

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო
უნივერსიტეტი
იურიდიული ფაკულტეტი



დავების განმხილველი საბჭო, როგორც საგადასახადო
დავის წარმოების ეფექტური მექანიზმი?!

**Council of Tax Appeals, as an effective
mechanism for tax dispute?!**

თინათინ ოდილავაძე - საჯარო სამართლის სამაგისტრო პროგრამის სტუდენტი

სამეცნიერო ხელმძღვანელი: ზვიად როგავა - სამართლის დოქტორი

ნაშრომი წარმოდგენილია სამართლის მაგისტრის აკადემიური ხარისხის
მოსაპოვებლად

თბილისი 2019

მოცემული სამაგისტრო ნაშრომის მიზანია მკითხველს მიაწოდოს ინფორმაცია ადმინისტრაციული სამართლის ისეთ მნიშვნელოვან საკითხზე, როგორცაა საგადასახადო დავის განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმი. ქართულ სამართლებრივ რეალობაში აღნიშული მექანიზმი მოიცავს დავის განხილვას ფინანსთა სამინისტროში, კერძოდ შემოსავლების სამსახურსა და დავების განხილველ საბჭოში. ნაშრომში განხილული იქნება საგადასახადო დავის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის ძირითადი არსი, შესაბამისი ადმინისტრაციული წარმოების განსხვავებული დამახასიათებელი ნიშნები და საგადასახადო დავის განხილვის პრაქტიკა საზღვარგარეთის ქვეყნებისა, რომელიც საფუძვლად უდევს საერთაშორისოდ გავრცელებულ საგადასახადო სისტემებს, მათ შორის საგადასახადო დავის გადაწყვეტის საქართველოში არსებულ მოდელს. ბოლოს კი შემოგთავაზებთ სამაგისტრო ნაშრომის ფარგლებში განხორციელებული კვლევის შედეგად იმ რეკომენდაციებს, რომელიც ვფიქრობ ხელს შეუწყობს დავის გადაწყვეტის კანონმდებლობით შემოთავაზებული მოდელის სრულყოფას.

სარჩევი

შესავალი.....	4
თავი 1 საგადასახადო დავის ცნება, წარმოშობის სამართლებრივი პირობები.....	9
1.1.საგადასახადო დავის არსი და ნიშნები.....	9
1.2 საგადასახადო დავის ფუნქცია- გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის გარანტია.....	9
1.3 საგადასახადო ურთიერთობებში არსებული კონფლიქტი, როგორც საგადასახადო დავის წარმოშობის წინაპირობა.....	12
თავი 2 საგადასახადო დავის გადაწყვეტის გზები.....	14
2.1 საგადასახადო დავის გადაწყვეტის გზები საქართველოში.....	14
2.1.1 მედიაცია, როგორც დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის გზა.....	16
2.1.2 მედიაციის საბჭო - საგადასახადო დავის პრევენციული ღონისძიება.....	18
2.2 საგადასახადო დავის ორეტაპიანი განხილვა ფინანსთა სამინისტროში.....	20
2.3 შემოსავლების სამსახურში საჩივრის განხილვა.....	21
2.4 საგადასახადო დავის განხილვა დავების განმხილველი საბჭოში.....	21
2.4.1 2005 წლის საგადასახადო კოდექსის რეფორმა - ისტორიული ქრონიკები.....	31
2.5 არბიტრაჟი - კიდევ ერთი ალტერნატივა?!.....	32
2.5.1 კერძო არბიტრაჟი - წარსული გამოცდილება.....	34
თავი 3 საგადასახადო დავის გადაწყვეტის საერთაშორისოდ გავრცელებული მოდელები	38
3.1 საგადასახადო დავის გადაწყვეტის გერმანული მოდელი.....	38
3.2 საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ამერიკული მოდელი.....	42

3.3 სპეციალიზებული საგადასახადო სასამართლოები პორტუგალიის მაგალითზე	44
3.4 დავების განმხილველი საბჭოს უცხოური ანალოგები	46
3.5 საგადასახადო ტრიბუნალი -დანის მაგალითზე	47
დასკვნა.....	50
ბიბლიოგრაფია.....	53
ქართულენოვანი:.....	53
ინგლისურენოვანი:	54
რუსულენოვანი	55
ნორმატიული აქტები:	55

შესავალი

თუ ჯოზეფ შუმპეტერის დაკვირვებას დავეყრდნობით, „ბიუჯეტი არის სახელმწიფოს ჩონჩხი, რომელსაც გაცლილი აქვს ყოველგვარი მაცდური იდეოლოგია“¹. უფრო ფართო მასშტაბით, საგადასახადო სისტემა იმ დინამიკის გაცნობის უნიკალურ საშუალებას იძლევა, რომელიც აყალიბებს სახელმწიფოს და ფორმას აძლევს მას. „საჯარო დაფინანსება საზოგადოების შესწავლის საუკეთესო საწყისი წერტილია, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც მხოლოდ პოლიტიკური ცხოვრების შესწავლით არ ვართ დაინტერესებული“²

დღეს საქართველოს ჩამოყალიბებაში თავისი წვლილი შეაქვს სახელმწიფო-პოლიტიკური კურსის განმსაზღვრელ ისეთ იდეებს, როგორცაა: თანასწორობა და სამართლიანობა, ეკონომიკური ზრდა და განვითარება, ეფექტიანობა, ეკონომიკური და სოციალური ინტერესები, მათ შორის, კაპიტალი და

შრომითი რესურსები. გარდა იმისა, რომ საგადასახადო სისტემა ნათელს ჰფენს პოლიტიკური ძალების ურთიერთობას, ის ასევე მრავლის მთქმელია სახელმწიფოს შესაძლებლობებზე და მის ფორმირებაზე.

„არა აქვს მნიშვნელობა, თუ რისი მიღწევა სურს ამა თუ იმ ქვეყანას თავისი საგადასახადო სისტემის მეშვეობით, ან იმას, თუ რას მიიჩნევენ სხვები საჭიროდ, რომ ამ სისტემამ მოგვცეს (ეთიკური, პოლიტიკური ან განვითარების თვალსაზრისით). სისტემის მოქმედება ყოველთვის იმით შემოიფარგლება, თუ რისი გაკეთება შეუძლია მას“.³

¹ შუმპეტერი ჯოზეფ ა. 1954. საგადასახადო სახელმწიფოს ეკონომიკური კრიზისი. საერთაშორისო ეკონომიკის ნარკვევები, 4; ხელახლა დაიბეჭდა: შუმპეტერი ჯოზეფ ა. 1991. კაპიტალიზმის ეკონომიკა და სოციოლოგია, გამომც. რიჩარდ სვედბერგი (პრინსტონი: პრინსტონ უნივერსიტი პრეს): გვ. 99–140 / Schumpeter, Joseph A. 1954. The Economic Crisis of the Tax State. International Economic Papers, 4; reprinted in Schumpeter, Joseph A. 1991. The Economics and Sociology of Capitalism, ed. Richard Swedberg (Princeton: Princeton University Press): pp. 99-140.

² შუმპეტერი ჯოზეფ ა. [1918] 1954. საგადასახადო სახელმწიფოს კრიზისი. საერთაშორისო ეკონომიკის ნარკვევები, N4, რედ. ა. პიოკი და სხვები. ლონდონი: მაკმილან და კომპანია / Schumpeter, Joseph A. [1918] 1954. The Crisis of the Tax State. In International Economic Papers, No. 4, eds. A. Peacock et al. London: Macmillan and Co. Ltd

³ განვითარებადი ქვეყნების საგადასახადო გამოწვევები, საჯარო დაფინანსებისა და პოლიტიკის ეროვნული ინსტიტუტის ყოველწლიური საჯარო ლექციების სერიის შესავალი ლექცია, ნიუ-დელი, ინდოეთი, 2008 წლის 12 მარტი, რიჩარდ მ. ბირდი, http://www.nipfp.org.in/working_paper/wp_2008_Richard.pdf

ჩვენ მუდამ ვდაობთ და, ამასთანავე, ამ დავების გადაჭრის მიუკერძოებელი, დამოუკიდებელი სისტემის შექმნას ვცდილობთ. ათასწლიანი ისტორიული ექსპერიმენტების შემდეგ დღეს დავების გადაჭრის რამდენიმე მთავარი მოდელი არსებობს მსოფლიოში: სასამართლო, კერძო არბიტრაჟი, მედიაცია. ამ სისტემების ავკარგიანობა განაპირობებს, გრძნობს თუ არა ინდივიდი თუ ადამიანთა ჯგუფი თავს დაცულად გარემო საფრთხეებისგან. ფისკალურად ვალდებულ პირთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა - დემოკრატიული საგადასახადო სისტემის აუცილებელი პირობაა.⁴

საგადასახადო დავების განხილვა სხვადასხვაგვარი თავისებურებებით ხასიათდება, რაც მის სირთულეს განაპირობებს. მიუხედავად განსაკუთრებული აქტუალობისა, საგადასახადო სამართალი თანამედროვე საფინანსო სამართლებრივ მეცნიერებაში ნაკლებად შესწავლილი მოვლენაა.⁵ რადგან დაცულობა და სანდოობა ბიზნესის წამოწყების, განვითარების საფუძველია, დავების გადაჭრის სისტემების ეფექტიანობა ერთ-ერთი მთავარი კრიტერიუმია. სხვა ქვეყნების მსგავსად, ჩვენთანაც ამ სისტემის ნაწილებია სასამართლო, არბიტრაჟი და მედიაცია, სადაც განიხილება სხვადასხვა დავა, მათ შორის - საგადასახადოც. თუმცა, საგადასახადო დავების გადაჭრა კიდევ ერთ ინსტანციაშია შესაძლებელი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში. ფინანსთა სამინისტროს დავების საბჭო, 13 წევრისგან შედგება, მათგან შვიდი ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელია, ოთხი - სხვადასხვა სახელმწიფო უწყების, ხოლო ორი - არასამთავრობო სექტორის. აქვე აღსანიშნავია, რომ კომპანიას ნებისმიერ დროს შეუძლია საბჭოს გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრება. როგორც ციფრებიდან ვხედავთ, საბჭო არ არის დამოუკიდებელი, რაც მიუკერძოებლობის აუცილებელი კომპონენტია. მიუხედავად ამისა, კომპანიების უმრავლესობა სწორედ აქ - კვაზი სასამართლოში - ასაჩივრებს საგადასახადო შემოწმების დასკვნას. მათ არჩევანს კი სასამართლოების „საშუალო ეფექტიანობა“ და არბიტრაჟისა თუ მედიაციის განუვითარებლობა განაპირობებს. სასამართლო „საშუალოდ ეფექტიანი“, უფრო სწორად კი არაეფექტიანია, რადგან არა აქვს სფეროს სათანადო ცოდნა, რომ პროფესიულად წარმართოს საგადასახადო დავები. არც საკმარისი რესურსი გააჩნია, რომ საჩივარი დროულად განიხილოს. წარმოიდგინეთ, რომ საგადასახადო

⁴ ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი II, თბილისი 2017, გვ. 311

⁵ ზ. როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი 2002წ, გვ.43

გადაწყვეტილების გასაჩივრებისას თქვენი კომპანიის საბანკო ანგარიშებს ყადაღა დაედო, გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრება კი ხშირად წლები გრძელდება. ცხადია, რამდენად დიდი საფრთხე ექმნება ბიზნესსაქმიანობის უწყვეტობას.

ფინანსთა სამინისტროს დავების საბჭო, რეალურად, სწორედ სასამართლოს არაეფექტიანობის საპასუხოდ, პრობლემის დროებით მოგვარებისთვის შეიქმნა, მანამდე, ვიდრე შესაბამისი ინსტიტუტები – სასამართლო, კერძო არბიტრაჟი და მედიაცია – არ გაძლიერდებოდა. თუმცა, დღეს სურათი სხვაგვარია: სასამართლოს რეფორმა იგვიანებს, ხოლო ფინანსთა სამინისტროს დავების საბჭო მუდმივმოქმედ უწყებად ჩამოყალიბდა. ეს კი არასახარბიელო ტენდენციაა ქვეყნისთვის, რომლის განვითარებისთვისაც აუცილებელია ინსტიტუციური გაძლიერება. კვაზი სასამართლოს მუდმივმოქმედ უწყებად გადაქცევა ვერაფრით გვაახლოებს ამ მიზანს. მიზეზი რამდენიმეა. პირველი და უმთავრესია ფინანსთა სამინისტროსთან

არსებული დავების საბჭოს დამოუკიდებლობა. როგორც უკვე ვთქვით, დავების საბჭოს წევრთა უმრავლესობას თავად სამინისტროს თანამშრომლები წარმოადგენენ. საბჭოს ხელმძღვანელობს ფინანსთა მინისტრი. მხოლოდ ორი წევრია არასამთავრობო სექტორიდან, თუმცა ისინიც მხარეს წარმოადგენენ – კერძო სექტორს. საბჭო, სასამართლოსგან განსხვავებით, საგადასახადო და საბაჟო საკითხების ღრმა ცოდნით გამოირჩევა, თუმცა ეს მაინც ვერ უზრუნველყოფს დავების ეფექტიანად განხილვას. რესურსის შეზღუდულობის პრობლემა აქაც თავს იჩენს – დავების განხილვა არ არის საბჭოს წევრების ძირითადი საქმიანობა, ეს მათი პარალელური მოვალეობაა. შემოსავლების სამსახურის ისედაც დატვირთულ რეჟიმში, რთულია დროის გამოყოფა დამატებითი საქმიანობისთვის, ეს კი დავების განხილვის ვადებზე პირდაპირ აისახება. დროში გაწელილი საგადასახადო გადაწყვეტილებების შედეგად, ერთი მხრივ, ინვესტორი ეკიდება მეტი სიფრთხილით ბიზნესის გაფართოებას, ხოლო მეორე მხრივ, საბანკო სექტორი იკავებს თავს სახელმწიფოსთან საგადასახადო დავაში ჩართული ბიზნესის დაფინანსებისგან. სასამართლოს არაეფექტიანობის საპასუხოდ და ბიზნესის საქმიანობის უწყვეტობის უზრუნველსაყოფად შექმნილი საბჭო, რეალურად, თავად ექცევა შეზღუდული რესურსების მახეში. ამასთანავე, დავების გადაჭრის სისტემის არაეფექტიანობის ხელოვნურად, „ილუზიურად“ მოგვარება მასშტაბურ რეფორმასაც აყოვნებს.

მიუხედავად ნაკლებ ეფექტიანობისა, ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების საბჭოს აქვს შანსი, გაარღვიოს ჩაკეტილი წრე და ეს წამოწყება მაღალპროფესიული, დამოუკიდებელი საგადასახადო სასამართლოს საფუძვლად აქციოს. სპეციალიზებული საგადასახადო სასამართლოები გავრცელებული პრაქტიკაა მსოფლიოს განვითარებულ ქვეყნებში. 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.

ინვესტორები კაპიტალის დაბანდებამდე ყურადღებით განიხილავენ ქვეყნის საკანონმდებლო ბაზას და არსებულ ბიზნეს გარემოს. ინვესტორებზე გადაწყვეტილების მიღებისთვის დიდი მნიშვნელობა ენიჭება იმას, თუ რამდენად დაცულია კანონმდებლობით ბიზნესია და ინვესტორის ინტერესები. ბოლო ხანებში საქართველოში განხორციელებული რეფორმები სერიოზული წინგადადგმული ნაბიჯია ბიზნესის წარმოების გამარტივებისთვის. თუმცა, აღსანიშნავია, რომ ნებისმიერ სახელმწიფოში და მათ შორის საქართველოშიც, გარკვეულ საკითხებზე წარმოიშობა უთანხმოება სახელმწიფოსა და ბიზნესის წარმომადგენლებს შორის. ხშირად ბიზნესს შესაძლოა არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულება დადგინდეს ნორმატიული აქტის სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტირების გამო, რის შედეგადაც იწყება დავის პროცესი. აღნიშნული დავის მოგვარების ეფექტური ხერხების დანერგვასთან ერთად საკმაოდ მნიშვნელოვანია, რომ დავის მიმდინარეობამ არ გამოიწვიოს ბიზნესის შეფერხება ან სულაც, დახურვა.

სახელმწიფო მისი სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი ინტერესების უზრუნველსაყოფად ადგენს საკანონმდებლო ჩარჩოებს, რომლის მიხედვითაც ფუნქციონირებს ქვეყნის ეკონომიკური სივრცე. საგადასახადო ვალდებულებებზე თავის არიდება კი მიგვანიშნებს არსებულ წინააღმდეგობაზე პიროვნების, საზოგადოებისა და სახელმწიფოს სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვან ინტერესებს შორის. სწორედ ასეთი წინააღმდეგობების დროს წარმოშობილი დავის დროული და ეფექტური გადაწყვეტაა საცოცხლოდ მნიშვნელოვანი. საქართველოში არსებული საგადასახადო დავის სისტემის ანალიზი, წარსულში გავლილი გზის კვლევა და ამასთან საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების

შესწავლა გაამყარებს ჰიპოთეზას დავების განმხილველი საბჭოს მოდიფიცირების შესახებ, რის შედეგადაც კიდევ უფრო ეფექტური გახდება აღნიშნული ორგანოს საქმიანობა. ნაშრომის წერის მიზანი არ არის ერთგვარი პანაცეის პოვნა, საკითხის კვლევის არსებითი მიზანია წარმოჩინდეს საგადასახადო დავის სისტემაში არსებული ნაკლოვანებები, რომელიც ხელს უშლის კონკრეტულ ინსტიტუტს სრულად რეალიზებაში.

თავი 1 საგადასახადო დავის ცნება, წარმოშობის სამართლებრივი პირობები

1.1. საგადასახადო დავის არსი და ნიშნები

სასამართლო სისტემაში სხვადასხვა ტიპის დავები განიხილება, რომელთა შორის განსაკუთრებული სირთულით გამოირჩევა საგადასახადო დავები. დავის მნიშვნელობა გამომდინარეობს პირის შემოსავლის დაბეგვრის საკითხიდან, რაც თითოეული ინდივიდის საქმიანობაში გამორჩეულად მტკიცენული პერმანენტული ხასიათის ჩარევა, განსხვავებით მაგალითად ჯარიმისა თუ სხვა სანქციის შემთხვევაში, რომელიც მოქმედებს მხოლოდ განსაკუთრებული პირობების არსებობისას. გადასახადების დაწესება და შემოღებას პირდაპირი კავშირი აქვს პირის საქმიანობასთან, რომელზეც ზეგავლენას ახდენს უწყვეტი დროის პერიოდში. სწორედ ამიტომ, კრიტიკულად მნიშვნელოვანია საგადასახადო უწყებების მხრიდან ჩარევა გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაში განხორციელდეს კანონის სრული დაცვითა და ამასთან გაკონტროლდეს დამოუკიდებელი ორგანოს მიერ, რომელიც დავის წარმოშობის შემთხვევაში გადამწყვეტ როლს ითამაშებს სამართლიანობის პრინციპის დაცვით.

საგადასახადო დავის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ასევე მისი მნიშვნელობის გათვალისწინებით, მსოფლიოს მასშტაბით სხვადასხვაგვარად უზრუნველყოფენ ამ ტიპის დავებზე მართლმსაჯულების განხორციელებას. ზოგიერთ ქვეყანაში საგადასახადო დავებს განიხილავს საერთო სასამართლოები (მსგავსად საქართველოსი), სხვა ქვეყნებში კი სპეციალიზებული, საგადასახადო ან ფისკალური სასამართლოები. იმისათვის, რომ დავადგინოთ საგადასახადო დავის განხილვის ეფექტური მექანიზმი როგორი შეიძლება იყოს ჩვენს რეალობაში, საჭიროა განვიხილოთ რამდენიმე ქვეყნის მაგალითზე დავების განხილვის წესი და პროცედურა.

1.2 საგადასახადო დავის ფუნქცია- გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის გარანტია

გადასახადის გადამხდელისთვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი დეტალურად იცოდეს არა მხოლოდ მისი სახელმწიფოს მიმართ შესასრულებელი

საგადასახადო ვალდებულებები, არამედ კიდევ უფრო უკეთ ერკვეოდეს საკუთარი უფლების დაცვის მექანიზმებში.⁶

სასამართლოსადმი მიმართვის უფლება: საგადასახადო დავების განხილვა შესაძლებელია კანონით დადგენილი უფლებებისა და ინტერესების სრული და ეფექტური დაცვის უზრუნველყოფის საფუძველზე. ყველა აქტი, რომელიც შესაძლებელია არღვევდეს რომელიმე კანონით დაცულ უფლებას ან ინტერესს, იძლევა მისი გასაჩივრების შესაძლებლობას კანონით დადგენილი წესით.

კონფიდენციალობის პრინციპი: გადამხდელის სტატუსი ისევე, როგორც მისი საგადასახადო პროცესში მონაწილეობის შესახებ ნებისმიერი პირადი ინფორმაციის შემცველი მონაცემი, დაცულ უნდა იქნას საგადასახადო ადმინისტრაციის მოხელეთათვის დაკისრებული კონფიდენციალობის მოვალეობის შესაბამისად. კონფიდენციალობის მოვალეობა არ ექვემდებარება გასაჩივრებას გადამხდელის დავალიანების შესახებ მონაცემების ჩათვლით თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

გადამხდელისათვის გადასახადის დაბრუნების პრინციპი: კანონით გათვალისწინებული გადასახადის დაბრუნება გადამხდელისათვის ისევე როგორც ნებისმიერ საბუღალტრო თუ ანგარიშგების მონაცემი, რაც შეესაბამება ფისკალური და კომერციული კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, მიიჩნევა უტყუარად. აღწერილი პრეზუმფციის უგულებელყოფა დასაშვებია მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით.

სამართლიანი გადაწყვეტილების უფლება: საგადასახადო პროცესის ფარგლებში საგადასახადო ადმინისტრაცია საკუთარი ინიციატივით ყოველგვარ ძალისხმევას მიმართავს საჯარო ინტერესის დასაკმაყოფილებლად და სიმართლის დასადგენად.

თანამშრომლობის პრინციპი: საგადასახადო ადმინისტრაცია და გადამხდელი ექვემდებარებიან სავალდებულო თანამშრომლობას, რაც შეეხება ინფორმაციას, შეტყობინებას, ეჭვების გაქარწყლებას განმარტებისა და საგადასახადო წესების გამოყენებისას, პირადად ან წარმომადგენლის საშუალებით მონაწილეობას, საგადასახადო სარგებლის გამოქვეყნებას ან ადრინდელი კომუნიკაციას ინსპექტირების ან აუდიტის ჩატარების დაწყების შესახებ.

⁶ Толкушкин А.В. Комментарий к главе 23 Налогового кодекса Российской Федерации "Налог на доходы физических лиц". – М.: Экономистъ, 2005 г. // СПС Гарант, 56

თანამონაწილეობის პრინციპი: გადამხდელს გააჩნია „მოსმენის უფლება“ გადაწყვეტილების მიღების პროცესში თუ იგი მოცემული საქმის მხარეა საგადასახადო შეფასების, საგადასახადო ვალდებულებებისაგან სრული ან ნაწილობრივი განთავსუფლების, საჩივრების სარჩელების ან კანონის შეფარდების, შეღავათების ან ფისკალურ საკითხებზე ადმინისტრაციული აქტების გაუქმების, არაპირდაპირი შეფასების მეთოდების გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილების შემთხვევებში, სადაც არ ფიგურირებს საგადასახადო ინსპექტირების ან საგადასახადო აუდიტის შესახებ ანგარიში.

ინფორმაციის უფლება: გადამხდელს უფლება აქვთ ინფორმაცია მიიღონ მისი საქმის პროცესუალური ეტაპისა და მისი დასრულების სავარაუდო თარიღის შესახებ; საგადასახადო დევნისა და მისი განმახორციელებლის ვინაობის შესახებ; პირადი საგადასახადო სტატუსის შესახებ. გადამხდელს უფლება აქვთ მიმართონ საგადასახადო ადმინისტრაციას განმარტების მისაღებად გარკვეული წესის თუ წესების შესაბამისად საკუთარი საგადასახადო მდგომარეობის დადგენის მიზნით. მსგავსი ინფორმაცია შესაძლებელია მოთხოვნილ იქნას ჩვეულებრივი ან დაუყოვნებლივ მიღების რეჟიმში. ჩვეულებრივ რეჟიმში ადმინისტრაციას პასუხის გასაცემად ექვსთვიანი ვადა აქვს, დაუყოვნებლივ კი, დღეში უნდა გასცეს პასუხი დაინტერესებულ პირს. ინფორმაციის დაუყოვნებლივ გაცემა გარკვეულ ხარჯებს უკავშირდება მისი მომთხოვნი პირისათვის. საგადასახადო ადმინისტრაცია უფლებამოსილია შეაფასოს მოთხოვნილი ინფორმაციის გაცემა ჩვეულებრივი წესით უნდა განხორციელდეს თუ დაუყოვნებლივ.

დასაბუთებული გადაწყვეტილებისა და შეტყობინების მიღების უფლება: ხსენებული უფლება მოიცავს გადაწყვეტილების დე ფაქტო და დე იურე დასაბუთებას, რაც უნდა ეცნობოს გადამხდელს გადაწყვეტილების გადაცემისთანავე. დასაბუთება მოკლედ უნდა აღწერდეს და უნდა მოიცავდეს შესაბამის სამართლებრივ დებულებებს, საგადასახადო მოვლენების რაოდენობრივ და ხარისხობრივ მაჩვენებლებსა და დასაფარ გადასახლებისა და დასაბეგრი შემოსავლის შეფასებას. შეტყობინება ასევე უნდა მოიცავდეს სამართლებრივ დასაბუთებას, გასაჩივრების შესახებ ინსტრუქციასა და კანონით დადგენილ სხვა მოთხოვნებს.

კომპენსაციის უფლება: გადამხდელი უფლებამოსილია საჩივრის წარდგენის ან სასამართლოსადმი მიმართვის გზით საგადასახადო ადმინისტრაციისაგან კომპენსაცია მოითხოვოს მის მიერ ზედმეტად გადახდილი გადასახადების

შემთხვევაში, რაც შესაბამისი მტკიცებულებებით დასტურდება. დარიცხული სარგებლის კომპენსაციის უფლება წარმოიშობა თუ გაშვებულია გადასახადის დაბრუნების კანონით დადგენილი ვადა (გადაწყვეტილების გამოტანიდან 30 დღე).

საგადასახადო ინსპექტირება გადამხდელის მოთხოვნით: გადამხდელი ან სათანადო უფლებით აღჭურვილი სამართლებრივი შედეგით დაინტერესებული მესამე პირი უფლებამოსილია მოითხოვოს საგადასახადო ინსპექტირება.

განწილვადებული გადახდის უფლება: გადამხდელი უფლებამოსილია დავალიანება დაფაროს თვეებზე განწილვადების წესით გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც საქმე შეეხება დაკავების წყაროსთან დაუბეგრავი გადასახადების ან მესამე პირისათვის კანონიერად დაკისრების მიზეზით დაგროვილ დავალიანებას. განწილვადების გზით დავალიანების დასაფარად გადამხდელმა უნდა წარმოადგინოს გარანტია ან დაასახელოს შესაძლო ჩამორთმევის ქვემდებარე ქონება.

ჯარიმების შემცირების უფლება: გადამხდელს ჯარიმების შემცირების მოთხოვნის უფლება აქვს თუ საამისო მოთხოვნა განცხადებული იქნება შესაბამისი სააღსრულებო პროცესის დაწყებამდე. მსგავსი შემცირება დამოკიდებულია ჯარიმის თანხის გადახდის ვადებზე.

1.3 საგადასახადო ურთიერთობებში არსებული კონფლიქტი, როგორც საგადასახადო დავის წარმოშობის წინაპირობა

გადასახადის გადამხდელის მხრიდან დაბეგვრაში საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობა, არადროული ან არასრული შესრულება ერთ-ერთი ყველაზე გავრცელებული საგადასახადო სამართალდარღვევაა.⁷ ამასთან მიმაჩნია, რომ ხშირად გადასახადების გადამხდელთა მხრიდან გადასახადის გადახდის ვალდებულების შეუსრულებლობის, არადროული, ან არასრული შესრულების ერთ-ერთ საფუძველს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვადასხვა სახის არასრულყოფილებსაც წამოადგენს, რაც საბოლოო ჯამში გადასახადიდან თავის არიდების საფუძველი ხდება. მათ რიცხვში შედის გადასახადებით დაბეგვრის მკაფიოდ ჩამოუყალიბებელი და ფორმულირებული საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების არაერთგვარ მნიშვნელოვანი

⁷ Васильков А.И. Налоговые споры. С чего они начинаются и чем заканчиваются // "Российский налоговый курьер" N 1, январь 1999 г. 23

განმარტების შესაძლებლობა, საგადასახადო ორგანოებში სრულყოფილი კვალიფიციური და კომპეტენტური კადრების უკმარისობის შედეგად სრულყოფილი აპარატის არარსებობა, ტექნიკური შეცდომები, მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის ცალკეული დებულებები გათვალისწინებული ნორმების არასრულყოფილი, არაერთგვაროვანი განმარტება და ა.შ. აღნიშნულთაგან განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მინდა გავამახვილო საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების არაერთგვარ მნიშვნელოვნად განმარტების შესაძლებლობებზე, იმდენად, რამდენადაც საქართველოს სინამდვილეში ვერა და ვერ იქნა დაძლეული ის პრობლემა, რომ კანონი ერთმნიშვნელოვნად იკითხებოდეს და იგი ერთნაირად გასაგები იყოს ყველასთვის. პირველ რიგში, როგორც გადამხდელისთვის, ისე თვით მაკონტროლებლისთვის, რათა შემდგომში აღმოფხვრილ იქნეს მაკონტროლებელთა მიერ მათი გადამხდელთა ინტერესების საზიანოდ სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტაციის და გამოყენების შესაძლებლობა.

თავი 2 საგადასახადო დავის გადაწყვეტის გზები

2.1 საგადასახადო დავის გადაწყვეტის გზები საქართველოში

საგადასახადო დავები თავისებურებებით ხასიათდება, რასაც მისი ინტერდისციპლინური ხასიათი და მოწესრიგების განსაკუთრებული სფერო განაპირობებს.⁸ საგადასახადო დავა განსხვავდება სხვა ტიპის დავებისგან რამდენიმე ასპექტით. ჩვეულებრივ, სამოქალაქო დავა მიმდინარეობს რომელიმე მხარის რაიმე არამართლზომიერი ქმედების საფუძველზე, ხოლო საგადასახადო დავის საფუძველი ხშირად შეცდომით დეკლარირება ხდება.⁹ საგადასახადო სამართალში შესაძლებელია გამოვყოთ გადასახადის გადამხდელის უფლების დაცვის არა სასამართლო და სასამართლო საშუალება.¹⁰

საგადასახადო დავის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვას აწესრიგებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, რომლის XI თავი ორიენტირებულია საგადასახადო დავის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის რეგულირებაზე.¹¹ ადმინისტრაციული წესით საგადასახადო დავების განხილვა ხასიათდება შედარებით მარტივი პროცედურებით, რაც მომჩივანს აძლევს რეალურ შესაძლებლობას, დამოუკიდებლად დაიცვას უფლება კვალიფიციური იურიდიული მომსახურების გარეშე¹². ადმინისტრაციული გასაჩივრება, თუნდაც პირისათვის უარყოფითი შედეგით, საშუალებას აძლევს მას, სადავო საკითხთან და კავშირებით უკეთესად გაერკვეს საგადასახადო ორგანოების შეხედულებებში და სასამართლოში საქმის განხილვისათვის უკეთ მოემზადოს საკუთარი პოზიციების დასაცავად.¹³

⁸ ი. წიკლაური, საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმის საჭიროება, ჟურნ. სარჩევი, №1-2 (3-4), 2012 წ. გვ. 77

⁹ Smith W.K., Stalans J.L., Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors, Law & Social Inquiry, Vol. 19, No.2, 1994, 343

¹⁰ ზ. როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და სგადასახადო სამართალი, თბილისი 2002წ, გვ.67

¹¹ ი. წიკლაური, საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმის საჭიროება, ჟურნ. სარჩევი, №1-2 (3-4), 2012 წ. გვ.78

¹² Колосова Л.В., Сушкова С.А. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров // "Налоговый вестник", N 5, май 2003 г

¹³ იქვე, გვ. 669

არსებული საკანონმდებლო რეალობის ფარგლებში, საქართველოში საგადასახადო დავის განსახილველად რამდენიმე ეტაპი არსებობს, კერძოდ, არსებული მოწესრიგება შეიძლება სამ ნაწილად დაიყოს:

მედიაციის საბჭო - რომელიც შემოსავლების სამსახურის სისტემაში არსებობს, განიხილავს საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტს, რომელიც წინ უსწრებს საბოლოო საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენასა და გადამხდელისთვის გადასახადისა და სანქციის დარიცხვას, ამ ეტაპზე ხდება გადასახადის გადამხდელთა პოზიციის შეფასება.

ადმინისტრაციული საჩივარი და დავების განმხილველი საბჭო - მას შემდეგ რაც უკვე საგადასახადო მოთხოვნისა და დარიცხვის შესახებ ბრძანება გამოიცემა შემოსავლების სამსახურის მიერ, გადასახადის გადამხდელს აქვს შესაძლებლობა აღნიშნული ინდივიდუალურ სამართლებრივი აქტი გაასაჩივროს ადმინისტრაციული წესით ფინანსთა სამინისტროში (ერთჯერადი გასაჩივრების ეტაპი), რომელსაც შემოსავლების სამსახური განიხილავს და ამის შემდგომ ასევე ახალი ინსტრუმენტი ჩნდება გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვისთვის, კერძოდ, ფინანსთა სამინისტროში არსებული დავების განმხილველი საბჭო, სადაც შესაძლებელია დავის გაგრძელება.

საერთო სასამართლოები - მას შემდეგ რაც ერთჯერადი გასაჩივრების წესით გადასახადის გადამხდელი გაასაჩივრებს ბრძანებას, დავის გაგრძელება შესაძლებელი ხდება საერთო სასამართლოთა სისტემაში, სამივე ინსტანციაში (საქალაქო (რაიონული), სააპელაციო და უზენაეს სასამართლოებში). სასამართლოში საგადასახადო დავის დაწყების მომენტისათვის დავის მონაწილე მხარეების სამართლებრივი მდგომარეობა მეტად თავისებურია. გადასახადის გადამხდელი და საგადასახადო ორგანო ტავიდანვე არათანაბარ მდგომარეობაში არიან. მიუხედავად იმისა, ვინ იტყვის უარს მოთხოვნის შესრულებაზე, დავა მაინც გადასახადის გადამხდელმა უნდა დაიწყოს. აქედან გამომდინარე, სასამართლოში სარჩელის შეტანისასაც ბაჟის გადახდა ყოველთვის გადასახადის გადამხდელს მოუწევს.¹⁴

ერთი შეხედვით შეიძლება ითქვას, რომ საქართველოში კანონმდებლობით შემოთავაზებული დავის განხილვის გზები მრავალფეროვანი არჩევანის საშუალებას აძლევს გადასახადის გადამხდელს, მაგრამ მათი ეფექტიანობის

¹⁴ ვ. ხმალაძე, ი. შავიშვილი, დ. ხატიაშვილი, დ. მიგრიაული, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი კომენტარები, თბილისი, 2006წ. გვ220

შესაფასებლად მნიშვნელოვანია თითოეული შესაძლებლობის გაანალიზება და გამოკვლევა. მოცემული ნაშრომის ფარგლებში განხილვის საგანი არ გახდება საერთო სასამართლოთა სისტემაში საგადასახადო დავების განხილვის საკითხი, რადგან ნაშრომის საკვლევი საგანი ფინანსთა სამინისტროში არსებული დავის გადაწყვეტის მექანიზმებია, უფრო ზუსტად კი დავების განმხილველი საბჭო და გზა, რომელიც ამ ორგანოში დავის განხილვამდე უნდა გაიაროს გადასახადის გადამხდელმა.

2.1.1 მედიაცია, როგორც დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის გზა

მედიაცია დავის გადაწყვეტის ერთ-ერთი მეთოდია, რომელსაც უწოდებენ, როგორც “დავის ალტერნატიული გადაწყვეტა” ADR (Alternative Dispute Resolution)¹⁵. მედიაცია მოლაპარაკების პროცესია, სადაც ნეიტრალური პირი - მედიატორი - დაპირისპირებულ მხარეებს ან/და მათ წარმომადგენლებს ეხმარება მათ შორის წარმოშობილი კონფლიქტის ურთიერთსასარგებლო შეთანხმებით დასრულებაში. მედიატორი შეთანხმების პირობებზე გავლენას არ ახდენს. ის მედიაციის პროცესს უძღვება და მოლაპარაკების მონაწილე მხარეებს ეხმარება შეთანხმებას მიაღწიონ უფრო სწრაფად და ნაკლებ დროში ვიდრე ისინი შეძლებდნენ დამოუკიდებლად. მედიაციის პროცესი მთლიანად თავისუფალი და არაფორმალურია. მხარეებს შეუძლიათ პირველი შეხვედრის და შემდგომაც ნებისმიერ დროს შეწყვიტონ აღნიშნული პროცესი. მედიატორი მედიაციის პროცესის დროს წარმოადგენს დამოუკიდებელ, მიუკერძოებელ პირს, რომელიც მხარეებს ეხმარება კონსენსუსის მიღწევაში. მედიაციის მთავარი არსი და დანიშნულება იმაში მდგომარეობს, რომ აღდგენილ და შენარჩუნებულ იქნეს ის სოციალური თუ საქმიანი ურთიერთობები, რაც მხარეთა შორის არსებობს. მოლაპარაკების მონაწილე მხარეები ნებაყოფლობით თანხმდებიან მედიაციის პროცესს და შეთანხმებას დამოუკიდებლად აღწევნ, ანუ მათი შეთანხმება მთლიანად მათ პასუხისმგებლობაზეა დამყარებული. ხშირ შემთხვევაში კანონი მედიაციის შესახებ მოსამართლეებს უფლებას აძლევს დაავალოს მხარეებს მედიაციის პროცესში ჩართვა. ბიზნეს დავების, სასამართლო გზით განხილვას, მით უფრო, თუ დავის საგნის ღირებულება მაღალია (და სამშენებლო დავები სწორედ ასეთთა რიცხვს მიეკუთვნება), ბუნებრივია, საკმაოდ დიდ მატერიალურ დანახარჯებამდე მივყავართ. მნიშვნელოვანია დროის ფაქტორიც, სასამართლო პროცესები შესაძლოა წლობით გაიწელოს, სასურველი შედეგი კი მაინც არ დადგეს. ხშირ შემთხვევაში

¹⁵

სასამართლოს მიერ დავის გადაწყვეტას შედეგად არ მოსდევს კონფლიქტის ეფექტიანად გადაწყვეტა, ვინაიდან სასამართლო პროცედურა შემდგომში მოითხოვს სასამართლო გადაწყვეტილების იძულებით აღსრულებას. მხარეთა მიმართ ნეიტრალური და დამოუკიდებელი მედიატორის მონაწილეობით დავის მოგვარება კი ეფექტურია, რადგან საშუალებას იძლევა კონფლიქტი გადაწყდეს კომპრომისის საფუძველზე, იძულებისა და სასამართლოში საქმის საწარმოებლად საჭირო თანხისა და დროის ზედმეტად ხარჯვის გარეშე. მედიაციის პროცესი განიხილება, როგორც უფრო მეტად სწრაფი, იაფი და პროცედურულად მარტივი მექანიზმი პრობლემის ეფექტურად გადაწყვეტისთვის. როგორც წესი, კანონში განსაზღვრულია ისეთი საკითხები როგორცაა: მედიატორის დანიშვნა, პროცესის დაწყება, მის წარმართვა და დასრულება, მხარეთა და მედიატორს შორის ურთიერთობა, კონფიდენციალურობა, ამ პროცესში გამოყენებული მტკიცებულების სამართალწარმოებაში გამოყენების შესაძლებლობა, მედიატორის არბიტრად გადაქცევის საკითხი და ბოლოს, საბოლოო შეთანხმების ძალაში შესვლა¹⁶.

ევროკავშირის 2008/52/EC დირექტივას, მიღებულს ევროპული პარლამენტის და 21/05/2008 წლის საბჭოს მიერ¹⁷, რომელიც შეეხება მედიაციის შესახებ სამოქალაქო და კომერციული საკითხების სხვადასხვა მნიშვნელოვან ასპექტებს. დირექტივა წევრ სახელმწიფოებს აკისრებდა ვალდებულებას დადგენილი წესით მიეღოთ სავალდებულო იურიდიული ძალის მქონე კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები იმისათვის, რომ 2011 წლის 21 მაისამდე ყველა წევრი სახელმწიფოს შიდა კანონმდებლობა შესაბამისობაში ყოფილიყო მოყვანილი 2008/52/EC დირექტივის მოთხოვნებთან¹⁸. დირექტივის მიზანი მდგომარეობს იმაში, რომ მედიაციის გამოყენების დახმარებით და მედიაციას და სასამართლო პროცედურების დაბალანსებული ურთიერთობის საფუძველზე გაადვილებულ იქნას დავის გადაწყვეტისათვის ალტერნატიული საშუალების გამოყენება და

¹⁶ მედიაციის სამართლებრივი რეგულირების პერსპექტივები საქართველოში. დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის ნაციონალური ცენტრი [http://www.library.court.ge/upload/5529Edited-Final-Version-\(1\).pdf](http://www.library.court.ge/upload/5529Edited-Final-Version-(1).pdf)

¹⁷ (Directive 2008/52/EC of the European Parliament and of the Council, of 21 May, 2008, on certain aspects of mediation in civil and commercial matters)

¹⁸ The European Mediation Directive—Legal and Political Support for Alternative Dispute Resolution in Europe http://www.brownrudnick.com/uploads/117/doc/Brown_Rudnick_Litigation_European_Mediation_Directive_Friel_Toms_1-20110.pdf

ხელი შეეწყოს დავების მშვიდობიან, ურთიერთმოლაპარაკების გზით გადაწყვეტას. დირექტივის მიხედვით, იმისათვის, რათა მოხდეს მედიაციის ხელშეწყობა და არსებობდეს შესაბამისი სამართლებრივი ბაზა, მედიაციის ძირითადი ასპექტები გათვალისწინებული უნდა იქნეს სახელმწიფოთა საპროცესო სამართალში.

აშშ-ში მედიაციის ინსტიტუტი ფართოდ გავრცელდა გასული საუკუნის 60-იან წლებში. იგი თავდაპირველად საოჯახო და შრომითი დავების დროს გამოიყენებოდა, შემდეგ კი ბიზნესის სფეროზეც აქტიურად დაიწყო მისი გავრცელება. აშშ-ში გამოკვეთილია ტენდენცია - რაც შეიძლება მეტი დავა გადაწყვეტილი იქნეს მედიაციის დახმარებით. „დავათა გადაწყვეტის ნაციონალური ინსტიტუტი“ (National Institute for Advanced Conflict Resolution) დაკავებულია მედიაციის ახალი მეთოდების შემუშავებით. იურისტთა ასოციაცია (American Bar Association) აერთიანებს დაახლოებით 13000 სპეციალისტს დავის ალტერნატიული გზით გადაჭრის სფეროში¹⁹. არგენტინაში 1995 წლის კანონის „ მედიაციის და შეთანხმების შესახებ“. თანახმად დადგენილია სავალდებულო მედიაცია. იმის შემდეგ, რაც სარჩელი შეტანილ იქნება სასამართლოში, მასზე ინიშნება მედიატორი. ასეთივე პრაქტიკა გვხვდება ბელორუსიაში, სადაც 2013 წლიდან მედიაცია ხდება სავალდებულო სამოქალაქო და ეკონომიკური ხასიათის დავების დროს. ბულგარეთის 2004 წლის კანონის „ მედიაციის შესახებ „ თანახმად სასამართლო მედიაცია შეიძლება გავრცელდეს: სამოქალაქო, საოჯახო, შრომით და ადმინისტრაციულ დავებზე. სერბეთის კანონის „ მედიაციის შესახებ“ თანახმად, მედიაცია შეიძლება გავრცელდეს: საკუთრებასთან დაკავშირებულ დავებზე; საოჯახო სამართლებრივ დავებზე; კომერციულ და შრომითი ხასიათის დავებზე; ადმინისტრაციულ და სისხლის სამართლებრივ დავებზე²⁰.

2.1.2 მედიაციის საბჭო - საგადასახადო დავის პრევენციული ღონისძიება

2011 წლის დასაწყისში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სტრუქტურაში შემოღებულ იქნა ახალი მექანიზმი, რომელიც საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის განხილვის საშუალებას ქმნიდა გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის.

¹⁹ Mediation & Construction Disputes http://www.arcadis-us.com/Mediation_Construction_Disputes.aspx

²⁰ საქართველოს პარლამენტის აპარატის კვლევითი დეპარტამენტის კანონშემოქმედებითი საქმიანობის საინფორმაციო უზრუნველყოფის განყოფილების საინფორმაციო ფურცელი კანონპროექტისთვის “საქართველოს ზოგიერთ საკანონმდებლო აქტში ცვლილებების შეტანის თაობაზე „ (07-3/521; 18.11.2011)

მედიაციის ფარგლებში გადასახადის გადამხდელს შეუძლია შემოსავლების სამსახურში წარადგინოს საკუთარი პოზიცია საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტზე და საგადასახადო შემოწმების შედეგად, გადასახადების დარიცხვამდე მოახდინოს შემოწმების აქტში უზუსტობების გამოსწორება.

კერძოდ, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს უგზავნის საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტს, ხოლო გადამხდელს უფლება აქვს 5 სამუშაო დღის ვადაში აცნობოს აუდიტის დეპარტამენტს საკუთარი პოზიცია, ამასთან არსებობის შემთხვევაში მოითხოვოს შემოწმების აქტში ხარვეზების შესწორება. შემდეგ ეტაპზე უკვე აუდიტის დეპარტამენტის მხრიდან თუ მოხდება გადამხდელის პოზიციის მთლიანად ან ნაწილობრივ გათვალისწინება, საგადასახადო შემოწმების აქტის კორექტირება ხდება. საბოლოოდ კი გადასახადის გადამხდელს ეგზავნება უკვე შესწორებული საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტი და მას კვლავ ეძლევა შესაძლებლობა საკუთარი პოზიციის წარდგენის, თუ, რა თქმა უნდა, კვლავ არ ეთანხმება შემოწმების აქტით გათვალისწინებულ რომელიმე საკითხს.

დასკვნის სახით, შეიძლება ითქვას რომ ზემოხსენებულ პროცესს გააჩნია დადებითი ეფექტის მქონე ნიშნები, რომელიც სამომავლო დავის თავიდან აცილებაში ეხმარება მხარეებს. ამასთან, დადებით მხარეზე საუბრისას უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადის გადამხდელს კონკრეტული განხილვის მომენტისთვის არ აქვს დარიცხული გადასახადი და შესაბამისად გასაჩივრების პროცესში სადაო ვალდებულების არსებობისას მის მიმართ არ გამოიყენება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. მედიაციის საბჭოში დავის არსებობის შემთხვევაში მოცემული დროის პერიოდში არ ხდება პირის მიმართ სისხლისსამართლებრივი დევნის დაწყება საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადების შემცირებული ოდენობისთვის, რაც საშუალებას აძლევს მას დამატებითი გადასახადების გარეშე მიეცეს შესაძლებლობა საკუთარი პოზიციებისა და ინტერესების დაცვის.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის გაცნობისთვის და მასზე საკუთარი პოზიციის წარდგენისთვის განსაზღვრული ვადის სიმცირის გამო შეიძლება რიგ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელს, რომელსაც არ ყავს სპეციალურად დაქირავებული პირი საგადასახადო ურთიერთობებში წარმომადგენლად, საკუთარი პოზიციის დასაბუთება გაუჭირდეს. ასევე, მედიაციის საბჭოს ეფექტური მუშაობა დამოკიდებულია საგადასახადო ორგანოზე, რადგან სწორედ აქ ხდება გადაწყვეტილების მიღება.

2.2 საგადასახადო დავის ორეტაპიანი განხილვა ფინანსთა სამინისტროში

ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავას განიხილავს ორი ორგანო: შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული გავების განხილვის საბჭო. საგადასახადო დავის განხილვა ორ ეტაპიანია და იწყება შემოსავლების სამსახურში საჩივრის წარდგენით, მაგრამ აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოებისთვის მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა პირდაპირ გასაჩივრდება დავების განმხილველ საბჭოში.²¹

შემოსავლების სამსახურში საჩივრის წარდგენა გადასახადის გადამხდელს შეუძლია 20 კალენდარული დღის ვადაში, მას შემდეგ რაც საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება ჩაბარდება წერილობით ან ელექტრონული ფორმით. გასაჩივრების ვადის გაგრძელება შესაძლებელია მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ არსებობს ახლად აღმოჩენილი ან/და გამოვლენილი გარემოებები, მტკიცებულებები.²² ამასთან, კანონო ასევე ითვალისწინებს, ორივე შემთხვევაში, როგორც შემოსავლების სამსახურში ასევე დავების განმხილველ საბჭოში დავის განხილვის განსაზღვრული 20 კალენდარული დღის შეჩერების შესაძლებლობას, რომელიც ადგენს არაუმეტეს 45 კალენდარული დღით დავის განხილვის პროცესის შეჩერებას, დავის განმხილველი ორგანოს მიერ დამატებითი ინფორმაციისა ან/და დოკუმენტაციის მოპოვების მიზნით. ფინანსთა სამინისტროში დავის განხილვის პროცესთან დაკავშირებით კიდევ ერთი საინტერესო დეტალი უნდა აღინიშნოს, კერძოდ, საგადასახადო დავები დავების განმხილველ საბჭოში განიხილება მომჩივნის მონაწილეობით, მაშინ როდესაც შემოსავლების სამსახურში დავის განხილვა შესაძლოა მოხდეს მხარის დაუსწრებლად, კერძოდ, თუ საქმეში არსებული მასალებით სრულად დგინდება დავის საგანთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები.²³

ასევე მნიშვნელოვანი განსხვავება, რომელიც უნდა აღინიშნოს არის ის, რომ მედიაციის საბჭოში საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის პროცედურისგან განსხვავებით, შემოსავლების სამსახურისა ან/და დავების განხილვის საბჭოს მიერ საჩივრის განხილვის და გადაწყვეტილების

²¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 297;

²² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 299;

²³ იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 302-303 მუხლები;

მიღებისთვის დადგენილი ვადის დარღვევის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს აღნიშნული მოცემულობა მიიჩნიოს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმად და დადგენილი წესით გაასაჩივროს ან დაელოდოს გადაწყვეტილებას.

2.3 შემოსავლების სამსახურში საჩივრის განხილვა

შემოსავლების სამსახურში, რომელიც ფინანსთა სამინისტროს დაქვემდებარებულ ორგანოს წარმოადგენს, საგადასახადო დავა განხილვა შესაბამისი საბჭოს მიერ, რომელიც არ უნდა აგვერიოს დავების განხილველ საბჭოსთან. შემოსავლების სამსახურში არსებული საბჭო შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანების საფუძველზე კომპლექტდება და მის შემადგენლობაში ძირითადად ამავე სამსახურის თანამდებობის პირები შედიან. საჩივარს განხილავს საბჭო და საბოლოო გადაწყვეტილებას იღებს საბჭოს თავჯდომარე, რომელიც შემოსავლების სამსახურის თავჯდომარე ან მისი მოადგილეა. საგადასახადო დავის ამ ეტაპზე შემოსავლების სამინისტროში არსებული საბჭოს მიერ დავის განხილვა ადმინისტრაციულ ორგანოში ერთჯერადად გასაჩივრების წესის ფარგლებში ჯდება, შეიძლება ითქვას რომ გადასახადის გადამხდელ დავის შემდგომ ეტაპზე განხილვისთვის დადგენილი ერთსაფეხურიანი ბარიერი შემოსავლების სამსახურში საჩივრის წარდგენით გადალახული აქვს. ვფიქრობ, საგადასახადო დავის გაგრძელების შემთხვევაში საინტერესო პროცესი სწორედ შემოსავლების სამსახურის საბჭოს გადაწყვეტილების შემდგომ იწყება, რადგან შემოსავლების სამსახურში მიღებული გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელისთვის ნაკლებად საიმედოა, ამასთან შემოსავლების საბჭოს მიერ საჩივრის დაკმაყოფილება მის წევრებს ერთგვარ უხერხულობასაც უნდა უქმნიდეს, რადგან სწორედ მათ მიერ შედგენილი საგადასახადო შემოწმების აქტი შეიძლება დაედოს საფუძვლად საჩივარს.

2.4 საგადასახადო დავის განხილვა დავების განხილველი საბჭოში

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში საგადასახადო დავის განხილვა შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ საჩივარზე მიღებული გადაწყვეტილების შემდეგ შესაძლებელია გაგრძელდეს დავების განხილველ საბჭოსა ან საერთო სასამართლოებში.

დავების განხილველი საბჭო კოლეგიური ორგანოა, რომელსაც ხელმძღვანელობს ფინანსთა მინისტრი, დავების განხილველი საბჭო შედგება 13 წევრისგან და მისი შემადგენლობა, საჩივრის განხილვისა და მომჩივანთან

ურთიერთობის წესი განისაზღვრება მთავრობის დადგენილებით²⁴. დავების განხილვის საბჭო დაკომპლექტებულია საჯარო მოსამსახურეებისაგან და ასევე არასამთავრობო სექტორის წარმომადგენლებისგან, კერძოდ, ამჟამად საბჭოს შემადგენლობაში ერთიანდებიან ბიზნესომბუცმენისა და ბიზნეს ასოციაციების წარმომადგენლები. საბჭოდ წევრად პირის დანიშვნისთვის საჭიროა ამ პირის პირადი განცხადება და საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილების საფუძველზე ხდება მისი საბჭოს წევრად დანიშვნა, ამასთან უნდა აღინიშნოს, რომ საბჭოს წევრი უფლებამოსილია ეწეოდეს სხვა ანაზღაურებად საქმიანობას, ტუ რა თქმა უნდა, ეს არ ეწინააღმდეგება საქართველოს კანონმდებლობას. საბჭოს წევრებს საბჭოში გაწეული საქმიანობისთვის ფიქსირებული ანაზღაურება არ ეძლევათ, კანონმდებლობით დადგენილი წესით, შეიძლება მათ მიეცეთ დანამატი, რომლის ოდენობასაც განსაზღვრავს ფინანსთა მინისტრი ან შემოსავლების სამსახურის უფროსი.

დავების განმხილველი საბჭოს მთავარი გამწევი ძალა მისი აპარატია, რადგან სწორედ საბჭოს აპარატის წევრები უზრუნველყოფენ საბჭოში შემოსული საჩივრების განსახილველად მომზადებას, მომჩივანისთვის სამართალწარმოებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის მიწოდებას, ასევე საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გაფორმება. ასევე მნიშვნელოვნად აღსანიშნია საბჭოს აპარატის უფლებამოსილება, რომლის თანახმადაც საბჭოს აპარატს უფლება აქვს ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით დავის მხარეებთან ჩაატაროს მოსამზადებელი შეხვედრა საცივართან დაკავშირებული გარემოებების დასაზუსტებლად.²⁵ დავების განმხილველი საბჭო სხდომებს შემოსული საჩივრების რაოდენობისა და მათი განხილვის ვადების გათვალისწინებით ნიშნავს სხდომებს. დავების განმხილველი საბჭოს სხდომები დახურულია.

საგადასახადო დავის განხილვის პროცესში დავების განმხილველი საბჭო, საგადასახადო კოდექსის 298-ე მუხლის გათვალისწინებით, ხელმძღვანელობს შესაბამისი პრინციპებით, კერძოდ, სამართლიანობის, ობიექტურობის, მხარეთა თანასწორობის, მიუკერძოებლობის პრინციპებით. აღნიშნული ფუნდამენტური პრინციპები არსებითად მნიშვნელოვანია იმისათვის, რომ დავის განმხილველი ორგანოს მიმართ მინიმალური ნდობის სტანდარტის არსებობისთვის. მინდა

²⁴ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილება

²⁵ ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი II, თბილი 2017 წ. გვ. 319

თქვენი ყურადღება მიუკერძოებლობის პრინციპის მოთხოვნასთან და საბჭოს შემადგენლობით გათვალისწინებულ რეალობაზე შევაჩერო. ერთის მხრივ მიუკერძოებლობის პრინციპი მოითხოვს დავის განმხილველი ორგანოსგან განხილვაში მონაწილე თითოეული წევრის მიუკერძოებლობას, რაც გულისხმობს იმას, რომ მასზე არ უნდა მოახდინოს სუბიექტურმა ფაქტორებმა გავლენა, კონკრეტული საჩივრის განხილვასთან დაკავშირებით იგი არ უნდა მოექცეს ცალკეული პირების (მათ შორის, თანამდებობის პირთა) აზრის ქვეშ.²⁶ ხოლო, მეორე მხრივ საბჭო დაკომპლექტებულია ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლებით, რაც ყველაზე საგანგაშოდ შეიძლება მივიჩნიოთ არის ის გარემოება, რომ საბჭოს ხელმძღვანელობს ფინანსთა მინისტრი - პოლიტიკური თანამდებობის პირი. აღმასრულებელი ხელისუფლების მმართველი გუნდის წევრის თავჯდომარეობა, ვფიქრობ, პრობლემურია და სწორედ იმ აქილევსის ქუსლს წარმოადგენს დავების განმხილველი საბჭოსთვის, რომელიც ამ ინსტიტუტის დამოუკიდებლობასა და მიუკერძოებულებას ყოველთვის ეჭვქვეშ დააყენებს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის წარმოებისას დაუშვებელია გადასახადის გადამხდელის - მომჩივანის მდგომარეობის დამძიმება, კერძოდ, დავების განმხილველ საბჭოში დავის განხილვის პროცესში ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევისა და საქმის შესწავლის ეტაპზე ახალი საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის საფუძვლების აღმოჩენის მიუხედავად დავის განმხილველი ორგანო დავის განხილვას აგრძელებს მხოლოდ გასაჩივრებული საგადასახადო ვალდებულების ფარგლებში. დავის ფარგლებში დამატებითი საგადასახადო ვალდებულების დაკისრება დაუშვებელია.²⁷ მაგრამ, საგადასახადო კოდექსი ამ საერთო წესიდან უშვებს საგამონაკლისო შემთხვევას, რომლის თანახმადაც, თუ საგადასახადო დავის ფარგლებში გადასახადის გადამხდელის თანხმობით ტარდება საგადასახადო შემოწმება, ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ვალდებულება შეიძლება დამძიმდეს. შესაბამისად მოცემული საგამონაკლისო წესის გათვალისწინებით დავების განმხილველ საბჭოს, როგორც დავის განმხილველ ორგანო ასევე ითავსებს აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოთა ფუნქციას და გადასახადის გადამხდელს დამატებით საგადასახადო ვალდებულებას უწესებს.

²⁶ ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი II, თბილი 2017 წ. გვ. 320

²⁷ იქვე, გვ. 320

აღნიშნული თავისი შინაარსით ცდება დამოუკიდებელი დავის განმხილველი ორგანოს ფუნქციასა და საქმიანობის სფეროს.

დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტი (შემდგომში – რეგლამენტი) არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების სახელმძღვანელო დოკუმენტი²⁸, რომელიც განსაზღვრავს საჩივრის განხილვისა და მომჩივნებთან ურთიერთობის წესს, აგრეთვე დავის განმხილველი ორგანოებისა და მათი აპარატების საქმიანობის სამართლებრივ საფუძვლებს, ფუნქციებსა და ფუნქციონირების საგადასახადო დავის შესახებ ინფორმაციის გამოთხოვას²⁹. ნებისმიერ პირს უფლება აქვს გამოითხოვოს მის შესახებ დაცული ინფორმაცია ან/და დოკუმენტაცია დავის განმხილველი ორგანოდან. დავის განმხილველი ორგანოდან მომჩივნის თანხმობის გარეშე მესამე პირისათვის ინფორმაციის/დოკუმენტაციის გაცემა დაუშვებელია, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი. ეს შეზღუდვა არ ვრცელდება დავების განხილვის საბჭოსა და მის აპარატზე. დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გამოქვეყნება დასაშვებია მომჩივნის თანხმობით ან გადაწყვეტილების ტექსტიდან საიდენტიფიკაციო მონაცემების ამოღებით. დაუშვებელია საბჭოს თათბირზე გამართული მსჯელობის შინაარსის ჩაწერა ნებისმიერი საშუალებით ან/და მისი გახმაურება. საჩივრის თაობაზე დავების განხილვის საბჭოს აპარატის მიერ მომზადებულ რეკომენდაციაზე ვრცელდება აღმასრულებელი პრივილეგია. დავების განხილვის საბჭოს ხელმძღვანელობს თავმჯდომარე. დავის განმხილველი ორგანოს წევრის უფლებამოსილება წყდება:

- პირადი განცხადების საფუძველზე;
- საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით;
- თანამდებობრივი ცვლილების შემთხვევაში;
- მის მიმართ სისხლისსამართლებრივი დევნის დაწყების შემთხვევაში;
- გარდაცვალების შემთხვევაში.

დავის განმხილველი ორგანოს წევრის უფლებამოსილება ჩერდება მისი სამსახურებრივი უფლებამოსილების შეჩერების შემთხვევაში. დავების განხილვის საბჭოს აპარატის ფუნქციას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს

²⁸ საქართველოს მთავრობის დადგენილება №473 2011 წლის 14 დეკემბერი

²⁹ ლ. ნადარაია, ზ. როგავა, კ. რუხაძე, ბ. ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მე-2, თბილისი 2012წ. გვ. 670-671

ცენტრალურ აპარატში შემავალ სტრუქტურულ ქვედანაყოფს/სტრუქტურულ ერთეულს ანიჭებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. აპარატი შედგება აპარატის თანამშრომლებისა და მათი ხელმძღვანელებისაგან. დავების განხილვის საბჭოს აპარატი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული დებულების შესაბამისად, დავის წარმოებასთან დაკავშირებით საბჭოს აღმოუჩენს მხარდაჭერას. აპარატი პერიოდულად ამზადებს ანგარიშს, რომელშიც აისახება სტატისტიკური ინფორმაცია დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების შესახებ. აპარატის მიერ მომზადებული ანგარიში ქვეყნდება დავის განმხილველი ორგანოს ვებგვერდის ან მასობრივი ინფორმაციის საშუალებების გამოყენებით.

გადასახადის გადამხდელის მიერ საჩივარი, აპარატში წარდგენისას, რეგისტრირდება საჩივრების აღრიცხვისა და მართვის საინფორმაციო სისტემაში. საჩივრის მიღებიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში აპარატი ადგენს, შეიცავს თუ არა საჩივარი ხარვეზს. იმ შემთხვევაში, თუ საჩივრის დასაშვებობა სადავოა, აპარატი ითხოვს დამატებით ინფორმაციას ან/და დოკუმენტაციას. ხარვეზის აღმოჩენის შემთხვევაში, საჩივრის განხილვა ჩერდება ხარვეზის შესახებ შეტყობინების გაგზავნის მომდევნო დღიდან ხარვეზის სრულად გამოსწორების მომდევნო დღემდე, ხოლო მომჩივანს მიეცემა საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული ვადა ხარვეზის გამოსასწორებლად. ხარვეზის გამოსასწორებლად ვადის ხანგრძლივობის განსაზღვრისას მხედველობაში მიიღება ის გარემოებები, რომელმაც შესაძლოა შეაფერხოს მომჩივნის მიერ ხარვეზის სრულად გამოსწორება. ხარვეზის გამოსასწორებლად მიცემული ვადის გაგრძელება დასაშვებია მომჩივნის მოტივირებული შუამდგომლობით. შუამდგომლობა წარდგენილი უნდა იყოს განსაზღვრული ვადის ამოწურვამდე. ხარვეზის გამოსწორების ვადის გაგრძელებაზე უარი საჩივრდება იმავე დავის განმხილველ ორგანოში, რომლის აპარატმაც მიიღო გადაწყვეტილება. იმ შემთხვევაში, თუ ხარვეზის შესახებ შეტყობინების ჩაბარების ყველა შესაძლო მცდელობა წარუმატებლად დამთავრდა, აპარატი ატყობინებს დავის განმხილველ ორგანოს მომჩივნის მოძიების შეუძლებლობის შესახებ. საჩივრის განხილვა განახლდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მომჩივანი დადგენილ ვადაში სრულად გამოასწორებს აპარატის მიერ მითითებულ ხარვეზს. იმ შემთხვევაში, თუ საჩივარი აკმაყოფილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ პროცედურულ მოთხოვნებს, იგი მიიჩნევა დასაშვებად, რის შემდეგაც აპარატი ამზადებს ინფორმაციას საჩივრის შესახებ და წარუდგენს მას დავების განმხილველ

ორგანოს. დავის განმხილველი ორგანოსათვის მომზადებულ ინფორმაციაში უნდა აისახოს შემდეგი მონაცემები:

- მომჩივნის დასახელება და მისი საიდენტიფიკაციო ან პირადი ნომერი, ასეთის არსებობის შემთხვევაში;
- საგადასახადო ორგანოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების რეკვიზიტები; გ) საჩივრის რეგისტრაციის თარიღი;
- დავის საგანი;
- სადავო თანხა;
- საჩივრის არსებითად განხილვის შემაფერხებელი გარემოება, ასეთის არსებობის შემთხვევაში;
- ფაქტების აღწერა;
- მომჩივნის არგუმენტაცია;
- რეკომენდაცია გადაწყვეტილების თაობაზე.

თუ საქმის შესწავლისას აპარატი გამოავლენს, რომ დავის განმხილველი ორგანოსათვის საჩივრის გადასაწყვეტად საჭიროა ისეთი ინფორმაციის ან მტკიცებულებების გაცნობა, რომელიც საქმეში არ მოიპოვება, ის უფლებამოსილია წერილობით გამოითხოვოს იგი, რა დროსაც ჩერდება საჩივრის განხილვა. მოპასუხე ორგანოში დაცული ინფორმაცია და დოკუმენტაცია მომჩივნის თაობაზე ხელმისაწვდომი უნდა იყოს დავის განმხილველი ორგანოსა და მისი აპარატისათვის. მომჩივნის ინფორმირება ზეპირი განხილვის დანიშვნის თაობაზე საჩივრის ზეპირი განხილვის თაობაზე სხდომის ჩატარების არანაკლებ წინა დღეს ეცნობება მომჩივანს აპარატის ხელთ არსებული ნებისმიერი ტექნიკური საშუალებით. ზეპირი განხილვის სხდომა დახურულია. საბჭოსა და მხარეთა თანხმობით სხდომას შესაძლებელია დაესწროს გარეშე პირიც. ზეპირი განხილვისას სხდომას თავმჯდომარეობს დავის განმხილველი ორგანოს წევრი შემდეგი პრიორიტეტულობით:

- დავის განმხილველი ორგანოს ხელმძღვანელი (თავმჯდომარე);
- დავის განმხილველი ორგანოს ხელმძღვანელის მოადგილე (თავმჯდომარის მოადგილე);
- დავის განმხილველი ორგანოს ხელმძღვანელის (თავმჯდომარე) მიერ განსაზღვრული, დავის განმხილველი ორგანოს წევრი;
- დავის განმხილველი ორგანოს წევრთა მიერ არჩეული პირი.

დავის განმხილველი ორგანოს წევრთა მიერ არჩეული სხდომის თავმჯდომარის უფლებამოსილება შემოიფარგლება იმ სხდომით, რომელზეც იგი აირჩიეს.

ზეპირი განხილვისას მომჩივანი უფლებამოსილია წარმოდგენილი იყოს როგორც პირადად, ისე საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად დანიშნული უფლებამოსილი წარმომადგენლის საშუალებით. მოპასუხე მხარედ გამოდის იმ ორგანოს წარმომადგენელი, რომელმაც მიიღო სადავო გადაწყვეტილება. დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია დაიწყოს სხდომა, თუ მას ესწრება წევრთა ნახევარზე მეტი. სხდომის თავმჯდომარე სხდომას დახურულად აცხადებს, თუ მორიგი საჩივრის განხილვას ესწრება ამ მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრულ წევრთა რაოდენობაზე ნაკლები.

მომჩივანს უფლება აქვს მოტივირებული შუამდგომლობით მოითხოვოს დავის განმხილველი ორგანოს შემადგენლობიდან ნებისმიერი წევრის აცილება. აცილების თაობაზე მომჩივანის შუამდგომლობას ერთპიროვნულად განიხილავს სხდომის თავმჯდომარე. შუამდგომლობის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, აცილებული წევრი არ ესწრება და არ მონაწილეობს სხდომის იმ ნაწილში, რომელიც შუამდგომლობის დამყენებელი პირის საჩივარს შეეხება. დავის განმხილველი ორგანოს წევრი არ შეიძლება მონაწილეობდეს საჩივრის განხილვაში, თუ იგი:

- საქმეში დაინტერესებული მხარეა;
- საქმეში მონაწილე დაინტერესებული მხარის ან მისი წარმომადგენლის ნათესავია;
- საქმეში მონაწილე დაინტერესებული მხარის წარმომადგენელია;
- არის/იყო ექსპერტი მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით;
- შრომით ურთიერთობაშია მომჩივანთან;
- თავად ან თავისი ნათესავი ფლობს აქციებს ან კაპიტალის წილს იმ საწარმოში, რომელიც წარმოადგენს დაინტერესებულ მხარეს;
- საქმეში მონაწილე დაინტერესებული მხარის ან მისი წარმომადგენლის ოჯახის წევრია.

დავის განმხილველი ორგანოს წევრი ვალდებულია აცნობოს დავის განმხილველ ორგანოს აცილების საფუძვლების თაობაზე და მოითხოვოს თვითაცილება. თვითაცილების თაობაზე განცხადებას განიხილავს სხდომის თავმჯდომარე. საჩივრის განხილვა ჩერდება იმ შემთხვევაში, თუ დავის განმხილველი ორგანოს წევრის აცილების შედეგად სხდომაზე არ რჩება წევრთა საკმარისი რაოდენობა.

დავის განმხილველ ორგანოს, იმ საკითხების შესაფასებლად, რომელიც მოითხოვს სპეციალურ ცოდნას, უფლება აქვს ზეპირ განხილვაზე მოიწვიოს

ექსპერტი (სპეციალისტი). მომჩივანს უფლება აქვს მოტივირებული შუამდგომლობით მოითხოვოს ექსპერტის აცილება. დაინტერესებული მხარე ექსპერტად არ დაიშვება. დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს არ მიიღოს ისეთი წერილობითი მტკიცებულება, რომელიც მომჩივნის მიზეზით არ იქნა წარდგენილი საგადასახადო ორგანოსათვის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღებამდე. მომჩივანს ან/და მოპასუხე ორგანოს დავის წარმოებისას არა აქვს უფლება ექვეყნე დააყენოს ის ფაქტობრივი გარემოებები, რომელზეც მანამდე წერილობით ან ქმედებით გამოხატა თანხმობა. ერთსა და იმავე საკითხზე სხვადასხვა ექსპერტიზის შედეგების წარდგენის შემთხვევაში, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია იხელმძღვანელოს მხოლოდ იმ ექსპერტიზის შედეგით, რომელიც მეტი სიზუსტით ასახავს საჩივრის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებულ საკითხებს.

დამატებითი ფაქტობრივი ან სამართლებრივი გარემოების დადგენის მიზნით საჩივრის განხილვის შეჩერებისას დავის განმხილველი ორგანო წარუდგენს კითხვარს შესაბამის მხარეს ან მესამე პირს. 2. საჩივრის განხილვის შეჩერების შესახებ გადაწყვეტილებაში აისახება განხილვის შეჩერების მიზეზები. 3. მხარეებისაგან ან მესამე პირისაგან ინფორმაციის მოთხოვნისას გადაწყვეტილებაში მაქსიმალური სიზუსტით აისახება მოთხოვნილი ინფორმაციის შინაარსი ან/და საჭირო მტკიცებულებათა სახეობა.

დავების განხილვის საბჭოს სხდომაზე საბჭოს წევრთა არასაკმარისი რაოდენობის შეკრების შემთხვევაში საბჭოს აპარატი წერილობით ატყობინებს საგადასახადო დავაში ჩართულ პირებს განხილვის შეჩერების მიზეზისა და ვადის თაობაზე. მომჩივნის მოტივირებული შუამდგომლობის საფუძველზე ან დავის განმხილველი ორგანოს ინიციატივით, დასაშვებია ერთი და იმავე პირის მიერ წარდგენილი სხვადასხვა საჩივრის გაერთიანება, თუ ასეთ გაერთიანებას შედეგად მოჰყვება დავის უფრო სწრაფად და სწორად განხილვა. საჩივრების გაერთიანების შემთხვევაში, საჩივრის განხილვის ვადად მიიჩნევა ის პერიოდი, რომელიც გამოყოფილია პირველად რეგისტრირებული საჩივრის განსახილველად. ამასთან, რამდენიმე პირის მიერ გაერთიანებული ფორმით წარდგენილი საჩივრის მიღებისას, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია ცალკე წარმოებად გამოყოს თითოეული მომჩივნის საჩივარი.

დავის განმხილველი ორგანო საჩივრის განხილვისას გადაწყვეტილებას იღებს დამსწრე წევრების ხმათა უმრავლესობით. ხმათა გაყოფის შემთხვევაში, გადამწყვეტი ხმის უფლებით სარგებლობს სხდომის თავმჯდომარე.

დაუშვებელია სხდომაზე დამსწრე წევრის მიერ ხმის მიცემისაგან თავის შეკავება. იმ წევრს, რომელიც არ ეთანხმება დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებას, უფლება აქვს წერილობით გამოხატოს განსხვავებული აზრი. განსხვავებული აზრის შემცველი დოკუმენტი წარმოადგენს დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების ნაწილს, თუმცა არ გააჩნია სავალდებულო ძალა. დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება არის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. დავების 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;
- შემოსავლების სამსახურს სათანადოდ არ გამოუკვლევია საქმისათვის არსებითად მნიშვნელოვანი სამართლებრივი ან/და ფაქტობრივი გარემოებები.

ასევე, დავების განხილვის საბჭოს შეუძლია არ გადააგზავნოს საქმე უკან და თვითონ გადაწყვიტოს იგი. თუ დავის განმხილველი ორგანო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის რომელიმე ნორმა სხვადასხვაგვარი განმარტების საშუალებას იძლევა, იგი ავალებს თავის აპარატს უზრუნველყოს შესაბამისი ორგანოს წერილობითი ინფორმირება აღმოჩენილი ბუნდოვანი საკანონმდებლო ჩანაწერის თაობაზე.

დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, როგორც წესი, ცხადდება მისი მიღებისთანავე. დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს მიღებული გადაწყვეტილება, ზეპირი გამოცხადების გარეშე, მომჩივანს წერილობით აცნობოს. საბჭოს უფლება აქვს მის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მომჩივნის თანხმობით გამოაცხადოს საჯაროდ. საბჭოს გადაწყვეტილებას აცხადებს საბჭოს დავის განმხილველი ორგანოს შუალედური და საბოლოო გადაწყვეტილება ეგზავნება მხარეებს. საჭიროებისამებრ, დასაშვებია გადაწყვეტილების გაგზავნა მესამე პირისათვის საგადასახადო საიდუმლოების გაუხმაურებლობის პრინციპის გათვალისწინებით. დავის განმხილველ ორგანოს საკუთარი ინიციატივით, ან ერთ-ერთი მხარის მოტივირებული განცხადების საფუძველზე უფლება აქვს გაასწოროს გადაწყვეტილებაში არსებული უზუსტობა.

დავის განმხილველი ორგანო მხარის შუამდგომლობის საფუძველზე წერილობით განმარტებას უგზავნის დავის წარმოებისას მოპასუხე

საგადასახადო ორგანოსა და მომჩივანს. განმარტებაში უნდა აისახოს გადაწყვეტილების სადავო ნაწილი, დასმული შეკითხვა და დავის განმხილველი ორგანოს განმარტება. იმ შემთხვევაში, თუ გადაწყვეტილება არ საჭიროებს განმარტებას, დავის განმხილველი ორგანო ამის შესახებ აცნობებს განმარტების მომთხოვნ პირს.

დავის განმხილველი ორგანოს მიერ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში აღმოჩენილი ნაკლოვანებების შესახებ აპარატი ატყობინებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სათანადო სტრუქტურულ ერთეულს. ინფორმაცია საგადასახადო კანონმდებლობაში აღმოჩენილი ნაკლოვანების შესახებ იგზავნება დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გაგზავნიდან 5 სამუშაო დღის განმავლობაში.

ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს დაკომპლექტების ასევე, მისი საქმიანობის განხორციელების წესს ადგენს ფინანსთა მინისტრი, რომელიც ამავე საბჭოს წევრია, განსხვავებით საერთო სასამართლოს სისტემისა სადაც კანოით არის დარეგულირებული მოსამართლეების შერჩევის წესი და ასევე შესაბამისი საპროცესო კოდექსით გაწერილი დავის განხილვის პროცედურა.

საგადასახადო დავის განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმის მეორე საფეხურის ანუ დავის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს საქმიანობის მიზანშეწონილობის შესახებ არსებობს მრავალი წინააღმდეგობრივი მოსაზრება.³⁰ მინისტრის დადგენილებით საპროცესო ნორმების გაწერა კიდევ ერთი ნაკლოვანი მხარეა, რადგან არ შეიძლება იგივე პირი რომელიც ადგენს ორგანოს დაკომპლექტებისა და საქმიანობის წესს ამავედროულად ამ ორგანოში განიხილავდეს დავას და მის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება დამოუკიდებლობის კრიტერიუმს ფორმალურად მაინც აკმაყოფილებდეს. საგადასახადო კოდექსში მწირია ის ჩანაწერი, რომელიც საგადასახადო დავის გადაწყვეტას ეხება, შესაძლოა გეონდეთ მოსაზრება, რომ ეს გემოვნების საკითხია კანონის რეგულირების სფეროში რა მოექცევა და რა გახდება შემდგომ კანონქვემდებარე აქტით დასარეგულირებელი, მაგრამ ვფიქრო რომ ამ კონკრეტულ შემთხვევაში სულ მცირე უხერხულობას მაინც ქმნის ის ფაქტი რომ მინისტრი ადგენს წესს და შემდეგ თავად განიხილავს ამავე

³⁰ ი. წიკლაური, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, სამართალის ჟურნალი №1, 2016 წ. გვ. 383

წესით კონკრეტულ დავას მის დაქვემდებარებაში მყოფ ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის.

ასევე აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს- დავების საბჭოს მიერ განხილული საქმეების სტატისტიკურ მონაცემებს გადავხედავთ, ვნახავთ, რომ დავის დაკმაყოფილების პროცენტული მაჩვენებელი მაღალია, კერძოდ 2017 წლის საბჭოს მიერ გამოქვეყნებული ანგარიშის თანახმად სადაო თანხების 57% დაკმაყოფილებულ იქნა, რაც საერთო საჩივრების 48%-ს წარმოადგენდა, ხოლო 2018 წელს იმავე მაჩვენებლებმა 59% და 48% მიაღწია³¹. ამგვარი პრაქტიკა შესაძლოა მეტყველებდეს საგადასახადო ადმინისტრაციის არაეფექტურ მუშაობაზე.³² იმისათვის რომ ჩემი კრიტიკა უარგუმენტოდ არ დარჩეს ნაშრომის ფარგლებში შემოგთავაზებთ მოკლე ისტორიულ ექსკურსს დავების განმხილველი საბჭოს შექმნიდან დღემდე განვლილ გზაზე და ამასთან საერთაშორისო პრაქტიკაში მსგავსი ინსტიტუტების დაკომპლექტებისა და საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმების ანალიზზე არსებული რეალობის გაკეთილშობილების რეალურ შესაძლებლობებს.

2.4.1 2005 წლის საგადასახადო კოდექსის რეფორმა - ისტორიული ქრონიკები

2005 წლის იანვარში ამოქმედდა ახალი საგადასახადო კოდექსი, რომლის ერთ-ერთ უმთავრეს ღირებულებად იმ დროისთვის საგადასახადო დავის გადაწყვეტის შემოთავაზებული გზები იქნა მიჩნეული, კერძოდ დავების განმხილველი საბჭოს არსებობა ფინანსთა სამინისტროში და ასევე დამოუკიდებელ კერძო არბიტრაჟის ინსტიტუტის შემოღება. კანონის განმარტებით ბარათში ვკითხულობთ, რომ არსებული ცვლილებები განხორციელდა სადაო საკითხების განხილვის გამჭვირვალობისა და მარტივი მექანიზმის ფორმირების უზრუნველყოფის მიზნით, ცალსახად ჩამოყალიბდა დავების განხილვის პროცედურები და სტადიები.³³

2005 წლის პირველი იანვარს რედაქციით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მულით განისაზღვრა დავის გადაწყვეტის შესაბამისი გზები,

³¹ იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2017 - 2018 წლების სტატისტიკური ანგარიშები - <http://www.taxdisputes.gov.ge/4045>

³² ი. წიკლაური, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, სამართალის ჟურნალი №1, 2016 წ. გვ 384

³³ განმარტებითი ბარათი, „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ - რეგისტრაციის № 07-2/26/6, გვ.2

<https://info.parliament.ge/file/1/BillReviewContent/112411?>

კერძოდ, ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვა, დავის კერძო არბიტრის მიერ გადაწყვეტა, დავის გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში და დავის გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განმხილველ საბჭოში, ასევე დავის გადაწყვეტა საერთო სასამართლოებში ადმინისტრაციული წესით.³⁴ აღსანიშნავია, რომ ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავების განხილვის მაქსიმალური ვადა განსაზღვრული იყო 2 თვით, ასევე ფინანსთა სამინისტროში დავის განხილვის პერიოდში საგადასახადო ორგანოების მიერ არ ამოიღებოდა სადაო თანხა, მათ შორის ძირითადი თანხა. ხოლო საგადასახადო არბიტრაჟის ან სასამართლოს მიერ საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე გადამხდელს არ ეკისრებოდა სანქცია საურავების გადახდა. ამასთან გადამხდელს უფლება ეძლეოდა დავის განხილვის ნებისმიერ ეტაპზე ფინანსთა სამინისტროში, მიემართა კერძო არბიტრაჟისთვის ან სასამართლოსთვის.

2.5 არბიტრაჟი - კიდევ ერთი ალტერნატივა?!

ზოგ შემთხვევაში, კანონი პირდაპირ კრძალავს გარკვეული ურთიერთობებიდან გამომდინარე დავის არბიტრაჟისადმი დაქვემდებარებას. მაგალითად, გერმანიის სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მიხედვით საცხოვრებელი სადგომის ქირავნობის ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული დავა არ ექვემდებარება არბიტრაჟის მიერ განხილვას.³⁵ საქართველოში არბიტრაჟის შესახებ კანონი და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი არ ჩამოთვლის, თუ რა დავების განხილვა არ შეიძლება არბიტრაჟის მიერ, თუმცა ასეთი აკრძალვების ამოკითხვა შეიძლება სხვა კანონებში. მაგალითად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის თანახმად, „საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.“ ეს დებულება პირდაპირ გამორიცხავს არბიტრაჟის განსჯადობას საგადასახადო დავებზე, რადგან ადგენს დავის განმხილველ კომპეტენტურ სხვა ორგანოებს, რაც ამ დავის არბიტრაჟის მიერ განხილვის შესაძლებლობას გამორიცხავს.

თუმცა, სასამართლოზე მითითება ყოველთვის არ გულისხმობს ექსკლუზიურად სასამართლო (საჯარო) სისტემის ორგანოებს და რიგ შემთხვევებში უფრო ფართო, მართლმსაჯულებისადმი წვდომის (საჯარო თუ

³⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 2005 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით, მუხლი 146;

<https://info.parliament.ge/file/1/BillReviewContent/112411?>

³⁵ გერმანიის სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი, მუხლი 1030.2.

კერძო) ზოგად უფლებას გულისხმობს; ე.ი. მოიცავს დავის არბიტრაჟის მიერ განხილვის შესაძლებლობასაც. იმის გასარკვევად, კანონი უბრალოდ სასამართლოსადმი მიმართვის უფლებას ანიჭებს პირს, თუ ადგენს დავის განხილვის მიმართ სასამართლოს ექსკლუზიურ კომპეტენციას, შესაფასებელია თვით ნორმის ფორმულირება და მიზანი. მაგალითად, სამოქალაქო კოდექსის 325-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ თუკი ერთ-ერთი მხარე არ მიიჩნევს მეორე მხარის მიერ განსაზღვრულ პირობებს სამართლიანად, ან თუ ასეთი პირობების განსაზღვრა ჭიანურდება, „გადაწყვეტილებას იღებს სასამართლო.“ ამ შემთხვევაში „სასამართლო“-ში იგულისხმება ის ორგანო, რომელიც უზრუნველყოფს მართლმსაჯულებისადმი წვდომას მხარისათვის; ანუ, თუკი მხარეთა შორის არსებობს შეთანხმება ამ ურთიერთობიდან წარმოშობილი დავის არბიტრაჟის წესით გადაწყვეტაზე, მაშინ არბიტრაჟი იქნება ის ორგანო, რომელიც მიიღებს მხარის მიერ განსაზღვრული პირობების სამართლიანობის შესახებ გადაწყვეტილებას 325-ე მუხლის საფუძველზე.

თუმცა, გარკვეულ შემთხვევებში, კანონი ადგენს, რომ უფლების გამოყენება, დაცვა თუ აღდგენა მხოლოდ საქართველოს სასამართლო სისტემაში შემავალი სასამართლოების გადაწყვეტილებითაა შესაძლებელი. მაგალითად, მეწარმეთა შესახებ კანონი ადგენს, რომ აქციათა სავალდებულო მიყიდვის შესახებ გადაწყვეტილება გამოაქვს სასამართლოს, ხოლო გამოსყიდვის დეტალური პროცედურა გაწერილია სამოქალაქო საპროცესო კოდექსში.³⁶ ამ შემთხვევაში, კანონმდებელი ესწრაფოდა სავალდებულო მიყიდვის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების პროცედურის დეტალურად მოწესრიგებას, და შესაბამისად სხვა ორგანოს მიერ, ან სხვა პროცედურის, შესაბამისად, ამ საკითხზე გადაწყვეტილების მიღება გამორიცხულია.

ამგვარად, სხვადასხვა კანონში მიმოხილულია როგორც სასამართლოს ექსკლუზიური კომპეტენციის მიმნიჭებელი, ისე სასამართლოსადმი მიმართვის (მათ შორის, თავისთავად არბიტრაჟისადმი მიმართვის) უფლების მიმნიჭებელი ნორმები. ეს არ გულისხმობს იმას, რომ ყველა სხვა დავა, რომელიც პირდაპირ არ არის აკრძალული, არბიტრაჟუნარიანია.³⁷ არბიტრაჟუნარიანობის განსაზღვრად ამოსავალი წერტილი თავად არბიტრაჟის შესახებ საქართველოს კანონის მოქმედების სფეროა. საგადასახადო კოდექსის ჩანაწერზე კი

³⁶ მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონი, მუხლი 53⁴.2.

³⁷ გზამკვლევი არბიტრაჟში, გ. კეკელიძე, ს. ტყემალაძე, თბილისი, 2017 წ. გვ. 24

დასკვნისთვის შეიძლება ითქვას, რომ აღნიშნული პირდაპირ გამორიცხავს არბიტრაჟში საგადასახადო დავის განხილვის შესაძლებლობა.

კერძო არბიტრაჟთან დაკავშირებით საინტერესო გამოცდილება გვაქვს ქართულ საგადასახადო სამართალში, რომელიც ვფიქრობ, აღნიშნავს იმსახურებს და ამასთან შესაძლოა, საგადასახადო დავების განხილვის ოპტიმიზაციის ნაწილში პრობლემის გადაჭრის ერთ-ერთ გზად განიხილებოდეს, რაზეც უფრო დეტალურად შემდეგ ქვეთავში ვისაუბრებთ.

2.5.1 კერძო არბიტრაჟი - წარსული გამოცდილება³⁸

2005 წლის საგადასახადო რეფორმის შემდეგ ხელისუფლების მხრიდან გამკაცრებული ადმინისტრირების პირობებში გადასახადის გადამხდელებს საგადასახადო უწყებების თვითნებობისაგან თავის დაცვის ქმედით ბერკეტად სწორედ კერძო არბიტრაჟი ესახებოდათ. ახალი საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგადასახადოს უფლება არ ჰქონდა უარი ეთქვა დავის არბიტრაჟში განხილვაზე, თუკი ამას გადასახადის გადამხდელი ითხოვდა. არბიტრაჟის შემოსავალს დავების რაოდენობა განსაზღვრავს, შესაბამისად, იგი დაინტერესებულია, კერძო ბიზნესს საქმე მოაგებინოს და ამით კლიენტი მიიზიდოს - ეს ერთ-ერთი გავრცელებული არგუმენტი იყო კერძო არბიტრაჟის მოწინააღმდეგეების. ამის პასუხად შეიძლება ითქვას, რომ საარბიტრაჟო სასამართლო არის საპირწონე ძალიან სერიოზულად გაზრდილი ადმინისტრაციული რესურსისა, რომელიც სახელმწიფოს მიენიჭა საგადასახადო კოდექსიდან გამომდინარე. მეწარმეს საგადასახადო სფეროში საკუთარი ინტერესების დასაცავად შეეძლო სამი უწყებისათვის მიემართა:

გასაჩივრება საგადასახადო დეპარტამენტში, -მაგრამ ამას ფაქტობრივად აზრი არ ქონდა, რადგან საგადასახადო დეპარტამენტი თვითონ იყო დაინტერესებული მხარე და მისგან მეწარმის სასარგებლო გადაწყვეტილების მიღება ნაკლებ სავარაუდო იქნებოდა.

სასამართლოსთვის მიმართვა - სასამართლოს გაუჭირდებოდა დროის მოკლე პერიოდში სამეწარმეო დავაში ბოლომდე გარკვევა (საგადასახადო კოდექსის

³⁸ მოცემულ თავში აღწერილი გარემოები ეფუძნება საქართველოს პარლამენტის არქივში დაცული საკანონმდებლო ინიციატივებისა და მასზე თან დართული განმარტებითი და საოქმო ბარათების შესწავლასა და ანალიზს.

თანახმად, სასამართლო ვალდებული იყო, სამეწარმეო დავის განხილვა ორ თვეში დაესრულებინა.³⁹

მესამე უწყება იყო ახალი კოდექსით გათვალისწინებული კერძო არბიტრაჟი, რომელიც ბიზნესმენებისათვის ყველაზე მოსახერხებლად მიიჩნეოდა: როგორც კანონის განმარტებით ბარათში აღინიშნებოდა, “არბიტრაჟში პროფესიონალები მუშაობენ და დავის არსში გარკვევა სწრაფად შეედლებათ. გარდა ამისა, არბიტრს მეწარმე და სახელმწიფო შეთანხმებულად ასახელებენ და აქედან გამომდინარე, მიუკერძოებლობის ხარისხი მაღალია.”⁴⁰ ახალი კოდექსის ამოქმედებიდან რამდენიმე თვეში საგადასახდო დავის გადაწყვეტის არსებული მდგომარეობის მიმართ სახელმწიფოს დამოკიდებულება რადიკალურად იცვლება და რეფორმიდან ერთი წლის თავზე კერძო არბიტრაჟში საგადასახდო დავის განხილვის შესაძლებლობის აკვარგიანობაზე საუბარი იწყება, რასაც საბოლოო შედეგად მოყვება კერძო არბიტრის მიერ საგადასახდო დავის განხილვის შესაძლებლობის გაუქმება. საინტერესო იმ საფუძვლების მიება თუ რა გახდა მიზეზი გადასახადის გადამხდელისთვის ყველაზე მეტად მისაღები და სანდო დავის განმხილველი ორგანოს საქმიანობის შეჩერების. არბიტრაჟის შემოღება იმ ფორმით, რა ფორმითაც ის ახალ საგადასახდო კოდექსში ჩაიღო, იყო ისეთი ექსპერიმენტი, რომელიც შეიძლებოდა ან მისაბადი გამხდარიყო მთელი მსოფლიოსთვის, ანდა – პირველივე რეალობასთან შეჯახებისას კრახით დასრულებულიყო. თუმცა იმედოვნებდნენ, რომ არბიტრაჟის თემა "ბეწვის ხიდზე" გაივლიდა და მთავრობა ჯერ კიდევ არ შობილ ინსტიტუტს საძირკველშივე არ ჩაახშობდა.

ალბათ, ერთ-ერთი მთავარი შეცდომა, რომელმაც არბიტრაჟის გზით დავის განხილვის შესაძლებლობას ხელი შეუშალა, იყო თავად არბიტრაჟის ინსტიტუტის არსის დამახინჯებული გადმოტანა, კერძოდ, აშშ-ში მთავრობას თუ არ სურს მას ვერ აიძულებს მეწარმე, რომ არბიტრაჟში წავიდეს, ე.ი დავის არბიტრაჟში განხილვისთვის ორმხრივი თანხმობაა საჭირო. ჩვენთან კი შეგნებულად გაკეთდა ძალიან ხისტი მოდელი – მეწარმე აიძულებდა მთავრობას დავები განხილულიყო არბიტრაჟში და მთავრობას არჩევანის უფლება არ ჰქონოდა. სწორედ ამ ჭიდილში არბიტრაჟის ერთ-ერთი მთავარი

³⁹ საქართველოს საგადასახდო კოდექსი 2005 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით, მუხლი 147

⁴⁰ განმარტებითი ბარათი, „საქართველოს საგადასახდო კოდექსი“ - რეგისტრაციის № 07-2/26/6, გვ.5

სახელმძღვანელო პრინციპის უგულველყოფა მოხდა, მხარეთა ნების არსებობა და ურთიერთშეთანხმება დავის განმხილველ სუბიექტზე.

ასევე, ვფიქრობ, შეიძლება ცალკე გამოვყოთ ის გარემოება, რომ საგადასახადო დავის არბიტრაჟში განხილვის პირველივე პრეცედენტმა ძალიან სერიოზული როლი ითამაშა არბიტრაჟის დისკრედიტაციასა და გაუქმებაში. ეს გახლდათ "თელასის" მიერ მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის წინააღმდეგ აღძრული საქმე საგზაო ფონდში ადრე გადახდილი 10 მილიონი ლარის თაობაზე, რომელიც ამ შემთხვევაში მომჩივანის სასარგებლოდ დასრულდა, რამაც შესაძლოა გააჩნა პოტენციური საფრთხის არსებობა სახელმწიფოს წარმომადგენლებს შორის კერძო არბიტრაჟის ფარგლებში დავის გადაწყვეტისას სახელმწიფო ბიუჯეტიდან თანხების გადინების, მაგრამ აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ სახელმწიფო ხელისუფლება არ უნდა გახდეს საკუთარი შიშების მძევალი, რადგან აღნიშნული ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში უკან დახევს და ხელს ააღებინებს მას რეფორმის გატარებაზე.

არსებული მოდელის ნაკლად შეიძლება შეფასებულიყო ასევე ის, რომ თუ ყველა დავა არბიტრაჟებში გადაინაცვლებდა, რეალურად სასამართლოები დაკარგავდნენ ეკონომიკური ხასიათის დავების გადაწყვეტის ყოველგვარ კვალიფიკაციას. თუმცა გამოსავალი საგადასახადო კოდექსში ჩადებული წესის არა გაუქმებაში, არამედ დაზუსტებაში იყო. ახალმა საგადასახადო კოდექსმა (რომელსაც საზოგადოება დიდხანს ელოდა), მართალია საგადასახადო ტვირთი ნაწილობრივ შეამცირა, მაგრამ გაამკაცრა ადმინისტრირება და ძალიან სერიოზულად გაზარდა საჯარიმო სანქციები ნებისმიერ დარღვევაზე. ამიტომ დასვა საკითხი, რომ რაღაც საპირწონე გაჩენილიყო. ასე დაიბადა იდეა, რომ სადაგასახადო დავების გადაწყვეტის შესაძლებლობა მისცემოდათ კერძო არბიტრაჟებს, რომ მეწარმეს შესძლებოდა, ერთპიროვნულად გადაეწყვიტა, დავა განეხილა სასამართლოს, თუ _ კერძო არბიტრაჟს. ამგვარი ნაბიჯი პროგრესული გახლდათ. საერთოდ, თვითონ ეკონომიკური დავები უაღრესად სპეციფიკურია, მათი განხილვა ძალიან სერიოზულ მომზადებას მოითხოვს და ასეთი სპეციფიკური მომზადება მოსამართლეებს იშვიათად თუ გააჩნიათ. ამიტომ მთელ მსოფლიოში არბიტრაჟი არ ითვალისწინებს იმას, რომ საკითხს მაინც და მაინც იურისტები წყვეტდნენ. არბიტრაჟებში არბიტრებად, იურისტებთან ერთად, არიან ეკონომისტები და ბიზნესის წარმომადგენლები.

მთავრობის არგუმენტი მისაღები აღმოჩნდა საპარლამენტო უმრავლესობისათვის და შესაბამისი ცვლილებები საგადასახადო კოდექსში

ერთსულოვნად იქნა მიღებული - 128 ხმით ერთის წინააღმდეგ. ოპოზიცია მცდელობა დაერწმუნებინათ სახელისუფლო უმრავლესობა იმაში, რომ კერძო არბიტრაჟის გაუქმება მეწარმეებისათვის ადრე მიცემული სიტყვის დარღვევა და მათი მოტყუებაა, რომ ეს აუარესებს საინვესტიციო გარემოს და შესაბამისად, ქვეყანა ნაკლებად მიმზიდველი ხდება ინვესტორებისათვის და ბოლოს, არცთუ მომგებიანად წარმოდგება თავად ხელისუფლება, რომელსაც ჯერ შეაქვს საგადასახადო კოდექსში კერძო არბიტრაჟი, შემდეგ კი სწრაფად აუქმებს. საბოლოოდ კი ხელისუფლების ქმედებათა შეფასებით შეიძლება ითქვას, რომ განხორცილებული რეფორმა შემდგომ შეცდომას მიაწერეს, რეალურად კი ჩანასახშივე შეუშალეს ხელი საგადასახადო სისტემაში დამოუკიდებელი დავის განმხილველი ინსტიტუტის არსებობას.

ზემოთ განხილული ისტორიული ქრონიკები და ცვლილების შედეგად მიღებული შედეგი ერთგვარი გაკვეთილია ჩვენთვის სამომავლო პერსპექტივების დასახვის პროცესში, რათა უფრო მეტი სიფრთხილით მოვეკიდოთ საკითხებს, შესაბამისად ვფიქრობ დავების განმხილველი საბჭოს შემთხვევაში როდესაც საუბარია მათი დამოუკიდებლობის ხარისხის ზრდაზე და საბოლოოდ ცალკე ინსტიტუტად ჩამოყალიბებაზე, რომელიც არ იქნება ბმაში სხვა საგადასახადო ორგანოებთან აღნიშნული გამოცდილება გასათვალისწინებელი იქნება.

თავი 3 საგადასახადო დავის გადაწყვეტის საერთაშორისოდ გავრცელებული მოდელები

3.1 საგადასახადო დავის გადაწყვეტის გერმანული მოდელი

სახელმწიფოს მხრიდან გადასახადების დაწესებისა და პირის დაბეგვრის მექანიზმის სამართლიანი და კანონიერი გამოყენების კონტროლის გამკაცრებისა და სრულყოფის მიზნით, კონტინენტური ევროპული სამართლისა და პრეცედენტული სამართლის რიგი ქვეყნების მიერ მართლმსაჯულების სისტემაში შემოღებული იქნა სპეციალიზებული სასამართლოები და ტრიბუნალები, რომლებიც უშუალოდ განიხილავენ საგადასახადო და ფინანსურ დავებს და სამართლის ამ სფეროში სიღრმისეული ცოდნითა და გამოცდილების დაგროვების გზით უზრუნველყოფენ განსახილველ საკითხებზე მაქსიმალურად დეტალური და სწორი გადაწყვეტილების მიღებას, მიღებული გადაწყვეტილებების განზოგადებას და ბუნდოვანი თუ ორაზროვანი ნორმების ლოგიკური განმარტების გზით სამართლიანი გამოყენების პრაქტიკის დანერგვას.

საგადასახადო სასამართლოებსა და ტრიბუნალებში საგადასახადო დავის ეფექტურობის განმაპირობებელი საფუძვლების გაანალიზების მიზნით მნიშვნელოვანია განხილულ იქნას არ მხოლოდ ევროპული კონტინენტური სამართლის ქვეყნები, არამედ ასევე საგადასახადო ტრიბუნალების თავისებურებანი და მისი ეფექტურობის განმაპირობებელი გარემოებები.

როგორც საქართველოში, ისე საზღვარგარეთის ქვეყნების კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო დავების განხილვის როგორც სასამართლო, ისე არა სასამართლო მეთოდებს. საზღვარგარეთის ქვეყნების პრაქტიკაში ყველაზე სარწმუნოდ საგადასახადო დავის სპეციალიზებულ სასამართლოში განხილვის წესი არის მიჩნეული.⁴¹ საგადასახადო დავის განხილვის თავისებურებანი მნიშვნელოვნად არის დაკავშირებული კონკრეტული ქვეყნის საგადასახადო ორგანოების სისტემაზე.

მოცემულ ნაწილში ნაშრომის საკვლევი თემის გათვალისწინებით ჩემი განხილვის ობიექტში მოექცნენ ევროპის ისეთი ქვეყნები სადაც ასევე არსებობს დავების განხილველი საბჭოს ანალოგიური ინსტიტუტები. საინტერესოა

⁴¹ ი. წიკლაური, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, სამართლის ჟურნალი №1, 2016 წ. გვ.396

სწორედ, სხვა ქვეყნებში არსებული საბჭოების საქმიანობა როგორ არის მოწესრიგებული, ასევე როგორ ხდება ორგანოს შემადგენლობის- წევრების შერჩევა და დაკომპლექტება, ამასთან რა სახის ნორმატიული აქტები არეგულირებენ დავის განხილვის პროცესულურ საკითხებს.

პირველ ეტაპზე უნდა ითქვას, რომ ძირითადად მსოფლიოში რამდენიმე საგადასახდო დავის გადაწყვეტის მოდელია გავრცელებული, რომელიც სხვადასხვა ქვეყნის მაგალითზე შესაძლოა განსხვავებული ვარიაციებით შეგვხვდეს.

საგადასახდო დავის განხილვის პროცედურებზე საუბრისას, ვფიქრობ, ერთ-ერთი ყველაზე რთული და მრავალსაფეხურიანი მოდელი ამერიკის შეერთებულ შტატებს აქვს, სადაც დავის თითოეული ნაწილი და პროცედურა მკაცრად არის გაწერილი. დავის გადაწყვეტის ამერიკულ მოდელს სირთულით არ ჩამოუვარდება ასევე გერმანული მოდელი. საინტერესო გამოცდილება აქვთ ასევე ევროკავშირის სხვა ქვეყნებს, განსაკუთრებით კი დავების განმხილველი საბჭოების არსებობის შემთხვევებში.

საგადასახდო დავის განხილვის თავისებურებები მჭიდროდ არის დაკავშირებული კონკრეტული ქვეყნის საგადასახდო ორგანოების სისტემაზე. გერმანიაში საგადასახდო ორგანოების სისტემა განსაზღვრულია გერმანიის ფისკალური კოდექსით. ამ აქტით საგადასახდო ორგანოებში იგულისხმება ფედერალური საგადასახდო ადმინისტრაციული ორგანოები და ლანდების საგადასახდო ორგანოები.⁴² გერმანიაში ასევე ფუნქციონირებს ადგილობრივი საგადასახდო ორგანოებიც, სწორედ ამ ორგანოთა განხორციელებული ღონისძიებების მიმართ შეიძლება წარმოემვას გადასახადის გადამხდელს უფლების დაცვის შესაბამისი ინტერესი.⁴³ გერმანიაშია ადმინისტრაციულ სამართლებრივი დაცვა ხორციელდება საერთო და სპეციალიზებული ადმინისტრაციული სასამართლოების მიერ. სპეციალიზებულია სოციალური და ფინანსური სასამართლოები. ფინანსურ სასამართლოებს ექვემდებარება მხოლოდ საგადასახდო სამართლებრივი დავები და ასეთ შემთხვევაში არსებობს ორი ინსტანცია.⁴⁴ გერმანიის საგადასახდო სისტემა თვითადმინისტრირებადია. არაპირდაპირი გადასახადის გარდა, გადასახადების უმეტესობის

⁴² Fiscal Code of Germany, promulgated on 1 October 2002, Section 6. (2)

⁴³ იქვე, Section 6.5.

⁴⁴ Козырин А.Н., Штатина М.А., Зелениов А.Б., Богдановская И.Ю., Данилов С.Ю., Сажина В.В., Райтемаиер К., Шаих К., Хкеров Г.И., Административное Право Зарубежных Стран, 2003, 312

ადმინისტრირება ხდება შესაბამისი სპეციალური წერილობითი შეფასების ცნობით, რომელსაც საგადასახდო ორგანო წარუდგენს გადასახადის გადამხდელს. ამ დოკუმენტის მიღების შემდეგ გადასახადის გადამხდელს შეუძლია შეადგინოს ადმინისტრაციული საჩივარი. გერმანული მოდელი ითვალისწინებს სასამართლო მოდელის სამ ინსტანციას. ყველა შემთხვევაში ადმინისტრაციული სასამართლოები წარმოადგენენ ადმინისტრაციულ სამართლებრივი დავების განხილვის პირველ ინსტანციას.⁴⁵ გადამხდელი, პირველ რიგში, უფლებას ადმინისტრაციული წესით იცავს, რაც ჩვენი საგადასახდო კოდექსით გათვალისწინებული შემოსავლების სამსახურში ერთჯერადი გასაჩივრების წესის ანალოგია. მოცემულ ნაწილში ქართული და გერმანული საგადასახდო დავის განხილვის დაწყების პროცედურა და პირველი ეტაპი ერთმანეთს ემთხვევა. იმ შემთხვევაში თუ საგადასახდო ორგანომ არ დააკმაყოფილა ადმინისტრაციული საჩივარი, გადასახადის გადამხდელი იძულებული ხდება უფლება სასამართლოს წესით დაიცვას. ადმინისტრაციული საჩივარი საგადასახდო ორგანოს აძლევს საშუალებას საკუთარ გადაწყვეტილებას გადახედოს ფაქტობრივ და სამართლებრივ კრილში. გადასახადის გადამხდელს გერმანული საგადასახდო კანონმდებლობის თანახმად ადმინისტრაციული საჩივრის შედგენისთვის 6 თვიანი ვადა აქვს გათვალისწინებული, ამასთან ასეთი საჩივარი უფასოა. რაც შეეხება დავის განხილვის ხანგრძლივობას, საკმაოდ ხანგრძლივი პროცესია, საქმის ფაქტობრივი და სამართლებრივი შინაარსის გათვალისწინებით შეიძლება საგადასახდო ორგანოში დავის განხილვა რამდენიმე თვესაც გაგრძელდეს.

საგადასახდო ორგანოს მიერ გასაჩივრებული აქტის განხილვის პროცესი პირაპირ არ აჩერებს ამ აქტის მოქმედებას, ამ საკითხთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელმა მისი შეჩერების მოთხოვნით ცალკე უნდა მიმართოს საგადასახდო ორგანოს და უარის შემთხვევაში აღნიშნული პასუხი დამოუკიდებლად შეუძლია გასაჩივროს სასამართლოში. ამასთან კანონმდებლობით გათვალისწინებული გასაჩივრების ვადების საპატიო მიზეზით გაშვების შემთხვევაში შესაძლებელია აღნიშნული ვადის აღდგენა.⁴⁶

გერმანიაში სახელმწიფოს მხრიდან კანონმდებლობით გათვალისწინებულია და შესაბამისად წახალისებული საგადასახდო დავის პრევენციის ღონისძიებები,

⁴⁵ იქვე, 313

⁴⁶ Tax Procedure: Tax Litigation and Dispute Resolution in Germany, 1999, p.74

რომელიც მიმართულია იმისკენ, რომ რაც შეიძლება ნაკლები რაოდენობის საგადასახადო დავები წარმოიშვას და შემდეგ განხილულ იქნას სასამართლოში. ერთ-ერთი პრევენციული მექანიზმმა საგადასახადო კონსულტანტების არსებობა, რომელთა საქმიანობასაც შესაბამისი კანონი აწესრიგებს. კონსულტანტები გამოირჩევიან პროფესიონალიზმით და საკუთარი საქმიანობის შესრულების დროს ემორჩილებიან მკაცრ ეთიკურ პრინციპებსა და წესებს. საგადასახადო კონსულტანტი გადასახადის გადამხდელს სთავაზობს მომსახურეობას ხელშეკრულების საფუძველზე და ეხმარება მათ.⁴⁷ საგადასახადო კონსულტანტის ინსტიტუტი ნაცნობია ასევე და პრაქტიკაში კარგად აპრობირებული საშუალება ქართველი გადასახადი გადამხდელისთვის.

გერმანული საგადასახადო სისტემის მიხედვით, ასევე, წახალისებულია დავის გადაწყვეტის სხვა ისეთი ალტერნატიული მეთოდები, როგორცაა, მაგალითად, ფაქტობრივი შეთანხმება. 1984 წლის შემდეგ აქტიურად დაიწყო სასამართლოში საუბარი ამგვარი შეთანხმების სავალდებულო ხასიათის მინიჭებისა და შესაბამის ფორმით შედგენის შესახებ, რომლის ერთ მხარეს გადასახადის გადამხდელი, ხოლო მეორეს საგადასახადო აუდიტორი წარმოადგენდა.⁴⁸ დადებითად შეიძლება შევაფასოთ გერმანულ საგადასახადო სისტემაში არსებული წახალისების მეთოდები, რომელიც საგადასახადო დავის წარმოშვების აღკვეთას და წინასწარ პრევენციას ემსახურება, თუმცა ასევე უნდა აღინიშნოს, რომ ქართლ რეალობაში შეიძლება გარკვეული საფრთხეები შექმნას ამგვარი შესაძლებლობის პირდაპირმა არსებობამ.⁴⁹ იმას თუ გავითვალისწინებთ რომ წინასწარი საგადასახადო შეთანხმების ინსტიტუტი არსებობს ქართულ საგადასახადო სივრცეში, რომელიც არც თუ ისე სამართლიანი წახალისების მეთოდად მიმაჩნია, რადგან ერთგვარი წინასწარ გადახდილი ხარკის ნაცვლად მიღწეულ ზავს ემსგავსება გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს, ამ შემთხვევაში შემოსავლების სამსახურს შორის დადებული წინასწარი შეთანხმება, რომელიც განსხვავებული საგადასახადო დავალიანების დარიცხვის შესაძლებლობას გამორიცხავს. ამასთან შემოსავლების სამსახურის

⁴⁷ ი. გაბისონია, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2012წ. გვ. 112

⁴⁸ Tax Procedure: Tax Litigation and Dispute Resolution in Germany, 1999, p.78

⁴⁹ ი. წიკლაური, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, სამართლის ჟურნალი, №1, თბილისი, 2016 წ. გვ.386

მიერ გაცემული განმარტება თუ არ არის წინასწარი საგადასახდო შეთანხმების ფარგლებში გაცემული არ ინარჩუნებს პირველად სახეს და შესაბამისად ადმინისტრაციული ორგანოს განმარტება მხოლოდ თანხის წინასწარი გადახდის შემთხვევაში იქნის ძალას. გერმანიის ფედერაციულმა საგადასახდო სასამართლომ დაადგინა, რომ წინასწარი გადაწყვეტილება შესაძლებელია, სახეზე იყოს, როდესაც საჭიროა კონკრეტული მოვლენების ფიქსაცია, რომელიც მოხდა საგადასახდო ორგანოსათვის მინიჭებული დისკრეციის გამოსახატავად, ან გადასახადის გადამხდელს აქვს ეკონომიკური ინტერესი, მიიღოს წინასწარი გადაწყვეტილება.⁵⁰ საერთო შეჯამებისთვის ადმინისტრაციული წესით გასაჩივრება, სასამართლოსთვის მიმართვა და პრევენციული ღონისძიების სახით წინასწარი შეთანხმება ქართულ რეალობაში საგადასახდო დავის განხილვის გერმანული მოდელიდან არის გადმოტანილი, თუმცა განსხვავებულია ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვის ვადები, რაც საქართველოს შემთხვევაში 1 თვით შემოიფარგლება და ასევე განსხვავებულია წინასწარი შეთანხმების შინაარსობრივი დატვირთვა.

3.2 საგადასახდო დავის გადაწყვეტის ამერიკული მოდელი

საგადასახდო დავების განხილვის საკითხში ამერიკელი მეცნიერების მიერ პრიორიტეტი მინიჭებული აქვს წინა სასამართლო მექანიზმებს და მიიჩნევა, რომ საგადასახდო დავის სწორად წარმართვაში გადამწყვეტ როლს, სწორედ, წინასწარი სტადია ასრულებს. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია აირჩიოს რამდენიმე ორგანო, რომლის საშუალებითაც იგი მიიღებს შესაბამის სამართლებრივ გადაწყვეტილებას, თუმცა ამერიკის შეერთებულ შტატებში კანონმდებლობა ქმნის გარკვეულ წინა საფეხურებს და ზოგიერთ საკითხზე ეს ადმინისტრაციული ღონისძიებები სავალდებულოა.⁵¹ ამასთან სულ უფრო ხშირად შეინიშნება ტენდენცია იმისა, რომ დავა გადაწყდეს არა სასამართლო წარმოების წესით, არამედ თავად საგადასახდო ორგანოების სისტემაში. საგადასახდო ორგანოები წაახალისებენ არბიტრებს, ასევე დავის გადაწყვეტის ალტერნატიულ საშუალებებსა და მეთოდებს.⁵² რაც შეეხება დავის ალტერნატიულ მეთოდებს, ამჟამად, ამერიკაში აქტიურად გამოიყენება საგადასახდო არბიტრაჟის მექანიზმი, შეიძლება ითქვას რომ იგი საგადასახდო არბიტრაჟის სამშობლოდაც შეიძლება დავასახელოთ, სწორედ აქ ჩაეყარა

⁵⁰ იქვე, p.79

⁵¹ Treusch E.P. What to Consider in Choosing a Forum to Resolve an Ordinary Tax Dispute, *Jurnal Tax Lawyer*, Vol. 5.5. No. 1, 2001-2002, 83

⁵² იქვე, 84

პირველად საფუძველი სახელმწიფო გადასახადებთან დაკავშირებული დავების განხილვა მომხდარიყო კერძო არბიტრის მიერ.⁵³ მეცნიერთა აზრით, დავები საჯარო ხელისუფლებასა და მოქალაქეებს შორის საგადასახადო საკითხებში განსხვავდება რამდენიმე ნაწილში. დავა წარმოიშვება როდესაც შესაბამისი თანამდებობის პირი თვლის, რომ მოქალაქე არ დაემორჩილა კანონს. ამასთან, შესაბამის თანამდებობის პირს აქვს ფორმალური ძალაუფლება დაასრულოს დავა იმ ფარგლებში, რომელშიც დასაშვებია გადაწყვეტილების აღსრულება.⁵⁴

ამერიკის შეერთებულ შტატებში საგადასახადო დავები კლასიფიცირდებიან საგადასახადო დავის ინიციატორის კრიტერიუმით. ამ შემთხვევაში გამოიყოფა დავები, რომელსაც ინიცირებას უკეთებს გადასახადის გადამხდელი და დავები, რომელსაც იწყებს ამერიკის შიდა შემოსავლების სამსახური. ამერიკის საგადასახადო სამართლებრივი სტატუსის განხილვისა არ უნდა გამოგვრჩეს ასევე გამარტივებული ადმინისტრაციული პროცედურები. აღნიშნული სამართლებრივი ნორმები სამართალში არც თუ ხანგრძლივ პერიოდში არსებული მოვლენაა არა მარტო ამერიკისთვის, არამდე მსოფლოსთვის, შეიძლება ითქვას, რომ ახალი გამოცდილებაა, რომელიც ტრადიციული დავის განხილვის გზებიდან გადახვევას ითვალისწინებს.⁵⁵ გამარტივებული ადმინისტრაციული პროცედურა გულისხმობს შუამავლის- მედიატორის მეშვეობით დავის გადაწყვეტის შესაძლებლობას. მედიატორები მოწვეულები არიან საგადასახადო დავის მხარეების მიერ, დავის საკითხის გადასაწყვეტად, შესაბამისი ხელშეკრულების დადების გზით, მედიატორებს შეუძლიათ საქმის განხილვის პროცესში მოიწვიონ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელები, ასევე სხვა კომპეტენტური პირები დამოუკიდებელი ექსპერტის ფორმატში. დავის საგანზე მედიატორები კვალიფიციური მოსაზრების მომზადების პარალელურად თ დავის მონაწილე მხარეები თანხმდებიან ამ მოსაზრების ირგვლივ, შესაძლებელია გაფორმდეს საგადასახადო შეთანხმება.⁵⁶

ასევე ცალკე შეიძლება გამოიყოს ამერიკის შეერთებული შტატების საპრეტენზიო სასამართლო, რომელ ორგანოშიც საგადასახადო დავის განხილვისთვის რიგი წინაპირობების დაკმაყოფილება არის საჭირო, კერძოდ

⁵³ იქვე, 6

⁵⁴ Smith W.K. Stalans J.I. Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors, Law&Social Inquiry Journal, Vol. 19, No. 2, Spring. 1994, 355

⁵⁵ ს. კუპრაშვილი, საგადასახადო დავის განხილველი ორგანოები აშშ-ის კანონმდებლობის საფუძველზე. მართლმსაჯულება და კანონი, №1(32), თბილისი, 2012წ. გვ. 135

⁵⁶ შშკ 7121, 7122

დავის საგანი შეიძლება იყოს არა საგადასახადო დავალიანების ოდენობა, არამედ დარიცხვის სამართლიანობა, ე.ი. ნორმათა მოთხოვნების დაცულობის შემოწმება, ამასთან სარჩელის თანხა 10000 აშშ დოლარს უნდა აღემატებოდეს, არსებული ბარიერების გათვალისწინებით საპრეტენზიო სასამართლოში ლიმიტირებული რაოდენობის სარჩელების განხილვა ხდება.

საგადასახადო დავის ამერიკული მოდელის ერთ-ერთი მთავარი ღირსება სპეციალიზებული სასამართლოს არსებობის პარალელურად არის წარმატებული ალტერნატიული დავის გადაწყვეტის საშუალების სახით არბიტრაჟი, საგადასახადო დავის რაოდენობრივი გადანაწილების თანახმად სწორედ არბიტრაჟში ხდება საგადასახადო დავების უმეტესი ნაწილის გადაწყვეტა და დასრულება.⁵⁷ იმის გათვალისწინებით რომ კერძო არბიტრაჟი ქართულ რეალობაში არსებობდა და მცირე ხნით იმუშავა საკმაო საფუძველს არ ქმნის შედარების სათანადო განხორციელებისთვის, მაგრამ ერთი ძირეული პირობა ალბათ წარმატებული მოდელის არსობის თავად არბიტრაჟს ინსტიტუტის ქვეყანაში სათანადო განვითარებაა, რადგან ამერიკაში არბიტრაჟი და დამოუკიდებელი არბიტრის ინსტიტუტი დიდი წარმატებით არსებობს, ვფიქრობ სწორედ ეს გადა დავის ალტერნატიული გზით გადაწყვეტის მოცემული საშუალების საგადასახადო დავის განხილვის პროცესშიც წარმატებით ფუნქციონირების წინაპირობა.

3.3 სპეციალიზებული საგადასახადო სასამართლოები პორტუგალიის მაგალითზე

პორტუგალიაში სამი ინსტანციის საგადასახადო სასამართლოები არსებობს: I – ლისაბონისა და ოპორტოს საგადასახადო სასამართლოები და სხვა რაიონული ადმინისტრაციული და საგადასახადო სასამართლოები, რომელთა შორის სხვაობა მდგომარეობს იმაში, რომ ლისაბონისა და ოპორტოს საგადასახადო სასამართლოები განიხილავენ მხოლოდ ფისკალურ საქმეებს, ხოლო სხვანი ადმინისტრაციულ და ფისკალურ საქმეებს. II – სამხრეთისა და ჩრდილოეთის ცენტრალური ადმინისტრაციული სასამართლოები III – უმაღლესი ადმინისტრაციული სასამართლო გადამხდელეები უპირველესად მიმართავენ პირველი ინსტანციის სასამართლოებს – საგადასახადო სასამართლოებს ან ადმინისტრაციულ და საგადასახადო სასამართლოებს. საგადასახადო სასამართლოების გადაწყვეტილებანი შესაძლებელია გასაჩივრდეს

⁵⁷ 9 Arbitration in International Tax Matters, Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth meeting, Geneva, 2001, 2

ადმინისტრაციულ სასამართლოსა და უზენაეს ადმინისტრაციულ სასამართლოში.⁵⁸ უზენაეს სასამართლოში გასაჩივრება დაიშვება გამონაკლის შემთხვევებში: განსაკუთრებული სამართლებრივი საკითხი ან არსებობს ორი ურთიერთსაპირისპირო გადაწყვეტილება ერთნაირ ფაქტებსა და გარემოებებზე. თუ დავა შეეხება სამართლებრივ საკითხს საჩივარი პირდაპირ დაიშვება უზენაეს სასამართლოში ცენტრალური ადმინისტრაციული სასამართლოს მიერ განხილვის გარეშე. საგადასახადო ადმინისტრაციას ჰყავს იურისტ მოხელეთა ჯგუფი, რომლებიც სახელმწიფო ხაზინას უწევენ სასამართლოში წარმომადგენლობას. ისინი მოქმედებენ რაიონის დირექტორთა სახელით პირველი ინსტანციაში, ცენტრალურ ადმინისტრაციულ სასამართლოში გენერალური დირექტორის მოადგილის სახელით, ხოლო უზენაეს სასამართლოში გენერალური დირექტორის სახელით. მათ ადვოკატთა მსგავსი ფუნქციები გააჩნიათ: ისინი არიან იურისტები და საქმის განაწილების და წარმომადგენლის დანიშვნის შემდეგ ადვოკატის შესაბამისი პასუხისმგებლობა ეკისრებათ. ისინი შეტყობინებას იღებენ უშუალოდ სასამართლოსაგან, მოქმედებენ იერარქიული დამოკიდებულების შესაბამისად და მონაწილეობას იღებენ ყველა საპროცესო მოქმედებაში. გადამხდელებს უფლება აქვთ იყოლიონ დამცველი, და ვალდებულნი არიან იმ შემთხვევაში, თუ დავის ღირებულება 30,000 ევროს აღემატება. მათ აქვთ მხარეთათვის მინიჭებული ყველა უფლება. სასამართლოში ფისკალური დავები განიხილება, როგორც ნებისმიერი სხვა დავა და მხარეები თანასწორუფლებიან პირობებში იმყოფებიან. პორტუგალიაში სასამართლო პროცესი საბოლოო გადაწყვეტილების (Res judicata) მიღებამდე შესაძლოა 4 წლამდე გაგრძელდეს. მთავრობა ძალისხმევას არ იშურებს ამ პრობლემის მოსაგვარებლად, რისთვისაც შექმნილია უამრავი საგადასახადო საქმეების განმხილველი სასამართლოები საქმეთა გაჭიანურების თავიდან ასაცილებლად.

პორტუგალიაში საგადასახადო დავის გადაწყვეტის გზა სასამართლოზე გადი, მიუხედავად რიმისა რომ სამივე ინსტანციაში სპეციალიზებული საგადასახადო დავების განმხილველი კოლეგიებია შექმნილი, სასამართლო მხოლოდ სხვა დამხმარე ინსტრუმენტების გარეშე ვერ აუდის საგადასახადო დავების

⁵⁸ ანა იზაბელ ვალენტე, გადასახადების ადმინისტრირება პორტუგალიაში: დავების გადაწყვეტის მექანიზმები, კონფერენცია თემაზე: „ფინანსთა სამინისტროს იურიდიული სამსახურის ორგანიზაცია: ევროკავშირის ქვეყნების გამოცდილება“ თბილისი საქართველო 25-26 სექტემბერი, 2009 , 13

განხილვას, რასაც საბოლოოდ არაეფექტური საგადასახადო დავების განმხილველ სისტემამდე მიყვართ, ცალსახად შეილება ითქვას, რომ მხოლოდ სასამართლოს უალტერნატივო არჩევანი არაეფექტური მოდელია და მისი ჩვენს რეალობაში ასახვა ვერ იქნება დადებითი შედეგის მომტანი.

3.4 დავების განმხილველი საბჭოს უცხოური ანალოგები

საგადასახადო დავების განხილვის საბჭო ქართული მოვლენა არ არის და რა თქმა უნდა, როგორც მრავალი სხვა სამართლებრივი ინსტიტუტი აწ უკვე აპრობირებული სხვა ქვეყნებში, ჩვენს რეალობაში ავსახეთ, მაგრამ საინტერესოა, ალბათ, რამდენად სწორად და სრულყოფილად გადმოვიტანეთ კი აღნიშნული ინსტიტუტის ყველა სიკეთე. რამდენიმე ევროპული ქვეყნის მაგალითზე, სადაც დავების განმხილველი საბჭოს ანალოგიური ორგანოა უნდა განვიხილოთ, რათა სრული წარმოსახვითი სურათი შევქმნათ, რა გვინდოდა და საბოლოოდ რა რეალობის წინაშე ვართ, ეს გზა კი არსებული გამოწვევების წინაშე მარტო დარჩენილებს დაგვეხმარება გამოსავლის პოვნაში.

ირლანდია, ლიეტუვა, ჰოლანდია, იმ ქვეყნების ჩამონათვალს მიეკუთვნებიან, სადაც დიდი წარმატებით ფუნქციონირებს დავების განმხილველი საბჭოები - Tax Appeals Commissions. თითოეული ქვეყანა საკუთარი კანონმდებლობით განსხვავებულად აწესრიგებს საბჭოს დაკომპლექტების წესსა და საქმიანობის პროცესუალურ ნორმებს, მაგრამ პირნციპების დონეზე საერთო დამახასიათებელი ნიშნები ყველა შემთხვევაში არსებობს.

ირლანდიაში საფინანსო/საგადასახადო დავების 2015 წლის კანონი არეგულირებს დავების განმხილველი საბჭოს როგორც დაკომპლექტების ასევე საქმიანობის განხორციელების წესს. საბჭოს დაკომპლექტება ხდება ფინანსთა მინისტრის მიერ, როგორც საბჭოს მთავარი წევრი იგი იღებს გადაწყვეტილებას მათი დანიშვნის შესახებ. საბჭო თავის საქმიანობაში დამოუკიდებელი, ყავს აპარატი⁵⁹. საბჭოს წევრად აირჩევა მაღალი რეპუტაციის მქონე პირი, რომელსაც აქვს ასევე შესაბამისი რეკომენდაცია. ფინანსთა მინისტრი უფლებამოსილია საბჭოს წევრების დაკომპლექტების პროცესში მოიწვიოს სამოქალაქო საზოგადოების წარმომადგენლები და მათი ჩართულობით მოხდეს შესაბამისი კანდიდატების შერჩევა.⁶⁰ გადასახადის გადამხდელს ნებისმერ ეტაპზე შეუძლია დავის გაგრძელება სასამართლოში.

⁵⁹ PUBLIC SERVICE MANAGEMENT (RECRUITMENT AND APPOINTMENTS) ACT 2004, part 2, Section 6-7

⁶⁰ PUBLIC SERVICE MANAGEMENT (RECRUITMENT AND APPOINTMENTS) ACT 2004, part 1, Section 3

ლიეტუვას მაგალითი, ვფიქრობ ყველაზე მეტად პასუხობს დამოუკიდებელი ორგანოს გამოწვევს. დავების განმხილველი საბჭო დამოუკიდებელი ორგანოა, რომელიც სახელმწიფო ბიუჯეტიდან ფინანსდება. ამასთან საბჭოს ყავს თავჯდომარე და წევრები. თითოეული წევრი შეირჩევა წინასწარ დადგენილი კრიტერიუმებით, კერძოდ ლიეტუვას საგადასახადო კანონის 148 მუხლის მე-4 ნაწილში გაწერილია რა კრიტერიუმებს უნდა აკმაყოფილებს პირი, რომელსაც სურს დავების განმხილველი საბჭოს წევრობა. იგი უნდა იყოს მაგისტრის ხარისხის მფლობელი საფინანსო, სამართლის ან ეკონომიკის მიმართულებით, ამასთან ქონდეს შესაბამისი სამუშაო გამოცდილება არა ნაკლები 3 წლისა საგადასახადო, მომხმარებელთა ან სამეწარმეო სამართლის მიმართულებით, ასევე საბჭოს წევრი უნდა იყოს ლიეტუვას მოქალაქე. საინტერესოა, ამავე მუხლის გაგრძელება, მე-6 ნაწილი, სადაც საუბარია დავების განმხილველი საბჭოს წევრის ანაზღაურებაზე, კერძოდ, კანონში პირდაპირ არის მითითებული, რომ საბჭოს წევრობა პირის ძირითად საქმიანობას (Principal work) წარმოადგენს, რომლისთვისაც მას იმავე წესით მიეცემა თანამდებობრივი სარგო, როგორც მოსამართლეებს, სახელმწიფო თანამდებობის პირებს და ა.შ. ამასთან საგადასახადო დავების განმხილველი საბჭოს წევრი შეზღუდულია დამატებითი სამუშაოს შესრულებაში, მას მხოლოდ შეუძლია პარალელურად საბჭოს წევრობისა ეწეოდეს სამეცნიერო და პედაგოგიურ საქმიანობას.⁶¹

პოლონეთში საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით ორ ეტაპიანი განხილვა არსებობს, პირველ შემთხვევაში საჩივარს განიხილავს სამინისტრო, ხოლო შემდეგ საგადასახადო პალატაში საჩივრდება მომჩივანის მიერ გადაწყვეტილება, საგადასახადო პალატას ყავს არჩეული თავჯდომარე და წევრები, არსობრივად იგი მსგავსია საგადასახადო დავების განმხილველი საბჭოსი, ასევე უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო პალატა მაღალი რეპუტაციითა და ნდობით სარგებლობს, როგორც დამოუკიდებელი დავის განმხილველი ორგანო ქვეყანაში.⁶²

3.5 საგადასახადო ტრიბუნალი -დანის მაგალითზე

განსხვავებით სხვა ქვეყნებისგან, სადაც მართლმსაჯულების საგადასახადო სასამართლო წარმოადგენს დამოუკიდებელ ნაწილს, დანიაში საგადასახადო და საბაჟო საკითხების განხილვის ორგანოდ შემოღებულია საგადასახადო

⁶¹ LAW ON TAX ADMINISTRATION OF THE REPUBLIC OF LITHUANIA 13 April 2004 No. IX-2112 Vilnius, Article 148

⁶² The Tax Ordinance Act z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. tłum. gb Nr 137, poz. 926)

ტრიბუნალი. დანიაში საგადასახადო დავის განხილვის სისტემა უმეტესწილად დაფუძნებულია ადმინისტრაციულ პროცედურებზე და საგადასახადო ტრიბუნალზე, რომელიც განიხილავს საგადასახადო დავების ძირითად ნაწილს. მართლმსაჯულების სისტემის გარეთ, საგადასახადო ტრიბუნალის სახით, ერთგვარი სასამართლო ინსტიტუტის არსებობა წარმოადგენს სახელმწიფოს მხრიდან საგადასახადო და საბაჟო დავების განხილვისა და მართლმსაჯულების ორგანოებისათვის მხოლოდ გამონაკლის შემთხვევაში (განსაკუთრებული მნიშვნელობის დავები) გადაცემის ინსტრუმენტს, რომელიც საკმაოდ საკმაოდ ეფექტურად მუშაობს დანიაში. გერმანიის ფედერაციული ფისკალური სასამართლოს მსგავსად, დანიის საგადასახადო ტრიბუნალიც საქმეების განხილვას ახორციელებს მაქსიმალურად ვიწრო სპეციალიზაციის მქონე ოფისების და მოსამართლეების მეშვეობით, რაც არსებითად ამცირებს გადაწყვეტილების მიღებისას შეცდომის ან/და კანონის არასწორი ინტერპრეტაციის ალბათობას.

განხილული ქვეყნების მაგალითზე, შეიძლება ითქვას რომ საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ქართული მოდელი თავის თავში სხვადასხვა ეტაპზე აერთიანებს როგორც გერმანული ასევე ამერიკული მოდელების კონკრეტულ ნაწილებს, ამასთან სხვა ევროპული ქვეყნების მსგავსად აქვს შექმნილი დავების განმხილველი საბჭო. გერმანული მოდელიდან ადმინისტრაციული გასაჩივრების წესის არსებობა, უკავშირდება ადმინისტრაციული სამართლის იმ ძირითადი პრინციპების გამოძახილს რაც საქართველოს ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსში იქნა გადმოტანილი გერმანული მოდელიდან. ამასთან წინარე პერიოდებში საგადასახადო რეფორმების კვლევამ გვაჩვენა, რომ გარკვეული პერიოდი საგადასახადო დავების განხილვის სისტემის ამერიკულ მოდელთან დაახლოების მცდელობა გვქნოდა, რომელიც წარუმატებელი მცდელობით დასრულდა, ამის მიზეზად, იმის გათვალისწინებით რომ არსებული მოდელი სხვა ქვეყნებში წარმატებით მუშაობს, არის ვფიქრობ ის გარემოა, რომ თავად არბიტრაჟის ინსტიტუტი ჯერ კიდევ კარგად განვითარებული არ არის საქართველოში, თუნდაც კერძო სამართლის მიმართულებით, შესაბამისად სახელმწიფო დავების გადაწყვეტის მისთვის ნდობა სწორედ ამიტომ გაუჭირდა ხელისუფალს, თუმცა იმ პირობებში როდესაც არბიტრაჟი განვითარებული და კარგად ამოქმედებული მიმართულება იქნება, შესაბამისი კვალიფიციური არბიტრებით ჩვენს ქვეყანაში საგადასახადო დავის კერძო არბიტრაჟში გადაწყვეტის შესაძლებლობაც შეიძლება გაჩნდეს.

რაც შეეხება დავების განმხილველ საბჭოს, უნდა ითქვას, რომ ამ ნაწილში მოცემული ინსტიტუტის საქმიანობა მნიშვნელოვანი და გადამწყვეტი აღმოჩნდა საგადასახადო დავებისგან სასამართლოს განტვირთვისათვის, რაზეც დავების საბჭოში გადასახადის გადამხდელთა მიერ შეტანილი საჩივრების რაოდენობაც მოწმობს. თუმცა, სხვა ქვეყნების მაგალითზე კიდევ ერთხელ დარწმუნდებოდით, ალბათ, რომ აღნიშნული ინსტიტუტის ჩვენს რეალობაში გადმოტანა მოხდა კონკრეტული სახეცვლილი ფორმით, ქართულ რეალობაზე მორგების პროცესში ინსტიტუტმა დაკარგა ის მნიშვნელოვანი ძირითადი ელემენტები, რომელიც ვფიქრობ მის დამოუკიდებლობისა და ეფექტურობის გარანტი იქნებოდა, ამ მხრივ საუკეთესო შესადარებელ სუბიექტად ლიეტუვა გამოგვადგება, სადაც კანონით გაწერილი კრიტერიუმები, წევრების არჩევა და დანიშვნის ვადა არის ამ სტრუქტურის დამოუკიდებლობისა და მის მიმართ საზოგადოების მარალი ნდობის გარანტი, ამასთან შესაბამისი დარგის პროფესიონალებით დაკომპლექტება, რომელთა ძირითად საქმიანობასაც წარმოადგენს საბჭოში საქმიანობა მეტად ნაყოფიერ მუშაობას ახორცილებენ, ვიდრე ჩვენს რეალობაში არსებული წევრები, რომელთა პარალელური საქმიანობაა დავების განხილვა და ისედაც ძირითად სამსახურში არსებული შესასრულებელი სამუშაოს ფონზე დამატებითი ტვირთია მათთვის თითოეული მომჩივნის საქმის დეტალური შესწავლა.

დასკვნა

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული წესით გადაწყვეტის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული მექანიზმების ანალიზის შედეგად შეიძლება ითქვას, რომ ძირითადი საორიენტაციო მოქმედების განსაზღვრული არეალი და თითოეული კანონით გაწერილი ეტაპი ლოგიკურ ბმაშია ერთმანეთთან. მედიაციის, როგორც დავის თავიდან აცილების პრევენციული საშუალების არსებობა გამართლებულია, იმდენად რამდენადაც საფუძველშივე შესაძლებელია კონსესუსის მიღწევა. თეორიულ დონეზე ამგვარი დაშვება და შემდგომში პრაქტიკით გამყარება მისი არსებობის გამართლებად შეიძლება მივიჩნიოთ.

გადაწყვეტილების გასაჩივრება ფინანსთა სამინისტროში აუცილებელი ფილტრის როლს ასრულებს, რომელიც ერთის მხრივ საგადასახადო ორგანოს აძლევს საშუალებას თავადვე გამოასწოროს მის მიერ დაშვებული შეცდომა ასეთის არსებობის შემთხვევაში, ხოლო მეორე მხრივ განსახილველი დავების რაოდენობას შემდგომ ეტაზე ამცირებს.

დავების განმხილველი საბჭო არსებულ რეალობაში არის ის ძირითადი ტვირთის საკუთარ თავზე ამღები სუბიექტი, რომელიც დღევანდელ ქართულ რეალობაში უზრუნველყოფს საგადასახადო დავების გადაწყვეტას, სტატისტიკური ანალიზიც ამას ცხადყოფს. იქედან გამომდინარე რომ დავების განმხილველი საბჭო შექმნის პროცესში განიხილებოდა დროებით მექანიზმად და დღეისთვის უკვე სახეზე გვაქვს მუდმივმოქმედი ორგანო საკმაოდ დიდი ტვირთით, საჭიროებს მისი შემდგომი განვითარებისთვის და საქმიანობის წარმატებით გაგრძელებისთვის რიგი ცვლილებების გატარებას როგორც მისი დაკომპლექტების ასევე საქმიანობის წესში.

დავების განმხილველი საბჭო სწრაფი ეფექტური და დავის მარტივად გადაწყვეტის საშუალებაა, რადგან საჩივრის შესატანად გადასახადის გადამხდელს არ უწევს სახელმწიფო ბაჟის გადახდა და სრულიად უფასოდ შეუძლია დაიცვას საკუთარი უფლებები. ამასთან საჩივრის განხილვის ვადა ობიექტურად არის განსაზღვრული და გადასახადის გადამხდელს აძლევს შესაძლებლობას დროულად მიიღოს გადაწყვეტილება მის მიერ დასმულ საკითხზე, ასევე საგადასახადო დავების განმხილველ ორგანოში გადასახადი გადამხდელს შეუძლია შესაბამისი წარმომადგენლის ხარჯების დაზოგვა,

რადგან დავის ამ ეტაპზე გათვალისწინებულია როგორც საბჭოს აპარატს მხრიდან საკითხის შესწავლა და გამოკვლევა ასევე თავად საბჭო განხილვის პროცესში შეისწავლის და გადასახადის გადამხდელს განუმარტავს არსებულ სადაო ვითარებას.

შესაძლებელია დავების განმხილველი საბჭო ჩამოყალიბდეს დამოუკიდებელ ორგანოდ, კერძოდ სახელმწიფო აღმასრულებელი ორგანოებისგან დამოუკიდებლად საჯარო სამართლის იურიდიული პირის სახით, რომელშიც დავების განხილვა განხორციელდება სასამართლოსთვის დადგენილი პროცესის მსგავსად. ამასთან მნიშვნელოვანია საბჭოს მიერ დავის განხილვის საპროცესო ნორმები გაიწეროს კანონში და იქნას დარეგულირებული კანონქვემდებარე აქტით. მნიშვნელოვანია საბჭომ თავისი საქმიანობის ეფექტური განხორციელების მიზნით შექმნას დასავლეთ და აღმოსავლეთ საქართველოში მუდმივმოქმედი წარმომადგენლობა, რომელიც უზრუნველყოფს დავის ადგილზე გადაწყვეტას.

მნიშვნელოვანია განისაზღვროს საბჭოს წევრთა დანიშვნის წესი და მსგავსად მარეგულირებელი კომისიებისა წევრთა რაოდენობა გადანაწილდეს, როგორც აღმასრულებელი ასევე საკანონმდებლო ორგანოებზე. აუცილებელია, კანდიდატს მოეთხოვოს სპეციალური ცოდნა და შესაბამისი სამუშაო გამოცდილება.

დავის განხილვის პროცესის მოწესრიგების მიზნით საკანონმდებლო დონეზე უნდა განისაზღვროს, რომ დავები განიხილება ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და დამოუკიდებელ სსიპ დავების განმხილველ საბჭოში, ამასთან მიზანშეწონილია დავების განმხილველ საბჭოში შემოღებულ იქნეს რამდენიმე პალატა, რომელთა კომპეტენციაც იქნება გამიჯნული დავის საგნის მიხედვით, კერძოდ ცალ-ცალკე კოლეგიებმა განიხილონ საბაჟო დავები, არაპირდაპირი გადასახადები და პირდაპირი გადასახადები და ა.შ. ხოლო დავების განხილვა განხორციელდეს კოლეგიების მიერ, რომელიც სამი არბიტრით იქნება დაკომპლექტებული.

იქედან გამომდინარე, რომ შემოთავაზებული მოდელის შემთხვევაში დავების განმხილველი საბჭო დამოუკიდებელი და კომპეტენტური ორგანოდ ჩამოყალიბდება, ვფიქრობ საბჭოს გადაწყვეტილებების რაიონულ სასამართლოში ადმინისტრაციული წესით გასაჩივრებას აზრი ეკარგება, შესაბამისად დავა უნდა გაგრძელდეს მეორე ინსტანციაში - აპელაციაში.

ერთიანი პრაქტიკისა და საგადასახადო კოდექსის ნორმათა სისტემური განმარტების მიზნით ასევე მნიშვნელოვანია შენარჩუნებული იქნას დავების განმხილველი საბჭოს მიერ შექმნილი პრაქტიკა გადასახადის გადამხდელის მონაცემების დაშიფრული ვერსიით გადაწყვეტილებების საჯარო განთავსების, რათა გადასახადის გადამხდელებისთვის წინასწარ იყოს ცნობილი მოსალოდნელი გადაწყვეტილების შესახებ, რაც ასევე პრევენციულ ხასიათს ატარებს და გამორიცხავს კანონის კონკრეტული ნორმის არასწორად გაგების გამო შეცდომის დაშვების შემთხვევებს.

დასკვნის სახით, უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო დავების განხილვა მნიშვნელოვანი თავისებურებითა და სირთულით გამოირჩევა, რასაც ადასტურებს არამხოლოდ საკანონმდებლო ნორმების ანალიზი, არამედ თავად კანონმდებლის პოზიციაც, რის მიხედვითაც, საგადასახადო დავების განხილვის არა სასამართლო მექანიზმი რთულ, ორსაფეხურიან სისტემას მოიცავს. მიზანშეწონილია გაიზარდოს საგადასახადო დავების განხილვის არა სასამართლო მექანიზმების როლი და დაიხვეწოს პროცედურა, რაც გამოწვევს დარღვეული უფლების უფრო სწრაფად და მოქნილად აღდგენას.

ასევე, უნდა ითქვას, რომ საქართველოში დავების საბჭოს ცალკე დამოუკიდებელ ინსტიტუტად გარდაქმნის შედეგად მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდება საგადასახადო ორგანოებისა და გადასახადის გადამხდელთა მდგომარეობა. დავის განხილვა განხორციელდება სპეციალური ცოდნისა და გამოცდილების მქონე პირების მიერ, აღნიშნული გარემოება ხელს შეუწობს მოქალაქეების მხრიდან ინსტიტუტისადმი ნდობის ამაღლებას, ამასთან ამომწურავი და დასაბუთებული გადაწყვეტილება დაარწმუნებს მომჩივან მხარეს გადაწყვეტილების სამართლიანობაში. ყოველივე აღნიშნული დღევანდელი მდგომარეობით არ არის გარანტირებული, რადგან საბჭოს წევრობა ებმის პირის მიერ დაკავებულ კონკრეტულ პოზიციას, რას თავის თავში არ გულისხმობს ამ პირს მხრიდან აუცილებელი ცოდნის არსებობას. საგადასახადო საკითხებზე ერთიანი პრაქტიკის დანერგვა და მისი განზოგადება იძლევა საშუალებას განიმარტოს საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული უზუსტობები და აღმოიფხვრას დაურეგულირებელი საკითხები. ასეთი პრაქტიკის შექმნის შედეგად მცირდება საგადასახადო ორგანოების მხრიდან კანონის არასწორი ინტერპრეტაციით გადასახადების დარიცხვის, ხოლო გადასახადი გადამხდელთა მხრიდან კი კანონის არასწორად გაგების გამო შეცდომის დაშვების ალბათობა.

ბიბლიოგრაფია

ქართულენოვანი:

1. ანა იზაბელ ვალენტე, გადასახადების ადმინისტრირება პორტუგალიაში: დავების გადაწყვეტის მექანიზმები, კონფერენცია თემაზე: „ფინანსთა სამინისტროს იურიდიული სამსახურის ორგანიზაცია: ევროკავშირის ქვეყნების გამოცდილება” თბილისი საქართველო 25-26 სექტემბერი, 2009
2. განვითარებადი ქვეყნების საგადასახადო გამოწვევები, საჯარო დაფინანსებისა და პოლიტიკის ეროვნული ინსტიტუტის ყოველწლიური საჯარო ლექციების სერიის შესავალი ლექცია, ნიუ-დელი, ინდოეთი, 2008 წლის 12 მარტი, რიჩარდ მ. ბირდი,
3. განმარტებითი ბარათი, „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი” - რეგისტრაციის № 07-2/26/6, <https://info.parliament.ge/file/1/BillReviewContent/112411>
4. გზამკვლევი არბიტრაჟში, გ. კეკენაძე, ს. ტყემალაძე, თბილისი, 2017 წ.
5. ვ. ხმალაძე, ი. შავიშვილი, დ. ხატიაშვილი, დ. მიგრიაული, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი კომენტარები, თბილისი, 2006წ.
6. ზ. როგავა, გადასახადები, საგადასახდო სისტემა და საგადასახდო სამართალი, თბილისი 2002წ.
7. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი II, თბილისი 2017 წ.
8. ი. გაბისონია, საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2012წ.
9. ი. წიკლაური, საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმის საჭიროება, ჟურნ. სარჩევი, №1-2 (3-4), 2012 წ.
10. ი. წიკლაური, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, სამართლის ჟურნალი №1, 2016 წ.
11. ლ. ნადარაია, ზ. როგავა, კ. რუხაძე, ბ. ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მე-2, თბილისი 2012წ.
12. მედიაციის სამართლებრივი რეგულირების პერსპექტივები საქართველოში. დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის ნაციონალური ცენტრი [http://www.library.court.ge/upload/5529Edited-Final-Version-\(1\).pdf](http://www.library.court.ge/upload/5529Edited-Final-Version-(1).pdf)

13. საქართველოს პარლამენტის აპარატის კვლევითი დეპარტამენტის კანონშემოქმედებითი საქმიანობის საინფორმაციო უზრუნველყოფის განყოფილების საინფორმაციო ფურცელი კანონპროექტისთვის “საქართველოს ზოგიერთ საკანონმდებლო აქტში ცვლილებების შეტანის თაობაზე „ (07-3/521; 18.11.2011)
14. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2017 - 2018 წლების სტატისტიკური ანგარიშები - <http://www.taxdisputes.gov.ge/4045>
15. ს. კუპრაშვილი, საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები აშშ-ის კანონმდებლობის საფუძველზე. მართლმსაჯულება და კანონი, №1(32), თბილისი, 2012წ.

ინგლისურენოვანი:

16. Arbitration in International Tax Matters, Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth meeting, Geneva, 2001
17. Construction Industry and Mediation <https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/Construction%20Industry%20and%20Mediation.pdf>
18. Directive 2008/52/EC of the European Parliament and of the Council, of 21 May, 2008, on certain aspects of mediation in civil and commercial matters
19. Fiscal Code of Germany, promulgated on 1 October 2002
20. LAW ON TAX ADMINISTRATION OF THE REPUBLIC OF LITHUANIA 13 April 2004 No. IX-2112 Vilnius
21. Mediation & Construction Disputes http://www.arcadisus.com/Mediation_Construction_Disputes.aspx
22. PUBLIC SERVICE MANAGEMENT (RECRUITMENT AND APPOINTMENTS) ACT 2004
23. Schumpeter, Joseph A. [1918] 1954. The Crisis of the Tax State. In International Economic Papers, No. 4, eds. A. Peacock et al. London: Macmillan and Co. Ltd
24. Schumpeter, Joseph A. 1954. The Economic Crisis of the Tax State. International Economic Papers, 4; reprinted in Schumpeter, Joseph A. 1991. The Economics and Sociology of Capitalism, ed. Richard Swedberg (Princeton: Princeton University Press)
25. Smith W.K. Stalans J.I. Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors, Law&Social Inquiry Jurnal, Vol. 19, No. 2, Spring. 1994

26. Smith W.K., Stalans J.L., Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors, Law & Social Inquiry, Vol. 19, No.2, 1994
27. Tax Procedure: Tax Litigation and Dispute Resolution in Germany, 1999
28. The European Mediation Directive—Legal and Political Support for Alternative Dispute Resolution in Europe
http://www.brownrudnick.com/uploads/117/doc/Brown_Rudnick_Litigation_European_Mediation_Directive_Friel_Toms_1-20110.pdf
29. Treusch E.P. What to Consider in Choosing a Forum to Resolve an Ordinary Tax Dispute, Jurnal Tax Lawyer, Vol. 5.5. No. 1, 2001-2002:

რუსულენოვანი

30. Васильков А.И. Налоговые споры. С чего они начинаются и чем заканчиваются // "Российский налоговый курьер" N 1, январь 1999 г.
31. Козырин А.Н., Штатина М.А., Зелениов А.Б., Богдановская И.Ю., Данилов С.Ю., Сажина В.В., Райтемаиер К., Шаих К., Хкеров Г.И., Административное Право Зарубежных Стран, 2003 г
32. Колосова Л.В., Сушкова С.А. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров // "Налоговый вестник", N 5, май 2003 г
33. Толкушкин А.В. Комментарий к главе 23 Налогового кодекса Российской Федерации "Налог на доходы физических лиц". – М.: Экономистъ, 2005 г. // СПС Гарант

ნორმატიული აქტები:

34. გერმანიის სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი
35. მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონი
36. საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილება
37. საქართველოს მთავრობის დადგენილება №473 2011 წლის 14 დეკემბერი
38. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2019 წლის 15 ივლისის მდგომარეობით)
39. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, (2005 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით)
<https://info.parliament.ge/file/1/BillReviewContent/112411>