქვეყნებში გავრცელებული დავების სპეციალიზების ტენდენცია მეტად მიმართულია დავების გადატანაზე მიუკერძოებელი ორგანოების, სპეციალიზებული საგადასახადო სასამართლოების და საგადასახადო არბიტრაჟების განხილვის ქვეშ. თავად დავის ერთ-ერთი მხარის სტრუქტურაში არსებული ორგანოს მიერ დავის ორეტაპიანი წესი კი

<sup>201</sup> იხ. იქვე.

<sup>202</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 1.

<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2017-statistika.pdf>

[უკანასკნელად იქნა

გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:30]

<sup>203</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 298.1.

<sup>204</sup> იხ. Mookhey SH., Tax Disputes System Design, eJournal of Tax Research, 2013, vol. 11, no. 1, 83.

ნაკლებეფექტურადაც შეიძლება ჩაითვალოს.<sup>205</sup> აღნიშნულდან გამომდინარე, არსებული მოდელი საჭიროებს რეფორმირებას. რეფორმირების საკითხი და თანამედროვე გამოცდილების გათვალისწინებით, საკითხის ოპტიმალურად გადაწყვეტის გზა, განხილული იქნება ამ თავის მე-3 ქვეთავში.

### 2.3. საგადასახადო დავაზე წარდგენილი საჩივრის წარმოებაში მიღება

დავის დაწყების შემდგომ პირველი ეტაპი, პირის მიერ წარდგენილი საჩივრის წარმოებაში მიღებაა. მომჩივნის მიერ დავის განხილველ ორგანოში წარდგენილი საჩივარი უნდა აკმაყოფილებდეს მთელ რიგ პროცედურულ მოთხოვნებს.<sup>206</sup> საგადასახადო კოდექსის მე-300 მუხლით განსაზღვრულია მრავალი ტექნიკური სახიათის მოთხოვნა, რომელსაც უნდა აკმაყოფილებდეს საჩივარი, რათა იგი მიღებულ იქნას წარმოებაში. აღნიშნულ მოთხოვნათაგან საჭიროა ყურადღება გამახვილდეს რამდენიმე მათგანზე.

მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს წარმოებაში არ იღებს, თუ საჩივარს არ ერთვის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ან მის გამოცემასთან დაკავშირებული დოკუმენტის ასლი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში).<sup>207</sup> თითქოს, უფრო მიზანშეწონილი იქნებოდა, კანონმდებლობით დადგენილი იყოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილებების რეკვიზიტების მითითების და არა თავად ამ დოკუმენტების ასლების წარდგენის ვალდებულება. ბუნებრივია, სადავო აქტების წარდგენა სასურველ მოვლენად უნდა იქნეს მიჩნეული. ერთი შეხედვით, გასაჩივრებული აქტების ასლების წარუდგენლობა არ უნდა წარმოადგენდეს საჩივრის წარმოებაში მიღებაზე უარის თქმის საფუძველს, რადგან დავის განხილველი ორგანოსათვის გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტების მოძიება უმარტივესი ამოცანაა. ამ საკითხზე, საპასუხო არგუმენტად შეიძლება ითქვას, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილებების თავად დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მოძიებამ შეიძლება გაააჩიანუროს დავის განხილვასთან დაკავშირებული წარმოება. შესაბამისად, კანონმდებლობით დაწესებული მოთხოვნა ზემოაღნიშნული არგუმენტით შეიძლება გამართლდეს.

თუ საჩივარი არ აკმაყოფილებს პროცედურულ მოთხოვნებს, მომჩივანს წერილობით ეცნობება ამის შესახებ და მიეცემა არანაკლებ 5 დღე საჩივარში არსებული ხარვეზის გამოსასწორებლად. დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს, მომჩივნის მოტივირებული მოთხოვნის შემთხვევაში გააგრძელოს ხარვეზის გამოსასწორებლად მიცემული ვადა.<sup>208</sup>

დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია, ხარვეზის არსებობის მიუხედავად მიიღოს საჩივარი წარმოებაში, თუ იგი არსებითად არ უშლის ხელს საჩივრის განხილვას.<sup>209</sup>

<sup>205</sup> იხ. წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ – იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1, 384.

<sup>206</sup> იხ. ნადარია ლ., როგავა ზე., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2012, 678.

<sup>207</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 300.1.დ.

<sup>208</sup> იქვე, მ. 300.2.

<sup>209</sup> იქვე, მ. 300.3.

#### 2.4. საჩივრის წარდგენის სამართლებრივი შედეგები

სსკ-ის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება არ აჩერებს მის მოქმედებას.<sup>210</sup> აღნიშნული დებულება განსხვავდება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით (შემდგომში – სზაკ) განსაზღვრული ზოგადი წესისაგან. სზაკ-ის თანახმად, თუ კანონით ან მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე აქტით სხვა რამ არ არის დადგენილი, გასაჩივრებული აქტის მოქმედება შეჩერდება ადმინისტრაციული საჩივრის რეგისტრაციის მომენტიდან. ამის თაობაზე ადმინისტრაციული ორგანო გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს.<sup>211</sup> ვინაიდან, სსკ-ით სწორედ ეს გამონაკლისი შემთხვევაა დადგენილი, პირი მოკლებული იქნება შესაძლებლობას ისარგებლოს გასაჩივრებული აქტის მოქმედების ავტომატური შეჩერების ღონისძიებით.

საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების მოქმედება არ ჩერდება არც მისი სასამართლოში გასაჩივრების შემთხვევაში.<sup>212</sup>

აღსანიშნავია ისიც, რომ საქართველოს კანონმდებლობით, სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან მის დასრულებამდე.<sup>213</sup> ამ შემთხვევაში, სადავო საგადასახადო დავალიანებაში იგულისხმება პირის მიმართ დარიცხული გადასახადის/სანქციის თანხა, რომელიც არ არის აღიარებული და გასაჩივრებულია კანონით დადგენილი წესით.<sup>214</sup>

„საქართველოს კანონმდებლობის 2012 წლის 31 დეკემბრამდე მოქმედი ნორმის თანახმად, საგადასახადო დავალიანებასთან დაკავშირებული დავების სასამართლო წესით დამთავრებამდე შესაძლებელი იყო სადავოდ გამხდარი გადაწყვეტილებების შესაბამისად აღსრულების განხორციელება. 2013 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, კი სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან მის დასრულებამდე. წინა რედაქციის ნორმა ხშირად გამხდარა კრიტიკის საგანი პრაქტიკოს და მეცნიერ იურისტთა შორის.“<sup>215</sup>

იმისათვის, რომ გადასახადის გადამხდელმა ბოროტად არ გამოიყენოს ზემოაღნიშნული შესაძლებლობა, საგადასახადო დავის დაწყებით თავი არ აარიდოს და ხელოვნურად არ გაააჭიანუროს დარიცხული გადასახადის ან სანქციის თანხის გადახდა, კანონმდებლობით, შესაბამისი მექანიზმიცაა გათვალისწინებული. სადავო საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ყადაღა დაადოს პირის ქონებას, ასევე მის საბანკო ანგარიშებს სადავო საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში.<sup>216</sup> თუმცა, საგადასახადო დავის

<sup>210</sup> იქვე, მ. 299.11.

<sup>211</sup> სზაკ, (გამოქვეყნებული №32(39), 15/07/1999) მ. 184.1.

<sup>212</sup>სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 29.2.ა.

<sup>213</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 254.2.

<sup>214</sup> იქვე, მ. 254.

<sup>215</sup> *გვარამაძე თ.*, საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი), (დის.), თსუ, 2012, 163.

<sup>216</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 254.3.

პერიოდში პირის მიმართ ზემოაღნიშნული ღონისძიებები არ გამოიყენება და უკვე გამოყენებული ღონისძიება უქმდება, თუ სადავო საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად გაფორმებულია თავდებობის ხელშეკრულება, წარდგენილია საბანკო გარანტია ან დაზღვევის პოლისი.<sup>217</sup> საგადასახადო დავის პერიოდში პირის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიებები არ გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთულია მისი ქონება, რომლის ღირებულება უზრუნველყოფს სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას.<sup>218</sup>

მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან მის დასრულებამდე შეჩერებულად ითვლება სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება, შესაბამისი საურეგისტრაციო დარიცხვა არ ჩერდება.<sup>219</sup> საურავის დარიცხვა წყდება მისი დარიცხვის ვალდებულების წარმოშობის დღიდან 3 წლის გასვლის თარიღიდან.<sup>220</sup> შესაბამისად, საქართველოს კანონმდებლობით, გადასახადის გადამხდელისთვის, საბოლოო ჯამში, სულაც არა არის ხელსაყრელი საგადასახადო დავის დაწყებით ხელოვნურად გააჭიანუროს გადასახადის თანხის გადახდა, რადგან თუ ის დავას წააგებს, მისთვის ნეგატიური შედეგი დადგება, მთელ სადავო პერიოდზე საურავის დარიცხვის სახით.

საგადასახადო დავის პერიოდში გადასახადის თანხის გადახდის ვალდებულების შეჩერება გათვალისწინებულია საზღვარგარეთის ქვეყნების კანონმდებლობითაც.

ბელგიაში, კანადაში, ნიდერლანდებში, აშშ-ში და ფინეთში გადაწყვეტილების გასაჩივრება აჩერებს სადავო გადასახადის თანხის ამოღებას. შეჩერების მექანიზმი მოქმედებს მხოლოდ საჩივრის განხილვის პერიოდში. გადაწყვეტილების შემდგომი გასაჩივრების ეტაპზე გადასახადის გადამხდელი უკვე ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება.

ავსტრიაში საჩივრის შეტანა არ აჩერებს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების აღსრულებას. თუმცა, ავსტრიის კანონმდებლობით, დაშვებულია შუამდგომლობის წარდგენის საფუძველზე, ორგანოს გადაწყვეტილების შეჩერება საჩივარზე გადაწყვეტილების გამოტანამდე. თუ წარმოება იმგვარად დასრულდა, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება კანონიერი აღმოჩნდა, გადასახადის გადამხდელს დამატებითი პროცენტების გადახდა მოუწევს.<sup>221</sup>

გერმანიაში საჩივრის შეტანა ავტომატურად არ აჩერებს გასაჩივრებული აქტის მოქმედებას. საგადასახადო ორგანოს, გადასახადის გადამხდელის განცხადების საფუძველზე, უფლება აქვს შეაჩეროს მისი აღსრულება, თუ ადრესატის უფლებების დარღვევა თვალსაჩინოა. თუ ორგანომ ეს მოთხოვნა არ დააკმაყოფილა, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს ასეთი უარი სასამართლოში გაასაჩივროს. ასეთ საკითხზე სასამართლოს გადაწყვეტილებას აქვს დეფაქტო პრეცედენტული ხასიათი,

<sup>217</sup> იქვე, მ. 254.4.ა.

<sup>218</sup> იქვე, მ. 254.4.ბ.

<sup>219</sup> იხ. იქვე, მ.272.2.

<sup>220</sup> იქვე, მ.272.2<sup>1</sup>.

<sup>221</sup> იხ. *Игнатовская И.И., Досудебное Урегулирование Налоговых Споров: Зарубежный И Российский Опыт*, Алтайский Вестник Государственной и Муниципальной Службы, №9 2012, 59.

რაც იმას ნიშნავს, რომ ვალდებულება კვლავ არსებობს, თუმცა არ აღსრულებს.<sup>222</sup>

აშშ-ში გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება აჩერებს დარიცხული გადასახადის ამოღებას. თუმცა, იმისათვის, რომ გადასახადის გადამხდელმა ფედერალური საჩივრების, ან ფედერალურ სამხარეო სასამართლოში გაარქელოს დავა, მან აუცილებლად უნდა შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება.<sup>223</sup>

ბელგიაში თუ გადასახადის გადამხელი საჩივარს დროულად შეადენს, გადასახადის გადახდის ვალდებულება შესაბამისი წარმოების დასრულებამდე შეჩერებულად ითვლება. ამასთან, გადამხდელი ინარჩუნებს უფლებას გადაიხადოს გადასახადი და საქმის მოგების შემთხვევაში მოითხოვოს მისი უკან დაბრუნება.<sup>224</sup>

ბრაზილიის კანონმდებლობით ადმინისტრაციულ ეტაპზე საჩივრის წადგენას აქვს სუსპენზიური ეფექტი საგადასახადო ვალდებულების მიმართ, რაც იმას გულისხმობს, რომ დავის მიმდინარეობის პერიოდში, შეჩერებულად ითვლება გადასახადის გადახდის ვალდებულება ყოველგვარი გარანტიის წარდგენის გარეშე. ბრაზილიელი მკვლევარები სწორედ ამ გარემოებას მიიჩნევენ უფლების ადმინისტრაციული წესით დაცვის უპირატესობად, სამართალწარმოებასთან შედარებით.<sup>225</sup>

ბევრად უფრო მკაცრი მიდგომებია საფრანგეთში, სადაც საჩივრის წადგენა არ აჩერებს გადასახადის გადახდის ვალდებულებას, მაგრამ გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მოითხოვოს გადასახადის გადავადება ანგარიშგასაწევი მატერიალური გარანტიის წარდგენის საფუძველზე. ჯარიმების შემთხვევაში უზრუნველყოფა არ არის საჭირო. თუ გადასახადის გადამხდელი წააგებს დავას, მას სოლიდური ჯარიმები და საურავები დაერიცხება.<sup>226</sup>

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საზღვარგარეთის ქვეყნებში დარიცხული გადასახადის გადახდის ვალდებულების შეჩერებასთან დაკავშირებით განხვავებული საკანონმდებლო რეგულაციებია

<sup>222</sup> იხ. *KPMG Germany (German accounting organization)*, Tax Procedure: Tax Litigation and Dispute Resolution in Germany.

<sup>222</sup> <http://www.mondaq.com/x/7706/Arbitration+Dispute+Resolution/174+Tax+Procedure+Tax+Litigation+and+Dispute+Resolution+in+Germany> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 11.07.2019, 00:50]

<sup>223</sup> იხ. *Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor)*, Tax Controversy, Law Bussines Research, 2019, 112.

<sup>224</sup> იხ. *Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R, Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.)*, The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 29.

<sup>225</sup> იხ. *ოქვე*, 40.

<sup>226</sup> იხ. *ოქვე*, 127, 130-131.

დაწესებული. მათგან ყველაზე მისაღებია ის მოდელი, რომლის თანახმადაც საგადასახადო დავის მიმდინარეობის პერიოდში შეჩერებულად ითვლება გადასახადისა და შესაბამისი სანქციის გადასახადის ვალდებულება. ამასთან, მნიშვნელოვანია ისეთი დამაბალანსებელი მექანიზმის არსებობა, რომელიც არ მისცემს გადასახადის გადამხდელს ბოროტად გამოიყენოს შეჩერების მექანიზმი, რაშიც იგულისხმება საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებები და საურავის დარიცხვა სადავო პერიოდზე. ხოლო, ისეთი მიდგომის შემოღება, როგორც საფრანგეთშია, ანუ პირის დამატებით დაჯარიმება, თუ ის წააგებს საგადასახადო დავას, ზედმეტად მკაცრი იქნებოდა.

როგორც აღინიშნა, საქართველოს კანონმდებლობით ადმინისტრაციული წესით გასაჩივრების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ყველა გადაწყვეტილება ავტომატურად არ ჩერდება, რაც გამართლებული მიდგომაა. როგორც აღინიშნა, სადავო საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ყადაღა დაადოს პირის ქონებას, ასევე მის საბანკო ანგარიშებს სადავო საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში.<sup>227</sup> თუ დაეუშვებთ იმის შესაძლებლობას, რომ მაგალითად ასეთი გადაწყვეტილება გასაჩივრების შემთხვევაში ავტომატურად შეჩერდეს, ამით გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება ბოროტად ისარგებლოს. ამ პირობებში გადასახადის გადამხდელმა შესაძლოა გაასხვისოს ქონება, ან განკარგოს ფულადი სახსრები, რითაც შეუძლებელს გახდის შემდგომ აღსრულებას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, დადებითად უნდა შეფასდეს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესი, რომლის თანახმადაც საჩივართან დაკავშირებული ადმინისტრაციული წარმოების მიმდინარეობის პერიოდში სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება ჩერდება. ასევე დადებითად უნდა შეფასდეს ის, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული ყველა გადაწყვეტილების გასაჩივრება არ იწვევს მისი მოქმედების შეჩერებას. თუმცა, ასეთი საკანონმდებლო რეგულაცია მაინც დასახვეწია. უმჯობესია საგადასახადო ორგანოს მიენიჭოს იმის უფლებამოსილება, რომ პირის განცხადების საფუძველზე იმსჯელოს ისეთი აქტის მოქმედების შეჩერების საკითხზე, რომელიც გასაჩივრებისას თავისთავად არ ჩერდება. აქ გასათვალისწინებელია რამოდენიმე ფაქტორი. უპირველეს ყოვლისა აღსანიშნავია, რომ სზაკ-ის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედება არ შეჩერდება, თუ: ა) გამოიწვევს სახელმწიფო ან მუნიციპალიტეტის ხარჯების გაზრდას; ბ) წარმოადგენს პოლიციის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც მიღებულია საზოგადოებრივი წესრიგის დაცვასთან დაკავშირებით; გ) გამოცემულია საგანგებო ან საომარ მდგომარეობაში შესაბამისი კანონის საფუძველზე; დ) აღსრულების გადადება გამოიწვევს მნიშვნელოვან მატერიალურ ზარალს, ან მნიშვნელოვან საფრთხეს შეუქმნის საზოგადოებრივ წესრიგს ან უშიშროებას.<sup>228</sup> გადაწყვეტილებას ზემოაღნიშნულ საფუძველზე ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედების გაგრძელების შესახებ იღებს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემი ან

<sup>227</sup> იხ. სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010) მ. 254. 3.

<sup>228</sup> იქვე მ.184.2

მისი ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანო.<sup>229</sup> ადმინისტრაციული ორგანოს აღნიშნული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სასამართლოში კანონმდებლობით დადგენილი წესით.<sup>230</sup> შესაბამისად, ადმინისტრაციულ სამართალში დამკვიდრებული პრინციპის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანოს უფლება აქვს იმსჯელოს სადავო ადმინისტრაციული აქტის მოქმედების შეჩერების, თუ მისი მოქმედების გაგრძელების საკითხზე და მიიღოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება. ამასთან, ეს გადაწყვეტილება სასამართლოში გასაჩივრებას ექვემდებარება. ზემოაღნიშნული დებულება არ არეულირებს საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული გადაწყვეტილებების მოქმედების შეჩერების საკითხს, თუმცა საჭიროა ამ დებულების პრინციპის სახით გააზრება და საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის პროცესში გათვალისწინება. აქვე აღსანიშნავია გერმანიის ფედერაციის კანონმდებლობაც, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, დაინტერესებული პირის განცხადების საფუძველზე, იმსჯელოს სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შეჩერების საკითხზე. თუ ორგანო არ დააკმაყოფილებს განმცხადებლის ამ მოთხოვნას, ასეთი უარი სასამართლოში საჩივრდება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სზაკ-ით დადგენილი პრინციპის მსგავსად, ასევე გერმანიის ფედერაციის კანონმდებლობით დადგენილი რეგულაციების გათვალისწინებით, უმჯობესია დაინტერესებულ მხარეს მიენიჭოს უფლება, მიმართოს საგადასახადო ორგანოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეჩერების მოთხოვნით. სასურველია საგადასახადო ორგანომ სუბიექტის მიმართვის საფუძველზე კონკრეტულ შემთხვევაში შეაფასოს სადავო ურთიერთობის შინაარსი და გადაწყვიტოს ისეთი სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედების შეჩერების საკითხი, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობით ავტომატურად არ ჩერდება მისი გასაჩივრებისას. თუკი, ორგანო არ დააკმაყოფილებს განმცხადებლის მოთხოვნას, ამ უკანასკნელს უფლება უნდა ჰქონდეს ასეთი უარი სასამართლოში გაასაჩივროს.

## 2.5. საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს მიერ საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველები

დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს იმ შემთხვევაში, თუ: მომჩივანი უარს აცხადებს დავის გაგრძელებაზე; მოთხოვნის საგანი სცილდება დავის განმხილველი ორგანოს განსჯად საკითხებს; საჩივარი წარდგენილია არაუფლებამოსილი პირის მიერ; არ არსებობს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება; გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა; საჩივარი არ აკმაყოფილებს პროცედურულ მოთხოვნებს და მომჩივანმა ხარვეზი არ გამოასწორა დავის განმხილველი ორგანოს მიერ დადგენილ ვადაში; არსებობს იმავე მომჩივნის მიმართ იმავე დავის საგანზე იმავე ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება; მომჩივანმა იმავე დავის საგანზე მიმართა სასამართლოს; გასაჩივრებულ

<sup>229</sup> იქვე, მ.184.3.

<sup>230</sup> იქვე, მ.184.4.

საგადასახადო დაეალიანებაზე გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება და სსკ.<sup>231</sup>

აღნიშნული დებულებებიდან გამოსაკვეთია ზოგიერთი შემთხვევა. როგორც აღინიშნა, დავის განმხილველი ორგანოს მიერ პირის საჩივარი არ განიხილება, როდესაც არ არსებობს უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება. თუმცა, მრავლადაა შემთხვევები, როდესაც საგადასახადო ორგანოს მხრიდან საკუთარი უფლებამოსილების განხორციელება რეალქტის ფორმით ხორციელდება. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადის გადამხდელს არ უნდა მოესპოს შესაძლებლობა დაიცვას საკუთარი უფლება, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა მას ხელთ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება, ან არსებობს თუ არა იგი.

დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც მომჩივანი იმავე დავის საგანზე მიმართავს სასამართლოს.<sup>232</sup> თუმცა, როგორც წინა ქვეთავებში აღინიშნა, უნდა არსებობდეს მინიმუმ ერთი დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება, რის გარეშეც პირი მოკლებულია შესაძლებლობას უფლება სასამართლო წესით დაიცვას. ამდენად, უნდა განიმარტოს, რომ ზემოაღნიშნული დებულება ეხება დავების განხილვის საბჭოს მიერ საჩივრის განუხილველობის საკითხს.

## 2.6. საჩივრის განხილვის ფარგლები

საქართველოს კანონმდებლობით, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს მხოლოდ მომჩივნის მოთხოვნის ფარგლებში განიხილავს.<sup>233</sup> ზოგადი წესის თანახმად, დავების განხილვის საბჭო საჩივარს განიხილავს შემოსავლების სამსახურში გასაჩივრებული დავის საგნის ფარგლებში.<sup>234</sup> მსგავს ჩანაწერს ითვალისწინებს სზაკ, 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.<sup>235</sup>

სსკ-ს ზოგიერთ მუხლში ვხვდებით ინკვიზიციურობის პრინციპის ნიშნებს. ზოგ შემთხვევაში გაზრდილია ადმინისტრაციული ორგანოს როლი მტკიცებულებათა მოპოვებაში. მაგალითად, სსკ-ით განსაზღვრულია, რომ დავის განმხილველ ორგანოს, ან მის აპარატს უფლება აქვს, მოსთხოვოს მომჩივანს ან საგადასახადო ორგანოს საჩივრის შესახებ დამატებითი ინფორმაციის/დოკუმენტაციის წარმოდგენა, რა დროსაც ჩერდება საჩივრის განხილვა.<sup>236</sup>

სსკ-ში ვხვდებით სხვა დებულებებსაც, რომლებითაც დადგენილია მტკიცებულებათა საგადასახადო ორგანოს მიერ მოპოვების შესაძლებლობა. საგადასახადო კოდექსის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია საკუთარი ინიციატივით ან მხარის

<sup>231</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 301.

<sup>232</sup> იქვე, მ. 301.ი.

<sup>233</sup> იქვე, მ. 302. 2.

<sup>234</sup> იქვე, მ. 302.3.

<sup>235</sup> სზაკ, (გამოქვეყნებული №32(39), 15.07.1999 წ.) მ. 193.1.

<sup>236</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 302.4.



მოტივირებული შუამდგომლობით შეაჩეროს საჩივრის განხილვა დამატებითი ინფორმაციის ან/და დოკუმენტაციის მოსაპოვებლად.<sup>237</sup> ამასთან, საჩივრის განხილვის შეჩერებისას დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია დაავალოს მომჩივანს ან/და საგადასახადო ორგანოს, წარმოადგინოს დამატებითი ინფორმაცია ან დოკუმენტაცია საჩივრის ფარგლებში განსახილველი საკითხების შესახებ. ამგვარი ინფორმაციის ან/და დოკუმენტაციის მოპოვების საფუძველით საჩივრის განხილვის შეჩერების საერთო ხანგრძლივობა არ უნდა აღემატებოდეს 45 დღეს.<sup>238</sup> ამ საკითხზე მსჯელობისას უნდა გავიხსენოთ სზაკ-ის პრინციპული ხასიათის დებულება, რომლის თანახმადაც, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.<sup>239</sup> აღნიშნულ დებულებას ხშირად უთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლო თავის გადაწყვეტილებებში.<sup>240</sup>

საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულია, რომ 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.<sup>241</sup> მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანო ორიენტირებული იყოს სადავო საკითხის მაქსიმალურად საფუძველიანად შეისწავლაზე. როგორც უკვე აღინიშნა, საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველი ხშირად საგადასახადო ნორმის არასწორი გაგება, ინტერპრეტირება ან გამოყენებაა. დავის განხილვისას ყურადღება უნდა გამახვილდეს დავის შინაარსზე. თუ დავის პროცესში იკვეთება, რომ გადასახადის გადამხდელი უნდა სარგებლობდეს შეღავათით, ან მის მიერ განხორციელებული ოპერაცია გათავისუფლებულია რომელიმე გადასახადით დაბეგვრისაგან, დავის განმხილველმა ორგანომ უნდა იმსჯელოს ამ საკითხზეც. მითუმეტეს, თუ ეს ცალსახად იკვეთება გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტიდან, მაგრამ ამის თაობაზე ყურადღება არაა გამახვილებული ადმინისტრაციულ საჩივარში. „მიზანშეწონილია, რომ საგადასახადო ორგანო არ შეიზღუდოს მომჩივნის მიერ დაყენებული მოთხოვნებით და ფაქტობრივი გარემოებებით და ორიენტირებული იყოს საკითხის ღრმა შესწავლაზე. მითუმეტეს, როდესაც ცალსახაა, რომ გადასახადის გადამხდელი ვერ ახერხებს უფლების ეფექტურად დაცვას, ხოლო ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ცნობილია კონკრეტული გარემოებანი, ეს უკანასკნელი უნდა გასცდეს კიდევ მოთხოვნის ფარგლებს. შესაბამისად, არ არის მიზანშეწონილი რომ მხოლოდ ასეთ გამონაკლის შემთხვევებში ხდებოდეს ადმინისტრაციული ორგანოს

<sup>237</sup> იქვე. მ. 303.1.

<sup>238</sup> იქვე. მ. 303.4.

<sup>239</sup> სზაკ, (გამოქვეყნებული №32(39), 15/07/1999) მ. 96.1.

<sup>240</sup> იხ. სუს გადაწყვეტილება №ბს-695-681 (კ-12), 5 თებერვალი 2013 წ., 90-102.

<sup>241</sup> სზაკ, (გამოქვეყნებული №32(39), 15/07/1999) მ. 193.1.

როლის გაზრდა საქმის გარემოებათა სრულყოფილად შესწავლის მიმართულებით.<sup>242</sup>

მნიშვნელოვანია, იმ შემთხვევაზე მსჯელობაც, როდესაც ორგანო საჩივრის ფარგლებს იმდენად სცდება, რომ ეს ნეგატიური შედეგის მომტანია საჩივრის ავტორისათვის. უცხოელ მეცნიერებს მიაჩნიათ, რომ მომჩივანის მდგომარეობა, საჩივრის შეტანით იმასთან შედარებით არ უნდა გაუარესდეს, რაც განსაზღვრული იყო გასაჩივრებული აქტით. თუ გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობა გაუარესდება, ეს წინააღმდეგობაში მოვა თავად საჩივრის ინსტიტუტთან. საჩივარი თავისი არსით წარმოადგენს სუბიექტის თხოვნას აღმოიფხვრას მისი უფლებების დარღვევა. მომჩივნის მდგომარეობის გაუარესების დაუშვებლობა თეორიაში დამკვიდრებული მოსაზრებაა, თუმცა პრაქტიკაში განხვავებულ მიდგომებსაც ვხვდებით. უკრაინის კანონმდებლობით, თუ პირი მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების ნაწილს ასაჩივრებს, დავის განმხილველ ორგანოს შეუძლია იმსჯელოს სადავო აქტის სხვა ნაწილის კანონიერებაზეც. შედეგად გადასახადის გადამხდელს დამატებითი გადასახადიც შეიძლება დაერიცხოს. მსგავსი რეგულაციებია გერმანიაშიც, სადაც საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განიხილოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ის ნაწილი, რომელიც პირს არ გაუსაჩივრებია. საგადასახადო ორგანოს შეუძლია გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მომჩივნის საწინააღმდეგოდ შეცვალოს.<sup>243</sup>

ადმინისტრაციული წარმოებისას, დავის განმხილველი ორგანო შეიძლება გასცდეს საჩივრის ფარგლებს, საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობის გათვალისწინებით. მაგრამ, მიუხედავად სახაჯრო ინტერესისა, მიზანშეუწონელია მომჩივნის მდგომარეობის გაუარესება საჩივრის განხილვის შედეგად.

## 2.7. მომჩივნის მონაწილეობა დავის განხილვის პროცესში

სსკ განსაზღვრავს, რომ საჩივარი განიხილება მომჩივნის მონაწილეობით.<sup>244</sup> კანონმდებლობით განსაზღვრულია საჩივრის განხილვაში მომჩივნის დისტანციურად, ტექნიკურ საშუალებათა გამოყენებით მონაწილეობის შესაძლებლობაც.<sup>245</sup> თუმცა, კანონმდებლობით ასევე განსაზღვრულია, რომ შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს, მომჩივნის დაუსწრებლად განიხილოს საჩივარი, თუ საქმეში არსებული მასალებიდან სრულად დგინდება დავის საგანთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები.<sup>246</sup> კანონმდებლობით სხვა შემთხვევებიცაა განსაზღვრული, როდესაც დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს მომჩივნის დაუსწრებლად იხილავს. სსკ-ის თანახმად, მომჩივანთან დაკავშირების შეუძლებლობის, მისი მოუძიებლობის, ან

<sup>242</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ – იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1, 384.

<sup>243</sup> იხ. *Игнатовская И.И.*, Досудебное Урегулирование Налоговых Спорov: Зарубежный И Российский Опыт, Алтайский Вестник Государственной и Муниципальной Службы, №9 2012, 60.

<sup>244</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 302.5.

<sup>245</sup> იქვე, მ. 302.10.

<sup>246</sup> იქვე, მ. 302.6.

საჩივრის ზეპირ განხილვაზე მომჩივნის გამოუცხადებლობის შემთხვევაში საჩივარი მის დაუსწრებლად განხილვა.<sup>247</sup>

საგადასახადო დავის სპეციფიკიდან გამომდინარე, მომჩივნის მონაწილეობას მნიშვნელოვანი ყურადღება უნდა ექცეოდეს. მომჩივანს, საკუთარი უფლების დაცვის ეფექტურობის გაზრდისათვის, ყველა შემთხვევაში უნდა მიეცეს საშუალება დაესწროს ზეპირ მოსმენას. მის დაუსწრებლად საჩივრის განხილვა მხოლოდ გამონაკლის შემთხვევებში უნდა იყოს დაშვებული.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილია მომჩივნის მონაწილეობა წარმოადგენდეს აუცილებელ პირობას საჩივრის განსახილველად. მომჩივანის დაუსწრებლად საჩივრის განხილვა მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა იყოს შესაძლებელი, როდესაც ის არასაპატიო მიზეზით არ ესწრება დავის განხილვის პროცესს.

## 2.8. საჩივრის განხილვის ვადები

საგადასახადო დავის განხილვა საკმაოდ რთული პროცესია და ეს არაერთ დღეს მოიცავს. საქართველოს კანონმდებლობით, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს 20 დღის ვადაში განიხილავს.<sup>248</sup> ეს ვადა განსხვავდება სზაკ-ით დადგენილი ზოგადი ვადისგან, რომელიც ადგენს, რომ 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.<sup>249</sup>

საზღვარგარეთის ქვეყნებში, საგადასახადო დავების ადმინისტრაციული წესით განხილვისათვის განსხვავებული ვადებია დადგენილი. მაგალითად, საფრანგეთში საგადასახადო ორგანო საჩივარს ექვსი თვის განმავლობაში იხილავს.<sup>250</sup> იგივე ვადაა დადგენილი ბელგიის კანონმდებლობითაც.<sup>251</sup>

გერმანიაში საგადასახადო დავის განხილვის პროცესი საკმაოდ ხანგრძლივია და შესაძლებელია რამდენიმე თვეს მოიცავდეს. პრაქტიკაში, ადმინისტრაციული წარმოების ხანგრძლივობა ცვალებადია და დამოკიდებულია დავის ფაქტობრივ და სამართლებრივ შინაარსზე.<sup>252</sup>

<sup>247</sup> იქვე, მ. 302.8.

<sup>248</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 302.1.

<sup>249</sup> სზაკ, (გამოქვეყნებული სსმ №32(39), 15.07.1999) მ. 183.1.

<sup>250</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 128.

<sup>251</sup> იხ. იქვე, 30.

<sup>252</sup> იხ. KPMG (German accounting organization), 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>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 11.07.2019, 00:50]

კიდევ უფრო ხანგრძლივი ვადებია განსაზღვრული დანის კანონმდებლობით, სადაც სააპელაციო სააგენტოს მიერ საგადასახადო დავის განხილვის ვადა 6-დან 23 თვემდე მერყეობს.<sup>253</sup>

ასეთივე ხანგრძლივი ვადებია ავსტრალიაში, სადაც ადმინისტრაციული საჩივრების ტრიბუნალის საგადასახადო საჩივრების განყოფილებას 12 თვემდე დრო სჭირდება საჩივრის განსახილველად. ამ ორგანომ 2010-2011 წლებში დავათა 54% 18 თვემდე ვადაში გადაწყვიტა.<sup>254</sup>

უცნაურია, რომ საქართველოში ასეთი რთული კატეგორიის დავისათვის კანონმდებლობა განხილვის 20-დღიან ვადას განსაზღვრავს. ვადის სიმცირე ტვირთად საგადასახადო ორგანოს აწევბა. აქედან გამომდინარე, დავის 20-დღიან ვადაში განხილვა თითქოს არ უნდა იყოს დაბრკოლება დავის განხილვის მექანიზმის სწორად ფუნქციონირებისათვის. თუმცა, დავის განმხილველ ორგანოზე დაკისრებულმა ამგვარმა ტვირთმა ხელი არ უნდა შეუშალოს საჩივრის სრულყოფილად განხილვას. დავის განმხილველი ორგანო არ უნდა იყოს ორიენტირებული მხოლოდ ვადის დაცვაზე და საჩივრის განხილვის ადმინისტრაციული წარმოების ფორმალურად დასრულებაზე. საგადასახადო ორგანოსათვის პრიორიტეტი დავის არსის გაგება და ფაქტობრივი გარემოებების სრულყოფილად შესწავლა უნდა იყოს. ასეთი შემჭიდროვებული ვადების დადგენით ჩნდება იმის რისკი, რომ დავის განმხილველი ორგანო, კანონით დადგენილი ფორმალური მოთხოვნების დარღვევის შიშით, სრულყოფილად ვერ გამოიკვლევს საკითხს.

შესამაბისად, კანონმდებლობით დადგენილი ვადა ძალიან მცირედ შეიძლება ჩაითვალოს და საჭიროა მისი გაზრდა მინიმუმ 30 დღემდე. ამასთან, ხაზგასასმელია ის, რომ ეს მინიმალური რეკომენდებული ვადაა. ურიგო არ იქნებოდა აღნიშნული ვადა რამოდენიმე თვემდეც გაზრდილიყო, რაც უზრუნველყოფდა საჩივრის უფრო ხარისხიან განხილვას, მაგრამ აქ გასათაღისწინებელია ისიც, რომ არ მოხდეს წარმოების ზედმეტად გაჭიანურება, რადგან როგორც დისერტაციაშია აღნიშნული დავის მიმდინარეობის პერიოდში გადასახადის გადამხდელს სადავო პერიოდზე საურავი ერიცხება. 30 დღიანი ვადის დადგენით მოხდება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით განსაზღვრული საჩივრის განხილვის ვადასთან მიახლოება, რომელიც ერთ თვეს შეადგენს.<sup>255</sup>

საჩივრის განხილვისათვის საჭირო ვადის გამოთვლისას შესაძლოა გასათვალისწინებელი იყოს არაერთი გარემოება: ის თუ რამდენი საჩივარი შედის ყოველწლიურად დავის განმხილველ ორგანოში, რეალურად ვინ ამზადებს გადაწყვეტილების პროექტს, რამდენჯერ არის შესაძლებელი გაიმართოს შესაბამისი სხდომები, რამდენი საათია საჭირო დაეთმოს დავის განხილვას და ა.შ. მაგალითისათვის, სსიპ - შემოსავლების

<sup>253</sup> *ob. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Lafortezza C.C., Oyales M.X.D, Luczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 86.*

<sup>254</sup> *ob. Walpole M., Tran-Nam B., Access to Tax Justice: How Costs Influence Dispute Resolution Choices, School of Taxation and Business Law, The University of New South Wales, 2012, 31.*

<sup>255</sup> *იხ. სზაკ, (გამოქვეყნებული სსმ №32(39), 15.07.1999) მ. 183.1.*

სამსახურში ბოლო წლების მონაცემების თანახმად წლიურად საშუალოდ 9100 საჩივარი შედის.<sup>256</sup> ანუ, შემოსავლების სამსახურში თვეში საშუალოდ დაახლოებით 763 საჩივარი შედის და ამდენივეა გადასაწყვეტი დადგენილ ვადებში. მრავალრიცხოვანია ფინანსთა სამინისტროს დაგების განხილვის საბჭოში შესული საჩივრების ოდენობაც, რომელიც ბოლო წლებში ყოველწლიურად დაახლოებით 1800 საჩივარია.<sup>257</sup> გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ დაგების განხილვა დავის განმხილველ ორგანოთა წევრების პარალელური საქმიანობა.<sup>258</sup> აღნიშნული კიდევ მეტად ხდის არარეალურს 20 დღის ვადაში დაგების ობიექტურად და სრულყოფილად განხილვას.

გარდამავალ ეტაპზე ზემოაღნიშნული ვადის 30 დღემდე გაზრდა მინიმალურ აუცილებელ ცვლილებას წარმოადგენს და შედაგათს მოგვცემს დავის სრულყოფილად განხილვის ნაწილში, რაღათქმაუნდა იმის გათვალისწინებით, რომ ვადები არ არის ერთადერთი საშუალება ამ მიზნის მისაღწევად.

## 2.9. საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება

დავის განმხილველ ორგანოს საჩივართან დაკავშირებით გადაწყვეტილება გამოაქვს, რომლითაც ის უფლებამოსილია: დააკმაყოფილოს საჩივარი; ნაწილობრივ დააკმაყოფილოს საჩივარი; არ დააკმაყოფილოს საჩივარი; განუხილველად დატოვოს საჩივარი; მიიღოს შუალედური გადაწყვეტილება და შეაჩეროს საჩივრის განხილვა.<sup>259</sup> დავის განხილვისას შეიძლება გამოიცივს შუალედური გადაწყვეტილებაც, რომლის გასაჩივრება ხდება საბოლოო გადაწყვეტილებასთან ერთად.<sup>260</sup>

საქართველოს კანონმდებლობით ასევე განსაზღვრულია დავის განმხილველი ორგანოს იმგვარი გადაწყვეტილება, რომელიც უზგეულოა

<sup>256</sup> იხ. შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის ანგარიში, 133.

<[https://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10601](https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10601)> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]

იხ. ასევე შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის ანგარიში, 92.

<[http://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10440](http://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10440)> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]

<sup>257</sup> იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაგების განხილვის საბჭოს 2019 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 3;

<<https://taxdisputes.gov.ge/images/file/2019%20%E1%83%A1%E1%83%A2%E1%83%90%E1%83%A2%E1%83%98%E1%83%A1%E1%83%A2%E1%83%98%E1%83%99%E1%83%90%20%E1%83%92%E1%83%90%E1%83%9B%E1%83%9D%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%A5%E1%83%95%E1%83%94%E1%83%A7%E1%83%9C%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%94%E1%83%9A%E1%83%98.pdf>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 07.01.2021, 23:58];

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაგების განხილვის საბჭოს 2018 წლის სტატისტიკური ანგარიში, 3;

<<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/Stat-REport-2018.pdf>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:15]

<sup>258</sup> იხ. კვახაძე ი., კომლაძე შ., რკინის ქალამნების შემდგომი პეროდი: საგადასახადო დავების გადაწყვეტა, Forbes Georgia, 18.01.2016;

<<http://forbes.ge/news/1080/rkinis-qalamnebis-Semdgomi-periodi>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 10.11.2019, 00:35]

<sup>259</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 304.1.

<sup>260</sup> იქვე, მ.304.2.

დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვისათვის. საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილებით დამტკიცებული „დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტით“ დადგენილია, რომ დავის განხილვის საბჭო უფლებამოსილია გააუქმოს შემოსავლების სამსახურის მიერ დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილება და საქმე დაუბრუნოს შემოსავლების სამსახურს ხელახლა განსახილველად, თუ შემოსავლების სამსახურმა არამართლზომიერად დატოვა საჩივარი განუხილველად. დავების განხილვის საბჭოს უფლება აქვს იგივე სახის გადაწყვეტილება მიიღოს იმ შემთხვევაშიც, თუ ის ჩათვლის, რომ შემოსავლების სამსახურს სათანადოდ არ გამოუკვლევია საქმისათვის არსებითად მნიშვნელოვანი სამართლებრივი ან/და ფაქტობრივი გარემოებები.<sup>261</sup> აღნიშნული პრინციპი არ არის უცხო ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლისათვის. სასკ-ის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.<sup>262</sup> პრაქტიკაში, აღნიშნული სახის გადაწყვეტილებას სასამართლოები ხშირად იღებენ.

საინტერესოა ასეთი გადაწყვეტილების მიღების მიზნებიც. საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში განმარტა: „საკასაციო სასამართლო კვლავაც ადასტურებს მისი მხრიდან არაერთხელ განვითარებულ მოსაზრებას და აღნიშნავს, იმ ვითარებაში, როდესაც ამოწურულია დავის ადმინისტრაციულ ორგანოში განხილვის ყველა ეტაპი, ამასთან, დავა ადმინისტრაციულ ორგანოში განხილულია არსებითად, იმავე ორგანოში საქმის დაბრუნება საკითხის ხელახალი გადაწყვეტისათვის ხშირ შემთხვევაში მოკლებულია შესაძლო შედეგს, მაგრამ აღნიშნული მითითება გულისხმობს სწორედ სასამართლოს ვალდებულებას, ასეთ პირობებში თავად იმსჯელოს სარჩელზე და მოტივირებული გადაწყვეტილებით უარყოს ან დაადასტუროს სარჩელის საფუძვლიანობა.“<sup>263</sup>

საინტერესოა, არის თუ არა მიზანშეწონილი იმავე სისტემის ზემდგომი ორგანოს მიერ საჩივრის დაბრუნება პირველი რგოლის დავის განმხილველი ორგანოსათვის. ადმინისტრაციული საჩივარი დაინტერესებულ მხარეს შესაძლებლობას აძლევს მოითხოვოს ადმინისტრაციული წარმოების შედეგად მიღებული საბოლოო გადაწყვეტილების გადასინჯვა.<sup>264</sup> შესაბამისად, გაუგებარია, თუ რა საჭიროება არსებობს იმისა, რომ დავების განხილვის საბჭომ დააბრუნოს საქმე კვლავ შემოსავლების სამსახურში, იმ საფუძველით, რომ ქვემდგომ

<sup>261</sup> „დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილება, მ. 33.1.

<sup>262</sup> სასკ. (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ.), მ. 32.4.

<sup>263</sup> სუს გადაწყვეტილება №ბს-109-108 (კ-11), 22 ივნისი 2011 წ., 50.

<sup>264</sup> ტურავა პ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2016, 183.

ორგანოს სათანადოდ არ გამოუკვლევეია საქმისათვის არსებითად მნიშვნელოვანი სამართლებრივი ან/და ფაქტობრივი გარემოებები. ამ მოსაზრებას ისიც ამტკიცებს, რომ დავის განმხილველ ორივე ორგანოს ერთიდაიგივე რეგლამენტი და მოქმედების მსგავსი წესები აქვთ. ამასთან, სსკ-ში, სასკ-საგან განსხვავებით, არაფერია ნათქვამი მხარის გადაუდებელ კანონიერ ინტერესზე. შესაბამისად, დავების განხილვის საბჭოს მიერ საქმის ხელახლა განსახილველად შემოსავლების სამსახურში დაბრუნების წესი ვერც მხარის გადაუდებელი ინტერესით მართლდება.

ზემოაღნიშნულისაგან განსხვავებით, უფრო ლოგიკურია შემთხვევა, როდესაც დავების განხილვის საბჭო შემოსავლების სამსახურში საქმეს იმ საფუძველით აბრუნებს, რომ ამ უკანასკნელმა არამართლზომიერად დატოვა საჩივარი განუხილველად. ამ საკითხზე საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ საინტერესო განმარტება გააკეთა. საქმის არსი იმაში მდგომარეობდა, რომ გადასახადის გადამხდელმა გაუშვა საგადასახადო მოთხოვნის კანონმდებლობით დადგენილი გასაჩივრების ვადა, რის საფუძველზეც შემოსავლების სამსახურმა მისი საჩივარი განუხილველად დატოვა. თუმცა, მხარე იმაზე აპელირებდა, რომ მან მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადა გაუშვა, ხოლო შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული ბრძანების გასაჩივრების ვადა მისი მხრიდან არ ყოფილა გაშვებული. მომჩივანის პოზიცია დავების განხილვის საბჭომ არ გაიზიარა და მისი საჩივარი არ დააკმაყოფილა. უზენაესმა სასამართლომ კი, მიიჩნია, რომ დავის განმხილველი ორივე ორგანოს გადაწყვეტილება უკანონოა. ამასთან, საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ მიუთითა მთავრობის 2011 წლის 12 დეკემბრის №473 დადგენილებით დამტკიცებული „დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის“ 33-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმადაც, დავის განხილვის საბჭო უფლებამოსილია გააუქმოს შემოსავლების სამსახურის მიერ დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილება და საქმე დაუბრუნოს შემოსავლების სამსახურს ხელახალი განხილვისათვის, თუ შემოსავლების სამსახურმა არამართლზომიერად დატოვა საჩივარი განუხილველად. ამრიგად, საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ ჩათვალა, რომ არსებობდა სადავო საკითხის განხილვის საფუძველი. უზენაესი სასამართლოს განმარტებით, თავის მხრივ, დავების საბჭოს უნდა ემსჯელა საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველებზე და საქმის შემოსავლების სამსახურისათვის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საკითხზე. ამრიგად, საკასაციო სასამართლომ უკანონოდ ჩათვალა გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები.<sup>265</sup>

დავის განმხილველი ორგანოს უმოქმედობაც ერთგვარ გადაწყვეტილებად შეიძლება ჩაითვალოს. მოქმედი კანონმდებლობით, პირს უფლება აქვს, საგადასახადო ან/და დავის განმხილველი ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებისათვის დადგენილი ვადის დარღვევა მიიჩნიოს მისი მიმართვის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმად და გაასაჩივროს იგი. ვადის დარღვევით გამოცემული გადაწყვეტილების გასაჩივრების ვადა აითვლება პირისთვის მისი ჩაბარებიდან.<sup>266</sup> ერთ-ერთ საქმეზე გამოტანილ განჩინებაში საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ განმარტა, რომ

<sup>265</sup> სუს გადაწყვეტილება №ბს-770-762(კ-15), 6 ოქტომბერი 2017 წ., 188-189.

<sup>266</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 299.5.

უარის თქმად განიხილება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის განსაზღვრული ვადის დარღვევა და იგი საჩივრდება კანონით დადგენილი წესით. შემთხვევას, როდესაც ადმინისტრაციული ორგანო გაუშვებს ადმინისტრაციული აქტის გამოცემისათვის დადგენილ ვადას, საქართველოს უზენაესი სასამართლო „უმოქმედობით უარს“ უწოდებს.<sup>267</sup>

საზღვარგარეთის ქვეყნებში სხვადასხვა მიდგომაა იმაზე, თუ რა სამართლებრივი შედეგი დგება, როდესაც ადმინისტრაციული ორგანო არ გამოიტანს გადაწყვეტილებას კანონით დადგენილ ვადაში. საფრანგეთში დავის განმხილველი ორგანოს მიერ დადგენილ ვადაში პასუხის გაუცემლობა უარად ჩაითვლება. მსგავსი წესია დადგენილი ბელგიასა და გერმანიაში. ხოლო, უკრაინაში, თუ დავის განმხილველი ორგანო მომჩივანს დადგენილ ვადაში პასუხს არ გასცემს, ითვლება, რომ მან საჩივარი დააკმაყოფილა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გაუქმდება.<sup>268</sup>

საერთო ჯამში, მიდგომა, რომლის თანახმადაც, დავის განმხილველი ორგანოს მიერ დადგენილ ვადაში საჩივარზე რეაგირების განუხორციელებლობა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმად ითვლება უფრო მიზანშეწონილად უნდა ჩაითვალოს. ქართულ რეალობაში, სადაც საგადასახადო ადმინისტრაციას უამრავი საჩივრის განხილვა უწევს, ვადის სიმცირის გამო შესაძლოა ვერ მოხდეს ყველა საქმეზე წარმოების დადგენილ ვადაში დასრულება. დადგენილ ვადაში გადაწყვეტილების მიღების შეუძლებლობა და ასეთი უმოქმედობის საჩივრის დაკმაყოფილებად ჩათვლა ზიანს მიაყენებდა საჯარო ინტერესს.

საქართველოს კანონმდებლობით, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გაუქმებული ნაწილის პროპორციულად უქმდება ამავე ორგანოს მიერ გამოცემული ის აქტები, რომლებიც საფუძვლად დაედო გამოცემულ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებას.<sup>269</sup> უნდა აღინიშნოს, რომ ზოგჯერ მხოლოდ ის აქტები, რომლებიც საფუძვლად დაედო საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებას თავად არ აწესრიგებს სამართლებრივ ურთიერთობას, მაგრამ, ამგვარი ჩანაწერი შეიძლება მაინც ლოგიკურად მივიჩნიოთ.<sup>270</sup>

საქართველოს კანონმდებლობით, არც სასამართლო ხელისუფლების და არც დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებას არ გააჩნია სხვა ორგანოსათვის სავალდებულო ხასიათი. ამ ორგანოთა გადაწყვეტილებები არ გვევლინება შესასრულებლად სავალდებულო პრეცედენტად. სსკ-ით განსაზღვრულია, რომ თუ დავების განხილვის საბჭოს მიერ საჩივრის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული ჩანაწერი, რომელიც სხვადასხვაგვარი განმარტების საფუძველს იძლევა, საბჭოს გადაწყვეტილებაში აღინიშნება ნორმატიულ აქტში ცვლილების შეტანის

<sup>267</sup> იხ. სუს განხილვა №ბს-1688-1660(კ-11), 3 მაისი 2012 წ., 27-28.

<sup>268</sup> იხ. *Игнатовская И.И.*, Досудебное Урегулирование Налоговых Споров: Зарубежный И Российский Опыт, Алтайский Вестник Государственной и Муниципальной Службы, №9 2012, 59-60.

<sup>269</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 304.3.

<sup>270</sup> იხ. *წიკლაური ა.*, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ – იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1, 385.



შესახებ რეკომენდაცია, რომელიც რეაგირებისთვის ეგზავნება შესაბამის ორგანოს.<sup>271</sup> კანონმდებლობის სრულყოფის ამგვარი ხერხი საინტერესო და დადებითი მოვლენაა.

საკმაოდ ნოვატორული და საინტერესო მოვლენაა დავის განმხილველი ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების განმარტებაც, რომელიც შესაძლებელია განხორციელდეს მომჩივანის ან საგადასახადო ორგანოს მიმართვის საფუძველზე.<sup>272</sup> კანონით, განმარტებისათვის დადგენილია ისეთივე ვადები, რაც დადგენილია საჩივრის განხილვისათვის.<sup>273</sup> განმარტება გადაწყვეტილების განუყოფელი ნაწილია და იგი ეგზავნება დავაში მონაწილე პირებსა და ორგანოებს.<sup>274</sup> ამგვარი განმარტება დაუშვებელია გადაწყვეტილების აღსრულების შემდეგ.<sup>275</sup> გადაწყვეტილება, საუკეთესო შემთხვევაში, ყველა მხარისათვის გასაგებად უნდა ჩამოყალიბდეს. იმ შემთხვევაში კი, როდესაც მხარისათვის არ არის გასაგები ესა თუ ის საკითხი და მას დავის განმხილველი ორგანო ნათელს მოჰფენს, ეს წესიც დადებითად შეიძლება შეფასდეს.

დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებაც გასაჩივრებას ექვემდებარება. ზოგადად, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებები დავების განხილვის საბჭოში საჩივრდება, მაგრამ კანონმდებლობით გამონაკლისებიცაა განსაზღვრული. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევისა და საკონტროლო-საღარიბო აპარატების გამოყენების წესის დარღვევის სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელის საჩივარზე შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება არა დავების საბჭოში, არამედ სასამართლოში.<sup>276</sup> კანონმდებლობით საგადასახადო ორგანოების ამ სახის გადაწყვეტილებები განსხვავებულ რეჟიმშია მოქცეული და მათი გასაჩივრების განსხვავებული წესია დადგენილი.

საგადასახადო დავის განმხილველ ორგანოთა გადაწყვეტილებებს აქვს ძალაში შესვლისა და გასაჩივრების კონკრეტული ვადები. დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება ძალაში შედის მომჩივნისთვის ჩაბარებიდან 21-ე დღეს, მისი გაუსაჩივრებლობის შემთხვევაში.<sup>277</sup>

სსკ განსაზღვრავს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში, მას უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში.<sup>278</sup> იგივე ვადაა დადგენილი დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრებისათვის.<sup>279</sup> მომჩივნის მიერ საგადასახადო დავის დადგენილ ვადაში გაუგრძელებლობა ითვლება გასაჩივრებული საგადასახადო დავალიანების აღიარებად.<sup>280</sup>

საგადასახადო დავების განსაკუთრებული სირთულიდან გამომდინარე, დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებათა

271 სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 304.6.

272 იქვე, მ. 307.1.

273 იქვე, მ. 307.2.

274 იქვე, მ. 307.3.

275 იქვე, მ. 307.4.

276 იხ. იქვე, მ. 299.3<sup>1</sup>.

277 იქვე, მ. 306.1.

278 იქვე, მ. 305.1.

279 იქვე, მ. 305.2.

280 იქვე, მ. 305.5.

გასაჩივრებისათვის დადგენილი 20-დღიანი ვადა ძალიან მცირედ შეიძლება ჩაითვალოს. <sup>281</sup> სზაკ-ის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრებისათვის ერთოვიანი ვადაა დადგენილი.<sup>282</sup> საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადა კი, მნიშვნელოვნად მცირეა სზაკ-ით განსაზღვრულ ვადაზე.

აღსანიშნავია, რომ ამჟამად არსებული ვადა შედარებით უკეთესია გადასახადის გადამხდელისათვის, რადგან დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებების 20 დღის ვადაში გასაჩივრების შესაძლებლობა დადგინდა მხოლოდ 2011 წლის 20 დეკემბერიდან, სსკ-ში შესაბამისი ცვლილების შეტანის საფუძველზე.<sup>283</sup> მანამდე მოქმედი რედაქციით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 305-ე მუხლით შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების სასამართლოში ან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში გასაჩივრებისათვის მხოლოდ 10-დღიანი ვადა იყო განსაზღვრული.<sup>284</sup> 2011 წლის 20 დეკემბრამდე განსაზღვრული ვადა გაიზარდა, თუმცა, მიზანშეწონილია გადასახადის გადამხდელს კიდევ მეტი დრო მიეცეს დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრებისათვის.<sup>285</sup> 20-დღიანი ვადა განსაკუთრებით მცირეა დავების საბჭოს გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრებისათვის, რადგან კვალიფიციური იურისტის მოძიება და დასაბუთებული სარჩელის მომზადება დიდ დროს მოითხოვს.

### *3. საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ქართული მოდელის რეფორმირების პერსპექტივები*

საგადასახადო დავების ადმინისტრაციული წესით განხილვის საქართველოში არსებული წესი რამდენიმე მიმართულებით საჭიროებს რეფორმირებას. თავდაპირველად უნდა აღინიშნოს ვადების საკითხი, რაზეც წინა ქვეთავებშიცაა ნამსჯელი. შეჯამების მიზნით, უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო დავებთან მიმართებაში კანონმდებლობით განსაზღვრული არაერთი ვადა საჭიროებს შეცვლას. მაგალითად, საგადასახადო ორგანოების ღონისძიებების შემოსავლების სამსახურში გასაჩივრებისათვის ამჟამად დადგენილი 30-დღიანი ვადა საკმაოდ მცირეა, შესაბამისად მიზანშეწონილია მისი გაზრდა 45 დღემდე.

ასევე აუცილებელია, პირს მინიმუმ 30-დღიანი ვადა მიეცეს დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების, როგორც ზემდგომ ორგანოში, ისე სასამართლოში გასაჩივრებისათვის.

საჭიროა 20-დან მინიმუმ 30 დღემდე გაიზარდოს საგადასახადო დავის განხილვისათვის კანონმდებლობით დადგენილი ვადა. ამჟამად მოქმედი ვადის სიმცირე ტვირთად საგადასახადო ორგანოს აწევა, მაგრამ დავის

<sup>281</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ – იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1, 386.

<sup>282</sup> იხ. სზაკ, (გამოქვეყნებული სსმ №32(39), 15/07/1999) მ. 180.1.

<sup>283</sup> იხ. საქართველოს კანონი საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ, (გამოქვეყნებული ვებ-გვერდზე 30.12.2011), მ.1.53.

<sup>284</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 305.1.

<sup>285</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ-ის იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1, 386.

ზედმეტად შემჭიდროვებულ ვადებში განხილვა ისევ მომჩინისათვის შეიძლება იყოს ზიანის მომტანი. საგადასახადო დავის განხილვის მთავარი მიზანი არ არის შესაბამისი წარმოების სწრაფად დასრულება. უფრო მნიშვნელოვანი საქმის სრულყოფილად შესწავლა და სამართლიანი, კანონიერი, ობიექტური გადაწყვეტილების მიღებაა.<sup>286</sup> შესაბამისად, თუ დავის განმხილველი ორგანო ვერ შეძლებს სრულყოფილად შეისწავლოს საქმე, ეს ზიანს მიაყენებს მოდავე მხარის ინტერესს. აღნიშული საკითხებისა და საზღვარგარეთის ქვეყნების პრაქტიკის გათვალისწინებით, მიზანშეწონილია საგადასახადო დავის განხილვის ვადა მინიმუმ 30 დღემდე გაიზარდოს. გარდამავალ ეტაპზე 30 დღემდე გაზრდა მინიმალურ აუცილებელ ცვლილებას წარმოადგენს და შედავათს მოგვცემს დავის სრულყოფილად განხილვის საკითხში.

საგადასახადო დავის განხილვის ფარგლებთან დაკავშირებით კი, უნდა აღინიშნოს, რომ დავის განმხილველი ორგანო არ უნდა შეიზღუდოს მომჩინის მიერ დაყენებული მოთხოვნებით და ფაქტობრივი გარემოებებით და ორიენტირებული უნდა იყოს საკითხის სრულყოფილად შესწავლაზე. არის შემთხვევები როდესაც ცალსახაა, რომ გადასახადის გადამხდელი ვერ ახერხებს უფლების ეფექტურად დაცვას, ხოლო ადმინისტრაციული ორგანოსათვის თვალსაჩინოა გადასახადის გადამხდელის უფლებების დარღვევა. ასეთ შემთხვევაში, დავის განმხილველი ორგანო უნდა გასცდეს კიდევ საჩივარში ჩამოყალიბებული მოთხოვნის ფარგლებს და საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობის გათვალისწინებით, მიიღოს კანონიერი გადაწყვეტილება.<sup>287</sup>

ზემოაღნიშნულ საკითხებთან ერთად, გასააზრებელია საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი საგადასახადო დავის განხილვის მოდელიც, რომელიც მისი შემოსავლების სამსახურისა და დავების განხილვის საბჭოს მიერ განხილვას გულისხმობს. ამ საკითხზე, შეიძლება საჭირო გახდეს უფრო მასშტაბური რეფორმის ჩატარება, ვიდრე დავების განხილვისა და გასაჩივრების ვადების ცვლილებაა.

როგორც მეცნიერი ბ. ვოლსკი აღნიშნავს, დავების განხილვის სისტემის მოდელირების მთავარი მიზანი დავების განხილვასთან დაკავშირებული ხარჯების შემცირებაა. ხარჯებში ოთხი ფართო კრიტერიუმი მოიაზრება: გარიგების ღირებულება (დავაში დახარჯული თანხა, დრო და ძალისხმევა); პროცედურითა და შედეგით კმაყოფილება; სამართლებრივი ურთიერთობის დარეგულირების გრძელვადიან ეფექტი; დავების პრევენცია.<sup>288</sup>

მეცნიერებმა: იურემ, ბრეტმა და გოლბერგმა ჩამოაყალიბეს დავის განხილვის ეფექტური სისტემის მოდელირებისათვის მნიშვნელოვანი პრინციპები. აღნიშნული მეცნიერები ერთ-ერთ მნიშვნელოვან პრინციპად გვთავაზობენ დავის განხილვის პროცედურების ორგანიზებას დაბლიდან მაღალი ღირებულების თანმიმდევრობით. იურეის, ბრეტის და გოლდბერგის აზრით, მხარეებს უნდა მიეცეთ მაღალხარჯიანი სამართალწარმოების კონკრეტული ალტერნატივები.<sup>289</sup>

<sup>286</sup> იხ. იქვე, 391.

<sup>287</sup> იხ. იქვე.

<sup>288</sup> იხ. *Mookhey SH.*, Tax Disputes System Design, *eJournal of Tax Research*, 2013, vol. 11, no. 1, 80.

<sup>289</sup> იხ. იქვე, 80-82.

საგადასახადო დაგების ავტორიტეტული მკვლევარი, ვიქტორ თურონი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო დავის განხილვის მიმართულებით პირველი რგოლი ის ორგანო უნდა იყოს, რომელმაც გადასახადის დარიცხვა განახორციელა. გადასახადის გადამხდელს უნდა მიეცეს გონივრული ვადა, რათა წერილობით ან ზეპირად მიმართოს საგადასახადო ორგანოს და გამოხატოს უკმაყოფილება. თუ დარიცხვის განმახორციელებელი თანამდებობის პირი დაეთანხმება გადასახადის გადამხდელს, ამ შემთხვევაში გადასახადის დარიცხვის შესახებ ახალი გადაწყვეტილება გამოიცემა. ამგვარ დარიცხვას ზემდგომი თანამდებობის პირი უნდა ზედამხედველობდეს. თუ დავა გაგრძელდება, გადასახადის გადამხდელს უნდა ჰქონდეს საშუალება, რომ მიმართოს ადმინისტრაციული საჩივრების განმხილველ სპეციალურ საბჭოს. იმაში დასარწმუნებლად, რომ დავის განმხილველი სპეციალური რგოლი სრულიად მიუკერძოებელია, ის სტრუქტურულად სრულიად დამოუკიდებელი უნდა იყოს საგადასახადო ორგანოსაგან. ამ საფეხურზე დავის განმხილველი ორგანო შეიძლება იყოს მიუკერძოებელი საბჭო ან ფინანსთა სამინისტრო.<sup>290</sup>

ეს მოსაზრებები კიდევ ერთხელ ადასტურებს საგადასახადო დაგების გადაწყვეტის ადმინისტრაციული მექანიზმის საჭიროებას, რადგან ის სამართალწარმოებასთან შედარებით, ბევრად ნაკლებხარჯიანია.

აღსანიშნავია ისიც, რომ „ადმინისტრაციულ საჩივარს აქვს ის უპირატესობაც, რომ ადმინისტრაციულ საჩივარზე ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში მოწმდება გადაწყვეტილების მიზანშეწონილობა და კანონიერება“.<sup>291</sup>

საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში განმარტა: „ადმინისტრაციული ორგანოს პრეროგატივაა მის კომპეტენციაში შემავალი საკითხი გადაწყვიტოს არა მხოლოდ კანონიერების პრინციპზე დაყრდნობით, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული სამართლებრივი აქტი უნდა შეესაბამებოდეს მოქმედი კანონის მოთხოვნებს, არამედ ადმინისტრაციულმა ორგანომ აქტის გამოცემისას უნდა იხელმძღვანელოს მიზანშეწონილობის კრიტერიუმებითაც. სამართლებრივი აქტი უნდა პასუხობდეს მიზანშეწონილობისა და კანონიერების მოთხოვნებს. მიზანშეწონილობა გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს შესაძლებლობას, საჯარო ინტერესების გათვალისწინებით, ოპტიმალურად გადაწყვიტოს სადავო საკითხი და განახორციელოს შესაბამისი მმართველობითი ღონისძიება.“<sup>292</sup>

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ცალსახაა საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ინსტიტუტის საჭიროება. შესაბამისად, მიზანშეწონილია მისი უფრო დახვეწა, რაც გადასახადის გადამხდელის დარღვეული უფლების აღდგენას შეუწყობს ხელს.

როგორც უკვე აღინიშნა, სსკ-ით გათვალისწინებულია საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ორრგოლიანი მექანიზმი. ამ მიმართულებით რეფორმირებაზე მსჯელობისას პასუხი უნდა გაეცეს რამდენიმე კითხვას: ხომ არ უნდა გაუქმდეს საგადასახადო დავის

<sup>290</sup> იხ. Gordon R. K., (Ed.) *Thuronyi V., Law of Tax Administration and Procedure, Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996, volume 1, 10-11.

<sup>291</sup> ტურავა პ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2016, 183.

<sup>292</sup> იხ. სუს გადაწყვეტილება №ბს-15-15 (2კ-ს-15), 2 ივლისი 2015 წ., 59.

განმხილველი რომელიმე რგოლი? საჭიროა, თუ არა შენარჩუნდეს საგადასახადო დავის განხილვისათვის დადგენილი ორსაფეხურიანი წესი?

პირველ რიგში უნდა აღინიშნოს, საჭიროა, თუ არა შენარჩუნდეს შემოსავლების სამსახურის მიერ დავების განხილვის ინსტიტუტი.

ადმინისტრაციული საჩივარს აქვს სამი ძირითადი ფუნქცია: ის არის უფლების დაცვის საშუალება, იძლევა ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ თვითკონტროლის განხორციელების შესაძლებლობას და უზრუნველყოფს სასამართლოების განტვირთვას.<sup>293</sup> შემოსავლების სამსახურის რგოლის არსებობა საჩივრის ამ ფუნქციების პრაქტიკაში განხორციელების გარანტი იქნება.

საგადასახადო დავის განხილვა გადასახადების ადმინისტრირებაზე პასუხისმგებელი ორგანოების მიერ არაერთ საზღვარგარეთის ქვეყანაში ხორციელდება. მაგალითად, აშშ-ში საგადასახადო დავების უმეტესობა „შიდა შემოსავლების სამსახურის“ სააპელაციო სამსახურის მიერ წყდება.<sup>294</sup> აშშ-ს შიდა შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო ფუნქციას მოგვარდეს საგადასახადო დავა სამართალწარმოების გარეშე. სააპელაციო ოფისი დავის გადაწყვეტის გარდა, მოწოდებულია მხარეთა მორიგებაზეც. გადამხდელთან მორიგების შედეგად ფორმდება მემორანდუმი, ანუ მორიგების აქტი.<sup>295</sup> აშშ-ში გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს მორიგებას დიდი მნიშვნელობა აქვს მინიჭებული.<sup>296</sup>

გერმანიაში საგადასახადო მოთხოვნისა და სხვა ღონისძიებების კანონიერების სასამართლოში შემოწმებამდე ეს ღონისძიებები საგადასახადო ორგანოში ადმინისტრაციული წესით საჩივრდება.<sup>297</sup>

<sup>293</sup> ტურავა პ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2016, 183.

<sup>294</sup> იხ. Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor), Tax Controversy, Law Bussines Research, 2019, 109.

<sup>295</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D., Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 395-396.

<sup>296</sup> გადასახადის გადამხდელსა და ორგანოს შორის შეიძლება გაფორმდეს ე.წ. „დახურვის შეთანხმება“ (Closing Agreement), რომელიც საშემოსავლო გადასახადს ეხება იხ. Freeland J.J., Daniel J. Lathrope, Stephen A. Lind, Richerd B. Stephens, Fundamentals of Federal Income Taxation, Foundation Press, New York, 2000, 26.

<sup>297</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D., Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 2017, 138.

იგივე წესი მოქმედებს ავსტრალიაშიც, სადაც საგადასახადო დავა პირველ რიგში ავსტრალიის საგადასახადო ოფისში განიხილება. ეს ორგანო საგადასახადო დავის განხილვის შიდა მექანიზმია.<sup>298</sup>

საზღვარგარეთის ქვეყნების პრაქტიკისა და დარგის სპეციალისტების მოსაზრებათა გათვალისწინებით, რეკომენდებულია პირველი რგოლი, ანუ დავის განხილვა შემოსავლების სამსახურის მიერ, შენარჩუნდეს. ეს დადებითი მოვლენა იქნება, როგორც გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვისათვის, ისე საგადასახადო ორგანოების მიერ თვითკონტროლის განხორციელებისათვის და სასამართლოს განტვირთვისათვის.

საინტერესოა შეფასდეს საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის მეორე რგოლის, ანუ დავების განხილვის საბჭოს არსებობის მიზანშეწონილობაც.

საგადასახადო დავის განმხილველი მიუკერძოებელი სპეციალური ორგანო მოქმედებს არაერთ საზღვარგარეთის ქვეყანაში. მაგალითად, დანიაში საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებებზე საჩივარი შეიტანება საგადასახადო სააპელაციო სააგენტოში, რომელიც ერთგვარ სამდივნოს წარმოადგენს. ეს ორგანო კრებს საქმის მასალებს, ყოველნაირად ამზადებს მას და განსახილველად გზავნის ეროვნულ საგადასახადო ტრიბუნალში, ან რეგიონალურ სააპელაციო საბჭოში.<sup>299</sup>

გაერთიანებულ სამეფოში გადასახადების ადმინისტრირებაზე პასუხისმგებელი ორგანო არის მისი უდიდებულესობის შემოსავლებისა და საბაჟო სამსახური. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებით უკმაყოფილო გადამხდელი თავდაპირველად მისი უდიდებულესობის შემოსავლებისა და საბაჟო სამსახურს მიმართავს. დავას ჯერ ამ ორგანოს ოფიცერი იხილავს. დავა შეიძლება მოლაპარაკებით მოგვარდეს. თუმცა, აქ ორი ინსტანციის სპეციალური საგადასახადო ტრიბუნალებიც მოქმედებს, რომლებიც კვაზისასამართლო ორგანოებს წარმოადგენს.<sup>300</sup>

საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ორეტაპიანი წესი დადგენილია ავსტრალიის კანონმდებლობითაც. საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ავსტრალიური მოდელი მსოფლიოში ერთ-ერთ ყველაზე დახვეწილად მიიჩნევა.<sup>301</sup> ავსტრალიაში გადასახადების ადმინისტრირებაზე უფლებამოსილი მთავარი ორგანო ავსტრალიის საგადასახადო ოფისია, რომელიც წარმოადგენს ფედერალურ სამთავრობო სააგენტოს.<sup>302</sup> ავსტრალიაში არსებული საგადასახადო დავის განხილვის პროცედურები მოიცავს ოთხ რგოლს. პირველი, საგადასახადო დავის განხილვის შიდა რგოლია, რომელიც გულისხმობს საგადასახადო დავის განხილვას ავსტრალიის საგადასახადო ოფისში. დანაჩენი სამი რგოლი

<sup>298</sup> იხ. Mookhey SH., Tax Disputes System Design, eJournal of Tax Research, 2013, vol. 11, no. 1, 83.

<sup>299</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Doclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D., Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 356.

<sup>300</sup> იხ. იქვე, 361-362.

<sup>301</sup> იხ. Mookhey SH., Tax Disputes System Design, eJournal of Tax Research, 2013, vol. 11, no. 1, 83.

<sup>302</sup> იხ. იქვე.

დავის განხილვის გარე მექანიზმებია, რომელშიც იგულისხმება: სახელმწიფო ომბუდსმენი, ავსტრალიის ადმინისტრაციული საჩივრების ტრიბუნალი (შემდგომში – აასტ) და სასამართლო.<sup>303</sup>

საჭიროა ყურადღება გამახვილდეს ავსტრალიის ადმინისტრაციული საჩივრების ტრიბუნალის შემადგენლობაზე. აასტ დავის ადმინისტრაციული წესით განმხილველი ორგანოა.<sup>304</sup> აასტ-ს წევრები ინიშნებიან გენერალ-გუბერნატორის მიერ 7 წლამდე ვადით. წევრები შეიძლება განმეორებითაც დაინიშნონ. აასტ-ს პრეზიდენტი ავსტრალიის ფედერალური სასამართლოს მოსამართლეა. სხვა წევრები შეიძლება იყვნენ: ფედერალური სასამართლოს ან საოჯახო სასამართლოს მოსამართლეები, სულ მცირე ხუთ წლიანი სამუშაო გამოცდლების მქონე იურისტები, ასევე, პირები შესაბამისი ცოდნითა და სტაჟით. აასტ-ის წევრები არიან ისეთი დარგების სპეციალისტები, როგორებიცაა, ბუღალტერია, სამართალი, მედიცინა, მიგრაცია, თავდაცვა, საჯარო მმართველობა, მეცნიერება და სხვ. აასტ სხვადასხვა სახის დავებს იხილავს, შესაბამისად მას სხვადასხვა განყოფილება აქვს. აღსანიშნავია აასტ-ის ინფორმაციის თავისუფლების, სოციალური საკითხებისა და ბავშვთა მხარდაჭერის, საგადასახადო და კომერციული განყოფილება და სხვ.<sup>305</sup>

გადასახადის გადამხდელს, ან ავსტრალიის საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვთ აასტ-ის გადაწყვეტილება გაასაჩივრონ ფედერალურ სასამართლოში. თავად აასტ-ც უფლებამოსილია, დასვას ესა თუ ის საკითხი ფედერალური სასამართლოს წინაშე. ავსტრალიის ფედერალური სასამართლოს გადაწყვეტილებები სრულ ფედერალურ სასამართლოში საჩივრდება. ავსტრალიაში საგადასახადო დავების განმხილველი ბოლო სასამართლო ინსტანცია ავსტრალიის უმაღლესი სასამართლოა.<sup>306</sup>

ავსტრალიაში არსებული ადმინისტრაციული საჩივრების ტრიბუნალი საკმაოდ საინტერესო ინსტიტუტია და შესაძლებელია მისი მსგავის საგადასახადო დავის განმხილველი მიუკერძოებელი ორგანოს საქართველოში შექმნაზე მსჯელობა.

საქართველოში საგადასახადო დავის განხილვის ორსაფეხურიანი მოდელისა და კვაზისასამართლო ორგანოს არსებობის მიზანშეწონილობის დასასაბუთებლად რამდენიმე არგუმენტის დასახელებაა შესაძლებელი. უპირველეს ყოვლისა, საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით ორ რგოლში განხილვით ორმაგად მოწმდება საგადასახადო ორგანოს გასაჩივრებულ ღონისძიებათა მიზანშეწონილობა და კანონიერება.

ორივე ორგანოში საგადასახადო დავას ამ დარგის სპეციალისტები იხილავენ, რაც მისი პროფესიონალური განხილვის საწინდარია.

ამასთან, პირი უკეთ ემზადება უფლების სასამართლოში დაცვისათვის, რადგან იგი დავის განმხილველი ორი სუბიექტის მოსაზრებას ეცნობა. შესაბამისად, ამ გზით პირი უკეთ ერკვევა საქმის

<sup>303</sup> იხ. იქვე.

<sup>304</sup> იხ. *Walpole M., Tran-Nam B., Access to Tax Justice: How Costs Influence Dispute Resolution Choices*, School of Taxation and Business Law, The University of New South Wales, 2012, 23.

<sup>305</sup> იხ. ავსტრალიის ადმინისტრაციული დავების ტრიბუნალის ვებ-გვერდი.

< <http://www.aat.gov.au/about-the-aat/who-we-are> > [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 28.06.2019, 12:35]

<sup>306</sup> იხ. *Mookhey SH., Tax Disputes System Design*, eJournal of Tax Research, 2013, vol. 11, no. 1, 87.

არსში, აანალიზებს ფაქტობრივ გარემოებებსა და სამართლებრივ საკითხებს.

აღსანიშნავია ისიც, რომ ზემოაღნიშნული შესაძლებლობები პირს სრულიად უფასოდ ეძლევა, რადგან საქართველოს კანონმდებლობით, საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვისათვის რაიმე საფასური არ გადაიხდევინება.

საქართველოს კანონმდებლობით, პირი არ არის ვალდებული საგადასახადო დავს განსახილველად ორივე რგოლის ორგანოს მიმართოს იმისათვის, რომ დავის სასამართლოში გაგრძელების უფლება მოიპოვოს. საქართველოს კანონმდებლობით, პირი უფლებამოსილია უარი თქვას შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების დავების საბჭოში გასაჩივრებაზე და პირდაპირ სასამართლოს მიმართოს.

საგადასახადო დავის არსებული წესით განხილვა სისტემის გაძლიერებული თვითკონტროლის ფუნქციის მანიშნებელია.

საგადასახადო დავის ერთი სისტემის ორ ორგანოში განხილვის მიზანშეწონილობის საკითხზე შეიძლება ითქვას მრავალი უარყოფითი არგუმენტიც. უპირველეს ყოვლისა, ორ საგადასახადო დავის განმხილველ ორგანოში მიმდინარე წარმოება მეტ დროს მოითხოვს. შესაბამისად, ხანგრძლივდება დავის განმხილველ ორგანოებში საჩივარზე მიმდინარე წარმოების საერთო ვადა. როგორც წინა ქვეთავებშიც აღინიშნა, საქართველოში საგადასახადო ორგანოს ღონისძიებათა გასაჩივრება შეიძლება შემოსავლების სამსახურში მათი გაცნობიდან 30 დღის ვადაში. შემოსავლების სამსახური 20 დღის ვადაში იღებს გადაწყვეტილებას, რომელიც ასევე 20 დღის ვადაში საჩივრდება დავების განხილვის საბჭოში. საგადასახადო დავის განმხილველი მეორე ორგანოც 20 დღის განმავლობაში იღებს გადაწყვეტილებას, რომელიც იგივე ვადაში საჩივრდება სასამართლოში. შესაბამისად, ნაცვლად იმისა, რომ საგადასახადო დავაზე მიმდინარე წარმოება საშუალოდ 50 დღეში დასრულდეს, ამას კიდევ 40 დღე ემატება. იქიდან გამომდინარე, რომ დავის განხილვა შესაბამისი ორგანოს წევრების არა ძირითადი, არამედ პარალელური მოვალეობაა, ეს ვადები ხშირად კიდევ უფრო ჭიანჭურდება.<sup>307</sup> მომხივანმა დავის განხილვის კიდევ ერთ ორგანოში დავის წარმოებით შეიძლება ფუჭად დახარჯოს დრო.

არსებობს იმის ალბათობაც, რომ საგადასახადო დავის დიდი ხნის განმავლობაში მიმდინარეობამ ზიანი მიაყენოს საჯარო ინტერესს. საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობაში სახეზეა, როგორც კერძო, ისე საჯარო ინტერესი. ამ უაკანასკნელში უფლებამოსილი ორგანოების მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტის დროული შევსება იგულისხმება. საქართველოს კანონმდებლობით, დავის წარმოების განმავლობაში შეჩერებულად ითვლება სადავო გადასახადის გადახდის ვალდებულება. შესაბამისად, საგადასახადო დავის განხილვის გაჭიანჭურება მომხივანმა შეიძლება ბოროტად გამოიყენოს, რითიც ზიანი მიადგება საჯარო ინტერესს.

<sup>307</sup> იხ. კვახაძე ი., კომლადე შ., რკინის ქალამნების შემდგომი პეროდი: საგადასახადო დავების გადაწყვეტა, Forbes Georgia, 18.01.2016.

<<http://forbes.ge/news/1080/rkinis-qalamnebis-Semdgomi-periodi>> [უაკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 10.11.2019, 00:35]



გარდა ზემოაღნიშნულისა, სასამართლოში დავის გაგრძელებისათვის მომხივანს უწევს გაეცნოს და სარჩელი ჩამოაყალიბოს არამხოლოდ ერთი, არამედ უკვე ორი დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებაზე, რაც უფრო შრომატევადი საქმეა.

საყურადღებოა ისიც, რომ საქართველოში დღესდღეობით არსებული მდგომარეობა მკვეთრად განსხვავდება 90-იანი წლებისაგან. საქართველოში მნიშვნელოვნად შემცირებულია კორუფცია. ეს ყველაფერი კი, ამცირებს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ასეთი ძლიერი თვითკონტროლის საჭიროებას.

გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ერთსადაიმავე სისტემაში დავის წარმოება ზოგადად ნაკლებად მთავრდება გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ. ამას ადასტურებს სხვადასხვა ქვეყნის, მაგალითად, საფრანგეთის, დანიის და რუსეთის პრაქტიკა. ზოგადად, ერთსადაიმავე სისტემის დავის განმხილველი ორგანოები ნაკლებად ობიექტურები არიან. დავის განმხილველი საგადასახადო ორგანოები მოწოდებულნი არიან გაამყარონ დაქვემდებარებული ორგანოების პოზიცია.<sup>308</sup>

განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს დავების განხილვის საბჭოს მიუკერძოებლობის საკითხზე. დავების განხილვის საბჭო ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ორგანოა. ამ ორგანოს წევრთა უმეტესობა, კერძოდ, 7 წევრი ფინანსთა სამინისტროს თანამშრომელია. ამ საკითხის გათვალისწინებით, დავების განხილვის საბჭოს არ მიიჩნევენ დამოუკიდებელ ორგანოდ, რაც მიუკერძოებლობის აუცილებელი კომპონენტია.<sup>309</sup>

მიუხედავად ზემოაღნიშნულისა, საქართველოში პარადოქსული მდგომარეობაა – საგადასახადო ორგანოები უმეტესად აკმაყოფილებენ გადასახადის გადამხდელთა საჩივრებს. ეს ყველაფერი საგადასახადო ადმინისტრაციის გაუმართავად მუშაობის მანიშნებელია. როგორც ჩანს, საგადასახადო ორგანოები უჩვეულოდ ხშირად იღებენ უკანონო გადაწყვეტილებებს. თუმცა, გამართულად მომუშავე საგადასახადო ადმინისტრაციის პირობებში ლოგიკურია, რომ დავის განმხილველი ორგანოს უმეტესწილად მოუწევს არ დააკმაყოფილოს საჩივარი. როგორც ზემოთ აღინიშნა, მსოფლიოში გავრცელებული პრაქტიკით, საჩივარის განხილვასთან დაკავშირებული წარმოება იშვიათად მთავრდება გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ.

აღსანიშნავია ისიც, რომ შემოსავლების სამსახურსაც და დავების განხილვის საბჭოსაც ერთიდაიგივე რეგლამენტი აქვთ და დავის განხილვის პროცესში მსგავსად მოქმედებენ.

ამ ფონზე, ერთიდაიმავე სისტემის ორი ადმინისტრაციული რგოლის ფუნქციონირება შეიძლება ადამიანური, ადმინისტრაციული რესურსების ზედმეტ ხარჯვად ჩაითვალოს.

საგადასახადო პროფესიონალები აღნიშნავენ, რომ დავების განხილვის საბჭო თავისი არსით კვაზისასამართლო ორგანოა, „რომელიც

<sup>308</sup> იხ. *როგავა ზე*, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, გამომცემლობა „ბაკმი“, 2002, 269-270.

<sup>309</sup> იხ. *კვახაძე ი., კომლაძე შ.*, რკინის ქალამნების შემდგომი პეროდი: საგადასახადო დავების გადაწყვეტა, Forbes Georgia, 18.01.2016.

<<http://forbes.ge/news/1080/rkinis-qalamnebis-Semdgomi-periodi>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 10.11.2019, 00:35]

სასამართლოს არაეფექტიანობის გამო, პრობლემის დროებითი მოგვარებისათვის შეიქმნა მანამდე, ვიდრე შესაბამისი ინსტიტუტები – სასამართლო, კერძო არბიტრაჟი და მედიაცია – არ გაძლიერდებოდა.<sup>310</sup>

საგადასახადო პროფესიონალები თვლიან, რომ ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების საბჭოს შეუძლია გახდეს მაღალპროფესიონალური დამოუკიდებელი საგადასახადო სასამართლოს შექმნის საფუძველი. „საქართველოში ამ ტიპის დავების გადაჭრის მექანიზმის შესაქმნელად საჭიროა, რომ, პირველ ეტაპზე, ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების საბჭო გახდეს დამოუკიდებელი ინსტიტუტი, რომლის წევრები იქნებიან არა ამა თუ იმ დაინტერესებული სახელმწიფო უწყების წარმომადგენლები, არამედ საგადასახადო სფეროში მდიდარი პრაქტიკული და თეორიული ცოდნის მქონე პროფესიონალები, რომელთათვისაც დავების განხილვა ძირითადი და არა დამატებითი საქმიანობა იქნება.“<sup>311</sup>

„ამგვარი მექანიზმის არსებობა ცალსახად გააუმჯობესებს ბიზნესგარემოს საქართველოში. უფრო მეტიც, ინვესტიციების მოზიდვის თვალსაზრისით, ის ქვეყანას კიდევ უფრო კონკურენტულს გახდის რეგიონში. თუ საქართველოში დავების გადაჭრის სანდო, მაღალპროფესიული მექანიზმები იარსებებს, ქვეყნის რეგიონულ პაბად გადაქცევის იდეა კიდევ უფრო რეალური გახდება.“<sup>312</sup>

ზემოაღნიშნული არგუმენტების გათვალისწინებით, არამიზენშეწონლად უნდა ჩაითვალოს ფინანსთა სამინისტროს დავების საბჭოს ამჟამინდელი ფორმატით არსებობა. საგადასახადო სასამართლოების შემოღებამდე საჭიროა დარჩეს საგადასახადო დავის ორეტაპიანი წესი, თუმცა საგადასახადო დავის განხილვის მეორე რგოლზე საგადასახადო დავას დამოუკიდებელი და მიუკერძოებელი ორგანო უნდა იხილავედეს.

საგადასახადო დავების განხილვის ადმინისტრაციული წესის რეფორმირება პირდაპირ კავშირშია სასამართლო რეფორმასთან. როგორც აღინიშნა, საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის საქართველოში არსებული მოდელი გარდამავალია და საგადასახადო პროფესიონალები მიზანშეწონილად მიიჩნევენ სპეციალიზებული საგადასახადო სასამართლოს ჩამოყალიბებას. უნდა დავეთანხმოთ იმ სპეციალისტების მოსაზრებას, რომლებიც თვლიან, რომ პირველ ეტაპზე, ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭო დამოუკიდებელ და მიუკერძოებელ ორგანოდ უნდა ჩამოყალიბდეს. თუმცა, საბოლოო მიზანი მაინც სასამართლო სისტემის რეფორმირებაა. საგადასახადო დავებთან მიმართებაში სასამართლო რეფორმის გზის დასახვა საკმაოდ რთული ამოცანაა. ამ მიზნით, საჭიროა საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის საქართველოში არსებული მოდელის გამოკვლევა, უცხოურ გამოცდილებასთან შედარება და შესაბამისი რეფორმის გზის დასახვა. აღნიშნულ საკითხს დაეთმობა ნაშრომის მომდევნო თავი.

310 იქვე.

311 იქვე.

312 იქვე.

### თავი III. საგადასახადო დავის განხილვა სასამართლოში

#### 1. საგადასახადო დავის სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის ზოგადი მიმოხილვა

გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის დავის გადაწყვეტის ყველაზე ეფექტურ და ქმედით მექანიზმად სასამართლო მიიჩნევა.<sup>313</sup> საგადასახადო ორგანოებთან კონფლიქტის გადაწყვეტის სასამართლო საშუალების უპირატესობა იმაში მდგომარეობს, რომ დავები განიხილება შედარებით ობიექტურად, გადასახადის გადამხდელთა მოთხოვნების დაკმაყოფილების შესაძლებლობა გაცილებით მაღალია, სასამართლოს აქვს სასარჩელო მოთხოვნის უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიღების შესაძლებლობა, სამართალწარმოების ყველა სტადია რეგულირდება საპროცესო კანონმდებლობით და არსებობს სასამართლო გადაწყვეტილების იძულებითი აღსრულების შესაძლებლობა.<sup>314</sup>

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში მცირეა ის დებულებები, რომლებიც საგადასახადო დავის სასამართლოში განხილვის წესს არეგულირებს. სსკ-ის 296-ე მუხლის მე-4 ნაწილის, თანახმად სასამართლოში საგადასახადო დავის წარმოების წესი განისაზღვრება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობით.<sup>315</sup>

საგადასახადო დავის მარეგულირებელ მრავალ ნორმას ვერც საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსში ვხვდებით. სასკ-ში ჩამოთვლილია სხვადასხვა დავის საგანი, თუმცა არც საგადასახადო დავაზე და არც სხვა კონკრეტულ სფეროზე აქ სპეციალური მითითება არ ხდება. სასკ-ის თანახმად, სასამართლოში ადმინისტრაციული დავის საგანი შეიძლება იყოს: ა) ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შესაბამისობა საქართველოს კანონმდებლობასთან; ბ) ადმინისტრაციული ხელშეკრულების დადება, შესრულება ან შეწყვეტა; გ) ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება ზიანის ანაზღაურების, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის ან სხვა რაიმე ქმედების განხორციელების თაობაზე; დ) აქტის არარად აღიარება, უფლების ან სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენა.<sup>316</sup> სასკ-ში ასევე მითითებულია, რომ სასამართლოში ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესით განიხილება საქმეები იმ სამართლებრივ ურთიერთობებთან დაკავშირებით, რომლებიც გამომდინარეობს ადმინისტრაციული სამართლის კანონმდებლობიდან.<sup>317</sup>

სასკ-ში საგადასახადო დავებთან მიმართებაში რაიმე სპეციალურ რეგულაციას ვერ ვხვდებით გარდა იმისა, რომ განსაზღვრულია ამ სახის

<sup>313</sup> იხ. *ვახიანიძე ი.*, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2013, 109.

<sup>314</sup> იხ. *როგავა ზ.*, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, გამომცემლობა „ბაკმი“, 2002, 271.

<sup>315</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმირების საჭიროება, ჟურნალი „სარჩევი“, №1-2(3-4), 2012, 78.

<sup>316</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999 წ.), მ.2.1.

<sup>317</sup> იხ. იქვე, მ.2.3.

დავების გადაწყვეტის ვადები.<sup>318</sup> სასკ-ით განსაზღვრულია, რომ საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე სასამართლო დავის განხილვის ვადა პირველი ინსტანციის სასამართლოში სასარჩელო განცხადების წარმოებაში მიღებიდან საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების გამოტანამდე არ უნდა აღემატებოდეს 2 თვეს, ხოლო თუ განსახილველი საქმე განსაკუთრებული სირთულით გამოირჩევა, განმხილველი სასამართლოს გადაწყვეტილებით, ეს ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 2 თვისა.<sup>319</sup> ხოლო, სააპელაციო სასამართლოში საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე სასამართლო დავის განხილვის ვადა სააპელაციო საჩივრის წარმოებაში მიღებიდან საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების გამოტანამდე არ უნდა აღემატებოდეს 2 თვეს.<sup>320</sup> ამ დებულებების გარდა, სასკ-ში საგადასახადო დავებთან დაკავშირებით სხვა ისეთი სპეციალური დანაწესი არ არის მოცემული, რომელიც საგადასახადო დავებს განსხვავებულ სამართლებრივ რეჟიმში მოაქცევდა.

საქართველოს კანონმდებლობის ანალიზი ცხადყოფს, რომ საგადასახადო დავები ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ დავებად მიიჩნევა. ასეთია საქართველოს საერთო სასამართლოების პრაქტიკაც – საგადასახადო დავებს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიები და პალატები იხილავენ.

საგადასახადო დავის სასამართლოში განხილვის მნიშვნელობიდან გამომდინარე საჭიროა ამ ინსტიტუტის გააზრება და სრულყოფა. საქართველოს კონსტიტუციის თანახმად, ყოველ ადამიანს აქვს უფლება თავის უფლებათა დასაცავად მიმართოს სასამართლოს. საქმის სამართლიანი და დროული განხილვის უფლება უზრუნველყოფილია.<sup>321</sup> საგადასახადო დავების სასამართლო წესით განხილვის დახვეწა ადამიანის ამ საპროცესო უფლების დაცვის გარანტი იქნება. ამისათვის აუცილებელია, საგადასახადო დავის სასამართლო წესით განხილვის საქართველოში არსებული მოდელის გაანალიზება, მისი შედარება საზღვარგარეთის ქვეყნების პრაქტიკასთან და ამ გზით რეფორმირების გზის დასახვა.

ადმინისტრაციული და საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების მჭიდრო ურთიერთკავშირის გათვალისწინებით, მსგავსია სამართლის ამ დარგებში წარმოშობილი დავებიც. საგადასახადო დავების განხილვის ქართულ მოდელზე მსჯელობა მიზანშეწონილია ადმინისტრაციული სამართლის მეცნიერებაში დამკვიდრებული სარჩელთა სახეების ჭრილში. საქართველოში დღესდღეობით საგადასახადო დავებზე სამართალწარმოება კლასიკური ადმინისტრაციული დავისათვის დადგენილი წესით მიმდინარეობს.

სამეცნიერო ლიტერატურაში ადმინისტრაციული სარჩელის ოთხ სახეს გამოყოფენ.<sup>322</sup> მათი დასაშვებობისა და დასაბუთებულობის საფუძვლები განსხვავებულია. შესაბამისად, თითოეულ სარჩელზე

<sup>318</sup> იხ. იქვე, მ.13<sup>2</sup>.1.

<sup>319</sup> იხ. იქვე, მ.13<sup>2</sup>.1.

<sup>320</sup> იხ. იქვე, მ.13<sup>2</sup>.2.

<sup>321</sup> საქართველოს კონსტიტუცია (გამოქვეყნებული საქართველოს პარლამენტის უწყებანი №31-33, 24.08.1995 წ.), მ. 31.1.

<sup>322</sup> იხ. *კობაღიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.)*, ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 306-381.

მიმდინარე სამართალწარმოება თავისებურია. საინტერესოა ადმინისტრაციული სარჩელების სხვადასხვა სახის გამოყენების მიზანშეწონილობის განხილვა ამათუიშ საგადასახადო დავასთან მიმართებაში. კერძოდ, საჭიროა იმის შემოწმება, თუ რამდენად ეფექტურია ადმინისტრაციული საპროცესო მექანიზმები საგადასახადო დავების გადასაწყვეტად.

არანაკლებ მნიშვნელოვანია ადმინისტრაციულ სამართალში დამკვიდრებული უფლების დაცვის პრევენციული ღონისძიებების საგადასახადო დავებთან კავშირში განხილვა. ხშირ შემთხვევაში, საგადასახადო დავაზე სამართალწარმოება დიდი დროის განმავლობაში მიმდინარეობს. შესაბამისად, ზოგჯერ აუცილებელი ხდება უფლების წინასწარი დაცვა, რათა თავიდან იქნეს აცილებული მხარისათვის ნეგატიური შედეგის დადგომა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ნაშრომის ამ თავში საჭიროა საგადასახადო დავებზე უფლების სასამართლო წესით დაცვის საქართველოში არსებული მოდელის განხილვა, მისი საზღვარგარეთის გამოცდილებასთან შედარება და საგადასახადო დავების განხილვის სასამართლო მოდელის რეფორმირების პერსპექტივის გააზრება.

## *2. უფლების დაცვის რეპრესიული საშუალებები საგადასახადო დავებში*

### *2.1. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის, ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელი, როგორც უფლების დაცვის სამართლებრივი საშუალება საგადასახადო დავებში*

#### *2.1.1. სარჩელის არსი და მისი კავშირი საგადასახადო დავებთან*

მოსარჩელის მიერ სარჩელის შესაბამისი სახის შერჩევა წარმოადგენს აუცილებელ წინაპირობას იმისათვის, რომ მან მიაღწიოს სასურველ შედეგს.

სასკ-ით გათვალისწინებული სხვადასხვა სარჩელის სახიდან ერთ-ერთი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელია. სასკ-ის 22-ე მუხლის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების მოთხოვნით. ლიტერატურაში სარჩელის ამ სახეს შეცვილების სარჩელსაც უწოდებენ.<sup>323</sup>

შეცილების სარჩელის ჭრილში საინტერესოა საგადასახადო ორგანოების მიერ განხორციელებადი ისეთი ღონისძიების აღნიშვნა, როგორცაა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

საგადასახადო ორგანოები საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე გამოსცემენ სხვადასხვა სამართლებრივ აქტს, მაგალითად საგადასახადო მოთხოვნას. აღნიშნული სარჩელის ფარგლებში დავის საგანი შეიძლება საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერება იყოს.

<sup>323</sup> იხ. ვახაძე მ., თოდრია ი., ტურავე ა., წკეკლაძე ნ., საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის კომენტარი, გამომცემლობა „დიოგენე“, თბილისი 2005, 131.

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის, ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელი ყველაზე აქტუალური სარჩელის სახეა საგადასახადო დავებთან მიმართებაში. უამრავი დავა სწორედ საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის მოთხოვნით მიმდინარეობს.<sup>324</sup>

სარჩელის აღნიშნული სახის გამოყენება შესაძლებელია ისეთ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანო გამოსცემს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს. ასეთი აქტები სსკ-ში სხვადასხვა დასახელებით გვხვდება. საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები განხილულია ნაშრომის 2.1.2.1 ქვეთავში, რომელიც შევიღების სარჩელის დასაშვებობას ეხება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლო არაერთ გადაწყვეტილებასა თუ განჩინებაში განმარტავს, რომ საგადასახადო დავის დაწყებისათვის საჭიროა არსებობდეს დავის დაწყების ფორმალური საფუძველი.<sup>325</sup> მოცემული სარჩელის ჭრილში საგადასახადო დავის დაწყების ფორმალური საფუძველი საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტია.

2.1.2. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის, ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელის დასაშვებობის საფუძველები საგადასახადო დავებში

2.1.2.1. სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არსებობა

იმისათვის, რომ მოსარჩელემ სასურველი სამართლებრივი შედეგი მიიღოს, უპირველეს ყოვლისა, საჭიროა მისი სარჩელი დასაშვებად იქნეს ცნობილი.

დასაშვებობის ერთ-ერთ წინაპირობას სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არსებობა წარმოადგენს. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ცნებაში მოიაზრება, როგორც ინდივიდუალური, ისე ნორმატიული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის, ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელის გამოყენება საგადასახადო დავებში შესაძლებელია მაშინ, როდესაც სახეზეა საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

საგადასახადო ორგანოები ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს სხვადასხვა დასახელებით გამოსცემენ. მნიშვნელოვანია შეფასდეს საგადასახადო ორგანოების მიერ განხორციელებული სხვადასხვა ღონისძიებათა სამართლებრივი ბუნება. საჭიროა ადმინისტრაციული კანონმდებლობის ჭრილში დადგინდეს წარმოადგენს, თუ არა ესა თუ ის ღონისძიება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს.

საგადასახადო კოდექსის 2013 წლის 26 დეკემბრამდე მოქმედი რედექციის შესაბამისად, ვალდებულების დამდგენი მოთხოვნა

<sup>324</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 14.

<sup>325</sup> იხ. მაგ. სუს განჩინება №ბს-1130-1098(კ-კს-10), 10 ნოემბერი 2010 წ., 70.

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტს წარმოადგენდა.<sup>326</sup> აღინიშნული ნორმით დადგენილი იყო საგადასახადო ორგანოების მიერ გამოცემული აქტების სამართლებრივი ბუნება. კოდექსით ზოგადად იყო განსაზღვრული, თუ როდის უნდა მიჩნეულიყო საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად.

სზაკ-ის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს.<sup>327</sup> სზაკ-ით განსაზღვრული ინდივიდუალურ-ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის ცნება უფრო ფართოა და მოიცავს მეტ შემთხვევას.

საგადასახადო კოდექსის შემოადინებული დებულება არ იყო სრულყოფილი, რადგან მასში მითითებული უნდა ყოფილიყო არამხოლოდ ვალდებულების დამდგენი მოთხოვნა, არამედ სხვა სახის, თუნდაც აღმჭურველი აქტი. უფრო მიზანშეწონილი იქნებოდა სსკ-ის შესაბამისი დებულების სრულყოფა და არა მისი ამოღება.

საგადასახადო ორგანოების მიერ გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებზე მსჯელობისას თავდაპირველად უნდა აღინიშნოს საგადასახადო მოთხოვნა. სსკ-ის თანახმად საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა ამ კოდექსით დადგენილი წესით.<sup>328</sup> აქვეა განსაზღვრული ის შემთხვევები, როდესაც საგადასახადო ორგანო გამოსცემს საგადასახადო მოთხოვნას. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა, თუ არსებობს მისი წარდგენის ერთ-ერთი შემდეგი საფუძველი: ა) გადასახადის დარიცხვა, რომლის გაანგარიშება საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებაა; ბ) გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი; გ) მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ გადაწყვეტილება და სხვ.<sup>329</sup> შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტია და ექვემდებარება გასაჩივრებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად, ან ძალადაკარგულად ცნობის თაობაზე სარჩელით.

ასევე მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებანი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა და გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.<sup>330</sup> თითოეული ეს

<sup>326</sup> სსკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.) მ. 45.4.

<sup>327</sup> სზაკ, (გამოქვეყნებული №32(39), 15/07/1999) მ. 2.1.დ.

<sup>328</sup> სსკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 64.1.

<sup>329</sup> იქვე, მ. 64.2.

<sup>330</sup> იქვე, მ. 238.1.

ღონისძიება გამოირჩევა თავისებურებით და ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე ხორციელდება. მიზანშეწონილია განვიხილოთ თითოეული მათგანი.

სსკ-ის თანახმად, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენების შესახებ შეტყობინება ეგზავნება გადასახადის გადამხდელს/ვალდებულ პირს და შესაბამის მარეგისტრირებელ ორგანოს, რომელიც ვალდებულია არა უგვიანეს შეტყობინების მიღების დღის მომდევნო სამუშაო დღისა რეგისტრაციაში გაატაროს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება.<sup>331</sup> ამ შემთხვევაში, პირს შეტყობინება ეგზავნება, რომელსაც აქვს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბუნება და ექვემდებარება გასაჩივრებას გადასახადის გადამხდელის მხრიდან.

მესამე პირის ქონებაზე გადახდევინების მიქცევის საფუძველები დადგენილია სსკ-ით, რომლის თანახმადაც, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მესამე პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა და მისი ქონებიდან უზრუნველყოს გადასახადის გადახდევინება, თუ გადასახადის გადამხდელის ქონება იმდენად მცირეა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებების განხორციელებამ ვერ უზრუნველყო აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვა და სასამართლოს გადაწყვეტილებით, ან სხვა მტკიცებულებების საფუძველზე, დადგენილია, რომ მესამე პირს აქვს გადასახადის გადამხდელის დავალიანება, რომლის გადახდის ვადაც დამდგარია.<sup>332</sup> აღნიშნულ ნორმაში საუბარია მესამე პირის მიმართ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ვალდებულებაზე. ასეთი საგადასახადო მოთხოვნაც ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტია და ექვემდებარება გასაჩივრებას საერთო წესით.

რაც შეეხება ქონებაზე ყადაღის დადების ღონისძიებას, აღნიშნული თავად საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებით ხორციელდება. სსკ-ს თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე დაადოს ყადაღა პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა) ნებისმიერ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მოცულობის ფარგლებში. ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს.<sup>333</sup> ამრიგად, აღნიშნულ შემთხვევაში სსკ-ით პირდაპირაა დადგენილი, რომ გამოიცემა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტი.

აღსანიშნავია, აგრეთვე, საგადასახადო ორგანოს მიერ ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ღონისძიება. სსკ-ის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს შუამდგომლობას პირის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის შესახებ სასამართლო განიხილავს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით

<sup>331</sup> იქვე, მ. 239.3.

<sup>332</sup> იქვე, მ. 240.1.

<sup>333</sup> იქვე, მ. 241.1.



დადგენილი წესით.<sup>334</sup> სასკ-ით დადგენილია, რომ ბრძანებას გადასახადის გადამხდელის ყადაღადღებულ ქონების რეალიზაციის თაობაზე, საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე, გამოსცემს რაიონული (საქალაქო) სასამართლოს მოსამართლე გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფლის მიხედვით.<sup>335</sup> შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო არ გამოსცემს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს.

აღსანიშნავია, ასევე, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენის ღონისძიება. სსკ-ის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში პირის საბანკო ანგარიშებიდან (გარდა საანაბრო (ვადიანი) ანგარიშისა) საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები და ჩარიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტში.<sup>336</sup> საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება პირის საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის და სანქციის თანხების ჩამოწერის შესახებ წარედგინება ამ პირს.<sup>337</sup> აღნიშნული გადაწყვეტილება უნდა ჩაითვალოს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად. თუმცა, აღნიშნული აქტის აღსრულების ღონისძიება ადმინისტრაციული რეალაქტია.

იგივე შეიძლება ითქვას პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების ღონისძიებაზე. სსკ განსაზღვრავს, რომ თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად არასაკმარისია საბანკო ანგარიშებიდან საინკასო დავალებით შესაბამისი თანხების ჩამოწერის ღონისძიება, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მოსამართლის ბრძანების გარეშე განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის/სხვა ვალდებული პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად აუცილებელი ოდენობით.<sup>338</sup> კანონმდებლობის თანახმად, სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების შესახებ გადაწყვეტილება ფორმდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.<sup>339</sup> ეს ღონისძიებაც წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს. თუმცა, აღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის აღსრულების ღონისძიებაც ადმინისტრაციული რეალაქტად უნდა ჩაითვალოს.

აღსანიშნავია, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილებაც. სსკ-ის თანახმად შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე, უფლებამოსილია გამოსცეს წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე, პირის მიმართვიდან

<sup>334</sup> იქვე, მ. 242.1.

<sup>335</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 21<sup>21</sup>.

<sup>336</sup> სსკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 243.1.

<sup>337</sup> იქვე, მ. 243.2.

<sup>338</sup> იქვე, მ. 244.1.

<sup>339</sup> „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანება მ. 58.1.

არაუგვიანეს 90 დღისა. <sup>340</sup> ასეთი გადაწყვეტილება პირის მიმართ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტია და მისი გასაჩივრებაც შესაძლებელია საერთო წესით. ეს შესაძლებლობა კანონმდებლობითაა დადგენილი. თუ პირი არ ეთანხმება საგადასახადო ორგანოს წინასწარ გადაწყვეტილებას, მას უფლება აქვს, გაასაჩივროს იგი ამ კოდექსით დადგენილი წესით.<sup>341</sup> შესაბამისია საქართველოს უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაც, რომელმაც თავის ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში განმარტა, რომ „წინასწარი გადაწყვეტილება თავისი ბუნებიდან გამომდინარე, წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს და იგი უნდა შეესაბამებოდეს მოქმედ კანონმდებლობას, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსსა და ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანებით დამტკიცებულ „გადასახადის ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციას“.<sup>342</sup> საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში ისიც განმარტა, რომ შემოსავლების სამსახურს საქართველოს კანონმდებლობით მისთვის მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში აქვს შესაძლებლობა უარი თქვას წინასწარი გადაწყვეტილების გამოტანაზე. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტებით, კანონმდებლობით გათვალისწინებული გარემოებების არსებობისას წინასწარი გადაწყვეტილების მიღება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებას და არა ვალდებულებას.<sup>343</sup>

საინტერესოა საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოცემული აქტებიც. სსკ-ის თანახმად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. <sup>344</sup> აღნიშნული ღონისძიებები, გარდა გამონაკლისი შემთხვევებისა, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე ხორციელდება. საგადასახადო შემოწმების შედეგების შესახებ დგება აქტი.<sup>345</sup> საგადასახადო შემოწმების შედეგად მიღებული შემოწმების აქტი ყოველთვის არ ადგენს გადასახადის გადამხდელის რაიმე ვალდებულებას, არ არიცხავს მას გადასახადს, არამედ წარმოადგენს გარემოებათა ფიქსაციის საშუალებას. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. <sup>346</sup> თუმცა, სსკ-ს თანახმად, საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.<sup>347</sup> რაც შეეხება საგადასახადო შემოწმების აქტს, ის უნდა განვიხილოთ მხოლოდ საგადასახადო შემოწმების შედეგების დაფიქსირების საშუალებად, რომელსაც არ აქვს მომწესრიგებელი ხასიათი, შესაბამისად იგი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-

<sup>340</sup> სსკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 47.1-2.

<sup>341</sup> იქვე, მ. 47.10.

<sup>342</sup> იხ. სუს განჩინება №ბს-578-565(კ-14), 14 ივლისი 2015 წ., 96.

<sup>343</sup> იქვე, 97.

<sup>344</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 262.

<sup>345</sup> იქვე, მ. 267.

<sup>346</sup> იქვე, მ. 268.1.

<sup>347</sup> სსკ, მ. 299.2.

სამართლებრივ აქტად არ განიხილება. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაში არის შემთხვევები, როდესაც ხდება საგადასახადო შემოწმების აქტის ბათილობის მოთხოვნა, შესაბამისად სასამართლო მსჯელობს ამ აქტის კანონიერებაზე.<sup>348</sup> ამ საკითხთან დაკავშირებით ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი შუალედური აქტია, რომელიც ცალკე გასაჩივრებას არ ექვემდებარება. შუალედური აქტი ცალკე გასაჩივრებას შეიძლება დაექვემდებაროს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირდაპირ არის გათვალისწინებული კანონით ან შესაბამისი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტისაგან დამოუკიდებლად არღვევს პირის უფლებას ან კანონიერ ინტერესს. სასამართლომ პრინციპის დონეზე განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსი შემოწმების აქტის დამოუკიდებლად გასაჩივრების შესაძლებლობას არ ითვალისწინებს და რომ კანონმდებლობით, შემოწმების აქტი არ არის საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველი.<sup>349</sup> ამრიგად, ჩვეულებრივ საგადასახადო შემოწმების აქტის, მის საფუძველზე გამოცემული გადაწყვეტილების, ასევე შესაბამისი საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერება შეიძლება ერთად იყოს დავის საგანი სასამართლოში. თუმცა, როგორც აღინიშნა, უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაში ვხვდებით საგამონაკლისო შემთხვევებსაც, როდესაც საგადასახადო შემოწმების აქტის კანონიერება დავის საგანია, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ის დამოუკიდებლად არღვევს პირის უფლებას ან კანონიერ ინტერესს.

აღსანიშნავია, საგადასახადო სამართალდარღვევის საკითხზე გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებიც. საგადასახადო სამართალდარღვევა განსხვავდება კლასიკური ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისგან. საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებული დებულებები მოცემულია არა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსში, არამედ სსკ-ში. საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ კოდექსით დადგენილი საფუძველითა და წესით.<sup>350</sup> სსკ-ს კოდექსის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სამართალდარღვევა დაფიქსირებულია საგადასახადო შემოწმების აქტში.<sup>351</sup> საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი სამართალდარღვევის ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ პირს ადგილზევე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. ასეთ შემთხვევაში, პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად.<sup>352</sup> შესაბამისად, სსკ-ით

<sup>348</sup> იხ. მაგ., სუს განჩინება №ბს-851-813(კ-კს-07), 10 იანვარი 2018 წ., 2-11.

<sup>349</sup> იხ. სუს განჩინება №ბს-797-771 (კ-10), 22 დეკემბერი 2010 წ., 9.

<sup>350</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 269.1.

<sup>351</sup> იქვე, მ. 271.2.

<sup>352</sup> იქვე, მ. 271.4.

განსაზღვრულია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის სამართლებრივი ბუნება და ის კონკრეტულ შემთხვევებში გათანაბრებულია საგადასახადო მოთხოვნასთან.<sup>353</sup> საგადასახადო ორგანოების მიერ ყოველწლიურად მრავალი საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენა ხდება. ერთ-ერთ აქტუალურ სამართალდარღვევას საკონტროლო სალარო აპარატის გამოუყენებლობა წარმოადგენს. საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ ამ საკითხზე განმარტა, რომ სსკ-ის დანაწესებიდან და თავად სამართალდარღვევის ოქმის, როგორც იურიდიული დოკუმენტის მნიშვნელობიდან გამომდინარეობს, რომ მისი შედგენა აუცილებელია სწორედ სამართალდარღვევის ადგილზე. ამასთან, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმის არა სამართალდარღვევის გამოვლენის ადგილზე შედგენა წარმოადგენს პროცედურის არსებით დარღვევას.<sup>354</sup> შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის თაობაზე გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერებაც შეიძლება იყოს დავის საგანი სასამართლოში.

აღსანიშნავია, გადასახადის გადამხდელის საჩივრის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურისა და დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებებიც. გადასახადის გადამხდელის საჩივართან დაკავშირებით დავის განხილველ ორგანოს გადაწყვეტილება გამოაქვს.<sup>355</sup> ეს გადაწყვეტილებებიც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებია და ექვემდებარება გასაჩივრებას სარჩელის ამ სახით. საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ თავის ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში იმსჯელა საგადასახადო დავაზე, რომელშიც მოსარჩელეს სარჩელის აღძვრამდე მთლიანად ამოწურული ჰქონდა ადმინისტრაციული პროცედურა. შესაბამისად, საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ განმარტა, რომ დავის საგანს უდავოდ წარმოადგენდა არა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს კონკრეტული ღონისძიება, არამედ დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებებიც. სასამართლომ მიიჩნია, რომ დავის საგანს წარმოადგენდა ერთიანი, ვერტიკალურად დაქვემდებარებული, ცენტრალიზებული სისტემის ორგანოების აქტები, რომლებიც ეხებოდა ერთიანი დავის სამართალურ თეორიას. სასამართლოს განმარტებით, ამ აქტების ლოგიკური ურთიერთკავშირიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილია ყველა ამ აქტზე მსჯელობა. სასამართლოს განმარტებით, მოთხოვნები გასაჩივრებული აქტების გაუქმებასთან დაკავშირებით ეხება ერთიანი დავის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძვლებს. ამასთან, მოთხოვნათა ურთიერთკავშირის გამო, ერთი მოთხოვნის სწორ გადაწყვეტას უკავშირდებოდა დანარჩენი მოთხოვნების გადაწყვეტა, შესაბამისად მოთხოვნათა განცალკევებული განხილვა არამიზანშეწონილია.<sup>356</sup>

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, დავის დაწყებისას გადასახადის გადამხდელმა უნდა განსაზღვროს საგადასახადო ორგანოს საქმიანობის სამართლებრივი ფორმა. თუ ის დარწმუნდება, რომ სახეზეა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ის შეძლებს უფლება სწორედ

<sup>353</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 14-21.

<sup>354</sup> იხ. სუს გადაწყვეტილება №ბს-695-681(კ-12), 5 თებერვალი 2013 წ., 95.

<sup>355</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 304.1.

<sup>356</sup> იხ. მაგ. სუს განჩინება №ბს-1130-1098(კ-კს-10), 10 ნოემბერი 2010 წ., 70.

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის, ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელით დაიცვას. მაშასადამე, საგადასახადო დავებში შეცილების სარჩელი მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნება დასაშვები, თუ სახეზე იქნება სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

### 2.1.2.2. პირდაპირი და უშუალო ზიანი

სასკ-ის თანახმად, შეცილების სარჩელი დასაშვებია, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ან მისი ნაწილი პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას.<sup>357</sup> აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხელის მიერ სასამართლოში წარდგენილი სარჩელი დასაშვები იქნება, თუ საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი პირდაპირ და უშუალო ზიანს აყენებს მას. ზიანის არსებობის ფაქტი საგადასახადო დავებში ხშირად მარტივად დასადგენია, რადგან გადასახადის გადამხდელს უმეტესწილად ფინანსური ზიანი ადგება. აღნიშნულის გარდა, არ არის გამორიცხული სახეზე იყოს სხვაგვარი ზიანი. დასაშვებობის ეტაპისათვის არ არის აუცილებელი გადასახადის გადამხდელისათვის მიყენებული ზიანის დეტალურად გამოკვლევა და ზუსტი ციფრების გამოანგარიშება.<sup>358</sup>

### 2.1.2.3. გასაჩივრების ვადა

სარჩელის დასაშვებად ცნობისათვის, კანონმდებლობით დადგენილი გასაჩივრების ვადის დაცვა ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი პირობაა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, პირს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში გაასაჩივროს.<sup>359</sup> თუმცა, როგორც აღინიშნა, ეს ვადა პირს იმისათვის ეძლევა, რომ საგადასახადო ორგანოს ღონისძიება ადმინისტრაციული წესით, შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივროს. სასამართლო წესით უფლების დაცვის შესაძლებლობა პირს მხოლოდ იმ შემთხვევაში ეძლევა, თუ ის გამოიყენებს საჩივრის წარდგენის ერთჯერად შესაძლებლობას. ამრიგად, გადასახადის გადამხდელმა მინიმუმ შემოსავლების სამსახურს მაინც უნდა მიმართოს საჩივრით, რათა შემდგომ მისი სარჩელი დასაშვები იყოს სასამართლოში.

სსკ განსაზღვრავს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში პირს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში.<sup>360</sup> იგივე, 20 დღიანი ვადაა დადგენილი დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრებისათვის.<sup>361</sup>

<sup>357</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. მ. 22.2.

<sup>358</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 38.

<sup>359</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 299.4.

<sup>360</sup> იქვე, მუხლი 305.1.

<sup>361</sup> იქვე, მუხლი 305.2.

აღნიშნული ვადა, შედარებით უკეთესია გადასახადის გადამხდელისათვის, რადგან დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების 20 დღის განმავლობაში გასაჩივრების შესაძლებლობა დადგენილ იქნა მხოლოდ 2011 წლის 20 დეკემბერს მიღებული „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ საქართველოს კანონით. ამ ცვლილებამდე მოქმედი რედაქციით, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების სასამართლოში, ან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში გასაჩივრებისათვის დადგენილი იყო მხოლოდ 10 დღიანი ვადა.<sup>362</sup>

სასკ განსაზღვრავს, რომ თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, სარჩელი სასამართლოს უნდა წარედგინოს, შესაბამისად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის, ან ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებული გადაწყვეტილების გაცნობიდან, ასევე ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებული გადაწყვეტილების გამოტანისათვის დადგენილი ვადის გასვლიდან 1 თვის ვადაში.<sup>363</sup> ხოლო, როგორც უკვე აღინიშნა, საგადასახადო კანონმდებლობით საგადასახადო სამართლებრივი აქტების სასამართლოში გასაჩივრების ვადად დაგენილია 20 დღე. საგადასახადო კოდექსის აღნიშნული ნორმა შესაბამისობაშია სასკ-სთან. საგადასახადო სამართლებრივ დავებში, ხანდაზმულობა, როგორც სარჩელი დასაშვებობის წინაპირობა, მოწმდება სწორედ სსკ-ით განსაზღვრული სპეციალური ვადის მიხედვით.

აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით, საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის და ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22.3 მუხლით ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრებისათვის განსაზღვრული სასარჩელო ხანდაზმულობის ვადები ვრცელდება სწორედ ადმინისტრაციულ სამართლებრივი/მატერიალური კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვით გამოცემული აქტის მიმართ. ამგვარი კანონის საფუძველზე და მის შესაბამისად გამოცემული (რეკვიზიტების თვალსაზრისით) აქტების მიმართ წარმოეშობა ადრესატს ვალდებულება კანონით მკაცრად დადგენილ პირობებში აქტის გასაჩივრებისა. საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, კონკრეტულ საქმეში არ დგინდებოდა, თუ რა სახის გადასახადი და რომელი საკანონმდებლო აქტის საფუძველზე დაეკისრა ადრესატს თანხის გადახდა. სასამართლოს განმარტებით, ამ პირობებში, პირის ვალდებულება – მოახდინოს გასაჩივრების უფლების საპროცესო ვადებში რეალიზაცია, არ შეიძლება წარმოიშვას სწორედ ადმინისტრაციული სამართლის უმნიშვნელოვანესი – კანონიერების პრინციპიდან გამომდინარე. წინააღმდეგ შემთხვევაში, სასამართლოს მოსაზრებით, ეს გამოიწვევდა დაუსაბუთებელი, ბუნდოვანი, რეკვიზიტების არმქონე ადმინისტრაციული აქტების გამოცემის შესაძლებლობის დაშვებას.<sup>364</sup> სასამართლოს ასეთი პოზიცია მნიშვნელოვანი ნოვაციაა არამხოლოდ საგადასახადო სფეროში არამედ მთლიანად ადმინისტრაციული სამართლის პროცესში.<sup>365</sup> „სასამართლომ მატერიალურად უკანონო, სათანადო რეკვიზიტების არმქონე აქტი

<sup>362</sup> იქვე, მ.305.1-2.

<sup>363</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 22.3.

<sup>364</sup> იხ. სუს განჩინება №ბს-1443-139(კ-08) 29 ივლისი 2009 წ.

<sup>365</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 41-43.

ფაქტობრივად გააიგივა არარა აქტთან, რომლის მიმართაც არ მოქმედებს გასაჩივრების ხანდაზმულობის ვადა.<sup>366</sup>

საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი საგადასახადო ორგანოების ღონისძიებათა სასამართლოში გასაჩივრების ვადა მნიშვნელოვნად მცირეა საზღვარგარეთის ქვეყნების კანონმდებლობით დადგენილ ვადებზე. მაგალითად, საფრანგეთის კანონმდებლობით, გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრებისათვის 2 თვიანი ვადა ეძლევა.<sup>367</sup>

აშშ-სა და კანადაში გადასახადის გადამხდელს 90 დღიანი ვადა აქვს საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული გადასახადის დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრებისათვის.<sup>368</sup>

საქართველოში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების გადაწყვეტილებათა გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადები ძალიან მცირედ შეიძლება ჩაითვალოს და სასკ-ით განსაზღვრული ზოგადი ვადის მსგავსად მიზანშეწონილია მათი გაზრდა მინიმუმ 30 დღემდე.

#### 2.1.2.4. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის წინასწარი გასაჩივრების სავალდებულობა

სასკ-ის თანახმად, სასამართლო, გარდა კანონით გათვალისწინებული შემთხვევისა, არ მიიღებს სარჩელს ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ, თუ მოსარჩელემ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი წესით არ გამოიყენა ადმინისტრაციული საჩივრის ერთჯერადად წარდგენის შესაძლებლობა.<sup>369</sup>

სსკ-ის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის ნებისმიერ ეტაპზე მომჩივანს უფლება აქვს, მიმართოს სასამართლოს.<sup>370</sup> მოქმედი ნორმით ცალსახად არ ჩანს, რომ გადასახადის გადამხდელს სასამართლოში უფლების დაცვის უფლება წარმოეშობა სწორედ სადავო გადაწყვეტილების გასაჩივრების შემდგომ. თუ დავუშვებთ იმ შესაძლებლობას, რომ პირმა დავის ნებისმიერ ეტაპზე ყველა სახის საგადასახადო აქტი პირდაპირ სასამართლოში გაასაჩივროს, აღნიშნული წინააღმდეგობაში იქნება საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კანონმდებლობასთან. გადასახადის გადამხდელის სარჩელი, რომელიც მიმართულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისაკენ, დასაშვები იქნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ პირმა გამოიყენა საჩივრის წარდგენის მინიმუმ ერთჯერადი შესაძლებლობა და დავის განმხილველი ორგანო მიიღებს შესაბამის გადაწყვეტილებას.

<sup>366</sup> იქვე, 42.

<sup>367</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Lafortezza C.C., Oyales M.X.D., Luczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), *The Tax Disputes and Litigation Review*, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 129.

<sup>368</sup> იხ. იქვე, 54, 384.

<sup>369</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 2.5.

<sup>370</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ), მ. 296.3.

მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო აქტების გასაჩივრება შესაძლებელია დავის განმხილველ ორ სხვადასხვა ორგანოში – შემოსავლების სამსახურსა და ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, დასაშვებობის მიზნებისათვის, საკმარისია საჩივრის შემოსავლების სამსახურში წარდგენაც.<sup>371</sup>

სადავო საგადასახადო აქტის ადმინისტრაციული წესით გასაჩივრების საგადასახადო უფლების სასამართლო წესით დაცვამდე გათვალისწინებულია არაერთი საზღვარგარეთის ქვეყნის კანონმდებლობით. მაგალითად, პოლონეთის კანონმდებლობით, პირმა სპეციალურ საოვეოდო ადმინისტრაციულ სასამართლოსათვის მიმართვამდე უნდა ამოწუროს უფლების ადმინისტრაციული წესით დაცვის შესაძლებლობა.<sup>372</sup>

იქიდან გამომდინარე, რომ უფლების ადმინისტრაციული წესით დაცვა ქმედითი მექანიზმია, ის უზრუნველყოფს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ თვითკონტროლის განხორციელებასა და სასამართლოების განტვირთვას, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი სარჩელის დასაშვებობის ზემოლნიშნული წინაპირობის არსებობა დადებითად უნდა შეფასდეს.

### 2.1.3. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის, ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელის დასაბუთებულობა საგადასახადო დავებში

გადასახადის გადამხდელის მიერ აღძრული შეცილების სარჩელი მხოლოდ იმ შემთხვევაში დაკმაყოფილდება, თუ ის დასაბუთებული იქნება. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების თაობაზე სარჩელის დასაბუთებულობის საკითხს სასკ არეგულირებს და ადგენს, რომ თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.<sup>373</sup> აღნიშნულიდან გამომდინარე, დასაბუთებულობის ფარგლებში სასამართლომ პირველ რიგში სადავო აქტის კანონიერება უნდა შეამოწმოს. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერება ფორმალური და მატერიალური კრიტერიუმებით ფასდება.<sup>374</sup>

<sup>371</sup> იხ. წიკლაური ი., საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 43-44.

<sup>372</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Luczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 260.

<sup>373</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 32.1.

<sup>374</sup> იხ. კობაღეიშვილი მ., სხორტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.), ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 326.



ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ფორმალური კანონიერების ფარგლებში ფასდება სხვადასხვა საკითხი, კერძოდ, ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებამოსილება, აქტის ფორმა, წარმოების სათანადო სახე და აქტის დასაბუთებულობა. საგადასახადო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების შემთხვევაში, აღნიშნული კრიტერიუმები უნდა შემოწმდეს, როგორც ზოგადი ადმინისტრაციული, ისე სპეციალური კანონმდებლობის შესაბამისად, რადგან სწორედ სპეციალური საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებითაა განსაზღვრული კონკრეტული საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება და სხვა ფორმალური მოთხოვნებიც.

საგადასახადო აქტების მატერიალური კანონიერების შემოწმება საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების საფუძველზე ხდება.

სარჩელის დასაბუთებულობის კიდევ ერთი პირობა პირდაპირი და უშუალო ზიანია. საგადასახადო ურთიერთობებში ზიანი ხშირად მარტივად დადგენადია, რადგან, როგორც აღინიშნა, პირს უმეტესად ფინანსური ზიანი ადგება.

კანონმდებლობით განსაზღვრულია სამართალწარმოების სხვაგვარი შედეგებიც. სასკ-ის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.<sup>375</sup> საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოების მხრიდან ზოგჯერ ხდება გადასახადის დარიცხვა საქმის არსებითი გარემოებების შეფასების გარეშე. საკასაციო პალატის განმარტებით, იმისათვის, რომ გადაწყვეტილება კანონიერი იყოს, ინდივიდუალური აქტის გამოცემის მეტად მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, შესწავლა და გადაწყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა კომპლექსური შეფასების შედეგად, იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან რაიმე შეცდომა და ამის საფუძველზე დაუსაბუთებელი დასკვნის გამოტანა.<sup>376</sup> შესაბამისად, როგორც გადასახადების ადმინისტრირებაზე პასუხისმგებელი, ისე დავის განმხილველი ორგანო ორიენტირებული უნდა იყოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევაზე, შესწავლაზე და გადაწყვეტილების მათი შეფასების შედეგად მიღებაზე.

საკმაოდ მნიშვნელოვანი განმარტება გააკეთა საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ სხვა გადაწყვეტილებაშიც. სასამართლომ განმარტა, რომ „ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს იმ

<sup>375</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 32.4.

<sup>376</sup> იხ. სუს გადაწყვეტილება №ბს-1438-1396 (კ-08), 15 ივლისი 2009 წ. 81.

შემთხვევაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. მათი დადგენა მხოლოდ ადმინისტრაციულ ორგანოს შეუძლია მისთვის კანონით მინიჭებული უფლებამოსილებიდან გამომდინარე ან აღნიშნული მის დისკრეციას განეკუთვნება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სასამართლოს მიერ სადავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება.<sup>377</sup> შესაბამისად, რიგ შემთხვევებში სასამართლო წესითაც შეიძლება განხორციელდეს ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. ყოველთვის არ არის აუცილებელი სასამართლომ სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო დავებზე წარდგენილი სარჩელის დასაბუთებულობა მოწმდება სასკ-ით და სსკ-ით განსაზღვრული წესით. დავა საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემულ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტების კანონიერებაზე საკმაოდ კარგად გამოიხატება შეცილების სარჩელზე მიმდინარე სამართალწარმოებაში. მოსარჩელემ ყველა ზემოაღნიშნული საკითხი უნდა გაითვალისწინოს, რათა საგადასახადო დავაზე სასურველ შედეგს მიაღწიოს.<sup>378</sup>

2.2. სარჩელი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე, როგორც უფლების დაცვის სამართლებრივი საშუალება საგადასახადო დავებში

2.2.1. სარჩელის არსი და მისი კავშირი საგადასახადო დავებთან

სასკ-ში ასევე მოცემულია სარჩელი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე. სასკ-ის 23-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მოთხოვნით. სარჩელის ამ სახის მიზანია, ადმინისტრაციულ ორგანოს სასამართლოს გადაწყვეტილებით დაევალოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.<sup>379</sup> აღნიშნული სარჩელი მავალდებულებელი სარჩელის ერთ-ერთი სახეა.<sup>380</sup>

საგადასახადო ორგანოების ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი საქმიანობის სამართლებრივი ფორმა ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის გამოცემაა. რიგ შემთხვევებში, მოსარჩელე შეიძლება დაინტერესებული იყოს საგადასახადო ორგანოს მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემით. სამართლებრივი აქტების გამოცემაზე

<sup>377</sup> სუს განხიზნება №ბს-155-153(2კ-15), 25 ივნისი 2015 წ., 143.

<sup>378</sup> იხ. წიკლაური ი., საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 49-51.

<sup>379</sup> იხ. კობალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.), ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 333

<sup>380</sup> იხ. ვაჩაძე მ., თოდრია ი., ტურავა პ., წიკლაძე ნ., საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის კომენტარი, გამომცემლობა „დიოგენე“, თბილისი 2005, 136.

ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან უარის მიღების შემთხვევაში, ადრესატს შეუძლია, უფლება სარჩელის ამ სახის გამოყენებით დაიცვას.

საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შედეგი ზოგჯერ ნეგატიურია გადასახადის გადამხდელისათვის. თუმცა, ამ უკანასკნელს შეიძლება გააჩნდეს არამხოლოდ მისთვის სასარგებლო, ანუ აღმჭურველი, არამედ მავალბელი აქტის გამოცემის ინტერესიც. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელს შესაძლოა სურდეს საგადასახადო ორგანომ გამოსცეს საგადასახადო მოთხოვნა, გააფორმოს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და სხვ. ამ აქტების გამოცემა გადასახადის გადამხდელს შეიძლება სჭირდებოდეს იმ მიზნით, რომ დროულად გადაიხადოს გადასახადი ან სანქციის თანხა. გადასახადის დროულად გადახდით, გადასახადის გადამხდელს ნაკლები სანქციისა და საურავის თანხების გადახდა მოუწევს.

ამ სარჩელის სახით უფლების დაცვა შესაძლებელია იმ შემთხვევაშიც, თუ გადასახადის გადამხდელის მიზანია, ჩამოეწეროს საგადასახადო დავალიანება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერის კონკრეტულ საფუძვლებს.<sup>381</sup> აღნიშნულს წინ უნდა უძღვოდეს შესაბამისი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა. კანონმდებლობით, საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერის საკითხს განიხილავს უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანო, რომელიც საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერის მიზანშეწონილობის შესახებ ამზადებს დასკვნას.<sup>382</sup> საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ასეთი აქტი შეესაბამება საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემულ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ცნებას.<sup>383</sup> რაც შეეხება ელექტრონულ პროგრამაში განხორციელებულ გადასახადის ჩამოწერის ოპერაციის შესრულებას, ის შეიძლება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განხორციელებულ რეალაქტად ჩაითვალოს.

გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების გამოცემის ინტერესი შეიძლება ჰქონდეს საგადასახადო შემოწმების შემთხვევაშიც. საგადასახადო შემოწმების შედეგად საგადასახადო ორგანო ადგენს აქტს.<sup>384</sup> ხოლო, საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს, შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.<sup>385</sup> ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი შეიძლება დაინტერესებული იყოს მისი ვალდებულების განმსაზღვრელი გადაწყვეტილებისა და საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემით. გადასახადის გადამხდელისათვის

<sup>381</sup> იხ. სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 252.1.

<sup>382</sup> „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანება მ.66.1.

<sup>383</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 22-27.

<sup>384</sup> სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 267.

<sup>385</sup> იქვე, მ.268.1.

მნიშვნელოვანია იცოდეს საგადასახადო ორგანოს პოზიცია, საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროის, საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის, სანქციის ოდენობის და სხვა საკითხების შესახებ. რაც უფრო გვიან გაეცნობა გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს ასეთ გადაწყვეტილებას, მით მეტი იქნება საურავიც და ზოგ შემთხვევაში სანქციაც.

გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გაცნობის ინტერესი შეიძლება ჰქონდეს არამხოლოდ მისი შესრულების, არამედ გასაჩივრების მიზნითაც. ბუნებრივია, გადასახადის გადამხდელს სჭირდება გაეცნოს ადმინისტრაციული წარმოების საბოლოო პროდუქტს, რათა ჩამოაყალიბოს დასაბუთებული სარჩელი ან საჩივარი. აღსანიშნავია, რომ აშშ-ში საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის დარიცხვის შესახებ გამოცემულ გადაწყვეტილებას არაფორმალურად უწოდებენ „ბილეთს საგადასახადო სასამართლოში“, რადგან ეს დოკუმენტი საშუალებას აძლევს გადასახადის გადამხდელს 90 დღის განმავლობაში სარჩელით მიმართოს აშშ-ს საგადასახადო სასამართლოს.<sup>386</sup> ზოგ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს სწორედ ასეთ „ბილეთად“ შეიძლება სჭირდებოდეს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაშიც არის შემთხვევები, როდესაც გადასახადის გადამხდელის ინტერესებში არის საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემა, რადგან ის საგადასახადო ღირებულების დაწევის ერთ-ერთი საფუძველია.<sup>387</sup>

## 2.2.2. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე სარჩელის დასაშვებობა საგადასახადო დავებში

### 2.2.2.1. საგადასახადო ორგანოს უარი

სასკ-ის თანახმად, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე სარჩელი დასაშვებია, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს უარი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს.<sup>388</sup>

ამ დებულებიდან, უპირველეს ყოვლისა ყურადღება უნდა გამახვილდეს ადმინისტრაციული ორგანოს უარზე. საგადასახადო დავაზე სარჩელის დასაშვებად ცნობისათვის, აუცილებელია სახეზე იყოს საგადასახადო ორგანოს ისეთი გადაწყვეტილება, რომლითაც პირს უარი

<sup>386</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Lafortezza C.C., Oyales M.X.D, Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 384.

<sup>387</sup> იხ. მაგ. სუს განჩინება №ბს-1126-1088 (კს-08), 29 იანვარი 2009 წ., 2-10.

<sup>388</sup> იხ. სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 23.2.

ეთქვა მოთხოვნილი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე. ამასთან, ადმინისტრაციული ორგანოს უარში მხოლოდ შესაბამისი წერილობითი აქტის გამოცემა არ იგულისხმება. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე უარის თქმის მეორე ფორმა უმოქმედობაა. ამ შემთხვევაში, ადმინისტრაციული ორგანო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს არ გამოსცემს. აქ იგულისხმება შემთხვევა, როდესაც ადმინისტრაციული ორგანო გაუშვებს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის კანონით დადგენილ ვადას.

ერთ-ერთ საქმეზე გამოტანილ განჩინებაში საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ განმარტა, რომ უარის თქმად განიხილება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის განსაზღვრული ვადის დარღვევა და იგი საჩივრდება კანონით დადგენილი წესით. მოვლენას, როდესაც ადმინისტრაციული ორგანო გაუშვებს ადმინისტრაციული აქტის გამოცემისათვის დადგენილ ვადას საქართველოს უზენაესი სასამართლო „უმოქმედობით უარს“ უწოდებს.<sup>389</sup> ეს შემთხვევა გათვალისწინებულია საგადასახადო კანონმდებლობითაც. სსკ-ის თანახმად, პირს უფლება აქვს, საგადასახადო ან/და დავის განმხილველი ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებისათვის დადგენილი ვადის დარღვევა მიიჩნიოს მისი მიმართვის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმად და გაასაჩივროს იგი კანონმდებლობით დადგენილი წესით.<sup>390</sup> შესაბამისად, მოსარჩელე უფლებამოსილია, საგადასახადო ორგანოს მხრიდან წერილობითი ან უმოქმედობის ფორმით გამოხატული უარის მიღების საფუძველზე, სასამართლოს მიმართოს და ამ ორგანოთვის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება მოითხოვოს.<sup>391</sup>

იმისათვის, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს უმოქმედობა უარად ჩაითვალოს, სახეზე უნდა იყოს იმ ვადის დარღვევა, რომელიც კანონმდებლობით დადგენილია კონკრეტული სახის გადაწყვეტილების გამოცემისათვის. მაგალითისათვის, თუ გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურისაგან მოითხოვა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა, ხოლო, საგადასახადო ორგანო რეაგირებას არ ახდენს, მისი უმოქმედობა უარად მხოლოდ 90 დღის გასვლის შემდგომ ჩაითვლება. სწორედ ეს ვადაა გათვალისწინებული სსკ-ით წინასწარი გადაწყვეტილების გამოსაცემად.<sup>392</sup>

აღსანიშნავია ისიც, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ დადგენილ ვადაში ადრესატისათვის პასუხის გაუცემლობა უარად ითვლება საფრანგეთის, ბელგიის და გერმანიის კანონმდებლობითაც. ასეთ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია უფლების დაცვის მიზნით სასამართლოს მიმართოს. განსხვავებული საკანონმდებლო რეგულაციებია უკრაინაში, სადაც თუ დავის განმხილველი ორგანო მომჩივანს დადგენილ ვადაში პასუხს არ გასცემს, ითვლება, რომ მან

<sup>389</sup> იხ. სუს განჩინება №ბს-1688-1660 (კ-11), 3 მაისი 2012 წ., 27-28.

<sup>390</sup> იქვე, მუხლი 299.5.

<sup>391</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 45-47.

<sup>392</sup> იხ. სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010), მ. 47.2.

საჩივარი დააკმაყოფილა და გასაჩივრებული საგადასახადო შეტყობინება გაუქმდება.<sup>393</sup>

იმ მიდგომის დანრეგვა, რომლის თანახმადაც საგადასახადო ორგანოს განცხადებაზე დადგენილ ვადაში რეაგირების განუხორციელებლობა მოთხოვნის დაკმაყოფილებად ითვლება, ქართული რეალობისათვის არ უნდა ჩაითვალოს მიზანშეწონილად.

#### 2.2.2.2. ზიანი, როგორც დასაშვებობის წინაპირობა

სასკ-ის შესაბამისად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე, სარჩელი დასაშვებია, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს უარი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე პირდაპირ და უშუალო ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს. დასაშვებობის ეტაპზე აუცილებელია დასაბუთდეს, რომ გადასახადის გადამხდელს ზიანი ადგება აქტის გამოუცემლობით. თუმცა, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად, ან ძალადაკარგულად ცნობის სარჩელის შემთხვევის მსგავსად, დასაშვებობის ეტაპისათვის არ არის აუცილებელი დეტალურად იმის გამოკვლევა, თუ კონკრეტულად რა ოდენობის ზიანი მიადგა გადასახადის გადამხდელს. საჭიროა, დავის არსიდან გამომდინარე, ზოგადი სახით ჩანდეს, რომ აქტის გამოუცემლობით პირს ზიანი ადგება. შესაბამისად, სარჩელის დასაშვებობის დასადგენად, მნიშვნელოვანია იმის გააზრება, თუ რომელი აქტის გამოცემას ითხოვს გადასახადის გადამხდელი და როგორ ასაბუთებს ის ამის საჭიროებას.

#### 2.2.2.3. გასაჩივრების ვადა

სასკ-ის თანახმად, თუ კანონით სხვა რამ არ არის განსაზღვრული, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე სარჩელი სასამართლოს უნდა წარედგინოს აქტის გამოცემაზე უარის მიღებიდან ერთი თვის ვადაში.<sup>394</sup> როგორც უკვე აღინიშნა, ადმინისტრაციული ორგანოს უარში იგულისხმება როგორც წერილობითი გადაწყვეტილება, ისე უმოქმედობა.

სასკ-ის შესაბამისად, პირს ადმინისტრაციული ორგანოს უარის მიღებიდან ერთი თვის ვადაში აქვს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე სარჩელის აღძვრის უფლება. თუმცა, საგადასახადო დავებზე, კანონმდებლობით განსხვავებული ვადებია დადგენილი. საგადასახადო კოდექსი არ აკონკრეტებს, თუ რომელი სარჩელის მიმართ რა ვადა გამოიყენება. თუმცა, სსკ ადგენს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში.<sup>395</sup> დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება

<sup>393</sup> იხ. *Игнатовская И.И.*, Досудебное Урегулирование Налоговых Споров: Зарубежный И Российский Опыт, Алтайский Вестник Государственной и Муниципальной Службы, №9 2012, 59-60.

<sup>394</sup> სასკ. (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ.), მ. 23.3.

<sup>395</sup> სსკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 305.1.

სასამართლოში მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში საჩივრდება.<sup>396</sup> შესაბამისად, საგადასახადო დავაზე პირს უფლება აქვს სასამართლოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის სარჩელით საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ სპეციალურ ვადაში მიმართოს.

#### 2.2.2.4. წინასწარი გასაჩივრების სავალდებულობა

სასკ-ით დადგენილი ვალდებულება, პირმა სარჩელის აღძვრამდე უფლება ჯერ ადმინისტრაციული წესით დაიცვას, ვრცელდება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე სარჩელთან მიმართებაშიც. ესეც ერთ-ერთი დასაშვებობის კრიტერიუმია, რომელიც უნდა შემოწმდეს სარჩელის ამ სახის დასაშვებად ცნობისათვის.

აღნიშნული წესი სრულად ვრცელდება საგადასახადო დავებზეც. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანომ არ გამოსცა მოთხოვნილი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, პირი ვალდებულია ასეთი უარი ჯერ ადმინისტრაციული წესით გაასაჩივროს ზემდგომ ადმინისტრაციულ ორგანოში/თანამდებობის პირთან. ადმინისტრაციულ საჩივარზე კვლავ სრული ან ნაწილობრივი უარის მიღების შემთხვევაში, პირს შეუძლია სასამართლოს მიმართოს.<sup>397</sup>

#### 2.2.3. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე სარჩელის დასაბუთებულობა საგადასახადო დავებში

სასკ-ის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე უარი კანონს ეწინააღმდეგება ან დარღვეულია მისი გამოცემის ვადა და ეს პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 23-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, გამოსცეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.<sup>398</sup>

მაგალდებულებელ სარჩელთან დაკავშირებით საქართველოს უზენაესი სასამართლო განმარტავს, რომ სასკ-ის 23-ე მუხლი ადმინისტრაციული ორგანოსთვის აქტის გამოცემის დავალებას უკავშირებს რამდენიმე პირობას. კერძოდ, სასამართლოს განმარტებით, „სახეზე უნდა იყოს დაინტერესებული პირის მიერ მოთხოვნილი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე ადმინისტრაციული ორგანოს უარი; უარი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე კანონს უნდა ეწინააღმდეგებოდეს, ამასთანავე, უარი პირდაპირ და უშუალო ზიანს უნდა აყენებდეს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას და ინტერესს. მაგალდებულებელი სარჩელის დაკმაყოფილებისათვის აუცილებელია ჩამოთვლილი კუმულატიური პირობებიდან ყველა ერთად არსებობდეს“.<sup>399</sup>

<sup>396</sup> იქვე, მ. 305.2.

<sup>397</sup> იხ. *კობალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.)*, ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 335.

<sup>398</sup> სასკ. (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ.), მ. 33.1.

<sup>399</sup> იხ. სუს განჩინება №ბს-578-565 (კ-14), 14 ივლისი 2015 წ., 97.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, როდესაც სახეზეა სარჩელის დასაბუთებულობის ყველა პირობა, სასამართლო გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს დაავალებს გამოსცეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

სასამართლო უფლებამოსილია თავისი განჩინებით მოაწესრიგოს სადავო საკითხი, თუ აღნიშნული ითვალისწინებს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას და არ საჭიროებს საქმის გარემოებათა დამატებით გამოკვლევას და საკითხი არ მიეკუთვნება ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას.<sup>400</sup> საგადასახადო სამართლის სპეციფიკიდან გამომდინარე, სასამართლო ყველა შემთხვევაში არ იქნება უფლებამოსილი მოაწესრიგოს საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობები, მაგალითად მიიღოს გადაწყვეტილება პირისათვის გადასახადის დარიცხვის თაობაზე.<sup>401</sup> საქართველოს მსგავსი წესი მოქმედებს პოლონეთშიც, სადაც ადმინისტრაციული სასამართლო არ არის უფლებამოსილი შეცვალოს ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილება ან გამოსცეს ახალი აქტი. პოლონეთში სასამართლო უფლებამოსილია შემოიფარგლოს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოსათვის შესაბამისი მითითების მიცემით.<sup>402</sup>

საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ იმსჯელა ერთ-ერთ დავაზე, სადაც საგადასახადო ორგანომ უარი უთხრა გადასახადის გადამხდელს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე. საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ ამ საკითხზე განმარტა, რომ შემოსავლების სამსახურს, კანონმდებლობით მისთვის მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში, ჰქონდა შესაძლებლობა, უარი ეთქვა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოტანაზე „გადასახადის ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციაზე დაყრდნობით, რამდენადაც, აღნიშნული ინსტრუქციით გათვალისწინებული გარემოებების არსებობისას წინასწარი გადაწყვეტილების მიღება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებას და არა ვალდებულებას. აქედან გამომდინარე, სასამართლომ განმარტა, რომ მას არ გააჩნია საპროცესო შესაძლებლობა საგადასახადო ორგანოს ახალი წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა დაავალოს.<sup>403</sup>

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის მიერ საგადასახადო ორგანოს წინააღმდეგ წარდგენილი მავალდებულებელი სარჩელი მხოლოდ იმ შემთხვევაში დაკმაყოფილდება თუ, ის დასაბუთებული იქნება.

<sup>400</sup> სასკ. (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 33.1.

<sup>401</sup> *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 45-46.

<sup>402</sup> იხ. *Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Lafortezza C.C., Oyales M.X.D, Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 261.*

<sup>403</sup> იხ. სუს განჩინება №ბს-578-565 (კ-14), 14 ივლისი 2015 წ., 97-98.



2.3. სარჩელი ქმედების განხორციელების თაობაზე როგორც უფლების დაცვის სამართლებრივი საშუალება საგადასახადო დავებში

2.3.1. სარჩელის არსი და მისი კავშირი საგადასახადო დავებთან

სასკ-ის 24-ე მუხლი ადგენს უფლების დაცვის შესაძლებლობას ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელით. „სასარჩელო მოთხოვნა შესაძლებელია გამომდინარეობდეს პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენის მოთხოვნის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი უფლებიდან; ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი რეალაქტის განხორციელების მოთხოვნის უფლებიდან; ადმინისტრაციული ხელშეკრულებით დადგენილი ვალდებულების შესრულების მოთხოვნის უფლებიდან; ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი საინფორმაციო ხასიათის რეალაქტის განხორციელების მოთხოვნის უფლებიდან.“<sup>404</sup>

საგადასახადო ორგანოს ქმედების გასაჩივრების შესაძლებლობის შესახებ მითითებულია სსკ-შიც, რომელიც განსაზღვრავს, რომ გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დდგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება.<sup>405</sup>

მოსარჩელემ ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელი შეიძლება გამოიყენოს არაერთი სახის საგადასახადო დავაში. მაგალითად, ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელზე მსჯელობისას აღსანიშნავია ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნების ღონისძიება. სსკ-ის თანახმად ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნება გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის საფუძველზე ხორციელდება. სსკ-ის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხა აღემატება დარიცხული გადასახადების ან/და სანქციების თანხას, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის საფუძველზე, ამ მოთხოვნის წარდგენიდან არაუგვიანეს 1 თვისა უბრუნებს გადასახადის გადამხდელს ზედმეტად გადახდილ თანხას.<sup>406</sup> საგადასახადო ორგანოსათვის გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა 3 წელია, რომელიც აითვლება გადასახადის ან/და სანქციის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების უფლების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.<sup>407</sup> ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის დაბრუნება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად წარმოებს ხაზინის ერთიანი ანგარიშის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის მიერ სახელმწიფო ხაზინაში წარდგენილი საგადახდო დავალების საფუძველზე.<sup>408</sup> თუმცა, კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო

<sup>404</sup> კობაღიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.), ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 356.

<sup>405</sup> იხ. სსკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 41.1.

<sup>406</sup> იქვე, მ. 63.1.

<sup>407</sup> იქვე, მ. 4.8.

<sup>408</sup> „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 30 დეკემბრის №916 ბრძანება, მ.11.1.

ორგანოს სხვაგვარ რეაგირებასაც გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაზე, კერძოდ, თუ საგადასახადო ორგანო მიიჩნევს, რომ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა უსაფუძვლოა, იგი ვალდებულია მოთხოვნის მიღებიდან 20 დღის ვადაში გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს დასაბუთებული შესაგებელი. პირს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოს შესაგებელი გაასაჩივროს ამ კოდექსით დადგენილი წესით.<sup>409</sup>

საქართველოს კანონმდებლობა ასევე იცნობს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ავტომატურად დაბრუნების ღონისძიებას. სსკ-ის თანახმად, ცალკეულ შემთხვევაში, იმ გადასახადის გადამხდელის მიმართ, რომელიც ახორციელებს ელექტრონულ დეკლარირებას, შესაძლებელია განხორციელდეს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის ავტომატური დაბრუნება.<sup>410</sup>

აღსანიშნავია, რომ თანხის დაბრუნებასთან დაკავშირებული სპეციალური პროცედურების განხორციელების შემდგომ, გარდა ავტომატური დაბრუნების შემთხვევებისა, საგადასახადო ორგანო აფორმებს დასკვნას ზედმეტობის არსებობის შესახებ.<sup>411</sup> ასეთი დასკვნა, ერთი შეხედვით ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად შეიძლება მოგვეჩვენოს. თუმცა, აღნიშნული სამართლებრივი ურთიერთობის შინაარსიდან გამომდინარე, ცხადია, რომ გადასახადის გადამხდელის უმთავრესი მიზანია, დაუბრუნდეს ზედმეტად გადახდილი გადასახადი, ანუ დადგეს კონკრეტული ფაქტობრივი შედეგი. ასეთი სახის დასკვნის გაფორმება კი, რეალაქტის განხორციელების სამართლებრივი საფუძვლის გაფორმების ღონისძიებად შეიძლება ჩაითვალოს და არა ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად. შესაბამისად, ცხადია, რომ ზედმეტად გადახდილი გადახდილი გადასახადის დაბრუნების ღონისძიება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განხორციელებულ რეალაქტს წარმოადგენს. ამ მოსაზრებას ადასტურებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაც, რომლის გადაწყვეტილებებიდანაც ირკვევა, რომ ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნების სარჩელები საერთო სასამართლოებში ქმედების განხორციელების სარჩელით აღიქმება.<sup>412</sup> იქიდან გამომდინარე, რომ ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნების ღონისძიება საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული რეალაქტია, საჭიროების შემთხვევაში მოსარჩელემ უფლება ქმედების განხორციელების სარჩელით უნდა დაიცვას.

აღნიშნული სარჩელი შეიძლება, ასევე, მიმართული იყოს საგადასახადო ორგანოს ისეთი უმოქმედობის წინააღმდეგ, როგორცაა გადასახადის გადამხდელისათვის დოკუმენტაციის დაუბრუნებლობა. ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელით შეიძლება მოთხოვნილი იყოს, რომ საგადასახადო ორგანოს დაევალოს ასეთი ქმედების განხორციელება.

<sup>409</sup> იხ. სსკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 65.4-5.

<sup>410</sup> სსკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 63. 9.

<sup>411</sup> იხ. „გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის დამტკიცების შესახებ“ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2016 წლის 18 მაისის №13446 ბრძანება, მ. 21.4.

<sup>412</sup> იხ. სუს გადაწყვეტილება №ბს-528-521(კ-15), 22 დეკემბერი 2015 წ., 172-180 იხ. სუს გადაწყვეტილება №ბს-1037-1008 (კ-10), 22 დეკემბერი 2010 წ., 38-41.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოებისაგან მიიღოს ინფორმაცია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის შესახებ და კანონით დადგენილი წესით გაეცნოს მის შესახებ საგადასახადო ორგანოებში არსებულ ინფორმაციას.<sup>413</sup> შესაბამისად, თუ პირს ხელი ემდება ამ ინფორმაციის მიღებაში, მას შეუძლია უფლება ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელით დაიცვას.

სარჩელის აღნიშნული სახე ასევე აქტუალურია საგადასახადო ორგანოს მიერ მიყენებული ზიანის ანაზღაურების საქმეებზე. შესაძლოა, საგადასახადო ორგანოს ღონისძიებამ ზიანი მიაყენოს გადასახადის გადამხდელს სხვადასხვა ღონისძიებით, მაგალითად საგადასახადო შემოწმებით, კონტროლის პროცედურების განხორციელებით და სხვ. საქართველოს საერთო სასამართლოების პრაქტიკაში არის შემთხვევები, როდესაც დავის საგანი საგადასახადო ორგანოების მიერ მიყენებული ზიანის ანაზღაურებაა.<sup>414</sup>

ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელთან დაკავშირებულია საგადასახადო შეთანხმების ინსტიტუტიც. საგადასახადო კოდექსით დადგენილია საგადასახადო შეთანხმების ფორმა. საგადასახადო შეთანხმების აქტი ფორმდება შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის.<sup>415</sup> გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის მიღწეული ასეთი შეთანხმება შესაძლებელია გავაიგივოთ ადმინისტრაციულ ხელშეკრულებასთან. შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელი ან საგადასახადო ორგანო არ ასრულებს ხელშეკრულებით ნაკისრ ვალდებულებას, ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელი უფლების დასაცავად ქმედითი მექანიზმი იქნება.<sup>416</sup>

ზემოაღნიშნულის გარდა, დისერტაციის 2.1.2.1 ქვეთავში დადგინდა, რომ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის შესახებ გამოცემული ისეთი ინდივიდუალური აქტების აღსრულება, როგორებიცაა საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა და სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება რეალაქტია. შესაბამისად, საჭიროების შემთხვევაში მოსარჩელეს ამ ღონისძიებებთან დაკავშირებით შეუძლია აღძრას ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელი.

### 2.3.2. ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელის დასაშვებობა საგადასახადო დავებში

ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელის დასაშვებობის საფუძვლებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი განსაზღვრავს.

სარჩელის მიზანია, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ რაიმე ქმედების განხორციელება, ან ქმედების განხორციელებისაგან თავის შეკავება.

სასკ-ის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღძრას ისეთი მოქმედების განხორციელების, ან ისეთი მოქმედებისაგან თავის შეკავების მოთხოვნით, რომელიც არ გულისხმობს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-

<sup>413</sup> სსკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 38. 1.

<sup>414</sup> იხ. მაგ. სუს განჩინება №ბს-176-170 (კ-09), 21 ივლისი 2009 წ.

<sup>415</sup> სსკ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.), მ. 294.1.

<sup>416</sup> *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 27-31.

სამართლებრივი აქტის გამოცემას.<sup>417</sup> ეს დებულება საგადასახადო დავებზე მიმდინარე სამართალწარმოებაზეც ვრცელდება. შესაბამისად, საგადასახადო დავაზე აღძრული ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელი დასაშვები იქნება, იმ შემთხვევაში, როდესაც სახეზეა საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული ქმედება, ანუ რეალაქტი.

საგადასახადო დავაზე აღძრული ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელი დასაშვები იქნება, თუ პირს პირდაპირი და უშუალო ზიანი ადგება.

კანონმდებლობით მოცემული სარჩელის სახის წარსადგენად ხანდაზმულობის ვადა არ არის დადგენილი. შესაბამისად, პირს ქმედების განხორციელებიდან ნებისმიერ დროს შეუძლია მიმართოს სასამართლოს უფლების დაცვის მიზნით. მიუხედავად ამისა, აუცილებლად გასათვალისწინებელია კონკრეტული საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის სპეციფიკაც. მაგალითად, ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნების შემთხვევა. როგორც უკვე აღინიშნა, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა 3 წელია. შესაბამისად, მსგავს სპეციფიკურ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ვერ შეძლებს უვადოდ ისარგებლოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნების უფლებით. კანონმდებლობით დადგენილი ვადის გასვლის შემდეგ კი, ის ვერც ქმედების განხორციელების სარჩელის აღძვრას შეძლებს.

აღნიშნული სარჩელის სახის დასაშვებად ცნობისათვის არ არის სავალდებულო პირმა გამოიყენოს ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის ერთჯერადი შესაძლებლობა.<sup>418</sup> შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს, შემოსავლების სამსახურისა და დავების განხილვის საბჭოსადმი საჩივრით მიმართვის გარეშეც, შეუძლია აღძვრას ქმედების განხორციელების სარჩელი.<sup>419</sup> მიუხედავად ამისა, პირი მაინც უფლებამოსილია ისარგებლოს საგადასახადო ორგანოში ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის უფლებით.

### 2.3.3. ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელის დასაბუთებულობა

სასკ-ის თანახმად, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ რაიმე მოქმედების განხორციელება, ან უარი რაიმე მოქმედების განხორციელებაზე უკანონოა და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ქმედების განხორციელების თაობაზე სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, განახორციელოს ეს მოქმედება, ან თავი შეიკავოს ამ მოქმედების განხორციელებისაგან.<sup>420</sup>

<sup>417</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 24.1.

<sup>418</sup> იხ. *კოპალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.)*, ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 356.

<sup>419</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 47-49.

<sup>420</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 33<sup>1</sup>.

საგადასახადო დაგეგმვაში ქმედების განხორციელების სარჩელი დასაბუთებული იქნება იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანოს რაიმე მოქმედება, ან მოქმედების განხორციელებაზე უარი ეწინააღმდეგება კანონს. სასამართლო მოსარჩელისათვის სასარგებლო გადაწყვეტილებას გამოიტანს, თუ მისი სარჩელი დასაბუთებულია. საგადასახადო დაგეგმვის შემთხვევაში, მოთხოვნის საფუძველი შესაძლებელია სხვადასხვა იყოს. ქმედების კანონიერება უნდა შეფასდეს არამხოლოდ ადმინისტრაციული, არამედ საგადასახადო კანონმდებლობის სპეციალური ნორმების მიხედვითაც.<sup>421</sup>

2.4. აღიარებითი სარჩელი, როგორც უფლების დაცვის სამართლებრივი საშუალება საგადასახადო დაგეგმვაში

2.4.1. სარჩელის არსი და მისი კავშირი საგადასახადო დაგეგმვასთან

მეცნიერები აღნიშნავენ, რომ აღიარებითი სარჩელი ყველაზე რთული სარჩელის სახეა, რასაც მისი დავის საგნის მრავალფეროვნება განაპირობებს. აღიარებითი სარჩელის დავის საგანია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარად აღიარება, უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენა.<sup>422</sup> ზოგადად, აღიარებითი სარჩელი არცთუ ხშირად გამოყენებად სარჩელის სახეს წარმოადგენს. მაგალითად 2018 წელს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში მხოლოდ 3 აღიარებითი სარჩელი შევიდა.<sup>423</sup> მიუხედავად იმისა, რომ აღიარებითი სარჩელი საქართველოს საერთო სასამართლოებში იშვიათად აღიძვრება, საგადასახადო დაგეგმვაში ის შეიძლება უფლების დაცვის ეფექტურ საშუალება იყოს.

სასკ-ის თანახმად, აღიარებითი სარჩელი შეიძლება აღიძვრას აქტის არარად აღიარების, უფლების, ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენის შესახებ, თუ მოსარჩელეს აქვს ამის კანონიერი ინტერესი.<sup>424</sup> აღნიშნულიდან გამომდინარე, აღიარებითი სარჩელის სხვადასხვა სახე შეიძლება გამოიყოს. იურიდიულ ლიტერატურაში ასევე ცალკეა გამოყოფილი პრევენციული და განვრცობითი აღიარებითი სარჩელები.<sup>425</sup> თუმცა, აღიარებითი სარჩელის პირველი სამი სახე ქართულ რეალობაში საგადასახადო დაგეგმვის მიმართ უფრო აქტუალური და ხშირად გამოყენებადია.

საგადასახადო დაგეგმვის ჭრილში, პირველ რიგში უნდა განიმარტოს სარჩელი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარად აღიარების შესახებ. ამ სახის სარჩელის დავის საგანია არარა აქტი, რომელმაც

<sup>421</sup> იხ. წიკლაური ი., საგადასახადო დაგეგმვის სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 52-53.

<sup>422</sup> იხ. კობალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.), ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 359.

<sup>423</sup> იხ. თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ გამოქვეყნებული სტატისტიკური მონაცემები ადმინისტრაციული საქმეების შესახებ დავის სახეების მიხედვით, 2018.

<sup>424</sup> <http://tcc.gov.ge/ka/Statistics> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 11.07.2019, 11:30]

<sup>425</sup> სასკ. (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ), მ. 25.1.  
<sup>425</sup> იხ. კობალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.), ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 369-377.

მოსარჩელის ინტერესს მიაყენა ზიანი.<sup>426</sup> საგადასახადო დაგეგმვაში ამ სახის აღიარებითი სარჩელის გამოყენება საჭიროა მაშინ, როდესაც სადავო საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარად აღიარება. შესაბამისად, თუკი საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე თვლის, რომ სახეზეა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარად აღიარების კანონმდებლობით გათვალისწინებული რომელიმე საფუძველი, მას შეუძლია უფლება აღიარებითი სარჩელით დაიცვას.

აღსანიშნავია აგრეთვე, უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენის შესახებ აღიარებითი სარჩელიც. ერთმანეთისაგან უნდა გაიმიჯნოს სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობის (პოზიტიური) ან არარსებობის (ნეგატიური) დადგენის შესახებ აღიარებითი სარჩელი.<sup>427</sup>

საგადასახადო დაგეგმვის ჭრილში უფლების არსებობა-არარსებობის დადგენის თაობაზე აღიარებითი სარჩელი საკმაოდ აქტუალურია. ამ ტიპის აღიარებითი სარჩელის გამოყენება საჭიროა მაშინ, როდესაც მოსარჩელეს აქვს ინტერესი მოხდეს მისი უფლების, მათ შორის, საგადასახადო შეღავათით სარგებლობის უფლების აღიარება.

საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების ჭრილში ასევე აქტუალურია სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის შესახებ აღიარებითი სარჩელის გამოყენება. საქართველოს საერთო სასამართლოების პრაქტიკის მიხედვით, აღნიშნული სახის აღიარებითი სარჩელის გამოყენება შესაძლებელია საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილის ცრუმაგიერ პირად ცნობის მიზნით. საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ იმსჯელა ერთ-ერთ საქმეზე, რომლის არსიც იმაში მდგომარეობდა, რომ შემოსავლების სამსახური ითხოვდა რამდენიმე შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების ცრუმაგიერ პირად აღიარებას. საქართველოს საკასაციო სასამართლომ ამ საქმეზე განმარტა: „...პირების ერთმანეთის ცრუმაგიერად აღიარებისათვის აუცილებელია ორი პირობის ერთდროულად არსებობა, კერძოდ, შეუძლებელი უნდა იყოს პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება და ამავედროულად პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდებისათვის (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.“<sup>428</sup>

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აღიარებითი სარჩელი საგადასახადო დაგეგმვაში საკმაოდ ქმედითი უფლების დაცვის საშუალებაა.

<sup>426</sup> იხ. იქვე, 363.

<sup>427</sup> იხ. იქვე, 364.

<sup>428</sup> სუს გადაწყვეტილება №ბს-302-302(კ-18), 20 სექტემბერი 2018 წ.

## 2.4.2. აღიარებით სარჩელის დასაშვებობა საგადასახადო დაკეპში

აღიარებითი სარჩელის დასაშვებობის ძირითადი საფუძვლები სასკიდან გამომდინარეობს.

ვინაიდან აღიარებითი სარჩელის რამდენიმე სახე არსებობს, იკვეთება განსხვავებაც მათი დასაშვებობის საფუძვლებში.

უპირველეს ყოვლისა, უნდა აღინიშნოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარად აღიარების შესახებ სარჩელის დასაშვებობის ძირითადი საფუძვლები. ასეთი სარჩელის დასაშვებად ცნობისათვის აუცილებელია არსებობდეს სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.<sup>429</sup> „აქტის არარად აღიარების შესახებ სარჩელის აღძვრაზე უფლებამოსილია პირი, რომლის კანონიერ ინტერესზე ზემოქმედებს არარა აქტი. შესაბამისად, აქტის არარად აღიარების შესახებ სარჩელით მოსარჩელეს ასევე აქვს კანონიერი ინტერესი. ეს შესაძლოა მიმართული იყოს, მაგალითად, არარა აქტის საფუძველზე დადგენილი ვალდებულებების თავიდან აცილებისაკენ“.<sup>430</sup>

აღსანიშნავია, ზოგადი სახის აღიარებითი სარჩელის დასაშვებობის წინაპირობებიც, რომელიც მრავალია, თუმცა უნდა გამოიყოს განსაკუთრებით აქტუალური საფუძვლები. ამ სახის სარჩელის დასაშვებობისათვის უნდა არსებობდეს კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობა, სამართლებრივი ინტერესი, რომელიც დაცულია კონკრეტული სამართლებრივი ნორმებით.<sup>431</sup> ამრიგად, გადასახადის გადამხდელის აღიარებითი სარჩელი დასაშვები იქნება იმ შემთხვევაში, როდესაც მის ინტერესს წარმოადგენს კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის, ან უფლების არსებობა-არარსებობის დადგენა, ასევე აქტის არარად აღიარება. ერთ-ერთ საქმეზე საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ, სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის თაობაზე აღიარებითი სარჩელის კონტექტში განმარტა: „...კანონმდებლობით დაწესებულია დასაშვებობის წინაპირობები (ასკ-ის მ. 25.2), კერძოდ, სარჩელის დასაშვებობის შემოწმებისას უნდა გაირკვეს სამართლებრივი ურთიერთობის მიმართ მოსარჩელის კანონიერი ინტერესი, კანონიერი ინტერესი გამოხატული უნდა იყოს პირის მატერიალურ-სამართლებრივ სივრცეში. პროცესის აღძვრის საფუძველს წარმოადგენს არა ნებისმიერი, არამედ იურიდიული დაინტერესება, ინტერესი უნდა იყოს კონკრეტული, ლეგიტიმური და პატივსაღები. იურიდიული ინტერესის არსებობისათვის არ კმარა მის შესახებ მოსარჩელის განცხადება. ინტერესის არსებობა ობიექტურ მონაცემებზე უნდა იყოს დამყარებული, სარჩელში დასმული საკითხისადმი მოსარჩელეს უშუალო უფლებადამცავი ინტერესი უნდა გააჩნდეს. ინტერესის საკითხს წყვეტს სასამართლო. სასამართლო ვერ დაეყრდნობა მხოლოდ მოსარჩელის მოსაზრებას. მოსარჩელის ინტერესი აღიარებით სარჩელში გარკვეული თავისებურებებით ხასიათდება. აღიარებითი გადაწყვეტილების მიმართ იურიდიული ინტერესი მდგომარეობს განსაზღვრული სამართლებრივი მდგომარეობის დადგენაში. აღიარებით სარჩელში იურიდიული ინტერესი

<sup>429</sup> იხ. *კობალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.)*, ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 363.

<sup>430</sup> იხ. იქვე.

<sup>431</sup> იხ. იქვე, 366.

მიმართულია გარკვეული სამართალურთიერთობის არსებობის ან არარსებობის დადასტურებაზე - რა უფლების დასაცავად მიმართა მან სასამართლოს და რა არის მისი საბოლოო ინტერესი.“<sup>432</sup> ამრიგად, საგადასახადო დავაზე აღიარებითი სარჩელის წარდგენისას მოსარჩელემ უნდა დაასაბუთოს რეალური სამართლებრივი ინტერესის ქონა.

ამასთან, აღიარებითი სარჩელი დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ უფლების დაცვის მიზნის მიღწევა შეუძლებელია სარჩელის სხვა სახის, კერძოდ, სასკ-ის 22-24-ე მუხლებით გათვალისწინებული სარჩელების გამოყენებით.<sup>433</sup> აღნიშნული, პირობა სხვადასხვა სახის აღიარებითი სარჩელის დასაშვებობის გამაერთიანებელი და ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი პირობაა.

აღსანიშნავია, რომ აღიარებითი სარჩელის აღძვრისათვის სავალდებულო არ არის წინასწარ ადმინისტრაციული ორგანოსათვის საჩივრით მიმართვა.<sup>434</sup>

„აქტის არარად აღიარების შესახებ სარჩელზე ასევე არ არის დადგენილი სასარჩელო ხანდაზმულობის ვადა.“<sup>435</sup>

შესაბამისი წინაპირობების არსებობის შემთხვევაში, სარჩელის ეს სახე შესაძლებელია იქცეს გადასახადი გადამხდელის უფლების დაცვის ეფექტურ საპროცესო-სამართლებრივ საშუალებად.<sup>436</sup>

#### 2.4.3. აღიარებით სარჩელის დასაბუთებულობა

საგადასახადო დავაზე ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარად აღიარების თაობაზე სარჩელი იმ შემთხვევაში იქნება დასაბუთებული, თუ სახეზე იქნება აქტის არარად აღიარებისათვის კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლები.

საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეფასდეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული და საგადასახადო კანონმდებლობის ჭრილში. სასკ-ის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემისთანავე ითვლება არარად, თუ: ა) შეუძლებელია მისი გამომცემი ორგანოს დადგენა; ბ) გამოცემულია არაუფლებამოსილი ორგანოს ან არაუფლებამოსილი პირის მიერ; გ) მისი შესრულება შეუძლებელია ფაქტობრივი მიზეზების გამო; დ) მისი შესრულება გამოიწვევს სისხლისსამართლებრივ ან ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა განსაზღვრავს ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტების გამოცემაზე უფლებამოსილ ორგანოებსა და თანამდებობის პირებს. შესაბამისად, სწორედ სზაკ-ისა და საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე უნდა შეფასდეს არის, თუ არა შესაბამისი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არარად.

<sup>432</sup> სუს განხილვა №ბს-122-122(კ-17), 19 ივლისი 2018 წ.

<sup>433</sup> იხ. *კობაღიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.)*, ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 367.

<sup>434</sup> იხ. იქვე, 368.

<sup>435</sup> იხ. იქვე, 364.

<sup>436</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 48-49.



ამასთან, სარჩელის ამ სახის დასაბუთებულობისათვის აუცილებელია დადასტურდეს, რომ მოსარჩელეს აქვს აქტის არარად აღიარების კანონიერი ინტერესი.

უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის აღიარების მოთხოვნით აღძრული სარჩელის შემთხვევაში აღნიშნულის არსებობა-არარსებობა უნდა გამომდინარეობდეს კონკრეტული მატერიალური ნორმიდან.<sup>437</sup> საგადასახადო დავებში ამ სახის სარჩელი დასაბუთებული იქნება, თუ დადასტურდება უფლების, ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა. შესაძლებელია კონკრეტული უფლების, მაგალითად, საგადასახადო შეღავათით სარგებლობის უფლების აღიარება, რისი ერთ-ერთი საფუძველი თავისმხრივ არის შესაბამისი საკანონმდებლო თუ კანონქვემდებარე აქტები.<sup>438</sup> ამ სახის აღიარებითი სარჩელის შემთხვევაშიც, უნდა დადასტურდეს პირის იურიდიული ინტერესი. შესაბამისია საქართველოს უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაც, რომელიც განმარტავს: „საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს.“<sup>439</sup>

### 3. უფლების დაცვის პრევენციული საშუალებები საგადასახადო დავებში

#### 3.1. გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედების შეჩერება

ადმინისტრაციული საპროცესო სამართალი უფლების პრევენციული დაცვის რამდენიმე საშუალებას იცნობს. სასკ-ის 29-ე მუხლით გათვალისწინებულია გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედების შეჩერების მექანიზმი. ხოლო, ამავე კოდექსის 31-ე მუხლი უფლების პრევენციული დაცვის ისეთ მექანიზმს ითვალისწინებს, როგორცაა დროებითი განჩინება.

„თუკი სარჩელის დასაშვები სახეა სარჩელი აქტის ბათილად ცნობის, ან ძალადაკარგულად გამოცხადების მოთხოვნით, უფლების დროებითი დაცვა ხორციელდება სასკ-ის 29-ე მუხლის შესაბამისად, ხოლო ყველა სხვა სახის სარჩელისათვის გათვალისწინებულია სასკ-ის 31-ე მუხლში მოცემული მექანიზმი.“<sup>440</sup>

პირველ რიგში, საჭიროა, გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედების შეჩერების მექანიზმის განხილვა. სასკ-ის თანახმად, სარჩელის მიღება

<sup>437</sup> იხ. *კობალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.)*, ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 378.

<sup>438</sup> იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 35.

<sup>439</sup> სუს განჩინება №ბს-122-122 (კ-17), 19 ივლისის 2018 წ.

<sup>440</sup> იხ. *კობალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.)*, ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008, 386.

სასამართლოში აჩერებს გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედებას.<sup>441</sup> საქართველოს კანონმდებლობით, ამ წესიდან გამონაკლისიცაა დადგენილი. ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედება არ შეჩერდება, თუ ეს დაკავშირებულია სახელმწიფო ან ადგილობრივი გადასახადების, მოსაკრებლების, ან სხვა გადასახდელების გადახდასთან.<sup>442</sup> შესაბამისად, ასეთი აქტები განსაკუთრებულ რეჟიმშია მოქცეული. სასკ განსაზღვრავს, რომ მხარის მოთხოვნით, სასამართლოს შეუძლია შეაჩეროს სახელმწიფო ან ადგილობრივი გადასახადების, მოსაკრებლების, ან სხვა გადასახდელების გადახდასთან დაკავშირებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ან მისი ნაწილის მოქმედება, თუ არსებობს დასაბუთებული ეჭვი მათი კანონიერების თაობაზე, ან თუ მისი გადაუდებელი აღსრულება არსებით ზიანს აყენებს მხარეს, ან შეუძლებელს გახდის მისი კანონიერი უფლების ან ინტერესის დაცვას. სასამართლო უფლებამოსილია, განსაზღვროს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის, ან მისი ნაწილის მოქმედების შეჩერების ვადა.<sup>443</sup> ამრიგად, გადასახადის გადამხდელის ინტერესიდან გამომდინარე, სასკ გამონაკლის შემთხვევებში უშვებს ისეთი აქტების მოქმედების შეჩერების შესაძლებლობას, რომლებიც ავტომატურად არ ჩერდება. აქედან გამომდინარე, მოქმედი კანონმდებლობით, არ არის გამორიცხული გადასახადის გადამხდელმა ისარგებლოს უფლების პრევენციული დაცვის ზემოაღნიშნული მექანიზმით.<sup>444</sup> ასეთივე შინაარსის დებულებას ვხვდებით საგადასახადო კოდექსში, რომელიც განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება არ აჩერებს მის მოქმედებას.<sup>445</sup>

ზემოაღნიშნული ნორმებისაგან განსხვავებით, სსკ ადგენს, რომ საქართველოს კანონმდებლობით, სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან მის დასრულებამდე.<sup>446</sup> ამ შემთხვევაში, სადავო საგადასახადო დავალიანებაში იგულისხმება პირის მიმართ დარიცხული გადასახადის/სანქციის თანხა, რომელიც აღიარებული არ არის და გასაჩივრებულია კოდექსით დადგენილი წესით.<sup>447</sup> ერთი შეხედვით სასკ-ისა და სსკ-ის აღნიშნული დებულებები ურთიერთგამომრიცხავია. სასკ-ის მიხედვით, გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული აქტები არ ჩერდება. ამ დებულებას თითქოს ეწინააღმდეგება სსკ-ის დებულება, რომლის თანახმადაც, სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან მის დასრულებამდე. თუმცა, სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულების შეჩერება არ გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს ყველა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედების შეჩერებას. შესაძლებელია, მაგალითად მოვიყვანოთ

441 სსკ, სსმ, 06.08.1999 წ., მ. 29.1.

442 იქვე, მ. 29.2.ა.

443 იქვე, მ. 29.3.

444 იხ. *წიკლაური ი.*, საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 53.

445 სსკ, (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.) მ. 299.11.

446 იქვე, მ. 254.2.

447 იქვე, მ. 254.1.

საგადასახადო ორგანოს ისეთი გადაწყვეტილებები, რომელთა მოქმედება არ შეჩერდება მიუხედავად მათი გასაჩივრებისა. ასეთი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები შეიძლება იყოს: მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ გადაწყვეტილება, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება, საგასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილება და სხვ.

როგორც დისერტაციის 2.4. თავშიც აღინიშნა, მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან მის დასრულებამდე შეჩერებულად ითვლება სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება, ძირითად თანხაზე საურავის დარიცხვა გრძელდება. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელისთვის არც სამართალწარმოების დაწყებითაა ხელსაყრელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გაჭიანურება.

სამართალწარმოების მიმდინარეობისას დარიცხული გადასახადის გადახდის ვალდებულების შეჩერების საკითხზე, სხვადასხვა ქვეყნის კანონმდებლობით განსხვავებული რეგულაციებია დაწესებული. მაგალითად, აშშ-ში გადასახადის გადამხდელს ისე შეუძლია მიმართოს საგადასახადო სასამართლოს, რომ წინასწარ არ სჭირდება დარიცხული გადასახადის გადახდა. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია ნებაყოფლობით გადაიხადოს დარიცხული გადასახადი, რათა შეჩერდეს საურავის დარიცხვა. ზემოაღნიშნულისაგან განსხვავებით, ფედერალური საჩივრების ან ფედერალურ სამხარეო სასამართლოსათვის მიმართვამდე გადასახადის გადამხდელმა აუცილებლად უნდა გადაიხადოს დარიცხული გადასახადი.<sup>448</sup>

ბრაზილიის კანონმდებლობით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სარჩელის აღძვრისას სასამართლოს ანგარიშზე ფულადი დეპოზიტი შეიტანოს. გარანტიის სახით, შესაძლებელია საბანკო გარანტიის, ძვირფასი ქვებისა და მეტალების, უძრავი ქონებისა და სხვა მატერიალური ფასეულობების წარდგენაც. ბრაზილიის კანონმდებლობით, მხოლოდ ამ გზით ჩერდება დარიცხული გადასახადის ამოღება.<sup>449</sup>

ზოგიერთ საზღვარგარეთის ქვეყანაში კი, სასამართლოში სარჩელის შეტანა არ აჩერებს სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულებას. მაგალითად, გერმანიის კანონმდებლობით, გადასახადის გადახდის ვალდებულება არ ჩერდება, არც დავის განმხილველ ორგანოში საჩივრის და არც სასამართლოში სარჩელის შეტანის შემთხვევაში. თუმცა, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია საგადასახადო

<sup>448</sup> იხ. Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., Freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor), Tax Controversy, Law Business Research, 2019, 112.

<sup>449</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Lafortezza C.C., Oyales M.X.D., Luczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 41.

ვალდებულების აღსრულების გადავადების მოთხოვნით უფლებამოსილ ორგანოს მიმართოს. თუ ორგანო გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნას არ დააკმაყოფილებს, ამ უკანასკნელს შეუძლია გადაწყვეტილება საგადასახადო სასამართლოში გაასაჩივროს. სასამართლო მსჯელობს ამ საკითხზე და იღებს შესაბამის გადაწყვეტილებას. საგადასახადო სასამართლოს გადაწყვეტილება ფედერალურ საგადასახადო სასამართლოში საჩივრდება. საგადასახადო ვალდებულების აღსრულების გადავადებაზე გადაწყვეტილებას საგადასახადო ორგანოები რამდენიმე დღეში იღებენ. სასამართლოს ასეთი გადაწყვეტილების მისაღებად 3-6 თვე სჭირდება.<sup>450</sup>

შედარებით მკაცრია საფრანგეთის კანონმდებლობა. საფრანგეთში სარჩელის წადგენა არ აჩერებს გადასახადის გადახდის ვალდებულებას. მაგრამ, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მოითხოვოს გადასახადის გადავადება მხოლოდ შესაბამისი გარანტიის წარდგენის საფუძველზე. გარანტიის სახით მიიღება ძირითადი გადასახადის თანხის მოცულობის იპოთეკა, ან გირაო. საგადასახადო ვალდებულების შეჩერება ძალაშია პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებამდე. თუ სასამართლომ გადაწყვეტილება საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოდ მიიღო, გადასახადის შეჩერება გაუქმდება. ამასთან, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იქნება გადაიხადოს ჯარიმა 5, ან 10 პროცენტის მოცულობით და საურავი 0.4 პროცენტის ოდენობით ყოველ გადაგადაცილებულ თვეზე. აღნიშნული ჯარიმა 80 პროცენტამდე გაიზრდება, თუ დადგინდა, რომ სახეზეა თაღლითობა, ან კანონის ბოროტად გამოყენება. ამ გარემოების მტკიცების ტვირთი საგადასახადო ორგანოს ეკისრება.<sup>451</sup>

საკმაოდ ორიგინალურია იტალიის კანონმდებლობა. იტალიაში სასამართლოში სარჩელის შეტანა თავისთავად არ აჩერებს გადასახადის გადახდის ვალდებულებას. პირველი ინსტანციის სასამართლოში სამართალწარმოების მიმდინარეობისას საგადასახადო ორგანოს შეუძლია გადასახადის გადამხდელს მოსთხოვოს დარიცხული გადასახადის ერთი მესამედისა და საურავის (მაგრამ არა ჯარიმის) გადახდა. თუ პირველი ინსტანციის სასამართლომ გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ გამოიტანა, ამ უკანასკნელს უფლება აქვს მოითხოვოს გადახდილი თანხის უკან დაბრუნება. საწინააღმდეგო სცენარის განვითარებისას, რეგიონულ სასამართლოში საჩივრის წარდგენისას, გადასახადის გადამხდელს მოეთხოვება გადაიხადოს დარიცხული გადასახადის, საურავებისა და ჯარიმების ორი მესამედი. თუ რეგიონული სასამართლო გადასახადის გადამხდელის საჩივარს არ დააკმაყოფილებს, ამ უკანასკნელმა სრულად უნდა დაფაროს დარიცხული დავალიანება. ასეთი ნაწილობრივი გადახდების თავიდან ასაცილებლად, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია სთხოვოს პირველი ან მეორე ინსტანციის

<sup>450</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruirok M., Lafortezza C.C., Oyales M.X.D, Luczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), *The Tax Disputes and litigation Review*, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 140-141.

<sup>451</sup> იხ. იქვე, 127-131.

სასამართლოს დარიცხული გადასახადის აღსრულების შეჩერება. თუ პირი საჩივარს უზენაეს სასამართლოში წარადგენს, სადავო გადასახადის გადახდის შეჩერება მან მაინც რეგიონული სასამართლოს უნდა სთხოვოს. გადასახადის გადამხდელის თხოვნა, საგადასახადო ვალდებულების შეჩერების თაობაზე დაკმაყოფილდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მას არსებითი ზიანი ადგება და ის დაასაბუთებს საჩივარს.<sup>452</sup>

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საზღვარგარეთის სხვადასხვა ქვეყანაში, საგადასახადო დავაზე სამართალწარმოების მიმდინარეობისას სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულების შეჩერებასთან დაკავშირებით, განსხვავებული წესები მოქმედებს.

დადებითად უნდა შეფასდეს საქართველოში არსებული წესი, რომლის თანახმადაც საგადასახადო დავის მიმდინარეობისას სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება. ამასთან, კარგია, ისეთი დამაბალანსებელი მექანიზმის არსებობა, რომელიც არ აძლევს გადასახადის გადამხდელს გასაჩივრების მექანიზმის ბოროტად გამოიყენების შესაძლებლობას. ზედმეტად მკაცრად უნდა ჩაითვალოს საფრანგეთში დადგენილი წესი, ანუ გადასახადის გადამხდელის დამატებით დაჯარიმება, იმ შემთხვევისათვის, თუ ის წააგებს საგადასახადო დავას. სადავო პეროდში გადასახადის ძირითად თანხაზე საურავის დარიცხვის მექანიზმის არსებობა საკმარისად უნდა ჩაითვალოს.

დადებითად უნდა შეფასდეს ისიც, რომ საქართველოს კანონმდებლობით, სასამართლოში სარჩელის შეტანისას, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ყველა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ავტომატურად არ ჩერდება. საჩივარზე მიმდინარე ადმინისტრაციული წარმოებისას, საგადასახადო ორგანოს ყველა გადაწყვეტილების შეჩერების მიზანშეუწონლობაზე უკვე აღინიშნა შესაბამის თავში. ამ საკითხზე მითითებული არგუმენტები სამართალწარმოებისას გადაწყვეტილებათა მოქმედების შეჩერების საკითხზეც ვრცელდება. თუ დაუშვებთ იმის შესაძლებლობას, რომ საგადასახადო ორგანოს ყველა გადაწყვეტილება სასამართლოში გასაჩივრების შემთხვევაში ავტომატურად შეჩერდეს, ამან შეიძლება ზიანი მიაყენოს საჯარო ინტერესს. მაგალითად, თუ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება შეჩერდება, ამასობაში გადასახადის გადამხდელმა შესაძლოა გაასხვისოს ქონება, ან განკარგოს ფულადი სახსრები, რითაც შეუძლებელს გახდის აღსრულების ღონისძიებებს. შესაბამისად, დადებითად უნდა შეფასდეს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესი, რომლითაც, სასამართლომ ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში უნდა შეაფასოს სადავო ურთიერთობის შინაარსი და ფაქტობრივ გარმოებათა ურთიერთშეჯერების საფუძველზე

---

<sup>452</sup> იხ. Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor), Tax Controversy, Law Bussines Research, 2019, 28.

გადაწყვიტოს სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედების შეჩერების საკითხი.

*3.2. დროებითი განჩინება, როგორც უფლების დაცვის პრევენციული საშუალება საგადასახადო დაგებში*

დროებითი განჩინება საგადასახადო დაგებთან მიმართებაში არცთუ ხშირად გამოყენებადი ინსტიტუტია. სასკ ადგენს დროებითი განჩინების ცნებასა და მისი გამოყენების პირობებს. სასკ-ის თანახმად, განცხადების საფუძველზე სასამართლოს სარჩელის აღძვრამდე შეუძლია დავის საგანთან დაკავშირებით მიიღოს დროებითი განჩინება, როდესაც არსებობს საშიშროება, რომ არსებული მდგომარეობის შეცვლით ხელი შეეშლება განმცხადებლის უფლების რეალიზაციას, ან აღნიშნული მნიშვნელოვნად გართულებს. სასამართლოს დროებითი განჩინების გამოყენება დასაშვებია, ასევე, სადავო სამართლებრივი ურთიერთობის წინასწარი მოწესრიგებისათვის, თუ ეს მოწესრიგება, უპირველეს ყოვლისა, გრძელვადიანი სამართლებრივი ურთიერთობის შემთხვევაში აუცილებელია მნიშვნელოვანი ზიანის, არსებული საფრთხის, ან სხვა საფუძველების გამო.<sup>453</sup>

გადასახადის გადამხდელმა ყოველ კონკრეტულ სიტუაციაში უნდა შეარჩიოს უფლების პრევენციული დაცვის ის საშუალება, რომელიც მის ინტერესთან და აღძრული სარჩელის სახესთანაა დაკავშირებული. თუ პირი ასაჩივრებს საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციული-სამართლებრივ აქტს და ითხოვს მის გაუქმებას, მაშინ ის უფლებას დროებითი განჩინების საშუალებით ვერ დაიცავს. თუ პირი უფლებას იცავს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე სარჩელით, ქმედების განხორციელების, ან აღიარებითი სარჩელით, მაშინ უფლების პრევენციული დაცვა სწორედ დროებითი განჩინების საშუალებით უნდა განხორციელდეს.

დროებითი განჩინება საგადასახადო დაგებში არცთუ ხშირად გამოყენებადი უფლების პრევენციული დაცვის საშუალებაა, თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, ის შეიძლება ძალიან საჭირო ღონისძიება იყოს. საგადასახადო დავის მიმდინარეობისას გადასახადის გადამხდელს, საკითხის წინასწარი მოწესრიგების გარეშე, შეიძლება სოლიდური მატერიალური ზიანი მიადგეს. ამ სირთულეების დასაძლევად, შესაძლებელია უფლების დროებითი განჩინებით დაცვა.<sup>454</sup>

<sup>453</sup> სასკ, (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999წ.), მ. 31.1.

<sup>454</sup> იხ. წიკლაური ი., საგადასახადო დაგების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011, 37.

4. საგადასახადო დავის სასამართლოში განხილვის საქართველოში არსებული წესის რეფორმირების პერსპექტივები

საქართველოში სასამართლოები ყოველწლიურად მრავალ საგადასახადო დავას განიხილავენ. ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიები და პალატები დამაკმაყოფილებლად ართმევენ თავს საგადასახადო დავების გადაწყვეტას. ამასთან, ადმინისტრაციულ სარჩელთა სახეები საკმაოდ ეფექტურად გამოხატავს საგადასახადო დავების სპეციფიკას. მიუხედავად ამისა, დასაფიქრებელია საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის რეფორმირების საკითხი. საჭიროა ისეთი მექანიზმის პოვნა, რომლებიც უზრუნველყოფს დავების უფრო პროფესიონალურად, ეფექტურად და სწრაფად განხილვას.

ბევრ საზღვარგარეთის ქვეყანაში პრიორიტეტი მინიჭებული აქვს საგადასახადო დავების სპეციალური სასამართლოების მიერ განხილვას. საგადასახადო დავები თავისი ბუნებით სპეციფიურია. იგი შეიძლება ერთობლივად რამდენიმე დარგს მოიცავდეს, რაც განაპირობებს მის სირთულეს. სწორედ ამიტომ, უცხოეთის ბევრ სახელმწიფოში საგადასახადო დავები ამოღებულია საერთო სასამართლოების იურისდიქციისგან და მათ სპეციალური სასამართლოები იხილავენ.<sup>455</sup>

ზოგიერთი საზღვარგარეთის ქვეყნის კანონმდებლობით, საგადასახადო დავებს არასპეციალიზებული სასამართლოები იხილავენ. საგადასახადო დავების მკვლევარები ჯერ კიდევ მეოცე საუკუნის ბოლოს აღნიშნავდნენ, რომ ასეთი ქვეყნების კანონმდებლობა არ არის საკმარისად განვითარებული. დარგის სპეციალისტების აზრით, უპირატესობა უნდა მიენიჭოს საგადასახადო დავების სპეციალური საგადასახადო სასამართლოების მიერ განხილვას. სამართლებრივი ტრადიციების გათვალისწინებით, ასეთი სასამართლოები შეიძლება შეიქმნას, როგორც საერთო სასამართლოების სისტემაში, ისე მის გარეთ. მიიჩნევა, რომ საგადასახადო დავებში იურისტებისა და ადვოკატების გარდა, გადასახდის გადამხდელების წარმომადგენლებად უნდა დაიშვებოდნენ დარგის სპეციალისტებიც, მაგალითად, ბუღალტრები.<sup>456</sup> აღნიშნული მოსაზრებაც საგადასახადო დავების უფრო სპეციალიზებულად და პროფესიონალურად განხილვის პრინციპის გატარებითაა ნაკარნახევი.

საზღვარგარეთის ქვეყნებში გავრცელებულია საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის სხვადასხვა მოდელი. შესაძლებელია ამ მოდელების რამდენიმე ჯგუფად დაყოფა. აღსანიშნავია ქვეყნები, რომლებშიც საგადასახადო დავები განიხილება:

- 1) საერთო სასამართლოებში არასპეციალიზებული ფორმით;
- 2) ადმინისტრაციულ სასამართლოებში;
- 3) საერთო სასამართლოებში სპეციალიზებულ საგადასახადო კოლეგიებში;
- 4) სპეციალიზებულ საგადასახადო სასამართლოებში;
- 5) კვაზისასამართლო ორგანოებში.

<sup>455</sup> იხ. *გაბიხონია ი.*, საგადასახადო სამართალი, გადასახდის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2013, 112.

<sup>456</sup> იხ. *Gordon R. K., (Ed.) Thuronyi V., Law of Tax Administration and Procedure, Tax Law Design and Drafting, International Monetary Fund, 1996, volume 1, 11.*

საჭიროა განვიხილოთ თითოეული ჯგუფი.

1) ქვეყნები, სადაც საგადასახადო დავები განიხილება საერთო სასამართლოებში არასპეციალიზებული ფორმით:

საგადასახადო დავების განხილვის ამგვარი მიდგომის მაგალითია საქართველოში დადგენილი წესი, რომლის თანახმადაც საგადასახადო დავებს საერთო სასამართლოების ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიები და პალატები იხილავენ.

მსგავსი საკანონმდებლო რეგულაციებია დადგენილი ისეთ განვითარებულ ევროპულ ქვეყანაში, როგორცაა ნორვეგია. ამ ქვეყნის კანონმდებლობით, საგადასახადო დავებს საერთო სასამართლოები იხილავენ, რომლებშიც ამ სახის დავებისათვის სპეციალური სასამართლო სტრუქტურები არ არის შექმნილი.<sup>457</sup> ნორვეგიაში საგადასახადო დავებს სამი ინსტანციის – რაიონული, სააპელაციო და უზენაესი სასამართლოები იხილავენ. აღსანიშნავია ისიც, რომ ნორვეგიაში დაფუძნებულია საგადასახადო აპელაციების საბჭო, მაგრამ ის არ წარმოადგენს სასამართლო ხელისუფლების ორგანოს.<sup>458</sup>

სპეციალიზებული საგადასახადო სასამართლო არ არის არც იაპონიაში, სადაც საგადასახადო დავების იხილავენ საერთო სასამართლოები, რომლებშიც არ არის შექმნილი რაიმე სპეციალური დანაყოფი. ამასთან, იაპონიაში მოქმედებს ეროვნული საგადასახადო ტიბუნალი.<sup>459</sup>

არასპეციალიზებული ფორმით საგადასახადო დავები კიდევ სხვა მრავალ ქვეყანაში განიხილება.

2) ქვეყნები, სადაც საგადასახადო დავები განიხილება ადმინისტრაციულ სასამართლოებში:

საფრანგეთში საგადასახადო დავები განიხილება სპეციალიზებული ადმინისტრაციული სასამართლოების მიერ. საფრანგეთში საგადასახადო დავების ნაწილს სამოქალაქო სასამართლოებიც იხილავენ. განსჯადი

<sup>457</sup> იხ. Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor), Tax Controversy, Law Bussines Research, 2019, 76.

<sup>458</sup> ix. Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Rodriugyuez A.P., Andersen J.S., Sieger Ch., Guzman ariza F.J., Weckström J., Derouin Ph., Cordewener A., Hendricks M., Stavropoulos I., Damian D.H., Tobing G.Ch., Gulliver J., Dineen M., Koegh N., Maisto G, Iwakura m., Yoshioka H., Naban D.P., Kumar S.S., Toh Pei Roo Ch., Vazquez L., Krann P., Clews G., Uwa E., Aderemi A., May okoh E., Michael M., Leegaard Th., Łuczak S., Gotfryd K., Ramos D.O., Matos P.V., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and Litigation Review, seventh Edition, Law Business Research Ltd, 2019, 250, 253-254.

<sup>459</sup> იხ. Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor), Tax Controversy, Law Bussines Research, 2019, 48.



სასამართლოს შერჩევა დამოკიდებულია გადასახადის სახეზე. ადმინისტრაციული სასამართლო უფლებამოსილია განიხილოს საშემოსავლო, ადგილობრივ და სხვა პირდაპირ გადასახადებთან, ასევე დღგ-სთან დაკავშირებული დავები. ხოლო, სამოქალაქო სასამართლოები უფლებამოსილნი არიან განიხილონ ფულად გზავნილებზე დაწესებულ გადასახადთან, არაპირდაპირ (გარდა დღგ-ის) და უძრავი ქონების გადასახადთან დაკავშირებული დავები.<sup>460</sup>

საფრანგეთში საგადასახადო დავაზე მართლმსაჯულებას სამი ინსტანციის სასამართლოები ახორციელებენ: პირველი საფეხური ადმინისტრაციული სასამართლოები და პირველი ინსტანციის სასამართლოებია; მეორე საფეხური შედგება ადმინისტრაციული სააპელაციო სასამართლოებისა და სააპელაციო სასამართლოებისაგან; უმაღლესი საფეხური კი, წარმოადგენს სახელმწიფო საბჭოსა და საკასაციო სასამართლოს.<sup>461</sup>

საბერძნეთში საგადასახადო დავებს ორი ინსტანციის ადმინისტრაციული სასამართლოები იხილავენ. აქ საგადასახადო დავებზე მართლმსაჯულებას ახორციელებენ პირველი ინსტანციის ადმინისტრაციული სასამართლო და სააპელაციო ადმინისტრაციული სასამართლო. პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებები სააპელაციო ინსტანციაში საჩივრდება. გამონაკლის შემთხვევებში, სააპელაციო ინსტანციის გადაწყვეტილება საბერძნეთის უზენაეს ადმინისტრაციულ სასამართლოში საჩივრდება.<sup>462</sup>

მსგავსი წესია დადგენილი შვეიცარიაშიც, სადაც საგადასახადო დავები უწყებრივად ადმინისტრაციულ სასამართლოებს ექვემდებარება. პირველ ინსტანციის დონეზე საგადასახადო დავებს იხილავს კანტონის სააპელაციო კომისია, რომელიც სასამართლო ხელისუფლების ორგანოა. ამასთან, ჟენევაში საგადასახადო დავებს პირველი ინსტანციის ადმინისტრაციული სასამართლო იხილავს. პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები მეორე ინსტანციის კანტონის სასამართლოში საჩივრდება. საგადასახადო დავის განმხილველი მესამე ინსტანცია კი, ფედერალური ადმინისტრაციული სასამართლოა.<sup>463</sup>

<sup>460</sup> იხ. *ოქე*, 9.

<sup>461</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D., Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), *The Tax Disputes and litigation Review*, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 128.

<sup>462</sup> იხ. Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor), *Tax Controversy*, Law Bussines Research, 2019, 30-31.

<sup>463</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C.,

საგადასახადო დავებს ფინეთშიც ადმინისტრაციული სასამართლოები იხილავენ. ფინეთის საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ გამოცემული გადასახადის დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებები თავდაპირველად სპეციალურ სააპელაციო საბჭოში საჩივრდება. სააპელაციო საბჭოს გადაწყვეტილებები საჩივრდება ადმინისტრაციულ სასამართლოში. თუმცა, ფინეთის საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ დღგ-სთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებები პირდაპირ ადმინისტრაციულ სასამართლოში საჩივრდება. ფინეთის ადმინისტრაციული სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები უზენაეს ადმინისტრაციულ სასამართლოში საჩივრდება, რომელიც საგადასახადო დავების განმხილველი უმაღლესი ორგანოა. უზენაეს ადმინისტრაციულ სასამართლოში გასაჩივრება საჭიროებს სპეციალურ ნებართვას, რომელიც მხარეს იმ შემთხვევაში ენიჭება, თუ საქმეს პრეცედენტული მნიშვნელობა აქვს, თვალსაჩინოა ფაქტობრივ გარემოებების დადგენაში დაშვებული შეცდომა, საჩივარი ეფუძნება საფუძვლიან ეკონომიკურ, ან სხვა გარემოებებს.<sup>464</sup>

საგადასახადო დავებს პოლონეთშიც ადმინისტრაციული სასამართლოები იხილავენ. პოლონეთში საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებთან დაკავშირებულ დავებს ორი ინსტანციის სასამართლოები იხილავენ. ესენია: საოვეოდო ადმინისტრაციული სასამართლოები და უზენაესი ადმინისტრაციული სასამართლო.<sup>465</sup>

საგადასახადო დავები უკრაინაშიც სპეციალიზებული ადმინისტრაციული სასამართლოების მიერ განიხილება. უკრაინის ადმინისტრაციული სასამართლოების სისტემა მოიცავს ადგილობრივ ადმინისტრაციულ სასამართლოებს, საპელაციო ადმინისტრაციულ სასამართლოებს და უზენაეს სასამართლოს.<sup>466</sup>

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, დიდა იმ ევროპული ქვეყნების ჯგუფი, რომლებშიც საგადასახადო დავებს ადმინისტრაციული სასამართლოები იხილავენ.

### 3) ქვეყნები, სადაც საგადასახადო დავები სასამართლოს სპეციალიზებულ კოლეგებში განიხილება:

საგადასახადო დავების განმხილველი სპეციალიზებული კოლეგიები და პალატები შექმნილია არაერთ ქვეყანაში. ზოგიერთ მათგანში, საგადასახადო დავების განმხილველი სპეციალიზებული განყოფილებები პირველი ინსტანციის სასამართლოს დონეზეა შექმნილი. ხოლო, მეორე

---

Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Luczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B.,Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 309.

<sup>464</sup> იხ. *იქვე*, 114-117.

<sup>465</sup> იხ. *იქვე*, 260.

<sup>466</sup> იხ. Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor), Tax Controversy, Law Bussines Research, 2019, 100.

ჯგუფი ის ქვეყნებია, სადაც ასეთი კოლეგიები მეორე და მესამე ინსტანციებშია.

ბელგიაში საგადასახადო დავები ექვემდებარება პირველი ინსტანციის სასამართლოს საგადასახადო პალატის ექსკლუზიურ იურისდიქციას. ამ ორგანოს გადაწყვეტილებები სააპელაციო სასამართლოში საჩივრდება. თავისმხრივ, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებები ბელგიის უზენაეს სასამართლოში საჩივრდება.<sup>467</sup>

სხვაგვარი წესია დადგენილი პოლონეთის კანონმდებლობით. როგორც უკვე აღინიშნა, აქ პირველ ინსტანციის დონეზე საგადასახადო დავებს სპეციალური საგოეგოდო ადმინისტრაციული სასამართლოები იხილავენ, რომლებშიც არ არის საგადასახადო დავის განმხილველი სპეციალიზებული განყოფილება. ხოლო, პოლონეთის უზენაესი ადმინისტრაციული სასამართლო დაყოფილია სამ განყოფილებად: საფინანსო, კომერციულ და საერთო ადმინისტრაციულ პალატებად. საფინანსო პალატა პასუხისმგებელია საგოეგოდო სასამართლოების იმ გადაწყვეტილებების გადასინჯვაზე, რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებასთან.<sup>468</sup>

#### 4) ქვეყნების სადაც საგადასახადო დავები განიხილება სპეციალიზებულ საგადასახადო სასამართლოებში:

აშშ-ში საგადასახადო დავებს სპეციალიზებული საგადასახადო სასამართლოები იხილავენ. ამ ქვეყანაში ძალიან დახვეწილია საგადასახადო დავების განხილვის წესი. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია ამ ქვეყნის პრაქტიკაზე ყურადღების გამახვილება.

აშშ-ის საგადასახადო სასამართლომ ორგანიზაციული განვითარების დიდი გზა განვლო. თავდაპირველად, ის 1924 წელს დაფუძნდა „შეერთებული შტატების საგადასახადო აპელაციების საბჭოს“ სახით. 1942 წელს მას შეეცვალა სახელწოდება და ეწოდა „ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სასამართლო“. 1969 წელს განხორციელებული რეფორმის შედეგად, ამ ორგანოს „საგადასახადო სასამართლო“ ეწოდა. სწორედ ამ დროიდან გახდა აშშ-ს საგადასახადო სასამართლო სასამართლო ხელისუფლების სრულფასოვანი ორგანო.<sup>469</sup>

ამჟამად, აშშ-ში გადასახადის გადამხდელს სასამართლო წესით უფლების დაცვის ოთხი გზა აქვს: აშშ-ის საგადასახადო სასამართლო, აშშ-ის ფედერალური პრეტენზიების სასამართლო, ფედერალური სამხარეო სასამართლო და საგაკორტებო სასამართლო.<sup>470</sup> დავის

<sup>467</sup> იხ. *იქვე*.

<sup>468</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 260.

<sup>469</sup> იხ. Venible L., On Your Own in Tax court, United States Tax Court Without a Lawyer, Mira Vacas Publishing, San Jose Costa rica, 2010, 21.

<sup>470</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian

განმხილველი სასამართლოს შერჩევას გადასახადის გადამხდელი მრავალ ფაქტორს ითვალისწინებს, მათ შორის იმას, თუ რომელ სასამართლოს აქვს მისთვის ხელსაყრელი პრეცედენტი, რომელ სასამართლოში აქვს საქმის მოგების მეტი შანსი, რამდენად ხარჯიანი იქნება კონკრეტული სამართალწარმოება და სხვ.<sup>471</sup>

აშშ-ის საგადასახადო სასამართლოში გადასახადის გადამხდელი იმ შემთხვევაში იცავს უფლებას, თუ სადავოდ ხდის დარიცხულ გადასახადს. ამ სასამართლოსათვის მიმართვამდე, გადასახადის გადამხდელს არ სჭირდება სადავო თანხის წინასწარ გადახდა.<sup>472</sup> თუმცა, აშშ-ის საგადასახადო სასამართლოსათვის მიმართვისას გადასახადის გადამხდელი შედარებით მეტ ბაჟს იხდის.

აშშ-ის ფედერალური პრეტენზიების სასამართლოსათვის და ფედერალური სამხარეო სასამართლოსათვის მიმართვამდე გადასახადის გადამხდელმა დარიცხული გადასახადი აუცილებლად უნდა გადაიხადოს. თანხის ოდენობა განისაზღვრება აუდიტის პროცედურის შედეგად გაფორმებულ დოკუმენტში, რომელსაც „ფორმა 870“ ეწოდება. გადასახადის გადამხელი ამ დოკუმენტზე თანხმობას ხელმოწერით ადასტურებს. გადასახადის გადახდიდან ორი წლის განმავლობაში, გადამხდელს უფლება აქვს სარჩელით მიმართოს ზემოაღნიშნულ სასამართლოებს და მოითხოვოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნება.<sup>473</sup>

საგადასახადო სასამართლოსათვის მიმართვა შესაძლებელია უფრო ხარჯიანი აღმოჩნდეს გადასახადის გადამხდელისათვის. ამ სასამართლოსათვის მიმართვამდე გადამხდელი წინასწარ არ იხდის დარიცხულ გადასახადს, მაგრამ, საქმის წაგების შემთხვევაში მას სადავო პერიოდზე საურავეები დაერიცხება. ზოგიერთი გადასახადის გადამხდელი, აშშ-ს საგადასახადო სასამართლოსათვის მიმართვამდე, წინასწარ იხდის სადავო გადასახადს, რათა თავიდან აირიდოს საურავეების დარიცხვა.<sup>474</sup>

აშშ-ში მოსამართლეები მაქიმალურად ცდილობენ მოარიგონ მხარეები. მოსამართლეთა ძალისხმევის დამსახურებით, სასამართლოს შესული სარჩელების მხოლოდ 10%-ის განიხილვა უწევს.<sup>475</sup>

საგადასახადო სასამართლო არსებობს კანადაშიც. თავდაპირველად, კანადაში ფუნქციონირებდა საგადასახადო ადმინისტრაციული საბჭო, რომელიც 1983 წელს გარდაიქმნა საგადასახადო სასამართლოდ.<sup>476</sup> კანადის საგადასახადო სასამართლო საბოლოო ფორმით 2003 წელს ჩამოყალიბდა. ამავე პერიოდისათვის დაიხვეწა საგადასახადო საპროცესო

---

D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Luczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 396.

<sup>471</sup> იხ. იქვე.

<sup>472</sup> იხ. იქვე.

<sup>473</sup> იხ. იქვე. 397.

<sup>474</sup> იხ. იქვე. 398.

<sup>475</sup> იხ. *გაბიხონია ი.*, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2013, 114.

<sup>476</sup> იხ. *Thuronyi V., Espejo I.*, How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?, 2013, 25.

<https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tldisputes.pdf> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:12].

კანონმდებლობა და სხვა პროცედურები. ამჟამად, კანადის საგადასახადო სასამართლო დავის განმხილველი პირველი ინსტანციის ორგანოა, რომლის საქმიანობაც საკმაოდ წარმატებულად ითვლება.<sup>477</sup> კანადის საგადასახადო სასამართლოს ადგილსამყოფელი ოტავაშია. საჭიროების შემთხვევაში, მას საკუთარი უფლებამოსილებების განხორციელება სხვა ტერიტორიულ ერთეულშიც შეუძლია. სასამართლოს შემადგენლობაში 22 მოსამართლეა.<sup>478</sup>

საგადასახადო დავებს თურქეთშიც საგადასახადო სასამართლოები იხილავენ. თურქეთის საგადასახადო სასამართლოები მართლმსაჯულებას პროვინციის ფარგლებში ახორციელებენ და ისინი საგადასახადო დავების განმხილველ პირველი ინსტანციის ორგანოს წარმოადგენენ. სასაგადასახადო სასამართლოს გადაწყვეტილებები რეგიონულ ადმინისტრაციულ სასამართლოში საჩივრდება. ხოლო, ამ უკანასკნელის გადაწყვეტილებები სახელმწიფო საბჭოში საჩივრდება. სახელმწიფო საბჭოს შეუძლია შეცვალოს ან ძალაში დატოვოს რეგიონული ადმინისტრაციული სასამართლოს გადაწყვეტილება. მისი გადაწყვეტილების შეცვლის შემთხვევაში, რეგიონული ადმინისტრაციული სასამართლო შეიძლება არ დაეთანხმოს ზემდგომ ინსტანციას და კვლავ საკუთარ გადაწყვეტილებას მიემხროს. ასეთ შემთხვევაში, მოდავე მხარეს შეუძლია საჩივრით მიმართოს სახელმწიფო საბჭოს საგადასახადო პალატების ასამბლეას.<sup>479</sup>

ზოგიერთ საზღვარგარეთის ქვეყანაში არსებობს არა ერთი, არამედ რამდენიმე ინსტანციის საგადასახადო სასამართლო. ამის ყველაზე თვალსაჩინო მაგალითი გერმანიის ფედერაციის მოდელია. გერმანიაში საგადასახადო ორგანოების სისტემა განსაზღვრულია „გერმანიის ფისკალური კოდექსით“, რომელიც განსაზღვრავს ფედერალური და სამხარეო საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილებებს.<sup>480</sup>

გერმანიაში საგადასახადო ორგანოს ღონისძიებები, მათი კანონიერების სასამართლოში შემოწმებამდე, ადმინისტრაციული წესით საჩივრდება.<sup>481</sup> თუ გადასახადის გადამხდელის საჩივარი არ

<sup>477</sup> იხ. *Dolson M.*, The Tax Court of Canada: An Introduction, Law Now Magazine (Centre for Public Legal Education), 1.09.2012.

<sup>478</sup> <https://www.lawnow.org/the-tax-court-of-canada-an-introduction/> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 10:16]

<sup>478</sup> იხ. *Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.)*, The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 52.

<sup>479</sup> იხ. *ოქვ*, 344.

<sup>480</sup> იხ. Fiscal Code of Germany, (promulgated on 1 October 2002), Section 6.2.

<sup>481</sup> იხ. *Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.)*, The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 138.

დაკმაყოფილებდა, ადმინისტრაციულ ორგანოს შესაბამის გადაწყვეტილება გამოაქვს. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მოითხოვოს ასეთი გადაწყვეტილების საგადასახადო სასამართლოში გადასინჯვა. 482 იურიდიულ ლიტერატურაში გერმანიის საგადასახადო სასამართლოს სხვადასხვაგვარ თარგმანს ვხვდებით. მეცნიერთა ნაწილი მათ საგადასახადო-საფინანსო სასამართლოებს უწოდებს.<sup>483</sup> სხვები კი, მას საფინანსო, ან ფისკალურ სასამართლოებად მოიხსენიებენ. საგადასახადო დავის არსიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილია, ეს ორგანო „გერმანიის საგადასახადო სასამართლოდ“ მოვიხსენიოთ.

გერმანიაში საგადასახადო სასამართლოების სისტემა და სამართალწარმოების წესი განსაზღვრულია საგადასახადო სასამართლოების შესახებ კოდექსით, რომელიც 1965 წელს იქნა მიღებული.<sup>484</sup>

გერმანიაში სამხარეო დონეზე პირველი ინსტანციის 18 საგადასახადო სასამართლო არსებობს. საგადასახადო დავების განმხილველი უმაღლესი სასამართლო გერმანიის ფედერალური საგადასახადო სასამართლოა, რომელიც მიუნხენში მდებარეობს. პირველი ინსტანციის საგადასახადო სასამართლოს გადაწყვეტილებით უკმაყოფილო მხარე უფლებამოსილია სასამართლოს გადაწყვეტილება გერმანიის ფედერალურ საგადასახადო სასამართლოში გაასაჩივროს. ამგვარი შესაძლებლობა გადასახადის გადამხდელს ყოველთვის არ ენიჭება. პირველი ინსტანციის სასამართლო მხარეს გასაჩივრების უფლებას მხოლოდ სათანადო საფუძვლის არსებობისას ანიჭებს. ასეთი საფუძველი შეიძლება იყოს რაიმე სამართლებრივ საკითხზე ნათელის მოფენის საჭიროება. თუ პირველი ინსტანციის საგადასახადო სასამართლომ მხარეს გასაჩივრების უფლება არ მიანიჭა, ამ უკანასკნელს შეუძლია აღნიშნული შესაძლებლობის მიცემა ფედერალურ საგადასახადო სასამართლოს მოსთხოვოს. გასაჩივრების უფლების მისაღებად, მხარემ კარგად უნდა დაასაბუთოს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მისთვის გასაჩივრების უფლება უნდა დაეტოვებინა.<sup>485</sup>

ორი ინსტანციის საგადასახადო სასამართლოები არსებობს ავსტრიაშიც. ამ ქვეყნის კანონმდებლობით, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებათა გასაჩივრება შესაძლებელია საგადასახადო სასამართლოებში. ავსტრიაში საგადასახადო დავების პირველი ინსტანციით განმხილველი ორი სხვადასხვა სასამართლო არსებობს.

<sup>482</sup> იხ. იქვე, 136.

<sup>483</sup> იხ. *გაბისონია ი.*, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2013, 113.

<sup>484</sup> იხ. *Bödefeld A., Knorr G.*, Tax litigation in Germany: overview, Practical Law Country Q&A, 01.11.2018;

[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1)

[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:12]

<sup>485</sup> იხ. *Farmer P. S., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D., Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.)*, The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 136-139.

ავსტრიის ადმინისტრაციული სასამართლო უფლებამოსილია განიხილოს მუნიციპალურ და სამხარეო გადასახადებთან დაკავშირებული დავები. ავსტრიის ფედერალური საგადასახადო სასამართლო კი, ფედერალურ გადასახადებთან დაკავშირებულ საქმეებს განიხილავს.<sup>486</sup> ავსტრიის ფედერალურ საგადასახადო სასამართლო ვენაში მდებარეობს და მას პროვინციებში ექვსი დამატებითი შტო აქვს. ავსტრიის ფედერალური საგადასახადო სასამართლოს გადაწყვეტილება უზენაეს ადმინისტრაციულ, ან უზენაეს კონსტიტუციურ სასამართლოში საჩივრდება.<sup>487</sup>

საგადასახადო დავებს იტალიაშიც საგადასახადო სასამართლოები იხილავენ. იტალიის საგადასახადო სასამართლოების სისტემაც ორ საფეხურიანია. პირველ ინსტანციას პროვინციის საგადასახადო სასამართლოები წარმოადგენენ. ხოლო, რეგიონალური საგადასახადო სასამართლოები სააპელაციო ინსტანციის ორგანოებია. რეგიონული საგადასახადო სასამართლოების გადაწყვეტილებები საჩივრდება უზენაესი სამოქალაქო სასამართლოს საგადასახადო კოლეგიაში. საჩივარი ამ სასამართლოში დასაშვებია მხოლოდ ისეთ გამონაკლის შემთხვევაში, როდესაც არსებითად დაირღვა კანონი, ან სასამართლომ უგულვებლყო მნიშვნელოვანი ფაქტები.<sup>488</sup>

5) ქვეყნები, სადაც საგადასახადო დავების განხილვისათვის შექმნილია სპეციალური კვაზისასამართლო ორგანოები:

საგადასახადო დავების არასპეციალიზებული ფორმით განმხილველი ჯგუფის ქვეყნებში ხშირად კვაზისასამართლო ორგანოები იქმნება. ეს ორგანოები საგადასახადო დავას ადმინისტრაციული წესით იხილავენ. საგადასახადო დავის განმხილველი ტრიბუნალები ძირითადად მაღალპროფესიონალური საგადასახადო სასამართლოს არარსებობის დასაკომპენსირებლად იქმნება.

როგორც უკვე აღინიშნა, ნორვეგიაში შექმნილია საგადასახადო აპელაციების საბჭო, რომელის საგადასახადო დავების განმხილველი კვაზისასამართლო ორგანოა.<sup>489</sup>

<sup>486</sup> იხ. Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor), Tax Controversy, Law Bussines Research, 2019, 9.

<sup>487</sup> იხ. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017, 13.

<sup>488</sup> იხ. იქვე, 202.

<sup>489</sup> იხ. Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Rodriuguez A.P., Andersen J.S., Sieger Ch., Guzman ariza F.J., Weckström J., Derouin Ph., Cordewener A., Hendricks M., Stavropoulos I., Damian D.H., Tobing G.Ch., Gulliver J., Dineen M., Koegh N., Maisto G, Iwakura m.,

იაპონიაში მოქმედებს ეროვნული საგადასახადო ტიბუნალი, რომელიც ასევე კვაზისასამართლო ორგანოა.<sup>490</sup>

საინტერესოა ავსტრალიის მაგალითიც, სადაც შექმნილია სპეციალური კვაზისასამართლო ორგანო, რომელსაც ადმინისტრაციული საჩივრების ტიბუნალი ეწოდება. ავსტრალიაში საგადასახადო დავები სასამართლო წესით ავსტრალიის ფედერალურ სასამართლოში განიხილება, თუმცა გადასახადის გადამხდელს ალტერნატივის სახით შეუძლია აირჩიოს უფლების კვაზისასამართლო ორგანოს საშუალებით დაცვა.<sup>491</sup>

საგადასახადო დავის განმხილველი კვაზისასამართლო ორგანო მოქმედებს ირლანდიაშიც, რომელსაც საგადასახადო აპელაციების საბჭო ეწოდება.<sup>492</sup>

მსგავსი რეგულაციებია სამხრეთ კორეაშიც, სადაც მოქმედებს საგადასახადო ტიბუნალი.<sup>493</sup>

საზღვარგარეთის ქვეყნების რეგულაციების განხილვის შედეგად გამოვლინდა, რომ საგადასახადო დავების სასამართლო წესით განხილვის მოდელები მრავალფეროვანია. საქართველოში დასანერგად საჭიროა, შეირჩეს ისეთი მოდელი, რომელიც უზრუნველყოფს საგადასახადო დავის მაღალპროფესიონალურად, ნაკლები დანახარჯითა და სწრაფად განხილვას. საგადასახადო დავის განხილვის ეფექტური და დახვეწილი მექანიზმი მნიშვნელოვანია, როგორც დავის მონაწილე მხარის კერძო ინტერესის, ისე საჯარო ინტერესისათვის. ეს უკანასკნელი გამოიხატება სახელმწიფოს ინტერესში, შეავსოს სახელმწიფო ბიუჯეტი. შესაბამისად, უნდა გამოვლინდეს საგადასახადო დავის გადაწყვეტის საუკეთესო მოდელი და განხორციელდეს მისი მორგება ქართული რეალობისათვის.

საგადასახადო დავების განხილვის წესის რეფორმის მიმართულებით საქართველოში უკვე რამდენიმე წელია პოზიტიური ძვრები შეინიშნება. 2016 წელს, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროში კერძო სამართლის რეფორმის განმახორციელებელმა უწყებათაშორისმა საკოორდინაციო საბჭომ (შემდგომში – საკოორდინაციო საბჭო) წარადგინა სპეციალიზებული კომერციული კოლეგიების/პალატების შექმნის საკითხი.

---

Yoshioka H., Naban D.P., Kumar S.S., Toh Pei Roo Ch., Vazquez L., Krann P., Clews G., Uwa E., Aderemi A., May okoh E., Michael M., Leegaard Th., Luczak S., Gotfryd K., Ramos D.O., Matos P.V., Whitehead S. (Ed.), *The Tax Disputes and Litigation Review*, seventh Edition, Law Business Research Ltd, 2019, 250, 253-254.

<sup>490</sup> იხ. Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor), *Tax Controversy*, Law Bussines Research, 2019, 48.

<sup>491</sup> იხ. Mookhey SH., *Tax Disputes System Design*, eJournal of Tax Research, 2013, vol. 11, no. 1, 83.

<sup>492</sup> იხ. Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor), *Tax Controversy*, Law Bussines Research, 2019, 36.

<sup>493</sup> იხ. იქვე, 54.



საკოორდინაციო საბჭო მხარს უჭერდა საერთო სასამართლოების სისტემაში სპეციალიზებული კომერციული კოლეგიებისა და პალატების შექმნას, რომლებიც ორიენტირებულნი იქნებოდნენ საგადასახადო და კომერციული დავების განხილვაზე.<sup>494</sup> საქართველოს იუსტიციის მინისტრის განმარტებიდან გამომდინარე, აღნიშნული რეფორმა მორგებული იყო ბიზნესსექტორის ინტერესებზე.<sup>495</sup> ინიციატივამ რეალიზება 2018 წელს ჰპოვა. საბოლოო ჯამში, თბილისის საქალაქო სასამართლოში შეიქმნა კომერციული დავების ვიწრო სპეციალიზაცია. ამ სპეციალიზაციის მოსამართლეები იხილავენ ნებისმიერი სამოქალაქო სამართლებრივი კატეგორიის ქონებრივ-სამართლებრივი დავას, გარდა საოჯახო სამართლებრივი, დელიქტით მიყენებული ზიანის ანაზღაურების და მორალური ზიანის ანაზღაურების შესახებ სარჩელებისა, თუ სარჩელის ფასი აღემატება 500 000 ლარს. ამ სპეციალიზაციის კომპეტენციაში შედის, ასევე, სამეწარმეო სამართლებრივი დავებისა და კონკრეტული ინტელექტუალურ-სამართლებრივი დავების განხილვა.<sup>496</sup> ამრიგად, კომერციული დავების სპეციალიზაციის მოსამართლეები საგადასახადო დავებს არ იხილავენ. პარალელურად, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში განხორციელდა მოსამართლეთა ვიწრო სპეციალიზაცია საგადასახადო ურთიერთობიდან წარმოშობილი დავების მიხედვითაც.<sup>497</sup> თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ მოწოდებული ინფორმაციის თანახმად, ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში, საგადასახადო ურთიერთობიდან წარმოშობილი დავების კატეგორიაში გამწესებულია ორი მოსამართლე.<sup>498</sup> აღნიშნულიდან გამომდინარე, რეფორმამ სხვაგვარი განვითარება ჰპოვა. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიებში საგადასახადო ურთიერთობებიდან წარმოშობილი დავების მიხედვით ამგვარი სპეციალიზაცია მცირემასშტაბიან ცვლილებად შეიძლება ჩაითვალოს. ასეთი რეფორმა სრულყოფილად ვერ პასუხობს საგადასახადო დავების განხილვასთან დაკავშირებულ ყველა გამოწვევას. ამასთან, აღნიშნული ფორმით რეფორმის განხორციელება ავტორიტეტული არასამთავრობო ორგანიზაციების მიერ, საკითხის სათანადოდ დაუმუშავებლად და ნაჩქარევად განხორციელებულად ჩაითვალა.<sup>499</sup>

<sup>494</sup> იხ. ინფორმაცია იუსტიციის სამინისტროში ბიზნესდავებისათვის სპეციალიზებული კომერციული პალატების დაფუძნების საკითხზე მორიგი სხდომის შესახებ, იუსტიციის სამინისტრო, 25.10.2016.

<<http://justice.gov.ge/News/Detail?newsId=5307>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 02.07.2019, 11:18]

<sup>495</sup> იხ. იუსტიციის სამინისტროს მიერ გავრცელებული ინფორმაცია კომერციული პალატების შექმნაზე მიმდინარე აქტიური სამუშაოების შესახებ, იუსტიციის სამინისტრო, 20.12.2017.

<<http://justice.gov.ge/News/Detail?newsId=7592>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 02.07.2019, 11:18]

<sup>496</sup> იხ. თბილისის საქალაქო სასამართლოს სამოქალაქო და ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიებში მოსამართლეთა ვიწრო სპეციალიზაციის განსაზღვრის შესახებ საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭოს 2006 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება №1/92-2006, 1-ლი პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტი.

<sup>497</sup> იხ. იქვე, მეორე პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტი.

<sup>498</sup> თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 10 დეკემბრის წერილი, დისერტაციის დანართი 2.

<sup>499</sup> არასამთავრობო ორგანიზაციების პოზიცია თბილისის საქალაქო სასამართლოში კომერციული დავების ვიწრო სპეციალიზაციის შექმნის თაობაზე. 08.08.2017.

საგადასახადო დავების ერთ-ერთი ავტორიტეტული მეკლევარი, ვიქტორ თურონი აღნიშნავს, რომ უპირატესობა უნდა მიენიჭოს საგადასახადო დავების სპეციალიზებული საგადასახადო სასამართლოების მიერ განხილვას.<sup>500</sup> საგადასახადო სასამართლოების ჩამოყალიბება საქართველოსთვისაც მნიშვნელოვანი წინსვლა იქნება.

საგადასახადო სასამართლოების, ისევე, როგორც სხვა სპეციალიზებული სასამართლოების არსებობა გამართლებული მექანიზმია. საგადასახადო სასამართლოს უკვე დიდი ხნის ისტორია აქვს და მან აღიარება ჰპოვა საერთაშორისო ასპარეზზე. საგადასახადო სასამართლოები უზრუნველყოფენ საგადასახადო დავის უფრო პროფესიონალურად განხილვას. როგორც ნაშრომის წინა თავებშიც აღინიშნა, საგადასახადო დავების განხილვა მოითხოვს დაბეგერის პრინციპებისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფილ ცოდნას. საგადასახადო დავების განხილვის სპეციალური საგადასახადო სასამართლოში განხილვა საშუალებას იძლევა დავა განხილულ იქნეს, ამისათვის განსაკუთრებულად კომპეტენტური პირების – დარგის სპეციალისტი მოსამართლეების მიერ. საგადასახადო სასამართლოს რეპუტაცია დამოკიდებულია მისი მოსამართლეების პროფესიონალიზმის ხარისხზე.<sup>501</sup> საგადასახადო სასამართლოს შექმნის შემთხვევაში, მისი მოსამართლეები მაქსიმალურად ორიენტირებულები უნდა იყვნენ საგადასახადო სამართალში ცოდნის დაგროვებაზე. მიზანშეწონილია, საქართველოში ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის მოსამართლეების პროფესიონალიზმი კიდევ მეტად ამაღლდეს საგადასახადო სამართლის მიმართულებით.

საქართველოში სპეციალური საგადასახადო სასამართლოების შექმნა უზრუნველყოფს სასამართლოს ადმინისტრაციული კოლეგიებისა და პალატების განტვირთვას.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, საგადასახადო სასამართლოები, ადმინისტრაციულ კოლეგიასთან შედარებით, უფრო მოკლე ვადებში შეძლებენ გადაწყვიტონ საგადასახადო დავები. დღესდღეობით საქართველოს სასამართლოები ძალიან გადატვირთულია, მოსამართლეებს ყოველთვიურად ასობით დავის განხილვა უწევთ, რაც ხელს უშლის სწრაფი მართლმსაჯულების განხორციელებას. თუ ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატებს მოაკლდება საგადასახადო დავების განხილვის ტვირთი, ისინი უფრო სწრაფად და ეფექტურად შეძლებენ სხვა დავების განხილვას.

აღსანიშნავია ისიც, რომ საგადასახადო სასამართლოს შექმნით ქვეყანაში შეიქმნება ახალი სამუშაო ადგილები, რომლებზეც დასაქმდებიან საგადასახადო სამართლის სპეციალისტი იურისტები. საგადასახადო სასამართლოს შექმნის ერთ-ერთი საინტერესო

---

<<https://www.transparency.ge/ge/post/arasamtavrobo-organizaciebi-exmianebian-tbilisis-sakalako-sasamartloshi-komerciuli-davebis>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 04.08.2019]

<sup>500</sup> იხ. Gordon R. K., (Ed.) *Thuronyi V., Law of Tax Administration and Procedure, Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996, volume 1, 11.

<sup>501</sup> იხ. Dolson M., *The Tax Court of Canada: An Introduction*, Law Now Magazine (Centre for Public Legal Education), 1.09.2012;

<<https://www.lawnow.org/the-tax-court-of-canada-an-introduction/>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 10:16]

უპირატესობა ისიცაა, რომ ის იზიდავს და თავს უყრის საგადასახადო სამართლის მაღალ დონეზე მცოდნე კვალიფიციურ იურისტებს.

მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო სასამართლოს შექმნა ასეთი მომხიბლავია, საქართველოს პირობებში შეიძლება რამდენიმე დამაბრკოლებელი გარემოება გამოიკვეთოს. უპირველეს ყოვლისა აღსანიშნავია ის, რომ საგადასახადო სასამართლოს შექმნა გამოიწვევს ფინანსური და ადამიანური რესურსების ხარჯვის მომატებას. სასამართლოს სრულყოფილი მუშაობისათვის სჭირდება მრავალი თანამშრომელი, მათ შორის, პროფესონალი მოსამართლეები, მათი გადამზადება, საკუთარი შენობა და უამრავი სხვა მატერიალური რესურსი, რისი გაღებაც ცენტრალური ბიუჯეტიდან უნდა მოხდეს. შესაძლებელია ჩავთვალოთ, რომ საგადასახადო სასამართლოების შექმნა ისეთი ქვეყნისათვის, როგორც საქართველოა, გამოიწვევდა არსებით მატერიალურ დანახარჯს.

საგადასახადო სასამართლოების შექმნისათვის მნიშვნელოვანია ქვეყანაში არსებობდეს შესაბამისი ოდენობის საგადასახადო დავეები. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ გამოქვეყნებული სტატისტიკური მონაცემების თანახმად, 2018 წელს პირველი ინსტანციის სასამართლოებში შევიდა 12 888, ხოლო 2017 წელს – 14 848 ადმინისტრაციული საქმე.<sup>502</sup> შემოსავლების სამსახურის მონაცემებით კი, 2018 წელს გადასახადის გადამხდელისა და შემოსავლების სამსახურის მიერ სასამართლოში ინიციირებულმა საქმეებმა 1 781 შეადგინა.<sup>503</sup> 2017 წელს გადასახადის გადამხდელისა და შემოსავლების სამსახურის მიერ სასამართლოში ინიციირებული დავეები 2 456 იყო.<sup>504</sup> აღნიშნულიდან გამომდინარე, 2018 წელს პირველი ინსტანციის სასამართლოებში განხილული ადმინისტრაციული დავეებიდან საგადასახადო დავა დაახლოებით, 13.81 პროცენტია, ხოლო 2017 წელს კი - 15.54 პროცენტი. ამ მონაცემებიდან გამომდინარე, პირველი ინსტანციის სასამართლოში შესული ადმინისტრაციული დავეების დიდი წილი არ არის საგადასახადო დავა. თუმცა, პირველი ინსტანციის სასამართლოებში საგადასახადო საქმეების ოდენობა ბოლო წლებში საშუალოდ 2000-ია, რაც არცთუ მცირე მანქვებელია.

საგადასახადო სასამართლოების შექმნის ერთ-ერთი დამაბრკოლებელი გარემოება შეიძლება საგადასახადო სამართლის სპეციალისტების დეფიციტიც იყოს. თუმცა, ეს დროში დაძლევადი პრობლემაა. ამ მიზნით, სახელმწიფომ უნდა იზრუნოს საგანამანთლებლო პროგრამების განვითარებაზე. შესაძლებელია შეიქმნას სამაგისტრო პროგრამები, რომლებიც მაქსიმალურად ღრმა ცოდნას მისცემს მომავალ

<sup>502</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ გამოქვეყნებული სტატისტიკური მონაცემები ადმინისტრაციულ საქმეთა და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა განხილვის შესახებ.

<<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/2018w-statistic-12.pdf>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:18]

<sup>503</sup> იხ. სსიპ - შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის ანგარიში, 139.

< [https://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10569](https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10569) > უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:09]

<sup>504</sup> იხ. სსიპ - შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის ანგარიში, 99.

<[https://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10440](https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10440)> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]

საგადასახადო სასამართლოს მოსამართლეს, ან სასამართლოს სხვა თანამშრომელს.

აღსანიშნავია, ისიც, რომ საგადასახადო სასამართლოების შექმნა მოითხოვს მასშტაბური საკანონმდებლო რეფორმის ჩატარებას. „საერთო სასამართლოების შესახებ“ ორგანული კანონის შესაბამისად მართლმსაჯულება არის სასამართლო ხელისუფლების განხორციელების ერთ-ერთი ფორმა და მას სამოქალაქო, ადმინისტრაციულ და სისხლის სამართალწარმოებათა მეშვეობით ახორციელებენ საერთო სასამართლოები.<sup>505</sup> საქართველოს საერთო სასამართლოებია: რაიონული (საქალაქო) სასამართლო, სააპელაციო სასამართლო, საქართველოს უზენაესი სასამართლო.<sup>506</sup> საქართველოს კონსტიტუციის ამჟამინდელი რედაქციით სპეციალიზებული სასამართლოები შეიძლება შეიქმნას მხოლოდ საერთო სასამართლოების სისტემაში.<sup>507</sup> აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოში არსებული ნორმატიული ბაზა შეცვლას საჭიროებს, რათა შეიქმნას საგადასახადო სასამართლო.

საგადასახადო სასამართლოების შესაქმნელად, ასევე. საჭირო გახდება სპეციალური საგადასახადო საპროცესო კანონმდებლობის შექმნა, ან არსებული საპროცესო კოდექსებში ცვლილებების შეტანა. საჭირო გახდება ისეთი სამართლებრივი აქტების შექმნა, რომელიც დაარეგულირებს საგადასახადო სასამართლოს საქმიანობას. სპეციალიზებული საგადასახადო სასამართლოების შემოღება მასშტაბური სასამართლო რეფორმის გარეშე შეუძლებელია.

ზემოაღნიშნული სირთულეები არ ნიშნავს იმას, რომ სრულიად უნდა ითქვას უარი საქართველოში საგადასახადო სასამართლოს შექმნაზე. ზემოაღნიშნული არგუმენტები, მათ შორის, მატერიალური დანახარჯი, არ არის მყარი იმისათვის, რომ სპეციალური საგადასახადო სასამართლოების მოდელი არამიზანშეწონილად მივიჩნიოთ. აღნიშნული არგუმენტი რეფორმის დროში გადადების საფუძველს იძლევა და არა უსახსრობის გამო მასზე სრულიად უარის თქმისა. მხოლოდ საგადასახადო სასამართლოს შექმნით მოხერხდება საგადასახადო დავეების მაღალპროფესიონალური, სწრაფი განხილვა, ხარჯების შემცირება და ადმინისტრაციული კოლეგიების რეალური განტვირთვა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოში არსებული ეკონომიკური და პოლიტიკური მდგომარეობის, მატერიალური რესურსების სიმცირის, საგადასახადო დავეების საშუალო ოდენობის, რეფორმის სირთულის გათვალისწინებით, თავდაპირველ ეტაპზე საერთო სასამართლოებში უნდა შეიქმნას საგადასახადო დავეების განმხილველი სპეციალიზებული კოლეგიები/პალატები. თუმცა, აღნიშნული წესი მხოლოდ გარდამავალ ეტაპზე უნდა შენარჩუნდეს. საქართველოში საგადასახადო სასამართლოების შექმნა, საგადასახადო დავეების განხილვის არსებული მოდელის სრულყოფის საბოლოო მიზანია. მიზანშეწონილია, გერმანიის ფედერაციის მოდელის მსგავსად, დაფუძნდეს ორი ინსტანციის საგადასახადო სასამართლო. პირველი ინსტანცია საკუთარ უფლებამოსილებებს საქალაქო და რაიონული

<sup>505</sup> „საერთო სასამართლოების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი (გამოქვეყნებული სსმ №41, 08.12.2009 წ.), მ. 12.

<sup>506</sup> იქვე მ. 2.1.

<sup>507</sup> საქართველოს კონსტიტუცია (გამოქვეყნებული საქართველოს პარლამენტის უწყებანი 24.08.1995 წ.), მ.59.3.

საგადასახადო სასამართლოების დონეზე განახორციელებს. პირველი ინსტანციის საგადასახადო სასამართლოს გადაწყვეტილებები საქართველოს სააპელაციო საგადასახადო სასამართლოში უნდა გასაჩივრდეს. კონკრეტული საფუძვლების არსებობისას, დასაშვები უნდა იყოს სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებათა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს საგადასახადო საქმეთა პალატაში გასაჩივრება.

ამგვარი ცვლილება საქართველოს ეკონომიკური ზრდის ტემპის მომატებას, გარე და შიდა ინვესტიციების ზრდას უნდა მოჰყვეს. აღნიშნული წესი ხელს შეუწყობს საგადასახადო დავის განსაკუთრებით კომპეტენტური შემადგენლობის მიერ განხილვას, სწრაფად, მოქნილად და ეფექტურად. ამასთან, საგადასახადო სასამართლოების შექმნა უზუნველყოფს განსაკუთრებით კომპეტენტური პირების კუმულაციას ასეთ ორგანოებში, საერთო სასამართლოების სისტემის რეალურ განტვირთვას და ქვეყანას მიმზიდველს გახდის ინვესტიციებისათვის.<sup>508</sup>

---

<sup>508</sup> იხ. კვახაძე ი., კომლაძე შ., რკინის ქალამნების შემდგომი პეროდი: საგადასახადო დავების გადაწყვეტა, Forbes Georgia, 18.01.2016; <<http://forbes.ge/news/1080/rkinis-qalamnebis-Semdgomi-periodi>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 10.11.2019, 00:35]

## დასკვნა

სადისერტაციო ნაშრომის შესავალში აღინიშნა, რომ კვლევა მიზნად ისახავდა საგადასახადო დაგების განხილვის ქართული მოდელის სიღრმისეულ შესწავლას და არსებული პრობლემების გადაჭრის გზების მოძიებას. ნაშრომი ასევე მიზნად ისახავდა, ისეთი მექანიზმების შემუშავებას, რომელიც ყველაზე უკეთ უზრუნველყოფს საგადასახადო დავის მონაწილის დარღვეული უფლების აღდგენას.

დასახული მიზნის შესაბამისად, განხორციელდა საგადასახადო დავის ფენომენის სიღრმისეული კვლევა. კერძოდ, ნაშრომში დადგინდა საგადასახადო დავის არსი, გაიმიჯნა ის მომიჯნავე დაგებისაგან და გააზრებულ იქნა მისი გადაწყვეტის მექანიზმის არსი. ნაშრომის შესავალში აღწერილი კვლევის მეთოდების გამოყენებით, შესწავლილ იქნა საქართველოში დადგენილი საგადასახადო დაგების განხილვის ადმინისტრაციული და სასამართლო წესი.

სადისერტაციო ნაშრომში განისაზღვრა, რომ საგადასახადო დავა არის ერთი მხრივ სახელმწიფოს, ხოლო მეორე მხრივ გადასახადის გადამხდელს, ან საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობის სხვა მონაწილეს შორის წარმოშობილი სამართლებრივი კონფლიქტი, საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების გამოყენების თაობაზე, რომელიც განსახილველად გადაცემულია უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოსათვის, სასამართლოსთვის, ან წყდება მხარეთა შეთანხმებით.<sup>509</sup> დადგინდა, რომ მიზანშეწონილია, საგადასახადო დავის ცნების განმტკიცება საქართველოს საგადასახადო კოდექსში. ამას ის პრაქტიკული მნიშვნელობა ექნება, რომ მოხდება დავის ადრეულ ეტაპზე იდენტიფიცირება, რაც გავლენას მოახდენს საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო დაგების შემცირების პოლიტიკის ჩამოყალიბებაზე. შესაბამისად, საჭიროა საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლს, რომელშიც მოცემულია ტერმინთა განმარტება, მეცნიერთა ზემოაღნიშნული ნააზრვის გათვალისწინებით, დაემატოს შემდეგი შინაარსის ნაწილი: „საგადასახადო დავა - ერთი მხრივ, სახელმწიფოს, რომელიც წარმოდგენილია ამ კოდექსით განსაზღვრული საგადასახადო ორგანოს სახით, ხოლო მეორე მხრივ, გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს შორის წარმოშობილი სამართლებრივი უთანხმოება, საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების შეფარდების ან განმარტების თაობაზე, რომელიც მხარის მიერ საჩივრის ან სარჩელის წარდგენის გზით, განსახილველად გადაცემულია უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოსათვის, სასამართლოსთვის, ან წყდება მხარეთა შეთანხმებით“.

ნაშრომში ასევე განისაზღვრა საგადასახადო დავის სამართლებრივი ბუნება. დადგინდა, რომ საგადასახადო დაგები არ უნდა მივაკუთვნოთ ადმინისტრაციულ დაგებს და ის დამოუკიდებელი ფენომენია. ამასთან, ადმინისტრაციული და საგადასახადო სამართლოს მჭიდრო ურთიერთკავშირიდან გამომდინარე, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი დავის გადაწყვეტის მექანიზმები საგადასახადო დავის გადაწყვეტისათვის

<sup>509</sup> იხ. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Нналоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006, 32.

საკმაოდ ეფექტურია. მიუხედავად ამისა, საგადასახადო დავის გამორჩეული ბუნებიდან გამომდინარე, საგადასახადო დავების სასამართლო წესით განხილვა მოითხოვს სპეციფიკური მიდგომების შემუშავებას.

განხორციელებულმა კვლევამ კიდევ ერთხელ დაადასტურა საგადასახადო დავების გადაწყვეტის მექანიზმების დახვეწის აუცილებლობა, რადგან მათ გადაწყვეტი მნიშვნელობა აქვთ როგორც საჯარო, ისე კერძო ინტერესისათვის. შესაბამისად, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მექანიზმების მნიშვნელობის გათვალისწინებით, დაისახა მათი სრულყოფის კონკრეტული გზები, რაც გადასახადის გადამხდელის დარღვეული უფლების უფრო ეფექტურად აღდგენას შეუწყობს ხელს.

ქართული მეკლავარების მიერ, საგადასახადო დავების განხილვის პრობლემატიკა აქამდე არ ყოფილა კარგად შესწავლილი. საქართველოში საგადასახადო დავების განხილვის მექანიზმები ამ დრომდე ინერციით ვითარდებოდა და მასზე გავლენას ახდენდა ყოველი პერიოდის პოლიტიკური, სოციალური და კულტურული გამოწვევები, მათ შორის, კორუფციის დონე. ამ საკითხზე, მასშტაბური რეფორმა ჯერ არ განხორციელებულა. აქამდე კანონმდებელი მხოლოდ წვრილმანი ცვლილებებით შემოიფარგლებოდა.

ნაშრომში აღინიშნა, რომ საგადასახადო დავის წარმოშობა გარდაუვალი მოვლენაა. დავების რაოდენობის შემცირება შესაძლებელია, თუმცა შეუძლებელია მათი ნულოვან მაჩვენებელზე დაყვანა. ამიტომ, ნაშრომში გააზრებულ იქნა საგადასახადო დავების გადაწყვეტის მექანიზმების დახვეწის საკითხი, რაც ხელს შეუწყობს საგადასახადო დავების განხილვის ეფექტურობის ამაღლებას.

საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ქართული მოდელის სრულყოფის გზის დასახვისათვის განხორციელდა მისი ანალიზი, გამოვლინდა არსებული ხარვეზები, მოხდა მისი შედარება საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის საზღვარგარეთის ქვეყნებში დანერგილ თანამედროვე მოდელებთან და დაისახა რეფორმის განხორციელების კონკრეტული გზა. შედეგად, გამოიკვეთა საგადასახადო დავების განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმის რეფორმირების რამდენიმე მნიშვნელოვანი ასპექტი.

უპირველეს ყოვლისა, აღსანიშნავია საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებათა ადმინისტრაციული წესით გასაჩივრებისათვის და განხილვისათვის კანონმდებლობით დადგენილი ვადების რეფორმირების საკითხი. კერძოდ, საგადასახადო დავების კომპლექსური ბუნებიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოების ღონისძიებების შემოსავლების სამსახურში გასაჩივრებისათვის ამჟამად დადგენილი 30-დღიანი ვადა საკმაოდ მცირედ ჩაითვალია და საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების გათვალისწინებით, საჭიროა მისი გაზრდა 45 დღემდე.

დადგინდა, რომ საგადასახადო დავის სირთულის გათვალისწინებით, დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრებისათვის კანონმდებლობით დადგენილი 20-დღიანი ვადა ძალიან მცირეა. შესაბამისად, აუცილებელია, პირს მინიმუმ 30-დღიანი ვადა მიეცეს შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში და სასამართლოში გასაჩივრებისათვის.

ამასთან, საჭიროა, გაიზარდოს საგადასახადო დავის განხილვისათვის კანონმდებლობით განსაზღვრული 20-დღიანი ვადა. საგადასახადო დავის

განხილვის მთავარი მიზანი არ არის შესაბამისი წარმოების სწრაფად დასრულება. უფრო მნიშვნელოვანია საქმის სრულყოფილად შესწავლა, სამართლიანი და კანონიერი გადაწყვეტილების მიღება. სწორედ ამიტომ, სადისერტაციო ნაშრომში აღინიშნა, რომ დავის განმხილველმა ორგანომ სრულყოფილად უნდა შეისწავლოს სადავო საკითხი, გამონაკლის შემთხვევებში შეძლოს გასცდეს კიდევ საჩივრის ფარგლებს და ყურადღება გაამახვილოს მომჩივნის აუცილებელ ჩართულობაზე შესაბამის წარმოებაში. აღნიშნული საკითხებისა და საზღვარგარეთის ქვეყნების პრაქტიკის გათვალისწინებით, მიზანშეწონილია, საგადასახადო დავის განხილვის ვადა მინიმუმ 30 დღემდე გაიზარდოს. გარდამავალ ეტაპზე, აღნიშნული ვადის 30 დღემდე გაზრდა მინიმალურ აუცილებელ ცვლილებას წარმოადგენს და ხელს შეუწყობს დავის უფრო უკეთ განხილვას.

ნაშრომში ასევე გააზრებულ იქნა დავების განხილვის საბჭოს მიერ საქმის ხელახლა განსახილველად შემოსავლების სამსახურში დაბრუნების წესი. დადგინდა, რომ ეს წესი გაუმართლებელია. ამ წესის გამოყენება დასაშვები უნდა იყოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც დავების განხილვის საბჭო შემოსავლების სამსახურში საქმეს იმ საფუძველით აბრუნებს, რომ ამ უკანასკნელმა არამართლზომიერად დატოვა საჩივარი განუხილველად.

საგადასახადო დავების ადმინისტრაციული წესით განხილვის ერთ-ერთ ყურადსაღებ საკითხს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მოქმედების შეჩერების საკითხი. აღნიშნული საკითხი, საგადასახადო კოდექსში მოცემულ შესაბამის ნორმათა ბუნდოვანების გათვალისწინებით, საჭიროებდა ნათელის მოფენას. ნაშრომში დადებითად შეფასდა საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესი, რომლის თანახმადაც, საჩივართან დაკავშირებული ადმინისტრაციული წარმოების მიმდინარეობის პერიოდში სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება ჩერდება. ასევე დადგინდა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული ყველა გადაწყვეტილების გასაჩივრება არ იწვევს მისი მოქმედების შეჩერებას. სსკ-ით დადგენილი აღნიშნული რეგულაციაც დადებითად შეფასდა. თუმცა, დამატებით აღინიშნა, რომ ეს დებულება დახვეწას საჭიროებს. დადგინდა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით განსაზღვრული პრინციპის მსგავსად, ასევე გერმანიის ფედერაციის კანონმდებლობით დადგენილი რეგულაციების გათვალისწინებით, უმჯობესია დაინტერესებულ მხარეს მიენიჭოს უფლება, მიმართოს საგადასახადო ორგანოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეჩერების მოთხოვნით. უმჯობესია საგადასახადო ორგანომ სუბიექტის მიმართვის საფუძველზე კონკრეტულ შემთხვევაში შეაფასოს სადავო ურთიერთობის შინაარსი და გადაწყვიტოს ისეთი სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედების შეჩერების საკითხი, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობით ავტომატურად არ ჩერდება მისი გასაჩივრებისას. თუკი, ორგანო არ დააკმაყოფილებს განმცხადებლის მოთხოვნას, ამ უკანასკნელს უფლება უნდა ჰქონდეს ასეთი უარი სასამართლოში გაასაჩივროს.

ზემოაღნიშნულ საკითხებთან ერთად, ნაშრომში განხილულ იქნა საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული და სასამართლო წესის ძირეული რეფორმირების



საკითხი, რაც უფრო მასშტაბური საკანონმდებლო ცვლილებების საფუძველი შეიძლება გახდეს. საქართველოს კანონმდებლობით, საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით განხილვის ამჟამად დადგენილი ორგოლიანი მექანიზმი მოიცავს დავების შემოსავლების სამსახურისა და დავების განხილვის საბჭოს მიერ განხილვას. ეს წესი რეფორმირებას საჭიროებს.

საზღვარგარეთის ქვეყნების პრაქტიკისა და დარგის სპეციალისტების მოსაზრებათა გათვალისწინებით, დადგინდა, რომ დავის განხილვის პირველი რგოლი, ანუ მისი განხილვა შემოსავლების სამსახურის მიერ, უნდა შენარჩუნდეს. ეს დადებითი მოვლენა იქნება, როგორც გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვისათვის, ისე საგადასახადო ორგანოების მიერ თვითკონტროლის განხორციელებისათვის და სასამართლოს განტვირთვისათვის. თუმცა საყურადღებოა ისიც, რომ შემოსავლების სამსახურმა საგადასახადო დავების განხილვის შედეგები უნდა შეაჯამოს და გამოიყენოს საგადასახადო ადმინისტრაციის საქმიანობის სრულყოფის საშუალებად. ამ გზით, მოხერხდება საგადასახადო ადმინისტრაციის გაჯანსაღება და შემცირდება საჩივრების ოდენობა.

ზემოაღნიშნულისაგან განსხვავებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭო, უნდა შენარჩუნდეს მხოლოდ სასამართლო რეფორმის განხორციელებამდე. დადგინდა, რომ დავების განხილვის საბჭო კვაზისასამართლო ორგანოა, რომელიც მაღალპროფესიონალური საგადასახადო დავების განმხილველი სასამართლოს არარსებობის დასაკომპენსირებლად შექმნილი. სასამართლო რეფორმის განხორციელებამდე კი, არამიზენშეწონლად უნდა ჩაითვალოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს ამჟამინდელი ფორმით არსებობა. საგადასახადო დავების ადმინისტრაციული წესით განმხილველი მეორე ინსტანციის ორგანო დამოუკიდებელი და მიუკერძოებელი უნდა იყოს. შესაბამისად, დასაფიქრებელია აღნიშნული ორგანოს რეორგანიზების საკითხი. სულ მცირე, მინიმუმამდე უნდა შემცირდეს ამ ორგანოში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლების რაოდენობა. საუკეთესო შემთხვევაში კი, უნდა შეიქმნას ფინანსთა სამინისტროსგან სრულიად დამოუკიდებელი კვაზისასამართლო ორგანო.

საგადასახადო დავების ადმინისტრაციული წესით განხილვის რეფორმირება პირდაპირ კავშირშია სასამართლო რეფორმასთან. შესაბამისად, სადისერტაციო ნაშრომში ასევე განხორციელდა საგადასახადო დავის სასამართლოში განხილვის ინსტიტუტის კვლევა, მისი შედარება საზღვარგარეთის ქვეყნების პრაქტიკასთან და ამ გზით რეფორმირების გზის დასახვა.

დადგინდა, რომ ადმინისტრაციული და საგადასახადო დავების მსგავსების გათვალისწინებით, საგადასახადო დავაზე ადმინისტრაციული სარჩელების სპეციფიკის გათვალისწინება მნიშვნელოვანია. მოსარჩელის მიერ სარჩელის შესაბამისი სახის შერჩევა აუცილებელი წინაპირობაა იმისათვის, რომ მან მიაღწიოს სასურველ შედეგს. დავის დაწყებისას მოსარჩელემ უნდა განსაზღვროს საგადასახადო ორგანოს საქმიანობის სამართლებრივი ფორმა, თავისი მიზანი და ამ გზით, სარჩელის შესაფერისი სახე შეარჩიოს. თუ სარჩელი დასაშვები და დასაბუთებული იქნება, მოსარჩელე სამართლებრივ შედეგს მიაღწევს. შესაბამისად, ნაშრომში გამოვლინდა თითოეული ადმინისტრაციული სარჩელის სახის

გამოყენების მიზანშეწონილობა კონკრეტული სახის საგადასახადო დავის მიმართ. ამასთან, ამჟამად საგადასახადო დავის გადაწყვეტაში დიდია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის როლი, რამეთუ საგადასახადო დავები ადმინისტრაციული პროცესის რეგულირების სფეროშია მოქცეული.

საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის წესის რეფორმირების მიმართულებით განსახორციელებელია კონკრეტული ცვლილებები. კერძოდ, საგადასახადო დავების კომპლექსური ბუნების გათვალისწინებით, საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების გადაწყვეტილებათა სასამართლოში გასაჩივრებისათვის დადენილი 20-დღიანი ვადა ძალიან მცირეა, რადგან კვალიფიციური იურისტის მოძიება და საგადასახადო დავაზე დასაბუთებული სარჩელის მომზადება დიდ დროს მოითხოვს. საჭიროა, საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებათა სასამართლოში გასაჩივრების ვადა მინიმუმ 30 დღემდე გაიზარდოს.

ზემოაღნიშნული საკითხებთან ერთად გასატარებელია ბევრად მასშტაბური რეფორმა, რომელიც საგადასახადო სასამართლოების შექმნას ეხება. საქართველოში არსებული ეკონომიკური და პოლიტიკური მდგომარეობის, მატერიალური რესურსების, საგადასახადო დავების საშუალო ოდენობის, რეფორმის სირთულის გათვალისწინებით, თავდაპირველ ეტაპზე საერთო სასამართლოებში უნდა შეიქმნას საგადასახადო დავების განმხილველი სპეციალიზებული კოლეგიები/პალატები. თუმცა, აღნიშნული წესი მხოლოდ გარდამავალ ეტაპზე უნდა შენარჩუნდეს. საქართველოში საგადასახადო სასამართლოების შექმნა საგადასახადო დავების განხილვის არსებული მოდელის სრულყოფის საბოლოო მიზანია. ამგვარი ცვლილება საქართველოს ეკონომიკური ზრდის ტემპის მომატების და გარე და შიდა ინვესტიციების ზრდას, სოციალური და პოლიტიკური მდგომარეობის გაუმჯობესებას უნდა მოჰყვეს. აღნიშნული წესი ხელს შეუწყობს საგადასახადო დავის განსაკუთრებით კომპეტენტური შემადგენლობის მიერ განხილვას, სწრაფად და ეფექტურად. საგადასახადო სასამართლოს შექმნით მოხერხდება საგადასახადო დავების მაღალპროფესიონალური და სწრაფი განხილვა, დავის განხილვასთან დაკავშირებული ხარჯების შემცირება, ასევე ადმინისტრაციული კოლეგიების რეალური განტვირთვა. საგადასახადო სასამართლოების შექმნა ქვეყანას უფრო მიმზიდველს გახდის ინვესტიციებისათვის.<sup>510</sup>

საგადასახადო სასამართლოს შექმნასთან დაკავშირებული სირთულები არ ნიშნავს იმას, რომ უარი უნდა ითქვას საგადასახადო სასამართლოს შექმნაზე. კონკრეტული სიძნელები, მათ შორის, სახელმწიფო ბიუჯეტიდან არსებითი სახსრების გაღების საჭიროება და დარგის სპეციალისტების სიმცირე მხოლოდ რეფორმის რამდენიმე წლით გადადების საფუძველს იძლევა.

საგადასახადო პროფესიონალების სიმწირის პრობლემის დასაძლევად სახელმწიფო ხელისუფლების შესაბამისმა ორგანოებმა რეფორმამდე არსებული წლები უნდა გამოიყენონ იმისათვის, რომ შესაბამისი

<sup>510</sup> კვახაძე ი., კომლადე შ., რკინის ქალამნების შემდგომი პეროდი: საგადასახადო დავების გადაწყვეტა, Forbes Georgia, 18.01.2016.

<<http://forbes.ge/news/1080/rkinis-qalamnebis-Semdgomi-periodi>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 10.11.2019, 00:35]

აკადემიური საგანმანათლებლო პროგრამების შექმნით ხელი შეუწყო საგადასახადო პროფესიონალების ჩამოყალიბებას.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო სასამართლოების შექმნა მოითხოვს მასშტაბური საკანონმდებლო რეფორმის განხორციელებას. საგადასახადო სასამართლოების საქართველოს კონსტიტუციის ამუშაინდელი რედაქციით სპეციალიზებული სასამართლოები შეიძლება შეიქმნას მხოლოდ საერთო სასამართლოების სისტემაში.<sup>511</sup> ამგვარად, საერთო სასამართლოების სისტემაში საგადასახადო კოლეგიებისა და პალატების შესაქმნელად კონსტიტუციური კანონის მიღება არ გახდება საჭირო. თუმცა, საქართველოში საერთო სასამართლოებისაგან დამოუკიდებელი საგადასახადო სასამართლოების შესაქმნელად, კონსტიტუციით დაშვებული უნდა იყოს სპეციალიზებული საგადასახადო სასამართლოების შექმნა საერთო სასამართლოების სისტემის გარეშად.

საგადასახადო სასამართლოების ფუნქციონირებისათვის, ასევე, საჭირო გახდება საგადასახადო საპროცესო-სამართლებრივი ურთიერთობის ნორმატიული რეგულირება, რომელიც რამდენიმე გზით შეიძლება განხორციელდეს. ყველაზე მიზანშეწონილია, „საგადასახადო საპროცესო კოდექსის“ მიღება, რომელმაც „ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის“ მსგავსად, სამართალწარმოების მნიშვნელოვანი სამართლებრივი ურთიერთობები უნდა დაარეგულიროს. ხოლო, სამართალწარმოების ძირითადი დებულებები შესაძლოა კვლავ „სამოქალაქო საპროცესო კოდექსით“ რეგულირდებოდეს. რაც შეეხება საქართველოს საგადასახადო სასამართლოს უფლებამოსილებას და საქმიანობის წესს, ის „საქართველოს საგადასახადო სასამართლოების შესახებ“ საქართველოს კანონით უნდა განისაზღვროს.

მიზანშეწონილია, გერმანიის ფედერაციის მოდელის მსგავსად, დაფუძნდეს ორი ინსტანციის საგადასახადო სასამართლო. პირველი ინსტანცია საკუთარ უფლებამოსილებებს საქალაქო და რაიონული საგადასახადო სასამართლოების დონეზე განახორციელებს. პირველი ინსტანციის საგადასახადო სასამართლოს გადაწყვეტილებები საქართველოს სააპელაციო საგადასახადო სასამართლოში უნდა საჩივრდებოდეს. კონკრეტული საფუძვლების არსებობისას დასაშვები უნდა იყოს სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებათა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს საგადასახადო საქმეთა პალატაში გასაჩივრება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, განხორციელებული კვლევის შედეგები დაეხმარება დაინტერესებულ პირებს უკეთ გაერკვნენ საგადასახადო დავების არსში, მათი განხილვის პრობლემატიკასა და სპეციფიკაში. იმედია, სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის შედეგების გააზრება და მათი პრაქტიკაში განხორციელება ხელს შეუწყობს საგადასახადო დავების განხილვის პრობლემატიკის გადაჭრას, არსებული მექანიზმების დახვეწას, შესაბამისად, ამ მიმართულებით უფლების დაცვის ეფექტურობის ამაღლებას.

ამასთან, ნაშრომი საშუალებას იძლევა გადრმავედეს კვლევები საგადასახადო დავების პრობლემების მიმართულებით, დაიხვეწოს დასახული პრობლემის გადაჭრის გზები. ამასთან, რეფორმის პრაქტიკაში განხორციელების შემთხვევაში, საჭირო გახდება დანერგილი მექანიზმების

<sup>511</sup> საქართველოს კონსტიტუცია (გამოქვეყნებული საქართველოს პარლამენტის უწყებანი 24.08.1995 წ.), მ.59.3.

ეფექტურობის კლვევა. დაინტერესებულ მკვლევარებისათვის გამოიკვეთა კვლევის საჭიროება საგადასახადო დავების პრევენციისა და გადაწყვეტის ალტერნატიული გზების მიმართულებით.

## ბიბლიოგრაფია

### ქართულენოვანი წყაროები

#### ნორმატიული მასალა

1. საქართველოს კონსტიტუცია (გამოქვეყნებული საქართველოს პარლამენტის უწყებანი №31-33, 24.08.1995 წ.);
2. ერთის მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებს და მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის დადებული ასოციირების შეთანხმება, 2014 წლის 27 ივლისი, (გამოქვეყნებული ვებ-გვერდზე 11.09.2014);
3. საქართველოს ორგანული კანონი „საერთო სასამართლოების შესახებ“ (გამოქვეყნებული სსმ №41, 08.12.2009 წ.);
4. საქართველოს კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ (გამოქვეყნებული სსმ, №54, 12.10.2010 წ.);
5. საქართველოს კანონი „საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ“, (გამოქვეყნებული ვებ-გვერდზე 30.12.2011 წ.);
6. საქართველოს კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ (გამოქვეყნებული სსმ №41, 30.12.2004 წ.), (ძალადაკარგულია 01.01.2011 წ.);
7. საქართველოს კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ (გამოქვეყნებული პარლამენტის უწყებანი №32, 24.07.1997 წ.), (ძალადაკარგულია 01.01.2005 წ.);
8. საქართველოს კანონი „საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი“ (გამოქვეყნებული სსმ №39(46), 06.08.1999 წ.);
9. „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს შექმნის შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 31 მარტის №171 დადგენილება;
10. „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დებულების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 31 მარტის №168 დადგენილება;
11. „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის - შემოსავლების სამსახურის დებულების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 23 მაისის №303 ბრძანება;
12. „დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილება;
13. „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანება;
14. „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების,

- აღრიცხვისა და ანგარიშგების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 30 დეკემბრის №916 ბრძანება;
15. „გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის“ დამტკიცების შესახებ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2016 წლის 18 მაისის №13446 ბრძანება;
  16. „თბილისის საქალაქო სასამართლოს სამოქალაქო და ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიებში მოსამართლეთა ვიწრო სპეციალიზაციის განსაზღვრის შესახებ“ საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭოს 2006 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება №1/92-2006.

### *სამეცნიერო ლიტერატურა და ინფორმაცია ქართულ ენაზე*

1. *გაბისონია ი.,* საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2013;
2. *გვარამაძე თ.,* საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი), (დის.), თსუ, 2012;
3. *ვაჩაძე მ., თოდრია ი., ტურავა პ., წკეპლაძე ნ.,* საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის კომენტარი, გამომცემლობა „დიოგენე“, თბილისი 2005;
4. *ბრანდერი პ., გომესი რ., კინი ე., ლემინერი მ.დ., ოლივეირა ბ., ონდრაჩკოვა ი., სურიანი ა., სუსლოვა ა., კენტოშვილი გ. (რედ.),* კომპასი (სახელმძღვანელო ადამიანის უფლებათა განათლების სფეროში ახალგაზრდების მონაწილეობით), ქართული გამოცემა, 2004;  
<http://www.nplg.gov.ge/gwdict/index.php?a=term&d=5&t=3634>  
 [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 16.07.2011, 11:58]
5. *კვახაძე ი., კომლაძე შ.,* რკინის ქალამნების შემდგომი პეროდი: საგადასახადო დავების გადაწყვეტა, Forbes Georgia, 18.01.2016;  
<http://forbes.ge/news/1080/rkinis-qalamnebis-Semdgomi-periodi>  
 [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 10.11.2019, 00:35]
6. *კოპალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ. (რედ.),* ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „სიესტა“, თბილისი 2008;
7. *მელიქიშვილი გ., კალანდაძე ა., ჩუბინაშვილი ტ., ჯაფარიძე ო., გობეჯიშვილი გ., ხახუტაიშვილი დ., აფაქიძე ა., მელიქიშვილი გ. (რედ.),* საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტომი I, გამომცემლობა „საბჭოთა საქართველო“, 1970;
8. *მელიქიშვილი გ., კალანდაძე ა., ჩუბინაშვილი ტ., ჯაფარიძე ო., გობეჯიშვილი გ., ხახუტაიშვილი დ., აფაქიძე ა., მელიქიშვილი გ. (რედ.),* საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტომი II, გამომცემლობა „საბჭოთა საქართველო“, 1970;
9. *ოსტერმილერი ს. მ., სვენსონი დ. რ., დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული საშუალებები საქართველოში, თბილისი, გამომცემლობა „მერიდიანი“, 2014;*

10. ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2012;
11. როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო), წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2018;
12. როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო), წიგნი მეორე, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი 2017;
13. როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, გამომცემლობა „ბაკმი“, 2002;
14. ტურავა პ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2016;
15. წიკლაური ი., საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმირების საჭიროება, ჟურნალი „სარჩევი“, №1-2(3-4), 2012;
16. წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ – იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, 2016, №1;
17. წიკლაური ი., საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011;
18. წიკლაური ი., საგადასახადო დავების სასამართლოში განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმის საჭიროება, სამაგისტრო ნაშრომი, 2011;

### **საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებები**

1. სუს განჩინება №ბს-851-813(კ-კს-07), 10 იანვარი 2018 წ. – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2018 წლის 10 იანვრის განჩინება საქმეზე №ბს-851-813(კ-კს-07), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, (საგადასახადო სამართალი 2010, №2);
2. სუს განჩინება №ბს-122-122 (კ-17), 19 ივლისის 2018 წ. – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 19 ივლისის განჩინება საქმეზე №ბს-122-122(კ-17);
3. სუს გადაწყვეტილება №ბს-302-302(კ-18), 20 სექტემბერი 2018 წ. – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 20 სექტემბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-302-302(კ-18);
4. სუს გადაწყვეტილება №ბს-770-762(კ-15), 6 ოქტომბერი 2016 წ. – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 6 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-770-762(კ-15), საქართველოს უზენაესი

სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, (საგადასახადო სამართალი 2017 წ. №3);

5. სუს გადაწყვეტილება №ბს-490-485 (2კ-16), 15 ნოემბერი 2016 წ. – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 15 ნოემბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-490-485 (2კ-16), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, (საგადასახადო სამართალი 2017, №3);
6. სუს განჩინება №ბს-155-153(2კ-15), 25 ივნისი 2015 წ. – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 25 ივნისის განჩინება საქმეზე №ბს-155-153(2კ-15), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, (საგადასახადო სამართალი 2016, №1);
7. სუს გადაწყვეტილება №ბს-15-15 (2კ-კს-15), 2 ივლისი 2015 წ. – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 2 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-15-15 (2კ-კს-15), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს; გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, (საგადასახადო სამართალი 2016, №1);
8. სუს განჩინება №ბს-578-565 (კ-14), 14 ივლისი 2015 წ. – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 14 ივლისის განჩინება საქმეზე №ბს-578-565 (კ-14), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, (საგადასახადო სამართალი 2017, №3);
9. სუს გადაწყვეტილება №ბს-528-521 (კ-15), 22 დეკემბერი 2015 წ. – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 22 დეკემბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-528-521(კ-15), გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, (საგადასახადო დავები 2016, №1);
10. სუს გადაწყვეტილება №ბს-695-681 (კ-12), 5 თებერვალი 2013 წ. – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 5 თებერვლის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-695-681 (კ-12), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, (საგადასახადო სამართალი 2013, №8);
11. სუს განჩინება №ბს-1688-1660(კ-11), 3 მაისი 2012 წ. – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 3 მაისის განჩინება საქმეზე №ბს-1688-1660 (კ-11), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს



12. **სუს გადაწყვეტილება №ბს-109-108 (კ-11), 22 ივნისი 2011 წ.** – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 22 ივნისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-109-108 (კ-11), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, (საგადასახადო სამართალი 2012, №3);
13. **სუს განჩინება №ბს-1045-1003 (კ-09), 24 თებერვალი 2010 წ.** – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 24 თებერვლის განჩინება №ბს-1045-1003 (კ-09), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, (საგადასახადო სამართალი 2011 წ. №11).
14. **სუს განჩინება №ბს-1130-1098 (კ-კს-10), 10 ნოემბერი 2010 წ.** – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 10 ნოემბრის განჩინება №ბს-1130-1098 (კ-კს-10), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, (საგადასახადო დავები 2011 №11);
15. **სუს განჩინება №ბს-797-771 (კ-10), 22 დეკემბერი 2010 წ.** – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 22 დეკემბრის განჩინება საქმეზე №ბს-797-771 (კ-10), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, (საგადასახადო სამართალი 2011, №10);
16. **სუს გადაწყვეტილება №ბს-1037-1008 (კ-10), 22 დეკემბერი 2010 წ.** – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 22 დეკემბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1037-1008 (კ-10), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციული და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, (საგადასახადო დავები 2011 №11);
17. **სუს განჩინება №ბს-1126-1088 (კს-08) 29 იანვარი 2009 წ.** – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 29 იანვრის განჩინება საქმეზე №ბს-1126-1088 (კს-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, (საგადასახადო სამართალი 2009, №12);
18. **სუს გადაწყვეტილება №ბს-1438-1396 (კ-08), 15 ივლისი 2009 წ.** – საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 15 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1438-1396 (კ-08), საქართველოს

უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებები  
ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე,  
(საგადასახადო სამართალი 2010 წელი, №3);

19. სუს განჩინება №ბს-1443-139 (კ-08) 29 ივლისი 2009 წ. –  
საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და  
სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 29 ივლისის  
განჩინება საქმეზე №ბს-1443-139 (კ-08);
20. სუს განჩინება №ბს-176-170 (კ-09), 21 ივლისი 2009 წ. –  
საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და  
სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 21 ივლისის  
განჩინება საქმეზე №ბს-176-170 (კ-09);
21. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2009 წლის  
გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის  
საქმეებზე (საგადასახადო სამართალი (დამატებითი ღირებულების  
გადასახადი), 2009 №9).  
<<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/admin-2009-09.pdf>>  
[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:18]

#### **სახელმწიფო დაწესებულებებიდან გამოთხოვილი საჯარო ინფორმაცია**

1. სსიპ - შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის №21-04/3888 წერილი,  
დისერტაციის დანართი 1;
2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 10 დეკემბრის  
წერილი, დისერტაციის დანართი 2.

#### **ელექტრონული წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაცია**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაგების  
განხილვის საბჭოს 2019 წლის სტატისტიკური ანგარიში;  
<<https://taxdisputes.gov.ge/images/file/2019%20%E1%83%A1%E1%83%A2%E1%83%90%E1%83%A2%E1%83%98%E1%83%A1%E1%83%A2%E1%83%98%E1%83%99%E1%83%90%20%E1%83%92%E1%83%90%E1%83%9B%E1%83%9D%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%A5%E1%83%95%E1%83%94%E1%83%A7%E1%83%9C%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%94%E1%83%9A%E1%83%98.pdf>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 07.01.2021,  
23:58]
2. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ გამოქვეყნებული 2018  
წლის სტატისტიკური ანგარიში;  
<<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/2018-weli-wigni-administraciuli.pdf>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.08.2019]
3. სსიპ – შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის ანგარიში;

- [https://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10601](https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10601)> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:09]
4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის სტატისტიკური ანგარიში;  
<<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/Stat-REport-2018.pdf>>  
[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:15]
  5. თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ გამოქვეყნებული სტატისტიკური მონაცემები ადმინისტრაციული საქმეების შესახებ დავის სახეების მიხედვით, 2018;  
<<http://tcc.gov.ge/ka/Statistics>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 11.07.2019, 11:30]
  6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ გამოქვეყნებული სტატისტიკური მონაცემები ადმინისტრაციულ საქმეთა და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა განხილვის შესახებ, 2017-2018;  
<<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/2018w-statistic-12.pdf>>  
[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:18]
  7. სსიპ – შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის ანგარიში;  
<[http://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10440](http://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10440)> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]
  8. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის სტატისტიკური ანგარიში;  
<<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2017-statistika.pdf>>  
[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:15]
  9. იუსტიციის სამინისტროს მიერ გავრცელებული ინფორმაცია კომერციული პალატების შექმნაზე მიმდინარე აქტიური სამუშაოების შესახებ, 20.12.2017;  
<<http://justice.gov.ge/News/Detail?newsId=7592>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:18]
  10. არასამთავრობო ორგანიზაციების პოზიცია თბილისის საქალაქო სასამართლოში კომერციული დავების ვიწრო სპეციალიზაციის შექმნის თაობაზე. 08.08.2017;  
<<https://www.transparency.ge/ge/post/arasamtavrobo-organizaciebi-exmianebian-tbilisis-sakalako-sasamartloshi-komerciuli-davebis>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 04.08.2019]
  11. სსიპ – შემოსავლების სამსახურის, 2016 წლის ანგარიში;  
<[http://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=10191](http://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10191)> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:11]

12. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის სტატისტიკური ანგარიში;  
<<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2016-statistics.pdf>>  
[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:16]
13. ინფორმაცია იუსტიციის სამინისტროში ბიზნესდავებისათვის სპეციალიზებული კომერციული პლატების დაფუძნების საკითხზე მორიგი სხდომის შესახებ, იუსტიციის სამინისტრო, 25.10.2016;  
<<http://justice.gov.ge/News/Detail?newsId=5307>> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:18]
14. სსიპ – შემოსავლების სამსახურის, 2014-2015 წლის ანგარიში;  
<[http://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=9892](http://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=9892)> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]
15. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის სტატისტიკური ანგარიში;  
<<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2015-statistics.pdf>>  
[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:18]
16. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის სტატისტიკური ანგარიში;  
<[http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/statistika\\_2014.pdf](http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/statistika_2014.pdf)>  
[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:18]
17. სსიპ – შემოსავლების სამსახურის, 2013 წლის ანგარიში;  
<[http://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=9276](http://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=9276)> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 12:10]
18. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის სტატისტიკური ანგარიში;  
<<http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2013%20Report.pdf>>  
[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 01.07.2019, 14:19]

უცხოური ნორმატიული აქტები, სამართლებრივი ლიტერატურა, და ინფორმაცია

1. Fiscal Code of Germany, (promulgated on 1 October 2002).
2. Bödefeld A., Knorr G., Tax litigation in Germany: overview, Practical Law Country Q&A, 01.11.2018;  
<[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1)> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:12]
3. Dolson M., The Tax Court of Canada: An Introduction, Law Now Magazine (Centre for Public Legal Education), 1.09.2012;  
<<https://www.lawnow.org/the-tax-court-of-canada-an-introduction/>>  
[უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 10:16]
4. Freeland J.J., Daniel J. Lathrope, Stephen A. Lind, Richerd B. Stephens, Fundamentals of Federal Income Taxation, Foundation Press, New York, 2000;
5. Gordon R. K., Thuronyi V. (Ed.), Law of Tax Administration and Procedure, Tax Law Design and Drafting, International Monetary Fund, 1996, volume 1;
6. Harkness D., Seddon J., Tax litigation in the UK (England and Wales): overview, Thomson Reuters, Practical Law Country Q&A, 01.04.2018;  
<[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-623-2951?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-623-2951?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1)> [უკანასკნელად იქნა შემოწმებული - 11:56, 09.08.2019]
7. Jone M., Maples A. J., Mediation as an alternative option in australia’s tax disputes resolution procedures, Journal, Australian Tax Forum, Vol. 27, 2012;
8. Farmer P., Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Ojeda P. S-R., Nahum A. S., Tianyong L., Bastian K., Sieger C., Guzmán-Ariza F. J., Reyes-Varea J. G., Páez-Vallejo A., Weckström J., Derouin Ph., Hendricks M., Stavropoulos I., Stavropoulou E., Chawla A., Damian D.H., Gulliver J. and Henson R., Maisto G., Frommelt H., Trebo A., Orantes M. S., Salomon C.F.C., Halprin P., Ruigrok M., Laforteza C.C., Oyales M.X.D, Łuczak S., Gotfryd K., Braz P.M., Proskurina Y., Mikhaylova M., Yap J., Vergés M. A., León J. B., Eckert J.B., Bilgen A.H., Karahan A., Whitehead S., Froelich E. L., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and litigation Review, Fifth Edition, Law Business Research Ltd, 2017;
9. Althuber F., Holzer S., Docclo C.P., Zagari D., Doin Vieira M. E., Belley D. C., Rodriugyuez A.P., Andersen J.S., Sieger Ch., Guzman ariza F.J., Weckström J., Derouin Ph., Cordewener A., Hendricks M., Stavropoulos I., Damian D.H., Tobing G.Ch., Gulliver J., Dineen M., Koegh N., Maisto G, Iwakura m., Yoshioka H., Naban D.P., Kumar S.S., Toh Pei Roo Ch., Vazquez L., Krann P., Clews G., Uwa E., Aderemi A., May okoh E., Michael M., Leegaard Th., Łuczak S., Gotfryd K., Ramos D.O., Matos P.V., Whitehead S. (Ed.), The Tax Disputes and Litigation Review, seventh Edition, Law Business Research Ltd, 2019;
10. Mookhey SH., Tax Disputes System Design, eJournal of Tax Research, 2013, vol. 11, no. 1;
11. Smith W. k., Stalans J. L., Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors, Journal „Law & Social Inquiry”, 1994, Vol. 19, No. 2;
12. Thuronyi V., Espejo I., How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?, 2013;

- <https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tdisputes.pdf>  
 [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.07.2019, 11:12]
13. *Thuronyi V.*, Comparative Tax law, Cluwer Law international, 2003;
14. *Tran-Nam B., Walpole M.*, Tax Disputes, Litigation Costs and Access to Tax Justice, eJournal of Tax Research, 2016, vol 14, no.2;
15. *Treusch P. E.*, What To Consider in Choosing a Forum to Resolve an Ordinary Tax Dispute, Journal “Tax Lawyer”, 2001-2002, vol.55, no.1;
16. *Venible L.*, On Your Own in Tax court, United States Tax Court Without a Lawyer, Mira Vacas Publishing, San Jose Costa rica, 2010;
17. *Afschrift T., Hautfrenne P., Barreto A.P.S.L., De Lemos G.S., Theodoro M.A., Gomensoro A., Robert A., De Menonville V., Grigoriadou S.K., Papadakis J.M., Duffy J., lockhart G., Stapleton K., Antonioni M., Papotti R.A., Piantavinga P., Nakatani E., Takada K., Jung B.M., Lee J. S., Seo S., Baik W. H., Vella D., Cassar K., Martinez S.Ch., Ruiz J.A.R., Belgore M.D., Akangbe L.O., Male O., Kleive S., Meyer A. K., Anzola R., Plata M., Castillo M., Ramos D.O., Maros P.V., Martinis F.L., freitas I.M., Bloch-Reimes R., Pogrebna A., Sydorenko A., Robertson D., Jeens R., Osborne Ch., Johnson J. W., Kovacev R. J. and Federico C. C., R. Jeens (Contributing editor)*, Tax Controversy, Law Bussines Research, 2019;
18. *Walpole M., Tran-Nam B.*, Access to Tax Justice: How Costs Influence Dispute Resolution Choices, School of Taxation and Business Law, The University of New South Wales, 2012;
- <http://www.lse.ac.uk/law/Assets/Documents/lef/access-to-tax-justice.pdf>  
 [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 11.07.2019, 00:51]
19. *UN. Secretary-General, UN. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Report of the Secretary-General, Tenth meeting, Geneva, 2002. 17.01.2002.
- <https://digitallibrary.un.org/record/459657> [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 28.07.2019, 23:20]
20. *KPMG (German accounting organization), Tax Procedure: Tax Litigation and Dispute Resolution in Germany.* 29.02.1999;  
<http://www.mondaq.com/x/7706/Arbitration+Dispute+Resolution/174+Tax+Procedure+Tax+Litigation+and+Dispute+Resolution+in+Germany>  
 [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 11.07.2019, 00:50]
21. *Миронова С.М.*, Механизм Разрешения Нналоговых Споров в Российской Федерации (Финансово-Правовой Аспект), (Дис.), НОУ - Волгоградский Институт Экономики, Социологии и Права, 2006;
22. *Литвинкова М.Е.*, К вопросу о классификации налоговых споров: анализ подходов в отечественной правовой науке, Молодой учёный, № 45 (179), Ноябрь 2017;
23. *Яруткина Н.А.*, Институт Досудебного урегулирования налоговых споров, Экономика и Управление, 7(68), 2010;
24. *Катаева К.Д., Шадурская М.М.*, Зарубежный Опыт Урегулирования Налоговых Споров, Инновационная Экономика: Перспективы Развития и Совершенствования №5 (15), 2016;
25. *Губайдуллина Э.Х.*, Спор о Праве – Форма Юридического Конфликта: Теоретический Аспект, Вектор Науки Тольяттинского Государственного Университета, № 1 (23), 2013;

26. *Первышов Е.А., Абрамян Д. С., К вопросу о понятии налогового спора, Ленинградский юридический журнал, 2015, N 1;*
27. *Кузнеченкова В.Е., Современное Понимание Налогового Права Российской Федерации, TERRA ECONOMICUS Экономический вестник Ростовского государственного университета 2009, Том 7 № 4 (часть 3)*
28. *Пепеляев С.Г. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие, Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Инвест Фонд, 2000;*  
 <<https://lawbook.online/page/nalog/ist/ist-19--idz-ax273--nf-53.html>>  
 [უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული – 27.07.2019, 01:06]
29. *Петрыкина Н.И., К вопросу о соотношении норм административного и финансового права, Вестник МГИМО-Университета, 2013, № 3;*
30. *Игнатовская И.И., Досудебное Урегулирование Налоговых Споров: Зарубежный И Российский Опыт, Алтайский Вестник Государственной и Муниципальной Службы, №9 2012;*

### იბტერნეტრესურსები

1. <http://justice.gov.ge/>
2. <http://www.supremecourt.ge/>
3. <https://taxdisputes.gov.ge/>
4. <http://tcc.gov.ge/>
5. <http://www.aat.gov.au>
6. <https://www.rs.ge/>
7. <https://www.transparency.ge/>

დანართი 1



თბილისი 0114, გორგასლის ქ. 16  
ტელ: +995 (32) 226 11 42, +995 (32) 226 11 16  
ელ. ფოსტა: info@rs.ge  
ვებ საიტი: www.rs.ge

3888-21-04-2-202101221316

N 21-04/3888



22/01/2021

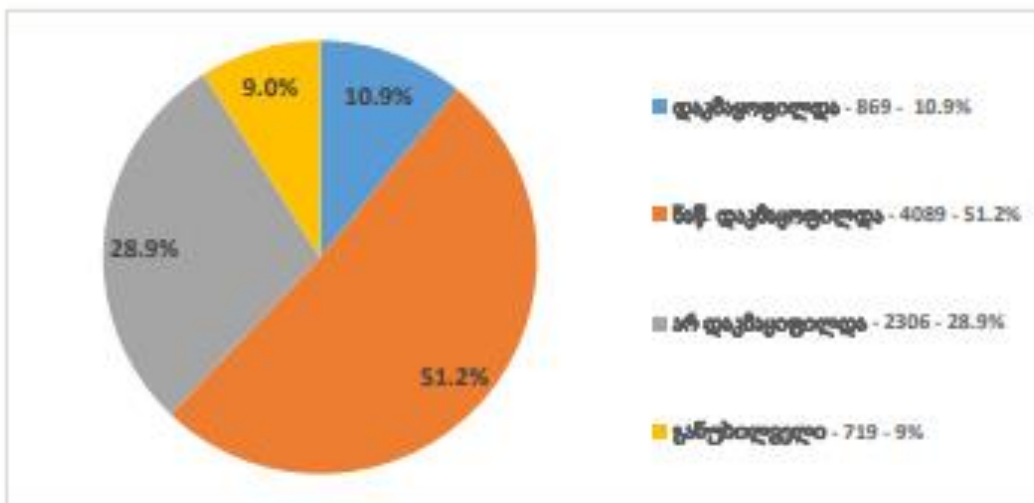
ილია წიკლაურს [redacted]  
მის: ქ. თბილისი, [redacted]  
ტელ: [redacted]

ბატონო ილია,

თქვენი 2021 წლის 08 იანვრის №1829/21-11 წერილთან დაკავშირებით გიგზავნით 2019-2020 წლებში შემოსავლების სამსახურის დაგების დეპარტამენტში შემოსული და განხილული საჩივრების სტატისტიკურ ინფორმაციას:

შემოსავლების სამსახურის დაგების დეპარტამენტში 2019 წელს შემოვიდა 8444 საჩივარი, მათ შორის განხილული საჩივრების რაოდენობა შეადგენს 7983.

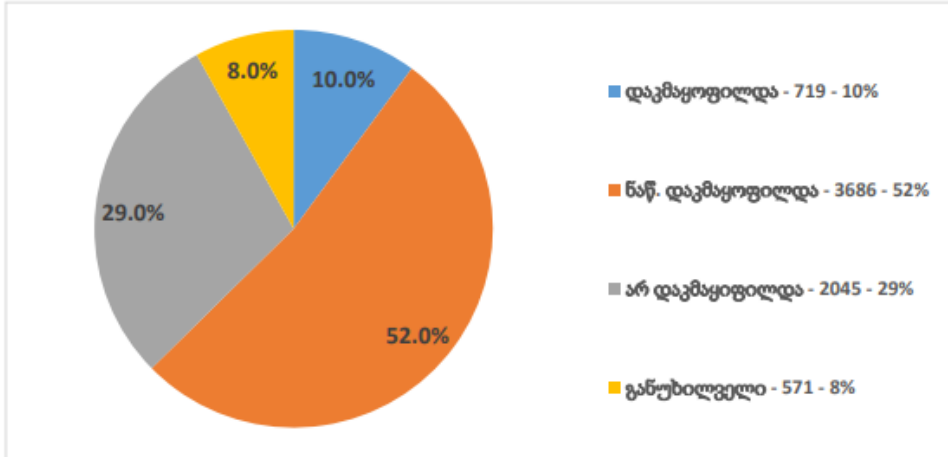
2019 წელს მიღებული გადაწყვეტილების სტრუქტურა განხილული საჩივრების მიხედვით (7983)





შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტში 2020 წელს შემოვიდა 6503 საჩივარი, მათ შორის განხილული საჩივრების რაოდენობა შეადგენს 7021.

2020 წელს მიღებული გადაწყვეტილების სტრუქტურა განხილული საჩივრების მიხედვით (7021)



პატივისცემით,

ნინო ფოღიაშვილი

დეპარტამენტის უფროსი

დავების დეპარტამენტი



თბილისის საქალაქო სასამართლო

№3-06130/3324855

10.12.2019 წელი

ბატონ ილია წიკლაურს  
თბილისი, [redacted]

ბატონო ილია,

2019 წლის 9 დეკემბრის განცხადების (რეგ.№3324855) პასუხად, რომლითაც ითხოვთ გაცნობით, რა დროიდან არსებობს საგადასახადო დავების ვიწრო სპეციალიზაცია თბილისის საქალაქო სასამართლოში, ასევე, რომელ სასამართლოებშია ამგვარი სპეციალიზაცია, მოგახსენებთ, რომ აღნიშნული ინფორმაციის მისაღებად უნდა მიმართოთ საქართველოს იუსტიციის უმაღლეს საბჭოს.

დღეის მდგომარეობით, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში, საგადასახადო ურთიერთობიდან წარმოშობილი დავების კატეგორიაში გამწესებულია ორი მოსამართლე.

საჯარო ინფორმაციის სახით წარმოგიდგენთ საგადასახადო დავებთან დაკავშირებით, თბილისის საქალაქო სასამართლოში არსებულ სტატისტიკურ მონაცემებს, ცხრილის სახით:

საგადასახადო ურთიერთობებიდან წარმოშობილი დავები

პერიოდი	განხილულია გადაწყვეტილების გამოტანით	მათ შორის სარჩელის დაკმაყოფილებით
2016	133	67
2017	231	109
2018	220	91

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის თანახმად, საჯარო ინფორმაციის გაცემაზე უარის თქმის შესახებ გადაწყვეტილება შეგიძლიათ, გაასაჩივროთ მისი ოფიციალური წესით გაცნობის დღიდან ერთი თვის ვადაში, თბილისის საქალაქო სასამართლოში (მისამართი: თბილისი, დავით აღმაშენებლის ხეივანი №64).

პატივისცემით,  
ავთანდილ წამალაშვილი

უფროსი კონსულტანტი  
საჯარო ინფორმაციის გაცემაზე პასუხისმგებელი პირი

## დადასტურება ნაშრომის ორიგინალობის შესახებ

ვადასტურებ, რომ სადისერტაციო ნაშრომი “საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმირების ძირითადი ასპექტები“ შესრულებულია ჩემ მიერ, არ გამოიყენებია ლიტერატურა სათანადო მითითების გარეშე და ვაცნობიერებ, სიყალბის გამოვლენის შემთხვევაში შედეგის ბათილად ცნობისა და შესაბამისი პროგრამიდან აღდგენის უფლების გარეშე გარიცხვის რეალობას. ნაშრომი წარმოადგენს დამოუკიდებელი კვლევის შედეგს და არ შეიცავს პლაგიატს/გაყალბებულ მონაცემებს.

ავტორის ხელმოწერა

თარიღი: 08.02.2021

