

ფიქრია თათარაშვილი

საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული
უფლებამოსილების ფარგლები

წარდგენილია სამართლის დოქტორის აკადემიური ხარისხის
მოსაპოვებლად

აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტი
თბილისი, 0159, საქართველო
2023 წელი

აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტი

იურიდიულ და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტი

ვადასტურებ, რომ წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომი წარმოადგენს ჩემი დამოუკიდებელი კვლევის შედეგს, არ შეიცავს აკადემიური კეთილსინდისიერების დარღვევის ელემენტებს (პლაგიატს, გაყალბებულ მონაცემებს), ორიგინალურია და გამოყენებული ყველა წყარო სათანადოდაა მითითებული.

ავტორის ხელმოწერა: _____

თარიღი :

აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტი

იურიდიულ და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტი

ვადასტურებთ, რომ გავეცანით ფიქრია თათარაშვილის მიერ შესრულებულ სადისერტაციო ნაშრომს დასახელებით: „საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლები“ და ვამლევთ რეკომენდაციას აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტის იურიდიულ და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის სადისერტაციო საბჭოში მის განხილვას სამართლის დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად“.

ხელმძღვანელი:

რეცენზენტი:

რეცენზენტი:

თარიღი :

რეზიუმე

საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილება საგადასახადო სამართალურთიერთობის ერთ-ერთი ყველაზე პრობლემური საკითხია. საგადასახადო ორგანოთა მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას ხშირად ეჭვქვეშ დგება სამართლის ისეთი ფუნდამენტური პრინციპები, როგორებიცაა სახალხო სუვერენიტეტის, სამართლებრივი განსაზღვრულობის, თანასწორობის, გამჭვირვალობის და თვით დაბეგვრის კანონიერების პრინციპიც კი.

წინამდებარე ნაშრომის მიზანია წარმოაჩინოს ის გამოწვევები, რომლებიც წარმოიშობა კანონმდებლის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის განუსაზღველი დისკრეციის მინიჭების შედეგად. ნაშრომში გაანალიზებულია საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების მარეგულირებელი სამართლის ნორმები, საქართველოს ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკა, უცხოური კანონმდებლობა და პრაქტიკა, საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების მიმართება სამართლის პრინციპებთან, ჩამოყალიბებულია კონკრეტული რეკომენდაციები საგადასახადო კოდექსის ნორმათა დახვეწისა და საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის თაობაზე.

ნაშრომი შედგება შესავლის, ლიტერატურის მიმოხილვის, ხუთი თავის, დასკვნისა და ბიბლიოგრაფიისაგან.

პირველ თავში განხილულია ადმინისტრაციულ ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების კონცეფციის არსი, ცნება და გამოწვევები. მეორე თავში გაანალიზებულია საგადასახადო ორგანოთა ქმედების თავისუფლების მასშტაბი, საგადასახადო ორგანოებისათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების წინაპირობები, არსი, საქართველოს საგადასახადო სამართალში დისკრეციული უფლებამოსილების გამოვლინების საკითხი. მესამე თავი ეთმობა სამართლის პრინციპებზე, როგორც საგადასახადო ორგანოთა თავისუფალი ქმედების ზღვარზე, მსჯელობას. ამავე თავში გაანალიზებულია სამართლის პრინციპების გავრცელება საგადასახადო სამართალზე, ასევე, სახალხო სუვერენიტეტის, სამართლებრივი განსაზღვრულობის, კანონიერების პრინციპებისა და საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების მიმართება. მეოთხე თავში დეტალურადაა გაანალიზებული გადასახადის თავიდან აცილების ერთ-ერთი ყველაზე წინააღმდეგობრივი პრინციპი - შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობა, როგორც საქართველოს კანონმდებლობის, ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკის, ასევე უცხო ქვეყნების კანონმდებლობის და პრაქტიკის მაგალითზე. ამავე თავში ჩამოყალიბებულია რეკომენდაციები შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპთან შესაბამისობის უზრუნველყოფის და მისი გამოყენებისას საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის შესახებ.

მეხუთე თავში განხილულია რბილი სამართლის ერთ-ერთი ინსტრუმენტის - წინასწარი გადაწყვეტილების არსი, ისტორიული განვითარება, სამართლებრივი ბუნება, მახასიათებლები, გამოწვევები. ამავე თავში განხორციელებულია საქართველოს კანონმდებლობის, ადმინისტრაციული, დავების განმხილველი ორგანოებისა და სასამართლო პრაქტიკის კვლევა და ჩამოყალიბებულია წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის გაუმჯობესების, მათ შორის, საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის შესახებ რეკომენდაციები.

კვლევის შედეგად გამოვლინდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმებსა და საგადასახადო ადმინისტრირების პრაქტიკაში არსებული რიგი გამოწვევები. უპირველესად, გამოწვევას წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის კონკრეტული ნორმების მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელი ხასიათი, რომელიც ეჭვქვეშ აყენებს სამართლებრივ განსაზღვრულობას საგადასახადო ურთიერთობებში და განუჭვრეტლად აქცევს გადასახადის გადამხდელთა საქმიანობის საგადასახადო შედეგებს. ამასთან, საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო ორგანოებს საგადასახადო ადმინისტრირების მთელ რიგ პროცესებში მინიჭებული აქვს აბსოლუტური დისკრეცია, რომელიც თავისთავად იწვევს სამართლის ისეთ პრინციპებთან საგადასახადო ადმინისტრირების პრაქტიკის შეუსაბამობას, როგორებიცაა დაბეგვრის კანონიერება, სამართლებრივი განსაზღვრულობა, თანასწორობა. მეტიც, შესაძლოა ისეთი გამოწვევა წარმოქმნას, როგორიცაა საგადასახადო ადმინისტრირების ინსტრუმენტების ბოროტად გამოყენება. საგადასახადო ადმინისტრირების პრაქტიკაში ვლინდება გამჭვირვალობის სისუსტეები, რომელიც, შედეგად, უარყოფითად აისახება საგადასახადო ადმინისტრირებაში თანასწორობის პრინციპის დაცვაზე.

Abstract

Discretionary powers of tax authorities is one of the most problematic issues in tax administration. Whilst exercising discretionary powers by the tax authorities, fundamental principles of law such as the principle of public sovereignty, legal certainty, equality, transparency and even the legality of taxation are often at stake. The purpose of this paper is to present the challenges that arise as a result of giving unlimited discretion to the tax authority by the legislator. The article analyzes the legal norms regulating the discretionary powers of tax authorities, the administrative and judicial practice of Georgia, foreign legislation and practices, the interrelation of discretionary powers of tax authorities to the principles of law. It offers specific recommendations on improving the norms of the Tax Code of Georgia and defining the scope of the discretionary powers of tax authorities.

The paper consists of introduction, literature review, five chapters, conclusion and bibliography.

Chapter I discusses the essence, concept and challenges of discretionary powers of administrative bodies. Chapter II analyzes the extent of freedom of action of tax authorities, the preconditions for granting discretionary powers to tax authorities, the essence of discretionary powers of tax authorities, the issue of the manifestation of discretionary powers in the tax legislation of Georgia. Chapter III is devoted to the discussion of the principles of law as the limits of freedom of action of tax authorities. The same chapter analyzes the distribution of the principles of law on tax legislation, the interrelation between principles of public sovereignty, legal certainty and legality and discretionary powers of tax authorities. Chapter IV analyzes in detail one of the most contradictory GAAR – Substance over Form Principle, from the perspectives of Georgian legislation, administrative and judicial practice, as well as legislation and practices of foreign countries. In the same chapter, recommendations are formulated on both ensuring the compliance of the substance over form principle with the principle of legal certainty and defining the scope of discretionary powers of the tax authorities. Chapter V discusses the substance, legal nature, historical development, characteristics, challenges of one of the soft law instruments – Advance Tax Ruling. In the same chapter is carried out a study of Georgian legislation, as well as judicial, administrative and dispute resolution bodies' practices and recommendations are formulated for improving the Advance Tax Ruling system, including defining the scope of discretionary powers of the tax authorities.

As a result of the research, a number of challenges in the norms of the Tax Code of Georgia and the tax administration practices were revealed. The first challenge is the significant undefined nature of the specific norms of the Tax Code, that puts the legal certainty in tax relations at a stake and makes the tax consequences of taxpayers' activities unpredictable. In addition, the Tax Code grants absolute discretion to tax authorities in a number of tax administration processes, that leads to the inconsistency of tax administration practices with the principles of legality of taxation, legal certainty and equality. Moreover, challenges such as misuse of tax

administration tools may arise. The research defined the transparency weaknesses within the tax administration practices, that as a result has a negative impact on the observance of the principle of equality in tax administration.

შინაარსი

შესავალი.....	12
ლიტერატურის მიმოხილვა.....	17
1. დისკრეციული უფლებამოსილების კონცენფცია	18
1.1 ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების არსი	18
1.2 დისკრეციული უფლებამოსილების ცნება	23
2. საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილება	25
2.1 საგადასახადო ორგანოსათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების წინაპირობები	25
2.2 საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების არსი ..	28
2.3 განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმები საგადასახადო კანონში და ადმინისტრაციული დისკრეცია	35
2.4 დისკრეციული უფლებამოსილების გამოვლინება საქართველოს საგადასახადო სამართალში	37
3. სამართლის პრინციპები, როგორც საგადასახადო ორგანოთა თავისუფალი ქმედების ზღვარი	48
3.1 სამართლის ზოგადი პრინციპების გავრცელება საგადასახადო სამართალზე.....	48
3.2 სახალხო სუვერენიტეტის პრინციპი - საგადასახადო ორგანოთა თავისუფალი ქმედების ზღვარი.....	55
3.3 სამართლებრივი განსაზღვრულობა - საგადასახადო ორგანოთა თავისუფალი ქმედების ზღვარი.....	57
<i>3.3.1. სამართლებრივი განსაზღვრულობის კონცეფცია</i>	<i>57</i>
<i>3.3.2. სამართლებრივი განსაზღვრულობა დაბეგვრაში.....</i>	<i>59</i>
<i>3.3.3. საკანონმდებლო ნორმის განსაზღვრულობის არსი</i>	<i>63</i>
3.4 კანონიერების პრინციპი - საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის წინაპირობა	65
4. საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების მასშტაბი სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილებისას.....	67
4.1 გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესების არსი	67
4.1 შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი	71
4.3 შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი უცხო ქვეყნების კანონმდებლობასა და პრაქტიკაში	74
<i>4.3.1. ფინეთის რესპუბლიკა.....</i>	<i>74</i>
<i>4.3.2. კორეის რესპუბლიკა.....</i>	<i>77</i>
<i>4.3.3. ჩეხეთის რესპუბლიკა.....</i>	<i>81</i>
<i>4.3.4. უნგრეთი.....</i>	<i>84</i>

4.3.5. სხვა ქვეყნების გამოცდილება.....	86
4.4 შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საქართველოს კანონმდებლობაში, საგადასახადო ორგანოთა, დავის განმხილველი ორგანოების და სასამართლოს პრაქტიკაში.....	89
4.4.1. შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საქართველოს კანონმდებლობაში.....	89
4.4.2. შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ორგანოთა, ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში არსებული დავის განმხილველი ორგანოების და სასამართლოს პრაქტიკაში.....	92
4.5. მეთოდური მითითება სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შესახებ.....	110
4.6. სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევისა და საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის პერსპექტივა	128
5. საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების მასშტაბი წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის მოქმედებისას	133
5.1 წინასწარი გადაწყვეტილების არსი	133
5.2 წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ისტორიული განვითარება .	137
5.3 წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივი ბუნება.....	145
5.4 წინასწარი გადაწყვეტილების, როგორც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის, დამახასიათებელი ძირითადი ელემენტები	148
5.5 წინასწარი გადაწყვეტილების არსებითი და პროცედურული მახასიათებლები	150
5.5.1. წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის უფლება	150
5.5.2. წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაზე უფლებამოსილი სუბიექტი.....	152
5.5.3. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის პროცესში გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობა	153
5.5.4. წინასწარი გადაწყვეტილების ობიექტი	155
5.5.5. დაგეგმილი ან განხორციელებული საქმიანობის შესახებ კონკრეტული ფაქტების და ინფორმაციის განდობის ვალდებულება...	156
5.5.6. წინასწარი გადაწყვეტილების პროაქტიული ბუნება.....	157
5.5.7. გადასახადის გადამხდელის პოზიციის მითითება კონკრეტულ ტრანსაქციასთან დაკავშირებით ანგარიშგების წესის ან საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის თაობაზე.....	157
5.5.8. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უფლებამოსილი სუბიექტი.....	158
5.5.9. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის ვადა.....	160
5.5.10. წინასწარი გადაწყვეტილების მოქმედების ვადა.....	161
5.5.11. წინასწარი გადაწყვეტილების შეცვლა და გაუქმება.....	161
5.5.12. წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივი შედეგები	163
5.5.13. წინასწარი გადაწყვეტილების გასაჯაროება	167

5.5.14. წინასწარი გადაწყვეტილების საფასური	169
5.6 სამართლის პრინციპების გავრცელება წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემაზე	171
5.6.1. კანონიერების პრინციპი	172
5.6.2. თანასწორობის პრინციპი.....	176
5.6.3. კანონიერი ნდობის პრინციპი.....	178
5.6.4. გამჭვირვალობის პრინციპი	183
5.7 წინასწარი გადაწყვეტილება საქართველოს კანონმდებლობაში, საგადასახადო ორგანოთა, დავის განმხილველი ორგანოს და სასამართლოს პრაქტიკაში.....	187
5.7.1. წინასწარი გადაწყვეტილება საქართველოს კანონმდებლობაში...	187
5.7.2. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის მარეგულირებელი სამართლებრივი საფუძვლების ანალიზი.....	193
5.7.3. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემა საგადასახადო ორგანოთა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოსა და სასამართლოს პრაქტიკაში.....	201
5.8 წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის გაუმჯობესებისა და საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის პერსპექტივა.....	213
დასკვნა	214
გამოყენებული ლიტერატურა.....	223

გამოყენებული აბრევიატურების ნუსხა

აშშ - ამერიკის შეერთებული შტატები

ავსტრია - ავსტრიის რესპუბლიკა

იტალია - იტალიის რესპუბლიკა

ფინეთი - ფინეთის რესპუბლიკა

გერმანია ან გფრ - გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკა

ისრაელი - ისრაელის სახელმწიფო

ნორვეგია - ნორვეგიის სამეფო

სსკ-საქართველოს საგადასახადო კოდექსი

FOIA – Freedom of Information Act of US, ინფორმაციის თავისუფლების აქტი

IRC – Internal Revenue Code of US, აშშ-ს საგადასახადო კოდექსი

IRS – Internal Revenue Service of US, აშშ-ს შემოსავლების სამსახური

AO – Abgabenordnung, გფრ-ის საგადასახადო კოდექსი

GAAR – General Anti-Avoidance Rule, გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესი

OECD – Organizasion for Economic Co-operation and Development, ეკონომიკური თანამშრომლობის და განვითარების ორგანიზაცია

IMF – International Monetary Fond, საერთაშორისო სავალუტო ფონდი

SAAR – Spesific Anti-Avoidance Rule, გადასახადის თავიდან აცილების სპეციალური წესი

TAAR – Targeted Anti-Avoidance Rule, გადასახადის თავიდან აცილების მიზანმიმართული წესი

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, დასაბეგრი ბაზის შემცირებისა და მოგების გადატანის პროექტი

VwVfG - Verwaltungsverfahrensgesetz, გფრ-ს ადმინისტრაციული წარმოების შესახებ კანონი

VML - ფინეთის საგადასახადო პროცედურების აქტი

ECJ – European Court of Justice, ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლო.

შესავალი

საგადასახადო სამართლის მკვლევართა შორის გავრცელებულია მოსაზრება, რომ საგადასახადო სამართალში ცოტა რამ იწვევს იმაზე უფრო მძაფრ განცდებს, ვიდრე საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელება.¹

საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების პრაქტიკის კვლევისას კიდევ უფრო ნათელი ხდება სამართლებრივი და დემოკრატიული სახელმწიფოს პრინციპებთან აღნიშნული პრაქტიკის თავსებადობასთან დაკავშირებული გამოწვევები. სამართლის ფუნდამენტურ პრინციპებთან საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების შესაბამისობა დიდწილად არის დამოკიდებული კანონმდებლის მიერ ამ პრინციპთა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოსათვის შესაბამისი უფლებამოსილების მინიჭებისას ფარგლების განსაზღვრაზე. მეორე მხრივ, თავად საგადასახადო ორგანო დისკრეციულ უფლებამოსილებას უნდა ახორციელებდეს სამართლის ფუნდამენტური პრინციპების დაცვით.

საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების კანონიერების ზოგად ჩარჩოს ადმინისტრაციული სამართლის პრინციპები ადგენს. ამავდროულად, საგადასახადო კანონმდებლობის კომპლექსურობისა და საგადასახადო ადმინისტრაციის თავისუფალი ქმედების გარდაუვლად დიდი არეალის გათვალისწინებით, მნიშვნელოვანია საგადასახადო ორგანოებისათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭებისას საგადასახადო კოდექსით განისაზღვროს აღნიშნული უფლებამოსილების ფარგლები.

წინამდებარე ნაშრომის აქტუალობას განაპირობებს ის გარემოება, საქართველოს საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კოდექსით მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენება საგადასახადო

¹ Delicate Balance - Tax, Discretion and the Rule of Law, edit. Evans C., Freedman J., Krevier R., Books IBFD, 2011,1. <<https://www.ibfd.org>> [14.06.023]

სამართალურთიერთობის ყოველდღიურობას წარმოადგენს. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, რომელიც ცნობილია თავისი კომპლექსურობით, მრავლად შეიცავს განუსაზღვრელ სამართლებრივ ნორმებს, რომელთა განმარტების და კონკრეტული შემთხვევებისადმი მისადაგებისას საგადასახადო ორგანოთა თავისუფალი ქმედების არეალი კიდევ უფრო დიდ მასშტაბებს იძენს. ერთი მხრივ, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობისთვის გარდაუვალია საგადასახადო ორგანოებისათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭება, მეორე მხრივ კი, მნიშვნელოვანია საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავდეს საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებს. ასევე მნიშვნელოვანია, საგადასახადო კოდექსის ნორმათა მეტი სიცხადით ფორმულირება, რათა საგადასახადო სამართალურთიერთობაში დაცული იყოს სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპი და გადასახადის გადამხდელმა შეძლოს საკუთარი საქმიანობის საგადასახადო შედეგების განჭვრეტა.

თანამედროვე საგადასახადო ადმინისტრირებაში თავად საგადასახადო ორგანოებს აქვს მნიშვნელოვანი როლი სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევაში. მათთვის რბილი სამართლის ინსტრუმენტების გამოყენების უფლებამოსილების მინიჭება სულ უფრო მეტ აქტუალობას იძებს. ამასთან, აუცილებელია ამგვარი უფლებამოსილების მინიჭებისას გათვალისწინებული იქნას ისეთი მნიშვნელოვანი პრინციპების დაცვის უზრუნველყოფის საჭიროება, როგორებიცაა კანონიერების, თანასწორობის, კანონიერი ნდობის და გამჭვირვალობის პრინციპები.

საგულისხმოა, რომ საქართველოს საგადასახადო სამართლის მეცნიერებაში საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების საკითხი დეტალურად არ არის გამოკვლეული. შესაბამისად, წინამდებარე ნაშრომი მნიშვნელოვან წვლილს შეიტანს საგადასახადო სამართლის მეცნიერების განვითარებაში.

ნაშრომის მიზანს წარმოადგეს საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებასთან დაკავშირებული გამოწვევების გამოვლენა და შესაბამის გამოწვევებთან გამკლავების მექანიზმების იდენტიფიცირება. ნაშრომში დეტალურად არის გამოკვლეული როგორც საგადასახადო ორგანოებისათვის აბსოლუტური დისკრეციის მინიჭებასთან დაკავშირებული პრობლემები, ასევე განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმების გამოყენების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოთა თავისუფალი ქმედების შედეგები.

ნაშრომის მიზნად განისაზღვრა, ასევე, საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის და განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმების სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპის დაცვით ჩამოყალიბების მნიშვნელობის კვლევა და შესაბამისი რეკომენდაციების ჩამოყალიბება.

კვლევის საგანს წარმოადგენს:

- საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილების არსი და მასშტაბი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო ორგანოებისათვის მინიჭებული თავისუფალი ქმედების არეალი. ნაშრომში გაანალიზებულია განუსაზღვრელი დისკრეციის გამოწვევები;

- სამართლის პრინციპების მიმართება საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციულ უფლებამოსილებასთან და განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმების განმარტებისა და გამოყენების შედეგებთან. ნაშრომში გაანალიზებულია სამართლის ისეთი ფუნდამენტური პრინციპების მიმართება განუსაზღვრელ დისკრეციასთან და საგადასახადო ორგანოთა ქმედების თავისუფლების დიდ მასშტაბებთან, როგორებიცაა სახალხო სუვერენიტეტის, დაბეგვრის კანონიერების, სამართლებრივი განსაზღვრულობის, თანასწორობის, გამჭვირვალობის პრინციპები;

- გადასახადის თავიდან აცილების ერთ-ერთი ყველაზე უფრო წინააღმდეგობრივი კონცეფცია - შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი. ნაშრომში დეტალურადაა გაანალიზებული შესაბამისი

საკანონმდებლო რეგულირება, ადმინისტრაციული, დავის განმხილველი ორგანოებისა და სასამართლოს პრაქტიკა, ჩამოყალიბებულია ხსენებული პრინციპის სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპთან შესაბამისობის და მისი გამოყენებისას დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის რეკომენდაციები;

- რბილი სამართლის ერთ-ერთი ინსტრუმენტი - წინასწარი გადაწყვეტილება. ნაშრომში გაანალიზებულია წინასწარი გადაწყვეტილების საკანონმდებლო რეგულირების და ადმინისტრაციული პრაქტიკის პრობლემური საკითხები, ჩამოყალიბებულია აღნიშნული ინსტრუმენტის თანასწორობის და გამჭვირვალობის პრინციპებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფის რეკომენდაციები.

ნაშრომში გამოყენებულია კვლევის დოგმატური, ისტორიული, შედარებით-სამართლებრივი, ლოგიკური და ანალიტიკური მეთოდები. აღსანიშნავია, რომ ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო სამართალი არ არის კონკრეტული სამართლებრივი სისტემის საფუძველზე ჩამოყალიბებული და განვითარებული სამართლის დარგი, შედარებით-სამართლებრივი კვლევის ფარგლებში გაანალიზებულია როგორც კონტინენტური ევროპის, ასევე საერთო სამართლის სისტემის ქვეყნების კანონმდებლობა და პრაქტიკა.

წინამდებარე ნაშრომის თეორიულ და პრაქტიკულ მნიშვნელობასთან დაკავშირებით აღსანიშნავია, რომ ნაშრომში განხილულია კვლევის საგანთან დაკავშირებული არაერთი ქვეყნის სამართლებრივი რეგულირება, შესაბამისი ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკა, დეტალურად გაანალიზებულია კონკრეტული სამართლებრივი ინსტრუმენტების არსი და სამართლებრივი ბუნება. შესაბამისი ნაწილები საინტერესო იქნება როგორც საგადასახადო სამართლის მკვლევარების, ასევე, პრაქტიკოსი იურისტებისა და საგადასახადო საქმის სპეციალისტებისთვის. ამასთან, ნაშრომში რეკომენდაციების სახით ასახულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კონკრეტული ნორმების პროექტები, რომლებიც საინტერესო იქნება

კანონმდებლისათვის საგადასახადო ადმინისტრირების შესაბამისი საკითხების რეგულირების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისას, ასევე საგადასახადო ორგანოთა წარმომადგენლებისათვის ადმინისტრირების პრაქტიკის გაუმჯობესების თაობაზე ინიციატივების მომზადებისას.

ლიტერატურის მიმოხილვა

ნაშრომის კვლევის ძირითად ობიექტს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი და საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების განმსაზღვრელი კანონქვემდებარე ნორმატიული და ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები წარმოადგენს. აღსანიშნავია, რომ კვლევის საგანთან დაკავშირებით მწირია ქართული სამეცნიერო ლიტერატურა, თუმცა კვლევაში გამოყენებულია ქართველი საგადასახადო სამართლის მეცნიერების ნაშრომები.

ნაშრომში შედარებით-სამართლებრივი კვლევის მიზნით, დეტალურად განხილულია როგორც კონტინენტური ევროპის, ასევე საერთო სამართლის ქვეყნების კანონმდებლობა, რომლებიც კვლევის საგანთან დაკავშირებით საუკეთესო გადაწყვეტას წარმოადგენს ან ასახავს შესაბამის გამოწვევებს. ნაშრომი მოიცავს უცხოური სახელმძღვანელოების და სამეცნიერო ნაშრომების ანალიზს.

ნაშრომში დეტალურად გაანალიზებულია საქართველოს საგადასახადო ორგანოების პრაქტიკა, როგორც საჯაროდ ხელმისაწვდომი წყაროების, ასევე საჯარო ინფორმაციის მოთხოვნის შედეგად მიღებული მონაცემების (მათ შორის, სტატისტიკური) საფუძველზე.

ნაშრომი მოიცავს საგადასახადო დავების განმხილველი ორგანოების და სასამართლოს გადაწყვეტილებების/განჩინებების დეტალურ ანალიზს, გამორჩეულად იმ გადაწყვეტილებებისა და განჩინებების, რომლებმაც გავლენა იქონიეს როგორც საკანონმდებლო ცვლილებებზე, ასევე ადმინისტრაციული პრაქტიკის გაუმჯობესებაზე.

ნაშრომში ასევე გაანალიზებულია უცხო ქვეყნების საგადასახადო ადმინისტრირების პრაქტიკა, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება კვლევის საგანს. ასევე, განხილულია უცხო ქვეყნების სასამართლო გადაწყვეტილებები, რომელთა შედეგად საგადასახადო ადმინისტრირებაში მოქმედი კონკრეტული პრინციპები და დოქტრინები ჩამოყალიბდა.

1. დისკრეციული უფლებამოსილების კონცენფცია

1.1 ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების არსი

ადმინისტრაციული ორგანოსათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების საკითხზე მსჯელობისას არცთუ იშვიათად წარმოიშობა სამართლებრივი და დემოკრატიული სახელმწიფოს პრინციპებთან დისკრეციის სამართლებრივი კონცეფციის თავსებადობის საკითხი. ხელისუფლების დანაწილების პრინციპის მიხედვით, თუ საკანონმდებლო ორგანოს კონსტიტუციით აქვს მინიჭებული კანონშემოქმედების პრეროგატივა, უნდა ქონდეს თუ არა აღმასრულებელ და სასამართლო ხელისუფლებას საკუთარი საქმიანობით კანონშემოქმედის როლის მორგების შესაძლებლობა - უკვე პათეტიკურ შეკითხვად იქცა. აღმასრულებელი ხელისუფლება დელეგირებული უფლებამოსილების ან ადმინისტრაციული დისკრეციის განხორციელებით ხშირ შემთხვევაში აქტიურად ერთვება კანონშემოქმედებაში, ხოლო სასამართლო ხელისუფლება სამართლის განმარტებით (აქტივიზმით) ასევე ხშირ შემთხვევაში კანონშემოქმედის როლში გვევლინება.²

აღმასრულებელი ხელისუფლება, რომლის ძირითადი ფუნქცია საჯარო მმართველობის განხორციელებაა, ეწევა როგორც სამართალშეფარდებით იგივე ნორმაგამოყენებით, ასევე სამართალშემოქმედებით საქმიანობას. საჯარო მმართველობის განხორციელებისას უმეტესწილად ხორციელდება კანონის ინდივიდუალიზაცია ანუ მისი კონკრეტული პირ(ებ)ის ან/და კონკრეტული სიტუაციისადმი მიმართვა და მისადაგება, შესაბამისად, აღმასრულებელი ხელისუფლების საქმიანობის უდიდესი ნაწილი ნორმაგამოყენებას უკავშირდება.

² Separation of Powers in Tax Law, edit. Dourado A.P., Report of 2009 EATLP Congress, 2009, 27, <<https://www.ibfd.org>>[14.06.2023].

საკანონმდებლო ნორმა რიგ შემთხვევებში პირდაპირ მიუთითებს კონკრეტული წინაპირობების დადგომის შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განსახორციელებელი ქმედების შესახებ, რასაც „შეზღუდულ მმართველობას“ უწოდებენ,³ რიგ შემთხვევებში კი ანიჭებს მას, კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, ამ თუ იმ ქმედების განხორციელების თავისუფლებას. სწორედ ამგვარ ქმედების თავისუფლებას უწოდებენ ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას.

საკანონმდებლო ორგანოს მიერ კანონის აღსრულების პროცესში საჯარო მმართველობისათვის მინიჭებული თავისუფლება საკამათო საკითხად ჯერ კიდევ მე-19 საუკუნეში იქცა და მის შესახებ დისკუსია დღესაც მიმდინარეობს. აზრთა სხვადასხვაობა ძირითადად ორ ასპექტს შეეხება - დისკრეციული უფლებამოსილების ხელისუფლების გამიჯვნისა და სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპებთან თავსებადობა და ადამიანის უფლებებთან მისი მიმართება. ადმინისტრაციულ დისკრეციას კლასიკური ადმინისტრაციული სამართლის ტროას ცხენსაც უწოდებდნენ.⁴

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, „ადმინისტრაციული დისკრეცია, თავისი არსით, გულისხმობს უფლებამოსილებათა დელეგირებას – საკანონმდებლო ორგანო ადმინისტრაციულ ერთეულს, ქცევის წესის მკაცრი განსაზღვრის ნაცვლად, ანიჭებს უფლებამოსილებას, თავად განსაზღვროს ოპტიმალური ქცევა.“⁵

უფლებამოსილებათა ამგვარი დელეგირება, ერთი შეხედვით, სახელმწიფოში ხელისუფლების დანაწილების ფუნდამენტურ პრინციპთან წინააღმდეგობრივად აღიქმება, თუმცა ადმინისტრაციული ორგანოსათვის

³ Detterbeck S., Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungsprozessrecht, 19. Auflage, C.H. Beck, 2021, 96.

⁴ Pakuscher, E. K., The Use of Discretion in German Law, The University of Chicago Law Review 44:94, 1976, p. 106, <<https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3895&context=ucrlrev>> [14.06.2023].

⁵ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N2/7/667 გადაწყვეტილება საქმზე „სს „ტელენტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II, 57.

ქმედების თავისუფლების მინიჭებას მნიშვნელოვანი არგუმენტები ამართლებს.

სამართალშეფარდება (ნორმაგამოყენება) ადმინისტრაციული ორგანოს რთულ და კომპლექსურ საქმიანობას წარმოადგენს, რომლის დროსაც ის ახორციელებს:

- ა) ფაქტის დადგენას,
- ბ) შესაბამისი სამართლის ნორმის მოძიებას და მისი ფაქტობრივი შემადგენლობის განსაზღვრას,
- გ) ფაქტისა და ნორმის ფაქტობრივი შემადგენლობის შესაბამისობის დადგენას,
- დ) სამართლებრივი შედეგის განსაზღვრას.⁶

ამასთან, სამართალშეფარდების პროცესში „ადმინისტრაციული ორგანოს ამოცანას წარმოადგენს ყოველ ინდივიდუალურ შემთხვევას შეუსაბამოს ოპტიმალური გადაწყვეტა კეთილსინდისიერად, მიუკერძოებლად, ყოველგვარი დისკრიმინაციისა და თვითნებობის გარეშე.“⁷ ამ შრომატევად პროცესში ადმინისტრაციულ ორგანოს ესაჭიროება გარკვეული თავისუფლება, რათა ფაქტისა და ნორმის ფაქტობრივი შემადგენლობის შესაბამისობის დადგენის შედეგად მიიღოს კანონიერი და ყველაზე მიზანშეწონილი გადაწყვეტილება. ამდენად, ადმინისტრაციულ ორგანოს ესაჭიროება მოქნილობა ეფექტიანი მმართველობის განსახორციელებლად.⁸

დისკრეციული უფლებამოსილება ადმინისტრაციულ ორგანოს უმარტივეს კანონით გათვალისწინებული მიზნის მიღწევას, აძლევს

⁶ ტურავა პ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, მესამე გამოცემა, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2020, 99.

⁷ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N2/7/667 გადაწყვეტილება საქმზე „სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II, 52.

⁸ ხოფერია რ., დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების კონტროლი, სადისერტაციო ნაშრომი სამართლის დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, 29.

ადმინისტრაციული რესურსის ეფექტიანად გამოყენების შესაძლებლობას და ემსახურება სამართლიანი გადაწყვეტილების მიღებას.⁹

ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ კანონმდებელს ქვეყის ზოგადი წესების დადგენისას არ შესწევს იმის შესაძლებლობა, რომ ყოველი კონკრეტული შემთხვევა წინასწარ განჭვრიტოს და კანონით მოაწესრიგოს. მეტიც, თანამედროვე სამყაროში სწრაფად განვითარებადი სამართლებრივი ურთიერთობების პირობებში, ყოველი კონკრეტული შემთხვევის კანონით მოწესრიგების მიდგომის არჩევისას, მუდმივად შეიძლება წარმოიშვას ახალი ფაქტობრივი გარემოება, რომლის ზეგავლენითაც ურთიერთობა კანონის ფარგლებს მიღმა აღმოჩნდება.

ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების არსის განსაზღვრისას გასათვალისწინებელია, აგრეთვე, დაწერილი სამართლისა და მისი პრაქტიკაში აღსრულების ურთიერთკავშირი. საკანონმდებლო ორგანოს მიერ განსაზღვრული ქვეყის ზოგადი წესის ინდივიდუალიზაციას და „ცოცხალ“ სამართლად ქვეყას ადმინისტრაციული ორგანო სწორედ დელეგირებული თავისუფალი ქმედების მეშვეობით ახორციელებს. შესაბამისად, „ადმინისტრაციული დისკრეცია, თავისი არსით, ხელისუფლების განხორციელების პროცესში წარმოადგენს მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს არა მარტო აღმასრულებელი ხელისუფლების, არამედ საკანონმდებლო ორგანოს პერსპექტივიდანაც. იგი შინაარსობრივი თვალსაზრისით უზრუნველყოფს ხელისუფლების დანაწილების პრინციპის პრაქტიკულ, ეფექტურ რეალიზებას.“¹⁰

ხანგრძლივი დისკუსიების შედეგად, სამართლის სხვადასხვა სისტემის ქვეყნების სასამართლო პრაქტიკაშიც და სამეცნიერო დოქტრინაშიც საკანონმდებლო ორგანოს მიერ აღმასრულებელი შტოსათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭება აღიარებული იქნა

⁹ ზოფერია რ., დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების კონტროლი, სადისერტაციო ნაშრომი სამართლის დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად, 40-41.

¹⁰ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N2/7/667 გადაწყვეტილება საქმზე „სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II, 54.

ხელისუფლების დანაწილების არსთან და სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან შესაბამისად. მეტიც, ის მიჩნეული იქნა სამართლის ინდივიდუალიზაციის აუცილებელ ინსტრუმენტად. დღეისათვის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების გარეშე პრაქტიკულად წარმოუდგენელია თანამედროვე მმართველობის განხორციელება.

ადმინისტრაციული დისკრეცია კონკრეტული შემთხვევის სამართლიანად გადაწყვეტას ემსახურება. ადმინისტრაციულმა ორგანომ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას უნდა გაითვალისწინოს, ერთი მხრივ კანონის მიზნები, მეორე მხრივ კი, კონკრეტული გარემოებები და მიიღოს ყველაზე მიზანშეწონილი გადაწყვეტილება.¹¹

შეიძლება ითქვას, რომ ადმინისტრაციული ორგანოსათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების მიზნები თავადვე აკისრებს ადმინისტრაციულ ორგანოს განსაკუთრებულ პასუხისმგებლობას დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების დროს. ადმინისტრაციული ორგანოს ერთი მხრივ ენიჭება მოქმედების თავისუფლება და მეორე მხრივ, ამ მოქმედებისას ეკისრება ეფექტიანი და სამართლიანი გადაწყვეტილების მიღების ვალდებულება.¹² ამიტომაც შესაძლოა იდეალურად ჟღერდეს ლაუნის მოსაზრება დისკრეციის არსის თაობაზე, რომლის მიხედვით თავისუფალი დისკრეციის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ ხელისუფლების ორგანომ მიიღოს ისეთი გადაწყვეტილება, რომელიც სასარგებლოა ყველასთვის და რომელიც, საჯარო ინტერესიდან გამომდინარე, არის ყველაზე მიზნობრივი.¹³

აღსანიშნავია, რომ დისკუსია არ წყდება ადამიანის უფლებებთან ადმინისტრაციული დისკრეციის მიმართების საკითხზე, შესაბამისად,

¹¹ Maurer/Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht, 20. Auflage, C.H.Beck, 2020, 145.

¹² ხოფერია რ., დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების კონტროლი. სადისერტაციო ნაშრომი სამართლის დოქტორის კვალიფიკაციის მოსაპოვებლად, 27.

¹³ იქვე, 16.

დღესაც აქტუალურია ადმინისტრაციული ორგანოებისათვის მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების შესახებ მსჯელობა. რაც უფრო ფართოა ადმინისტრაციული დისკრეცია, თეორიულად მით მეტია ადამიანის უფლებების დარღვევის საფრთხე.

შედეგად უნდა ითქვას, რომ ადმინისტრაციული დისკრეცია თავსებადია საჯარო მმართველობის კანონიერების პრინციპთან და მეტიც, ის საჯარო მმართველობის ეფექტიანად განხორციელების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია. თუმცა საკმაოდ რთულია ბალანსის დაცვა ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობის ეფექტიანობას და ადამიანის უფლებების დაცვის ვალდებულებას შორის და ასევე რთულია ცხადი როლების გადანაწილება ხელისუფლების შტოებს შორის იმგვარად, რომ აღნიშნული ბალანსი მიღწეული იყოს.¹⁴

1.2 დისკრეციული უფლებამოსილების ცნება

დისკრეციული უფლებამოსილების ცნების ჩამოყალიბების მცდელობას ისეთივე ხანგრძლივი ისტორია აქვს, როგორც თავად ამ ინსტიტუტზე დისკუსიას. ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობა არც მოიცავს ცნების განმარტებას.¹⁵

განსხვავდება ასევე, სხვადასხვა ქვეყნის სასამართლო პრაქტიკასა და სამეცნიერო ლიტერატურაში აღიარებული დისკრეციის განსაზღვრება. გფრ-ის სამეცნიერო ლიტერატურაში უმეტესად დისკრეციის განსაზღვრება უკავშირდება ადმინისტრაციული ორგანოს თავისუფლებას სამართლებრივი შედეგის ნაწილში.¹⁶ გფრ-ის სასამართლო პრაქტიკაც, ძირითადად, დისკრეციის არსებობას აღიარებს იმ შემთხვევებში, როდესაც

¹⁴ Pakuscher, E. K., The use of discretion in german law, The University of Chicago Law Review 44:94, 1976, 98, <<https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3895&context=uclev>> [14.06.2023].

¹⁵ მაგ., გფრ-ის VwVfG.

https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/inhalts_bersicht.html [14.06.2023].

¹⁶ ხოფერია რ., დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების კონტროლი. სადისერტაციო ნაშრომი სამართლის დოქტორის კვალიფიკაციის მოსაპოვებლად, 24-25.

კანონმდებელი ადმინისტრაციულ ორგანოს ერთმნიშვნელოვნად ანიჭებს სამართლებრივი შედეგის განსაზღვრის უფლებამოსილებას. თუ ადმინისტრაციულ ორგანოს ამგვარი თავისუფლება კანონით არ აქვს მინიჭებული, სასამართლო კანონიერად მიიჩნევს მხოლოდ ერთ გადაწყვეტილებას, მიუხედავად იმისა, რამდენად ბუნდოვანი და განუსაზღვრელიც არ უნდა იყოს სამართლებრივი ნორმა. ბრიტანეთის სასამართლო კი უმეტესად პირიქით, დისკრეციული უფლებამოსილების არსებობას აღიარებს ზოგადი და განუსაზღვრელი სამართლებრივი ცნებების არსებობის შემთხვევაშიც, რომელთა გამოყენება ექსპერტულ ცოდნას ან კომპლექსური ფაქტების შეფასებას მოითხოვს.¹⁷

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტი დისკრეციული უფლებამოსილების ცნებას განმარტავს როგორც უფლებამოსილებას, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს ან თანამდებობის პირს ანიჭებს თავისუფლებას საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები გადაწყვეტილება.

ცნების ამ განმარტების შესაბამისად, ადმინისტრაციულ ორგანოს ან/და თანამდებობის პირს აქვს თავისუფლება რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ერთი ან რამდენიმე გადაწყვეტილება, რაც გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს შესაძლებლობას კონკრეტულ შემთხვევაში:

- ა) განახორციელოს ან არ განახორციელოს ღონისძიება ან
- ბ) კანონის ნორმით განსაზღვრული ერთი ან რამდენიმე ღონისძიებიდან შეარჩიოს რომელიმე მათგანი.¹⁸

¹⁷ Nolte G., General Principles of German and European Administrative Law - A Comparison in Historical Perspective, The Modern Law Review Limited, Blackwell Publishers, 1994, 196, <<https://www.jstor.org/stable/1096807>> [14.06.2023].

¹⁸ ტურავა პ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, მესამე გამოცემა, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2020, 100.

2. საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილება

2.1 საგადასახადო ორგანოსათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების წინაპირობები

დაბეგვრაში თანამედროვე საჯარო მმართველობის პრინციპების, მათ შორის, ადმინისტრირების ეფექტიანობის მიღწევის მიზნებიდან გამომდინარე, საკანონმდებლო და აღმასრულებელ შტოებს შორის ძალაუფლების გამიჯვნის ოპტიმალური მოდელის მიგნების შემთხვევაშიც კი, მნიშვნელოვანია, სამართლის ნორმის ინდივიდუალიზაციის პროცესში საგადასახადო ორგანოს გააჩნდეს ქმედების გარკვეული თავისუფალი სივრცე.

აღიარებულია, რომ სამართლის აღსრულების პროცესში დისკრეციული უფლებამოსილება ადმინისტრაციულ ორგანოს უმარტივეს კანონით გათვალისწინებული მიზნის მიღწევას, აძლევს ადმინისტრაციული რესურსის ეფექტიანად გამოყენების შესაძლებლობას და ემსახურება სამართლიანი გადაწყვეტილების მიღებას.¹⁹

სახალხო სუვერენიტეტისა და დაბეგვრაში კანონიერების პრინციპის პერსპექტივიდანაც კი, გადაჭარბებულია მოსაზრება იმის შესახებ, რომ დაუშვებელია საგადასახადო ორგანოებისათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭება.

საგადასახადო ორგანოსათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების გარდაუვალ წინაპირობად გადასახადის ადმინისტრირების პროცესში სოციალური ურთიერთობების მომწესრიგებელი აბსტრაქტული ნორმატიული მოდელის - კანონის ნორმის ინდივიდუალიზაციის საჭიროება სახელდება.²⁰ სამართალგამოყენების პროცესში საგადასახადო ორგანოების მიერ სამართლის ნორმის განმარტების საჭიროება თავისთავად ქმნის მათი

¹⁹ ხოფერია რ., დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების კონტროლი. სადისერტაციო ნაშრომი სამართლის დოქტორის კვალიფიკაციის მოსაპოვებლად, 40-41.

²⁰ Demin A.V., Discretion in Tax Law, Perm University Herald, Juridical Sciences, 2017, Issue 35, 45, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2945965> [14.06.2023].

თავისუფალი ქმედების სივრცეს. „ზოგიერთი ფორმის დისკრეციას“ ლინგვისტური განუსაზღვრელობის პროდუქტსაც უწოდებს ამერიკელი ავტორი და სხვადასხვა პირის მიერ ენობრივი კონსტრუქციის განსხვავებულად განმარტების გამო, მას მუდმივ პრობლემად აღიარებს.²¹

საგადასახადო ურთიერთობაში ყველა მოსალოდნელი გარემოების წინასწარ განჭვრეტისა და დარეგულირების შეუძლებლობა საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების ერთ-ერთ წინაპირობად სახელდება. საგადასახადო კანონის ნორმით ამ თუ იმ საგადასახადო ურთიერთობის ზოგადი ჩარჩოს განსაზღვრა და საგადასახადო ორგანოსათვის ქმედების თავისუფალი სივრცის მინიჭება თანამედროვე საჯარო მმართველობის გარდაუვალ აუცილებლობად იქცა. მეტიც, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის, კანონმდებლობის ხარვეზის არსებობის პირობებში, გადაწყვეტილების მიღებისას თავისუფალი ქმედების უფლებამოსილების მინიჭებასაც აუცილებლობად განიხილავენ, თუმცა აქვე მიუთითებენ მის უარყოფით შედეგზე, კერძოდ, საგადასახადო ურთიერთობებში სამართლებრივი განუსაზღვრელობის დამკვიდრების საშიშროებაზე.²²

საგადასახადო კანონის გადაჭარბებული კონსერვატიზმის დაძლევის საჭიროება საგადასახადო ორგანოსათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების ერთ-ერთ ფაქტორად სახელდება.²³ კანონმდებლის მიერ ხისტი და დეტალური საკანონმდებლო ნორმების შექმნის მცდელობას კატა-თავგობანას თამაშს ადარებს თანამედროვე საგადასახადო მკვლევარი, რომლის მოსაზრებით, ამ პროცესში გადასახადის გადამხდელები და მათი მრჩევლები მუდმივად ცდილობენ იპოვონ ე.წ. „შემოქმედებითი შესაბამისობის“ გზები კანონის მოთხოვნათა ფორმალური

²¹ Morse E. A. Reflections on the Rule of Law and «Clear Reflection of Income»: What Constrains Discretion? Cornell Journal of Law and Public Policy. 1999. Vol. 8. Issue 3, 448, <<https://www3.lawschool.cornell.edu/research/JLPP/upload/Morse-445.pdf> > [14.06.2023].

²² იქვე, 449.

²³ Demin A.V., Discretion in Tax Law, Perm University Herald, Juridical Sciences, 2017, Issue 35, 45, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2945965 > [14.06.2023].

შესრულებით, თუმცა მისი სულისკვეთების იგნორირებით. მკვლევარის მოსაზრებით, თანამედროვე სამართლებრივი სისტემისათვის აუცილებელია, საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭება, თუმცა ეს უფლებამოსილება უნდა იყოს კანონით შეზღუდული.²⁴

საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას მნიშვნელოვან ფაქტორად მიიჩნევენ საგადასახადო ორგანოთა ადმინისტრაციული პრაქტიკის ოპტიმიზაციისათვის, კერძოდ, კონკრეტულ შემთხვევებში სწრაფი, მოქნილი და ოპტიმალური გადაწყვეტილების მიღებისათვის.²⁵

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო, საგადასახადო ნორმის კონსტიტუციურობის თაობაზე მსჯელობისას, ადმინისტრაციული ორგანოსათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების საჭიროებას კანონმდებლის მიერ ხელისუფლების სხვა შტოთა კონკრეტული ინსტიტუციების მოქმედების ფარგლების სკრუპულოზური სიზუსტით გაწერის შეუძლებლობას უკავშირებს. ამასთან, სასამართლოს განმარტებით, ნებისმიერი შემთხვევისა და პრობლემისათვის მოქმედების ინსტრუქციის ზედმიწევნით გაწერა, მისი პრაქტიკული განხორციელების შემთხვევაშიც კი შეზღუდავდა ადმინისტრაციული ორგანოს მოქმედების თავისუფლებას, ადმინისტრაციული პრაქტიკის საკანონმდებლო რეგულირებისთვის მისადაგებას და, შესაბამისად, საჯარო ხელისუფლების განხორციელების ეფექტურობას. სასამართლო ხაზს უსვამს ადმინისტრაციული ორგანოსათვის მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილების მეშვეობით საკანონმდებლო ნორმების ინდივიდუალიზაციისა და „ცოცხალ“ სამართლად ქცევის მნიშვნელობას და დისკრეციულ უფლებამოსილებას

²⁴ Freedman J., Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 11/19, 2-3, < <https://core.ac.uk/download/pdf/288286226.pdf> > [14.06.2023].

²⁵ Demin A.V., Discretion in Tax Law, Perm University Herald, Juridical Sciences, 2017, Issue 35, 45, < https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2945965 > [14.06.2023].

ხელისუფლების დანაწილების პრინციპის ეფექტური რეალიზების ინსტრუმენტად განიხილავს.²⁶

2.2 საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების არსი

საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების უნივერსალური განმარტება არ არსებობს. ფართო გამოხატულებით ის თავის თავში მოიაზრებს საგადასახადო ადმინისტრაციის აქტიურ როლს განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმების განმარტებისა და გამოყენების პროცესში, რომელიც გულისხმობს როგორც შესაბამისი ნორმების დაკონკრეტებას რეგულაციებსა და სხვა სამართლებრივ ინსტრუმენტებში, ასევე მათ განმარტებას და კონკრეტული შემთხვევების მიმართ მისადაგებას.²⁷

საგადასახადო ლიტერატურაში საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ვიწრო განმარტება უკავშირდება ადმინისტრაციული დისკრეციის არსს და გულისხმობს საგადასახადო ორგანოთა მიერ კანონით განსაზღვრულ ორ ან რამდენიმე ალტერნატიულ შედეგს შორის არჩევანს, რომელიც მოიცავს ფაქტობრივი გარემოებების სუბიექტურ შეფასებას და არ კონტროლდება სასამართლოს მიერ. ამ მოსაზრების თანახმად, დისკრეციას სამი ძირითადი მახასიათებელი გააჩნია - 1. ის ექსპლიციტურად ან იმპლიციტურად ენიჭება საგადასახადო ორგანოს, რომელთაგან პირველი გულისხმობს კანონით შესაბამისი უფლებამოსილების მინიჭებას, უკანასკნელი კი გამომდინარეობს კანონის განმარტებიდან; 2. ის მოითხოვს ყოველი კონკრეტული შემთხვევის შეფასებას; 3. საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების სუბიექტური შეფასება ცდება კანონის განმარტებას და შესაბამისად არ კონტროლდება სასამართლოს მიერ, წინააღმდეგ

²⁶ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის გადაწყვეტილება N2/7/667 საქმეზე „სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, III, 54.

²⁷ The Delicate Balance - Tax, Discretion and the Rule of Law, Edit. Evans C., Freedman J., IBFD, 2011, 3, <<https://www.ibfd.org>>[14.06.2023].

შემთხვევაში ერთი სუბიექტური შეფასება ჩანაცვლდება მეორე სუბიექტური შეფასებით.²⁸

საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების მახასიათებლებად განიხილება დისკრეციის მიმნიჭებელი სამართლებრივი ჩარჩოს არსებობა, დისკრეციის განხორციელება უფლებამოსილი პირის კომპენტენციის ფარგლებში, კანონიერ შესაძლებლობებს შორის არჩევნის გაკეთება, კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების მხედველობაში მიღება და დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების შედეგად ოპტიმალური გადაწყვეტილების მიღება. დისკრეციულ უფლებამოსილებათა მნიშვნელოვან ნიშნებად მოიაზრება ასევე, გადაწყვეტილების მიღება ობიექტური ფაქტობრივი გარემოებების სუბიექტური შეფასების საფუძველზე და სამართლებრივი და არასამართლებრივი ფაქტორების ზეგავლენა გადაწყვეტილებაზე.²⁹

დაბეგვრაში კანონიერების პრინციპის უზრუნველსაყოფად საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციის საფუძველს საგადასახადო კანონი უნდა წარმოადგენდეს. კანონის ნორმა ცალსახად უნდა მიუთითებდეს საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების თაობაზე ან ამგვარი უფლებამოსილება უნდა გამომდინარეობდეს კანონის ნორმის ან/და სამართლის პრინციპების განმარტებიდან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზოგიერთი ნორმა ნათლად ადგენს შესაბამისი უფლებამოსილების არსებობას, კერძოდ, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია უარი თქვას გადასახადის გადამხდელთან საგადასახადო შეთანხმების გაფორმებაზე ან განცხადება თანდართულ მასალებთან ერთად წარუდგინოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრს საქართველოს მთავრობის სხდომაზე განხილვის მიზნით;³⁰ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის

²⁸ The Delicate Balance - Tax, Discretion and the Rule of Law, Edit. Evans C., Freedman J., IBFD, 2011, 7-8, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

²⁹ Demin A.V., Discretion in Tax Law, Perm University Herald, Juridical Sciences, 2017, Issue 35, 45, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2945965> [14.06.2023].

³⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 293, ნაწილი 1, სსმ, 54, 12/10/2010.

გადამხდელი საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით;³¹ შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია გამოსცეს წინასწარი (საჯარო) გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით.³² ამასთან, რიგ შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმების ანალიზიდან გამომდინარეობს. საგადასახადო ორგანოსათვის იმპლიციტურად მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილების მაგალითებს წარმოადგენს: საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასის დადგენა დანახარჯების, შესაძლო რეალიზაციის ფასის ან მისაღები სარგებლის განსაზღვრის მეთოდებით.³³ კოდექსის ნორმა სიტყვასიტყვით არ მიუთითებს საგადასახადო ორგანოს შესაბამის უფლებამოსილებაზე, თუმცა საგადასახადო ადმინისტრირებას ახორციელებს საგადასახადო ორგანო და საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის ძირითადი პრინციპების გამოყენების შეუძლებლობის შემთხვევაში, ნორმის განმარტებიდან გამომდინარე, მას ენიჭება ერთ-ერთი მეთოდის გამოყენების უფლებამოსილება; ე.წ. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების ზოგადი პრინციპების მარეგულირებელი ნორმა, კერძოდ, თუ ოპერაციის დადგენილი პირობები არ შეესაბამება საბაზრო პრინციპს, ნებისმიერი ოდენობის მოგება, რომელიც ოპერაციის დადგენილი პირობების საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობის შემთხვევაში წარმოეშობოდა რომელიმე საწარმოს, მაგრამ საბაზრო პრინციპთან შეუსაბამობის გამო არ წარმოეშვა, შეიძლება ჩართულ იქნეს ამ საწარმოს დასაბეგრ მოგებაში და დაიბეგროს შესაბამისად.³⁴ ამ შემთხვევაშიც, კონკრეტული პირობების არსებობისას, აღნიშნული უფლებამოსილების

³¹ ეს უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს ასევე დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 269, ნაწილი 7. სსმ, 54, 12/10/2010).

³² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 47, ნაწილი 1, სსმ, 54, 12/10/2010.

³³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 18, ნაწილი 6, სსმ, 54, 12/10/2010.

³⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 127, ნაწილი 3, სსმ, 54, 12/10/2010.

გამოყენების შესაძლებლობა აქვს საგადასახადო ორგანოს; საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციის საბაზრო პრინციპის შესაბამისი ფასის განსაზღვრა საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციის შეფასების შემთხვევის მიმართ ყველაზე უკეთ მისასადაგებელი მეთოდით.³⁵ აღნიშნული ნორმის განმარტებიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოს ენიჭება დისკრეციული უფლებამოსილება საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციის შეფასების მიზნით შეარჩიოს ყველაზე ოპტიმალური მეთოდი.

დისკრეციული უფლებამოსილების განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირის კომპეტენციის ზოგადი ზღვრები შეიძლება განისაზღვროს საგადასახადო ორგანოს და თავად ამ პირის საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმატიული და ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით. ამასთან, ეს მახასიათებელი უშუალოდ უკავშირდება დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრას, რომლის ზოგად საფუძველს ასევე ქმნის საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი. კოდექსის თანახმად, პირმა დისკრეციული უფლებამოსილება უნდა განახორციელოს კანონით დადგენილ ფარგლებში და მხოლოდ იმ მიზნით, რომლის მისაღწევადაც მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება.³⁶ კანონმდებლის მიზანი შესაძლოა ამოცნობილ იქნას უშუალოდ საგადასახადო კანონიდან ან/და გამომდინარებდეს გადასახადებით დაბეგვრის ძირითადი მიზნიდან, საჯარო ინტერესიდან - საგადასახადო შემოსავლები მობილიზებულ იქნას შესაბამისი დონის ბიუჯეტში შემდგომში საზოგადოებრივი სიკეთეების დასაფინანსებლად.

დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების შესახებ მსჯელობა შემდგომ დეტალურად იქნება წარმოდგენილი.

საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილება სახეზეა, თუ მას გააჩნია კანონიერ ალტერნატივებს შორის არჩევანის გაკეთების

³⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 128, ნაწილი 2, სსმ, 54, 12/10/2010.

³⁶ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მუხლი 6, სსმ, 32(39), 15/07/1999.

შესაძლებლობა. არჩევანი შეიძლება უკავშირდებოდეს საგადასახადო ორგანოს მოქმედების ან უმოქმედობის შესაძლებლობას ან რამდენიმე მოქმედებას შორის არჩევანს. პირველის მაგალითს წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის შესაძლებლობა გაათავისუფლოს ან არ გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან.³⁷ მეორე შემთხვევაში კი საგადასახადო ორგანოს აქვს ალტერნატივა საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასის დასადგენად რამდენიმე მეთოდიდან (დანახარჯების, შესაძლო რეალიზაციის ფასის ან მისაღები სარგებლის განსაზღვრის მეთოდები) შეარჩიოს ერთ-ერთი მათგანი.³⁸ ამასთან, რამდენიმე მოქმედებას შორის არჩევანი შეიძლება იყოს კანონით შეზღუდული ან შეუზღუდავი. პირველ შემთხვევაში კანონი ჩამოთვლის ყველა იმ ალტერნატივას, რომლის ფარგლებშიც საგადასახადო ორგანოს შეუძლია გადაწყვეტილების მიღება. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელს შემოწმების დაწყებამდე არანაკლებ 10 სამუშაო დღისა ეგზავნება შეტყობინება წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით.³⁹ მეორე შემთხვევაში, კი კანონი არ ზღუდავს უფლებამოსილი პირის არჩევანს. მაგ., საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას დალუქოს დოკუმენტები ან სხვა მასალები, რომლის ჩამონათვალს კანონი არ ადგენს და უფლებამოსილ პირს შეუძლია არჩევანი თავისი შეხედულებისამებრ გააკეთოს.⁴⁰

კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინება გადაწყვეტილების მიღებისას დისკრეციული უფლებამოსილების ერთ-ერთ მახასიათებელს წარმოადგენს. მეტიც, ის წარმოადგენს აღმასრულებელი ხელისუფლებისათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების მთავარ ლეგიტიმურ საფუძველს. ცნობილია, რომ კანონმდებელს წინასწარ

³⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 269, ნაწილი 7, სსმ, 54, 12/10/2010.

³⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 18, ნაწილი 6, სსმ, 54, 12/10/2010.

³⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 264, ნაწილი 2, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁴⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 49, ნაწილი 1, „ნ“ ქვეპუნქტი, სსმ, 54, 12/10/2010.

არ შეუძლია განჭვრიტოს, მთელი სიზუსტით აღწეროს და მოაწესრიგოს ყველა პოტენციური შემთხვევა.⁴¹ სწორედ ამიტომ, კომპლექსურ საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში საგადასახადო ორგანოს ესაჭიროება ქმედების თავისუფლება, რათა ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში სრულად გაითვალისწინოს ფაქტობრივი გარემოებები და მიიღოს ყველაზე ოპტიმალური გადაწყვეტილება. რაც უფრო რთული და განსაკუთრებულია შემთხვევა, მით უფრო მეტი ფაქტორის, მათ შორის, არასამართლებრივი დეტერმინანტების - საჯარო მიზნების, ხელისუფლების გაცხადებული კურსის, საგადასახადო ადმინისტრაციის სტრატეგიის, ადმინისტრირების პრაქტიკის, ეფექტურობის და ეფექტიანობის პრინციპების,⁴² მიღებულ გადაწყვეტილებაზე საზოგადოების მოსალოდნელი რეაქციის, გათვალისწინება უწევს უფლებამოსილ პირს. ამასთან, გარდაუვალია ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში ობიექტური ფაქტობრივი გარემოებების სუბიექტური შეფასება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ. კერძოდ, გადაწყვეტილებაზე ზეგავლენა შეიძლება იქონიოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორებიცაა პირის ცოდნა და უნარები, მორალური ღირებულებები, ინდივიდუალური სოციალური გამოცდილება და სოციალური ორიენტაცია, საზოგადოებრივი აზრი და ფსიქოლოგიური ფაქტორებიც კი, მათ შორის, ემოციები, სტერეოტიპები, განწყობა და სხვ.⁴³

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის საფუძველზე, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების შედეგად საგადასახადო ორგანომ უნდა შეარჩიოს ყველაზე მისაღები

⁴¹ Separation of Powers in Tax Law, edit. Dourado A. P., Report of 2009 EATLP Congress, 2009, 151, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

⁴² ეს პრინციპები შემოსავლების სამსახურის 2021-2024 წლის სტრატეგიის მნიშვნელოვან პრინციპებს წარმოადგენს. შემოსავლების სამსახურის 2021-2024 წლების სტრატეგია, <https://www.rs.ge/Media/Default/%E1%83%99%E1%83%90%E1%83%9C%E1%83%9D%E1%83%9C%E1%83%9B%E1%83%93%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%9A%E1%83%9D%E1%83%91%E1%83%90/other/GRS%20Strategy%202021-2024_ENG.pdf> [14.06.2023].

⁴³ Demin A.V., Discretion in Tax Law, Perm University Herald, Juridical Sciences, 2017, Issue 48, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2945965> [14.06.2023].

გადაწყვეტილება.⁴⁴ მისაღები გადაწყვეტილების კონცეფცია ექვარეშე გულისხმობს კანონიერი გადაწყვეტილების მიღებას. ამასთან, მისაღები გადაწყვეტილების არსი თავის თავში ასევე მოიცავს კონკრეტული შემთხვევის ფაქტობრივი გარემოებების სრულყოფილი გამოკვლევის შედეგად ყველაზე მიზანშეწონილი გადაწყვეტილების მიღებას. რომელია ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში მიზანშეწონილი გადაწყვეტილება, წყვეტს უფლებამოსილი პირი ზემოთ აღნიშნული ობიექტური და სუბიექტური ფაქტორების ზეგავლენით.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს არ აქვს არჩევანი, დისკრეციაც არ არსებობს. შესაძლოა კანონის ნორმა საგადასახადო ორგანოს ფორმალურად ანიჭებდეს ალტერნატიული შედეგებიდან ერთი ან რამდენიმე მათგანის შერჩევის შესაძლებლობას, მაგრამ ის ცალსახად განსაზღვრავდეს ან მისი განმარტებიდან გამომდინარეობდეს გადაწყვეტილების შერჩევის წინაპირობები. ასეთ შემთხვევაში სახეზეა დისკრეციული უფლებამოსილების „ნულამდე რედუცირება“. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ერთ-ერთი ნორმის⁴⁵ შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას. აღნიშნული ნორმა უფლებამოსილ პირს ანიჭებს ალტერნატიული გადაწყვეტილებებიდან ერთ-ერთის შერჩევის შესაძლებლობას, თუმცა შეიძლება ითქვას, რომ ამგვარი ალტერნატივები ატარებს მოჩვენებით ხასიათს. უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილება უნდა ეფუძნებოდეს დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, რომელთა საფუძველზე, თუ არსებობს გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის წინაპირობა, მან გადასახადის გადამხდელს უნდა დაარიცხოს გადასახადი ან/და სანქცია და პირიქით. შესაბამისად, სამართლებრივი შედეგი უშუალოდ გამომდინარეობს

⁴⁴ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მუხლი 2, ნაწილი 1, „ლ“ ქვეპუნქტი, სსმ, 32(39), 15/07/1999.

⁴⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 268, ნაწილი 1, სსმ, 54, 12/10/2010.

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან და რეალურად უფლებამოსილ პირს არც აქვს არჩევანის თავისუფლება, რადგან ფაქტობრივ გარემოებებთან შეუსაბამო სამართლებრივი შედეგი უკანონო იქნება.⁴⁶

2.3 განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმები საგადასახადო კანონში და ადმინისტრაციული დისკრეცია

განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმების⁴⁷ და ადმინისტრაციული დისკრეციის ურთიერთმიმართების საკითხი მე-20 საუკუნეში ფართო განხილვის საგანი იყო კონტინენტური ევროპის სამართლის სისტემის ქვეყნებში. კონსტიტუციური მონარქიის მახასიათებლების გავლენით, განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმების არსებობისას ადმინისტრაციული ორგანოების თავისუფალი ქმედებები ცდებოდა კანონის ფარგლებს, არ იმართებოდა კანონით და პრაქტიკულად აღმასრულებლის მიერ კანონის შექმნის პროცესს წარმოადგენდა, რომელიც არ ექვემდებარებოდა სასამართლო კონტროლს. მე-19 საუკუნის ბოლოდან სამართლის თეორიასა და ფილოსოფიაში მიმდინარე დისკუსიების შედეგად, განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმების საფუძველზე ადმინისტრაციული ორგანოს თავისუფალი ქმედების არეალი დავიწროვდა, კანონის განმარტებისა და გამოყენების ფარგლებში და შესაბამისად, სასამართლო კონტროლის ჩარჩოში მოექცა. ადმინისტრაციული დისკრეცია კი კანონით განსაზღვრულ რამდენიმე ალტერნატივას შორის არჩევანის შესაძლებლობას დაუკავშირდა.⁴⁸

⁴⁶ Demin A.V., Discretion in Tax Law, Perm University Herald, Juridical Sciences, 2017, Issue 47, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2945965> [14.06.2023]

⁴⁷ წინამდებარე ნაშრომის მიზნებისათვის აღნიშნულ ტერმინში მოიაზრება ზოგადი/აბსტრაქტული, ბუნდოვანი და ორაზროვანი ნორმები და განუსაზღვრელი სამართლებრივი ცნებები.

⁴⁸ Separation of Powers in Tax Law, edit. Dourado A. P., Report of 2009 EATLP Congress, 2009, 44-45, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023]. განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმების განმარტებასა და გამოყენებაზე სასამართლო კონტროლის გავრცელების მოწინააღმდეგეების მოსაზრებით, აზრს მოკლებული იყო ადმინისტრაციული ორგანოს შეფასების თავისუფლების ჩანაცვლება სასამართლოს შეფასების თავისუფლებით.

დღესაც რთულია ადმინისტრაციულ დისკრეციასა და შეფასების თავისუფლებას შორის მკვეთრი ზღვრის გავლება. მიუხედავად იმისა, რომ უმეტესწილად არსებობს თანხმობა მის მოდელზე - კერძოდ, დისკრეციული უფლებამოსილება მინიჭებული უნდა იყოს კანონით და ხორციელდებოდეს კანონის ფარგლებში, ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უწევს ფაქტობრივი გარემოებების სუბიექტური შეფასება და საბოლოო გადაწყვეტილების მისაღებად როგორც სამართლებრივი, ასევე არასამართლებრივი არგუმენტების გამოყენება.

საგადასახადო ლიტერატურაში განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმით საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის მინიჭებული თავისუფალი ქმედების/შეფასების აღმნიშვნელად, რიგ შემთხვევებში, ტერმინი დისკრეცია გამოიყენება. ავტორთა ნაწილი მის ამგვარ გამოყენებას ტერმინის „დისკრეცია“ ფართო გაგებას მიაწერს,⁴⁹ ზოგიერთი ავტორი კი, განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმით საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის მინიჭებული თავისუფალი ქმედების დისკრეციისგან გამიჯვნის მიზნით მას „მეტაფორულ დისკრეციას“ უწოდებს.⁵⁰ საგადასახადო სამართალში განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმების არსებობა, როგორც წესი, არ წარმოშობს ადმინისტრაციულ დისკრეციას ვიწრო გაგებით.⁵¹ ამ მიდგომის საფუძვლად მიჩნეულია დაბეგვრის კანონიერების პრინციპი, რომლის თანახმად, დისკრეციული უფლებამოსილება კანონით ექსპლიციტურად ან იმპლიციტურად უნდა იყოს მინიჭებული და უნდა ხორციელდებეს კანონის ფარგლებში.

მიუხედავად იმისა, რომ განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმები საგადასახადო ორგანოებს ანიჭებს თავისუფალი ქმედების ფართო არეალს

⁴⁹ Separation of Powers in Tax Law, edit. Dourado A. P., Report of 2009 EATLP Congress, 2009, 45, <<https://www.ibfd.org>>[14.06.2023].

⁵⁰ იქვე, 151.

⁵¹ მაგ., გამოკვეთლად, ავსტრიის, გერმანიის, საბერძნეთის, იტალიის, იაპონიის შემთხვევებში.

მათი განმარტებისა და გამოყენების პროცესში, ის არ არის ადმინისტრაციული დისკრეციის სინონიმი.⁵²

უმეტეს იურისდიქციებში (როგორც კონტინენტური ევროპის, ასევე საერთო სამართლის) სასამართლოს⁵³ აქვს საბოლოო სიტყვა განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმების განმარტებისა და მათი გამოყენების კანონიერების დადგენაში.⁵⁴ არსებობს შემთხვევები, როდესაც ბუნდოვანი ნორმების დაკონკრეტება და განმარტება ხდება თავად საკანონმდებლო ორგანოს მიერ ახალი განმარტებითი საკანონმდებლო აქტის (interpretative laws) მიღებით⁵⁵ ან აღმასრულებელი ხელისუფლების აქტებით, რომლებიც კანონმდებლობის ნაწილს წამოადგენს და აქვს მხოლოდ ძალა სასამართლოსთვის.⁵⁶ განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის კანონიერების დადგენაში სასამართლოსთვის კანონმდებლობით მინიჭებული საბოლოო გადაწყვეტილების უფლების პირობებშიც კი, გადამწყვეტია რეალურად როგორ ასრულებს სასამართლო მისთვის მინიჭებულ ამ უფლებამოსილებას, როგორ განმარტავს განუსაზღვრელ საკანონმდებლო ნორმებს.⁵⁷

2.4 დისკრეციული უფლებამოსილების გამოვლინება საქართველოს საგადასახადო სამართალში

საგადასახადო სამართალშეფარდება უშუალოდ უკავშირდება საგადასახადო ორგანოთა მიერ სამართლის ნორმის ინდივიდუალიზაციის, კერძოდ კი განმარტების და გამოყენების პროცესს.

⁵² Separation of Powers in Tax Law, edit. Dourado A. P., Report of 2009 EATLP Congress, 2009, 42, <<https://www.ibfd.org>>[14.06.2023].

⁵³ მოცემულ კონტექსტში არ იგულისხმება საკონსტიტუციო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანო.

⁵⁴ მაგ., აშშ, გაერთიანებული სამეფო, კანადა, გერმანია, ავსტრია, ბელგია, იაპონია, საფრანგეთი, პოლონეთი და სხვ.

⁵⁵ მაგ, ბელგიის, საბერძნეთის შემთხვევებში.

⁵⁶ მაგ, ავსტრიის, დანიის, საფრანგეთის, ესპანეთის შემთხვევებში.

⁵⁷ Separation of Powers in Tax Law, edit. Dourado A. P., Report of 2009 EATLP Congress, 2009, 49, <<https://www.ibfd.org>>[14.06.2023].

ადმინისტრირების განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოები პირველ რიგში განმარტავენ სამართლის ნორმებს, მათ შორის, ზოგადი ხასიათის კანონის ნორმებს, ნორმა-პრინციპებს და საგადასახადო სამართლის პრინციპებს. ზოგადი ხასიათის კანონის ნორმების და ნორმა-პრინციპების არსებობა საგადასახადო კანონში და მათი განმარტება, ისევე როგორც სამართლის პრინციპების განმარტება და გამოყენება გადასახადების ადმინისტრირებისას, საგადასახადო ადმინისტრაციების თავისუფალი ქმედების განსაკუთრებით დიდ არეალს ქმნის. სამართლის პრინციპების, როგორც აბსტრაქციის უმაღლესი დონის, გამოყენება კანონმდებლის ან სამართალშემფარდებლის მიერ მუდმივი აზრთა სხვადასხვაობის საგანია. არ არის თანხმობა მათ შორის ისეთ საკითხებზე, პრინციპები საგადასახადო სამართალში ნორმატიული ღირებულებას ატარებს თუ მხოლოდ სამართლის ნორმათა განმარტებისთვის გამოიყენება, საგადასახადო კანონმდებლობა წესებზე დაფუძნებული უნდა იყოს თუ პრინციპებზე დაფუძნებული, რომელი მათგანი უზრუნველყოფს მეტ სამართლებრივ სიცხადეს დაბეგვრაში და ეფექტურად აღუდგება წინ აგრესიულ საგადასახადო დაგეგმვას. ასევე განსხვავებული მოსაზრებები არსებობს რას გულისხმობს ზუსტად წესებზე ან პრინციპებზე დაფუძნებული საგადასახადო კანონმდებლობა. ეს დისკუსიები ძირითადად ეყრდნობა ბუნებითი სამართლის, პოზიტივისტური სამართლის, სამართლებრივი რეალიზმის და მათ შორის, დუორკინისეულ ინტერპრეტივიზმის თეორიებს. ამ დისკუსიაში აუცილებლად იკავებს ადგილს დუორკინის მიერ ჩამოყალიბებული განსხვავება წესებსა და პრინციპებს შორის. დუორკინის მიხედვით, თუ წესი მოქმედებს „ყველაფერი ან არაფერი“ მოდელით და გამოიყენება ან არ გამოიყენება კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების დადგომისას, პრინციპი მოქმედებს ყველა შემთხვევაში და წარმოადგენს სტანდარტს, მიმართულებას, რომელი წესი უნდა იქნას კონკრეტულ შემთხვევაში გამოყენებული და როგორ. მისი მოსაზრებით, პრინციპს გააჩნია

მნიშვნელოვნების განზომილება, პრინციპები შეიძლება უპირისპირდებოდნენ კიდევ ერთმანეთს და კონკრეტულ შემთხვევაში სამართალშემფარდებლის მიერ უნდა შეფასდეს რომელი პრინციპი უფრო მნიშვნელოვანია და რომლის გამოყენებაა მიზანშეწონილი. ჰარტისა და დუორკინის ცნობილი დებატები წესებისა და პრინციპების და მოსამართლეთა დისკრეციის შესახებ მუდმივი განხილვის საგანია. დისკუსიისას სხვადასხვა ავტორის მიერ დაისვა კიდევ კითხვა, უნდა გავრცელდეს თუ არა დუორკინის თეორიები საკანონმდებლო ორგანოსა და საგადასახადო ადმინისტრაციების საქმიანობის მიმართ, რადგან ის სასამართლო ხელისუფლების პერსპექტივიდან დასმული საკითხია. არსებობს მოსაზრება, რომ საგადასახადო სამართალშემოქმედებაში წესებისა და პრინციპების ურთიერთმიმართების საკითხი სრულად დუორკინის იდეებს არ ეფუძნება, თუმცა ერთმნიშვნელოვნად სათავეს მათგან იღებს.

სსკ ითვალისწინებს როგორც (1) საგადასახადო კანონმდებლობის ზოგად პრინციპებს,⁵⁸ ასევე (2) გადასახადების ადმინისტრირების პრინციპებს, მათ შორის, საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის პრინციპებს,⁵⁹ მცირე ბიზნესის შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპებს,⁶⁰ საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების ზოგად პრინციპებსა,⁶¹ შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპებს,⁶² (3) საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგად პრინციპებსა⁶³ და (4) საგადასახადო დავის პრინციპებს.⁶⁴ კოდექსი ასევე შეიცავს ნორმა-

⁵⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 5, ასევე მუხლი 2, ნაწილი 2 (საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა), მუხლი 2, ნაწილი 6 (საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას კოდექსში გამოყენებული საქართველოს კანონმდებლობის ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის კანონმდებლობაში, თუ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული), სსმ, 54, 12/10/2010.

⁵⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 18, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁶⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 91, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁶¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 127, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁶² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 136, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁶³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 269, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁶⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 298, სსმ, 54, 12/10/2010.

პრინციპებს, რომლებსაც საგადასახადო ორგანო კონკრეტული შემთხვევის გადაწყვეტისას განმარტავს და გამოიყენებს. მაგ., თუ რაიმე თანხა გამოიყენება კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლება, რომ ეს თანხა მიღებული აქვს ამ პირს;⁶⁵ საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით;⁶⁶ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.⁶⁷ ისინი მეტ-ნაკლები სიციხადით ხასიათდება და რაც უფრო დიდია მათი განმარტების დიაპაზონი, მით მეტია საგადასახადო ადმინისტრაციის თავისუფალი მოქმედების სივრცე.

ზოგადი ხასიათის ნორმები საკანონმდებლო აქტში სოციალური ურთიერთობების მომწესრიგებელი აბსტრაქტული ნორმატიული მოდელის შექმნის საჭიროებას უკავშირდება. ქვევის წესების განზოგადებული მოწესრიგება ერთი მხრივ, კანონის ნორმის მასშტაბში ყველა პოტენციური შემთხვევის მოქცევას ემსახურება, მეორე მხრივ კი, მათ გამოყენების პროცესში, სამართლიანი გადაწყვეტილების მიღების შესაძლებლობას იძლევა. თუმცა ამგვარი ნორმები, მათი აბსტრაქტული ბუნებიდან გამომდინარე, გადამეტებულ ან შემცირებულ ინკლუზიურობას იწვევს ანუ რიგ შემთხვევებში, შეიძლება ზოგადი ხასიათის ნორმების რეგულირების ფარგლებში მოექცეს იმაზე მეტი ან ნაკლები შემთხვევა, ვიდრე ამას კანონმდებელი ისახავდა მიზნად.⁶⁸ ზოგადი და აბსტრაქტული საკანონმდებლო ნორმების არსებობას ყოველთვის უკავშირდება

⁶⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 73, ნაწილი 4, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁶⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 269, ნაწილი 7, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁶⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 73, ნაწილი 9, „ბ“ ქვეპუნქტი, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁶⁸ Separation of Powers in Tax Law, edit. Dourado A. P., Report of 2009 EATLP Congress, 2009, 155, <<https://www.ibfd.org>>[14.06.2023].

სამართლებრივი სახელმწიფოსათვის დამახასიათებელი სამართლებრივი განსაზღვრულობის საკითხი. ამგვარი საკანონმდებლო ნორმების არსებობის პირობებში, სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევის ერთ-ერთ გზას წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოების და სასამართლოს მიერ ამ ნორმების განმარტებისა და გამოყენების თანმიმდევრული პრაქტიკის ჩამოყალიბება.

ზოგადი და აბსტრაქტული ნორმატიული კონსტრუქციების განსაკუთრებულ გამოვლინებას წარმოადგენს გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესები (GAAR) და სხვა ნორმა-პრინციპები.⁶⁹ ზოგადად, გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ ბრძოლის წესები წარმოადგენს ე.წ. სუპერ აბსტრაქტულ ნორმა-პრინციპებს,⁷⁰ რომლებიც ძირითადად მიმართულია აგრესიული საგადასახადო დაგეგმვის წინააღმდეგ. მათ კანონმდებელი უმეტესად განზრახ აყალიბებს ზოგადი სახით. შედეგად, მათი გავრცელების არეალში, უმეტეს შემთხვევებში, იმაზე მეტი შემთხვევა ექცევა, ვიდრე ნორმის მიზანს წარმოადგენდა. გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესები და ნორმა-პრინციპები სამართლებრივი განუსაზღვრელობის მნიშვნელოვანი წყაროა და საგადასახადო ურთიერთობაში ძალზე სადავო სამართლებრივ ინსტრუმენტებად მიიჩნევა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი არეგულირებს ცალკეულ შემთხვევაში დაბეგვრის ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის წესს, მათ შორისაა, საგადასახადო ორგანოს უფლება: ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა; ბ) სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. მათგან პირველი წარმოადგენს ეკონომიკური არსის (economic substance) დოქტრინის

⁶⁹ იქვე.

⁷⁰ Demin A.V., Discretion in Tax Law, Perm University Herald, Juridical Sciences, 2017, Issue 35, 50, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2945965> [14.06.2023]

გამოხატულებას, მეორე კი შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპია. დასახელებულ ნორმათა მოქმედება, მათი ფორმულირებიდან გამომდინარე, ვრცელდება ყველა გადასახადზე და შესაბამისად, გარიგების შეუზღუდავი სახის მიმართაც. შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი ერთ-ერთ ყველაზე წინააღმდეგობრივ პრინციპს წარმოადგენს, საქართველოს კანონმდებლობა კი მასთან დაკავშირებით დამატებით რეგულაციებს არ ითვლისწინებს. საგადასახადო ორგანოები აქტიურად იყენებენ ამ პრინციპს, სასამართლო პრაქტიკა კი ჯერ-ჯერობით განვითარების პროცესშია. აღნიშნული პრინციპის შესახებ მსჯელობა დეტალურად იქნება მოცემული ნაშრომის შემდგომ ნაწილებში.

განუსაზღვრელი სამართლებრივი ცნებები საგადასახადო ადმინისტრაციების თავისუფალი ქმედების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროა და საგადასახადო კანონში მათი არსებობა საგადასახადო ურთიერთობებში მნიშვნელოვან გაურკვევლობას იწვევს. ამგვარი ნორმების განმარტებისა და გამოყენებისას, ხშირ შემთხვევაში, სამართლებრივი არგუმენტები არ არის საკმარისი, რაც ნიშნავს, რომ კანონს არ აქვს სათანადო მბოჭავი ძალა. რაც უფრო ბუნდოვანი და არაერთმნიშვნელოვანია საკანონმდებლო ნორმა, მით უფრო დიდია საგადასახადო ადმინისტრაციების თავისუფალი ქმედების არეალი.⁷¹

სსკ-ში ვხვდებით ისეთ განუსაზღვრელ ცნებებს, როგორებიცაა საექვო მონაცემები,⁷² მუდმივობის საკმარისი ხარისხი,⁷³ კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი,⁷⁴ სხვა სარწმუნო ინფორმაცია,⁷⁵ მნიშვნელოვანი განსხვავება,⁷⁶ სხვა მსგავსი ინფორმაცია⁷⁷ და სხვ. ცხადია, საგადასახადო

⁷¹ Separation of Powers in Tax Law, edit. Dourado A. P., Report of 2009 EATLP Congress, 2009, 45, <<https://www.ibfd.org>>[14.06.2023].

⁷² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 27, ნაწილი 2, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁷³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 157, „გ“ ქვეპუნქტი, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁷⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 269, ნაწილი 7, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁷⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 18, ნაწილი 7, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁷⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 127, ნაწილი 4, „ა“ ქვეპუნქტი, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁷⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 73, ნაწილი 5, სსმ, 54, 12/10/2010.

ორგანოს უფლებამოსილი პირი ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში წყვეტს ამ ცნებათა განმარტების და ფაქტობრივ გარემოებებთან მისადაგების საკითხს. სამართლის ნორმათა განმარტებასთან დაკავშირებით დიდია სასამართლოს როლი. ამასთან, სასამართლოს მიერ ჩამოყალიბდა ზოგიერთი განუსაზღვრელი ცნების განმარტების თანმიმდევრული პრაქტიკაც.⁷⁸

საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილების ერთ-ერთ გამოვლინებას წარმოადგენს ე.წ. ღია კონცეფციები (open-ended concept), რომლებიც სამართალშემფარდებელს აძლევს მათი განვრცობის, ახალი ელემენტებით შევსების შესაძლებლობას. საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, თუ დაწყებული საგადასახადო შემოწმების გაგრძელება ვერ ხერხდება დაუძლეველი ძალის ან სხვა გარემოების გამო, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს გადაწყვეტილებას საგადასახადო შემოწმების შეჩერების შესახებ.⁷⁹ ამ ნორმის საფუძველზე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს შეუძლია გარდა დაუძლეველი ძალისა, განსაზღვროს ის გარემოებები, რომელთა მიზეზითაც შეაჩერებს საგადასახადო შემოწმებას. საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ დააყენონ მრიცხველები ან/და აიღონ მათი მაჩვენებლები, აგრეთვე ამ კოდექსით დადგენილი წესით დალუქონ დოკუმენტები ან სხვა მასალები.⁸⁰ უფლებამოსილი პირი ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში, საქმის ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, განსაზღვრავს იმ მასალებს, რომელთა

⁷⁸ მაგ., კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 აპრილის განჩინება საქმეზე Nბს-100(2კ-22), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 17 მარტის განჩინება საქმეზე Nბს-272(კ-21), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 5 ივლისის განჩინება საქმეზე Nბს-404-404(2კ-18), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 ივლისის განჩინება საქმეზე Nბს-463-460(2კ-17), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-222-219(კ-14).

⁷⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 264, ნაწილი 9, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁸⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 49, ნაწილი 1, „ნ“ ქვეპუნქტი, სსმ, 54, 12/10/2010.

დალუქვასაც მიზანშეწონილად მიიჩნევს. საგადასახადო კოდექსის ერთ-ერთი ნორმა ჩამოთვლის რა განეკუთვნება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს. ეს ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი და კონკრეტულ შემთხვევაში ასეთად შეიძლება მიჩნეულ იქნას საქართველოში საქმიანობით მიღებული სხვა შემოსავალიც.⁸¹

საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილება არც თუ იშვიათად ვლინდება იმ პირობებში, როდესაც კანონი იძლევა შესაძლებლობას, უფლებამოსილმა პირმა გადაუხვიოს საგადასახადო ადმინისტრირების კანონის ნორმით განსაზღვრულ წესს. ასეთი ნორმის საფუძველზე, კონკრეტულ შემთხვევებში უფლებამოსილი პირი წყვეტს გამოიყენებს თუ არა ნორმით მინიჭებულ განსხვავებული ქცევის შესაძლებლობას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლი განსაზღვრავს საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის პრინციპებს. ამავე მუხლის შესაბამისად⁸², თუ შესაბამის პრინციპთა გამოყენება შეუძლებელია, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი დგინდება დანახარჯების, შესაძლო რეალიზაციის ფასის ან მისაღები სარგებლის განსაზღვრის მეთოდებით. შესაძლებელია თუ არა საქონლის/მომსახურების ფასის ძირითად პრინციპთა გამოყენება განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი და თავადვე იღებს კანონით დადგენილი ალტერნატივებიდან ერთ-ერთი მათგანის გამოყენების გადაწყვეტილებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, თუ საქართველოს საწარმოს მიერ საერთაშორისო კონტროლირებადი ოპერაციის მოგების განსაზღვრა არ შეესაბამება საბაზრო პრინციპს, ნებისმიერი ოდენობის მოგება, რომელიც ოპერაციის დადგენილი პირობების საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობის შემთხვევაში წარმოეშობოდა რომელიმე საწარმოს, მაგრამ საბაზრო პრინციპთან შეუსაბამობის გამო არ წარმოეშვა, შეიძლება ჩართულ იქნეს ამ საწარმოს დასაბეგრ მოგებაში და დაიბეგროს

⁸¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 104, ნაწილი 1, „რ“ ქვეპუნქტი, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁸² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 18, ნაწილი 6, სსმ, 54, 12/10/2010.

შესაბამისად.⁸³ ამ შემთხვევაშიც საგადასახადო ორგანო წყვეტს ოპერაციის დადგენილი პირობების საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობასა და მოგების საწარმოს დასაბეგრ მოგებაში ჩართვის მიზანშეწონილობას.

ადმინისტრაციულ ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ერთ-ერთ ყველაზე გავრცელებულ მაგალითს სანქციების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღება წარმოადგენს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ძირითადად არ შეიცავს საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციულ უფლებამოსილებას საგადასახადო სანქციების გამოყენების ნაწილში. საგადასახადო პასუხისმგებლობის მარეგულირებელი ნორმები უმეტესწილად იმპერატიულად განსაზღვრავს სამართალდარღვევისათვის გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობებს. გამონაკლისს წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის ნორმა, რომლის შესაბამისად, კოდექსით გათვალისწინებული კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის (გარდა განმეორებით ჩადენილი ქმედებებისა) საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია ფულადი ჯარიმის ნაცვლად გამოიყენოს გაფრთხილება.⁸⁴

საგადასახადო ორგანოთა ფართო დისკრეციული უფლებამოსილება უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრას არაპირდაპირი მეთოდებით,⁸⁵ რომელსაც საგადასახადო ლიტერატურაში სავარაუდო დაბეგვრას (presumptive taxation) უწოდებენ.⁸⁶ ტერმინი უკავშირდება სამართლებრივ ვარაუდს, რომ გადასახადის გადამხდელის შემოსავალი არ არის არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრულ ოდენობაზე ნაკლები. არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება სხვადასხვა მიზეზს უკავშირდება.

⁸³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 127, ნაწილი 3, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁸⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე ან 281-ე მუხლით, 286-ე მუხლის პირველი ან მე-11 ნაწილით ან 2885 ან 291-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის (გარდა განმეორებით ჩადენილი ქმედებებისა), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, სსმ, 54, 12/10/2010.

⁸⁵ Demin A.V., Discretion in Tax Law, Perm University Herald, Juridical Sciences, 2017, Issue 35, 51-52, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2945965>[14.06.2023]

⁸⁶ Tax Law Design and Drafting, Edit. Turonyi V., Vol.1, IMF, 1996, 401, <<https://www.elibrary.imf.org/view/book/9781557755872/9781557755872.xml>>[14.06.2023]

ისინი შეიძლება გამოყენებულ იქნას გადასახადის თავიდან აცილების ან გადასახადისათვის თავის არიდების საწინააღმდეგოდ ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციის არარსებობის ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით დაბეგვრის ობიექტის დადგენის შეუძლებლობის შემთხვევაში დაბეგვრის ობიექტური ინდიკატორების განსაზღვრისათვის. არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენების ალბათობა წახალისებს გადასახადის გადამხდელთა მიერ დაბეგვრისათვის გამოსადეგი სააღრიცხვო დოკუმენტაციის წარმოებას. არაპირდაპირი მეთოდები ძირითადად გამოიყენება პირდაპირ გადასახადებთან მიმართებით, თუმცა შესაძლოა გამოყენებულ იქნას არაპირდაპირი გადასახადების (დღგ, აქციზი) განსაზღვრის მიზნითაც. არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება, როგორც წესი, ფართო დისკრეციას ანიჭებს საგადასახადო ორგანოს, რაც ქმნის თვითნებური გადაწყვეტილების დიდ რისკს.⁸⁷

საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, გარკვეული პირობების არსებობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე).⁸⁸ საგადასახადო კოდექსის ნორმა ფართო დისკრეციას ანიჭებს საგადასახადო ორგანოს, კერძოდ, უფლებამოსილი პირი განსაზღვრავს რა შემთხვევაში მიიჩნევა სხვა გადამხდელი შესაძარ გადასახადის გადამხდელად ან რა ჩაითვლება სხვა მსგავს ინფორმაციად, რომლის საფუძველზე უნდა განისაზღვროს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები.

⁸⁷ Tax Law Design and Drafting, Edit. Turonyi V., Vol.1, IMF, 1996, 401-406, <<https://www.elibrary.imf.org/view/book/9781557755872/9781557755872.xml>> [14.06.2023]

⁸⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 73, ნაწილი 5, სსმ, 54, 12/10/2010.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო ორგანოებისათვის მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილების არეალი ფართოა.

წინამდებარე ნაშრომში საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების გამოწვევები და აღნიშნული უფლებამოსილების ფარგლების დადგენის საჭიროება დეტალურად განხილული იქნება გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული ერთ-ერთი წესის - შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის და რბილი სამართლის ინსტრუმენტის - წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის მაგალითზე.

3. სამართლის პრინციპები, როგორც საგადასახადო ორგანოთა თავისუფალი ქმედების ზღვარი

3.1 სამართლის ზოგადი პრინციპების გავრცელება საგადასახადო სამართალზე

სამართლის პრინციპები სამართლებრივი სისტემის წიაღში ჩამოყალიბებული და განვითარებული სტანდარტებია, რომლებზეც ზნეობის გავლენაც იგრძნობა.⁸⁹ სამართლის პრინციპები წარმოადგენს შუალედურ რგოლს სამართლებრივ ღირებულებებსა და პოზიტიურ სამართალს შორის.⁹⁰

საზოგადოებაში გაბატონებული ღირებულებები, როგორც წესი, „ითარგმნება“ სამართლებრივ სისტემაში,⁹¹ სამართლის ფუნდამენტურ პრინციპებად ყალიბდება და დემოკრატიული სახელმწიფოს სამართლის ნორმატიულ არსს განსაზღვრავს.⁹²

⁸⁹ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(64), 2019, 151. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau J.L.M, Legislative Instrumentalism vs Legal Principles, Coventry Law Journal, 16, 2013, 106. <https://pure.uvt.nl/ws/files/1522472/LAWJOURNALTIMLegislative_Instrumentalism_vs_Legal_Principles_and_Tax.pdf> [14.06.2023].

⁹⁰ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(64), 2019, 151. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau J.L.M, Legislative Instrumentalism vs Legal Principles, Coventry Law Journal, 16, 2013, 107. <https://pure.uvt.nl/ws/files/1522472/LAWJOURNALTIMLegislative_Instrumentalism_vs_Legal_Principles_and_Tax.pdf> [14.06.2023].

⁹¹ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(64), 2019, 151. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau H., Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in Netherlands, Fundamental Legal Principles as Checks of Legislative Power: A Case Study, Utrecht Law Review, Volume 9, Issue 2 (March) 2013, 52, <<https://storage.googleapis.com/jnl-up-j-ur-files/journals/1/articles/227/submission/proof/227-1-488-2-10-20130328.pdf>> [14.06.2023].

⁹² თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(64), 2019, 151. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau H., Legislative Instrumentalism vs Legal Principles, Coventry Law Journal, 16, 2013, 106. <https://pure.uvt.nl/ws/files/1522472/LAWJOURNALTIMLegislative_Instrumentalism_vs_Legal_Principles_and_Tax.pdf> [14.06.2023].

სამართლის მკვლევარები სამართლის პრინციპების, როგორც კონკრეტული სტანდარტების დაცვის ვალდებულებას, სამართლიანობის ბუნებრივ მოთხოვნილებასაც უკავშირებენ.⁹³

ყველა ქვეყნის საგადასახადო სისტემა არის მისი ძირითადი ღირებულებების და პოლიტიკის გამოხატულება.⁹⁴ ეს მოსაზრება ხაზგასმით აღნიშნავს საზოგადოების ღირებულებებისა და პოლიტიკური გადაწყვეტილებების თანხვედრის მნიშვნელობას საგადასახადო კანონმდებლობის შემუშავებისას⁹⁵ და გადასახადების ადმინისტრირებისას.

საბაზისო იდეებმა, რომლებსაც დაბეგვრის არსი ეფუძნება, გამოხატულება ჯერ ეკონომიკურ, შემდგომ სამართლის, მოგვიანებით კი, გადასახადების ადმინისტრირების სისტემის განვითარების კვალდაკვალ, ორგანიზაციულ პრინციპებში ჰკოვა. მათგან ნაწილმა შესაძლოა გამორჩეულად კანონშემოქმედების სახელმძღვანელო იდეების ან მხოლოდ კანონის ნორმის განმარტების პრინციპების დატვირთვა შეიძინოს ან ერთდროულად სამართალშემოქმედებისა და სამართალშეფარდების პრინციპებად იქცეს. მაგ., ადამ სმითის მიერ ჩამოყალიბებული დაბეგვრის ეკონომიკური პრინციპები,⁹⁶ რომლებსაც დაბეგვრის ფუნდამენტურ

⁹³ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(64), 2019, 151. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau H., Legislative Instrumentalism vs Legal Principles, Coventry Law Journal, 16, 2013, 106. <<https://pure.uvt.nl/ws/files/1522472/LAWJOURNALTIMLegislative Instrumentalism vs Legal Principles and Tax.pdf>> [14.06.2023].

⁹⁴ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(64), 2019, 151. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau H., Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in Netherlands, Fundamental Legal Principles as Checks of Legislative Power: A Case Study, Utrecht Law Review, Volume 9, Issue 2 (March) 2013, 52, <<https://storage.googleapis.com/jnl-up-j-ulr-files/journals/1/articles/227/submission/proof/227-1-488-2-10-20130328.pdf>> [14.06.2023].

⁹⁵ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(64), 2019, 151. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023].

⁹⁶ ადამ სმითის მიერ ნაშრომში „გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ“ (1776 წელი) ჩამოყალიბებული იქნა დაბეგვრის 4 პრინციპი - სამართლიანობის პრინციპი, განსაღვრულობის პრინციპი, მოხერხებულობის პრინციპი, ეფექტურობის პრინციპი - რომლებსაც სხვადასხვა სახელწოდებით მოიხსენიებენ „canons of taxation“, „maxims of taxation“.

პრინციპებსაც უწოდებენ, უპირველესად, იქცა სახელმძღვანელო იდეებად საგადასახადო კანონმდებლობის შექმნისას და საგადასახადო კანონშემოქმედების ისეთ პრინციპებში ჰპოვა გამოხატულება, როგორებიცაა ვერტიკალური და ჰორიზონტალური თანასწორობა, ნეიტრალიტეტის პრინციპი, სამართლიანობის პრინციპი, გადახდისუნარიანობის პრინციპი, ეკონომიურობის და ეფექტიანობის პრინციპები, განსაზღვრულობის პრინციპი, მოხერხებულობის პრინციპი და სხვ.⁹⁷ დაბეგვრის ეკონომიკური და სამართლებრივი პრინციპების განვითარების შედეგად საგადასახადო სამართალურთიერთობის მნიშვნელოვან პრინციპებად ჩამოყალიბდა საგადასახადო სისტემის სტაბილურობის პრინციპი, გამჭვირვალობის პრინციპი, საიდუმლოობის პრინციპი, ანგარიშვალდებულების პრინციპი და სხვ.⁹⁸

ამასთან, საგადასახადო სამართალზე, როგორც საჯარო სამართლის განსაკუთრებულ ნაწილზე, სამართლის ზოგადი პრინციპების გავრცელების თაობაზე განსხვავებული მოსაზრებები არსებობს. რიგ შემთხვევებში მათ მხოლოდ კანონშემოქმედების პრინციპებად, ზოგჯერ კი მხოლოდ კანონის განმარტების ინსტრუმენტად მოიაზრებენ.⁹⁹

სამართლის ზოგადი პრინციპების ასახვა საგადასახადო სამართალში კანონშემოქმედების პროცესში ამ პრინციპთა კარგად გააზრებითა და საგადასახადო კანონის ნორმებში მათი კონკრეტიზაციით შეიძლება განხორციელდეს. დემოკრატიულ სახელმწიფოში სამართლის ნორმები უნდა შეესაბამებოდეს კონკრეტულ სტანდარტებს და ფუნდამენტური სამართლებრივი პრინციპების შეფასებისა და დაბალანსების საფუძველზე უნდა იქმნებოდეს, რაც კონკრეტული სოციალური, ეკონომიკური თუ სხვა ლეგიტიმური მიზნის მიღწევის გზისა

⁹⁷ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, 47-61. Fundamentals of Taxation: An Introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration, Edit. Pistone P., Roeleveld J., Hattingh J, Nogueira J., West C., IBFD, 2019, 5-12, <<https://www.ibfd.org>>[14.06.2023].

⁹⁸ იქვე.

⁹⁹ Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, edit. Brokelind C., IBFD, 2014, 16-24, <<https://www.ibfd.org>>[14.06.2023].

და დროთა განმავლობაში ჩამოყალიბებული სამართლებრივი პრინციპების ურთიერთმიმართების შეფასების პროცესს გულისხმობს.¹⁰⁰

საგადასახადო კანონმდებლობის შექმნისას, უმეტესწილად ინსტრუმენტული მიდგომაა გამოყენებული. ინსტრუმენტული მიდგომით, სამართლებრივი აქტები მეტწილად წარმოადგენს ტექნიკას, კონკრეტული ეკონომიკური, სოციალური თუ სხვა მიზნების მისაღწევად. თუ კანონი განხილული იქნება მხოლოდ კონკრეტული პოლიტიკის განხორციელების ინსტრუმენტად, ხელისუფლებას ექნება ცდუნება, მაგალითად, ეკონომიკური ან დასაქმების ხელშეწყობის სახელით რისკის ქვეშ დააყენოს კონკრეტული სამართლებრივი ღირებულებები.¹⁰¹ არსებობს მოსაზრება, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის შექმნისას, კანონმდებელი ფუნდამენტურ სამართლებრივ პრინციპებს ნაკლებად სერიოზულად აღიქვამს.¹⁰² სამართლებრივი პრინციპებისაგან დაცლილი, ზოგადი და ხშირ შემთხვევაში, ბუნდოვანი საკანონმდებლო ნორმები, რომლებიც აღმასრულებელ ხელისუფლებას და ხშირ შემთხვევაში, საგადასახადო ადმინისტრაციებს ანიჭებს ზოგადი ნორმების დაკონკრეტების (მათი განმარტებების, ინსტრუქციების სახით) ან ბუნდოვანი/ორაზროვანი ნორმების სხვადასხვაგვარი გამოყენების შესაძლებლობას, დიდი

¹⁰⁰ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, 152, <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau H., Legislative Instrumentalism vs Legal Principles in Tax, Coventry Law Journal, 16, 2013, 107, <https://pure.uvt.nl/ws/files/1522472/LAWJOURNALTIMLegislative_Instrumentalism_vs_Legal_Principles_and_Tax.pdf> [14.06.2023].

¹⁰¹ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, 152, <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau H., Legislative Instrumentalism vs Legal Principles in Tax, Coventry Law Journal, 16, 2013, 94, <https://pure.uvt.nl/ws/files/1522472/LAWJOURNALTIMLegislative_Instrumentalism_vs_Legal_Principles_and_Tax.pdf> [14.06.2023].

¹⁰² თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, 156, <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau H., Legislative Instrumentalism vs Legal Principles in Tax, Coventry Law Journal, 16, 2013, 90, <https://pure.uvt.nl/ws/files/1522472/LAWJOURNALTIMLegislative_Instrumentalism_vs_Legal_Principles_and_Tax.pdf> [14.06.2023].

ძალაუფლების კონცენტრირებას ახდენს ადმინისტრაციული ორგანოების ხელში. ამგვარი ძალაუფლება კი, შეიცავს რისკს აღმასრულებელი ხელისუფლების/საგადასახადო ადმინისტრაციის აქტებსა და გადაწყვეტილებებში საგადასახადო ადმინისტრაციის ინტერესები ბევრად აღემატებოდეს გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს.¹⁰³ ამასთან, იმის გამო, რომ ხშირად ფინანსთა სამინისტროს მიერ ინიცირებული საგადასახადო კანონმდებლობა უცვლელად მიიღება პარლამენტის მიერ, იზრდება საფრთხე, რომ საკანონმდებლო ნორმები მეტწილად, ფორმულირებული იყოს იმგვარად, რომ უზრუნველყოფდეს ეფექტიანი აღსრულების შესაძლებლობას და სამართლის პრინციპები მეორეხარისხოვნად იქცეს.¹⁰⁴

კანონიერება და ლეგიტიმურობა საგადასახადო კანონმდებლობის აუცილებელი მოთხოვნებია. თუ საკანონმდებლო ნორმების კანონიერებას უფლებამოსილი ორგანოს მიერ მათი მიღება უზრუნველყოფს, არსობრივ ლეგიტიმაციას მხოლოდ კანონის ნორმებში სამართლის პრინციპების ასახვა სძენს. პროცედურული განზომილება – კანონიერება და არსობრივი განზომილება – ლეგიტიმურობა, ნებაყოფლობითი კანონმორჩილების მიღწევის აუცილებელი და განუყოფელი კომპონენტებია.¹⁰⁵ კანონმდებლის

¹⁰³ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, 156, <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau H., Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in Netherlands, Fundamental Legal Principles as Checks of Legislative Power: A Case Study, Utrecht Law Review, Volume 9, Issue 2 (March) 2013, 57, <https://storage.googleapis.com/jnl-up-j-ur-files/journals/1/articles/227/submission/proof/227-1-488-2-10-20130328.pdf> [14.06.2023].

¹⁰⁴ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, 156. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau H., Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in Netherlands, Fundamental Legal Principles as Checks of Legislative Power: A Case Study, Utrecht Law Review, Volume 9, Issue 2 (March) 2013, 57, <https://storage.googleapis.com/jnl-up-j-ur-files/journals/1/articles/227/submission/proof/227-1-488-2-10-20130328.pdf> [14.06.2023].

¹⁰⁵ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, 160. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Gribnau J.L.M., Legislative Instrumentalism vs Legal Principles in Tax, Coventry Law Journal, 16, 2013, 108,

მიერ ეკონომიკური და სამართლებრივი პრინციპების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, საგადასახადო კანონმდებლობის ფორმირება და სამართალშეფარდების პროცესში კონსტიტუციური პრინციპების გამოყენება, სამართლიანობის, როგორც სამართლის მორალური განზომილების აღქმას ამძაფრებს და საგადასახადო კანონმდებლობას ლეგიტიმაციას მატებს.¹⁰⁶ ზემოთ აღინიშნა, რომ საგადასახადო სამართლისათვის მეტწილად, ინსტრუმენტული მიდგომაა დამახასიათებელი. ამასთან, სხვა სამართლის დარგებთან შედარებით, როგორც სამართალშემოქმედებისას, ასევე სამართალშეფარდებისას, აღიარებულია საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების მომეტებული ხარისხი. ასეთ პირობებში კიდევ უფრო მნიშვნელოვანია საგადასახადო კანონის ნორმების შექმნისას კანონმდებლის ორიენტირს მათში სამართლებრივი პრინციპების ასახვა წარმოადგენდეს.

საგადასახადო სამართალურთიერთობებზე კონკრეტული სამართლებრივი პრინციპების გავრცელების საფუძველს საქართველოს კონსტიტუცია წარმოადგენს. მათ შორისაა, სახალხო სუვერენიტეტის და კანონის უზენაესობის, სამართლებრივი განსაზღვრულობის და კანონის წინაშე თანასწორობის პრინციპები. მათი ნაწილი კონსტიტუციური პრინციპებია, ნაწილი კი, გამომდინარეობს სხვა კონსტიტუციური პრინციპებიდან.¹⁰⁷

თანამედროვე საგადასახადო ადმინისტრაციის მიზნებიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოებისთვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების საკითხი და მისი თავსებადობა

<[https://pure.uvt.nl/ws/files/1522472/LAWJOURNALTIMLegislative Instrumentalism vs Legal Principles and Tax.pdf](https://pure.uvt.nl/ws/files/1522472/LAWJOURNALTIMLegislative%20Instrumentalism%20vs%20Legal%20Principles%20and%20Tax.pdf) > [14.06.2023].

¹⁰⁶ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, 160. <<https://old.supremecourt.ge/publications/> > [14.06.2023].

¹⁰⁷ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, 152; <<https://old.supremecourt.ge/publications/> > [14.06.2023]. საქართველოს კონსტიტუცია, მუხლი 3, 4, 11, საქართველოს პარლამენტის უწყებები, 31-33, 24/08/1995.

უფლებამოსილებების დანაწილების პრინციპთან კითხვებს აღარ ბადებს. თუმცა, იურიდიულ ლიტერატურაში არ წყდება დისკუსია საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილების მასშტაბისა და ფარგლების შესახებ და დისკურსი განსხვავდება სამართლებრივი სისტემებისა და ტრადიციების მიხედვით.

სახელმწიფოსა და ინდივიდს შორის ურთიერთობის ფუნდამენტური მარეგულირებელი პრინციპი – კანონის უზენაესობა, საგადასახადო ურთიერთობების საფუძველსაც წარმოადგენს, კერძოდ, იგი აყალიბებს ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა საკუთრების ხარჯზე საზოგადოებრივი სიკეთის დასაფინანსებლად რესურსების მობილიზაციის მოდელის მასშტაბს. მიუხედავად იმისა, რომ მისი უნივერსალური განმარტება არ არსებობს და სხვადასხვა ქვეყანაში განსხვავებული მასშტაბი შეიძინა, მისი მთავარი მიზანია ინდივიდის დაცვა სახელმწიფო ძალაუფლების თვითნებური და გადაჭარბებული გამოყენებისგან. კანონის უზენაესობის იდეიდან გამომდინარეობს საჯარო ადმინისტრაციის კანონიერების ფარგლებში მოქცევის მოდელიც.¹⁰⁸

თუნდაც დაწერილი თუ დაუწერელი კონსტიტუციები კანონის უზენაესობის იდეით იყოს გამსჭვალული, ის არ უნდა დარჩეს მხოლოდ კონსტიტუციის დეკორაციად. კანონის უზენაესობა უნდა იქცეს სამართლებრივ რეალობად და აისახოს ადამიანების, მათ შორის, გადასახადის გადამხდელების ყოველდღიურ ცხოვრებაში, ცხადი სამართლებრივი ნორმების შექმნის, მათი თანმიმდევრული განმარტებისა და გამოყენების გზით.¹⁰⁹

კანონის უზენაესობას აქვს არა მხოლოდ აბსტრაქტული არსი, არამედ მნიშვნელოვანი პრაქტიკული ასპექტებიც. ის მოითხოვს, რომ

¹⁰⁸ Fundamentals of Taxation: An Introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration, Edit.: Pistone P., Roeleveld J., Hattingh J, Nogueira J., West C., IBFD, 2019, 15-17, <<https://www.ibfd.org>>[14.06.2023].

¹⁰⁹ Fundamentals of Taxation: An Introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration, Edit.: Pistone P., Roeleveld J., Hattingh J, Nogueira J., West C., IBFD, 2019, 15, <<https://www.ibfd.org>>[14.06.2023].

გადასახადის გადამხდელებს ჰქონდეთ შესაძლებლობა მოარგონ საკუთარი ქცევა კანონის მოთხოვნებს და განჭვრიტონ თავიანთი საქმიანობის შედეგები. ეს იდეა გამოიხატება სამართლებრივი უსაფრთხოების მოთხოვნებში. უპირველეს ყოვლისა, ის ავალდებულებს კანონმდებელს, ჩამოაყალიბოს კანონის ნორმები ისე, რომ გადასახადის გადამხდელმა მკაფიოდ გაიაზროს კანონის მოთხოვნები, საკუთარი უფლებები და ვალდებულებები. კანონის ნორმები უნდა იყოს ზოგადი, მაგრამ მკაფიო და არა ბუნდოვანი.

არსებობს განსხვავებული მოსაზრებები საგადასახადო კანონშემოქმედების ტექნიკასთან დაკავშირებით, კერძოდ, შესაძლებელია თუ არა სამართლებრივი სიცხადის მიღწევა ზოგადი და აბსტრაქტული საკანონმდებლო ნორმებით, თუ ისინი მაქსიმალურად დეტალური და კონკრეტული უნდა იყოს. მიუხედავად იმისა, თუ რომელ საკანონმდებლო ტექნიკას აირჩევს კანონმდებელი, ერთი რამ მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელს უნდა შეეძლოს იმის აღქმა, თუ რას მოითხოვს კანონი მისგან და განჭვრიტოს როგორც საკუთარი, ასევე საგადასახადო ორგანოს ქმედებათა შედეგები.

3.2 სახალხო სუვერენიტეტის პრინციპი - საგადასახადო ორგანოთა თავისუფალი ქმედების ზღვარი

სამართლებრივი სახელმწიფოსთვის დამახასიათებელი კანონის უზენაესობის პრინციპის (Rule of Law) დაცვა დაბეგვრაში, რომელიც საკანონმდებლო ორგანოს მიერ მიღებული აქტების აღმატებულობას ემყარება, გადასახადის გადამხდელის ინტერესების ორი პერსპექტივით უზრუნველყოფას ემსახურება. პირველი - საგადასახადო კანონი ადგენს ქცევის წესებს იმგვარად, რომ განჭვრეტადია ინდივიდის ქცევის შედეგი და შესაბამისად დაცულია კანონიერი ნდობა, მეორე კი - ზღუდავს საჯარო მმართველობის განმახორციელებელ პირთა, ამ შემთხვევაში, საგადასახადო ადმინისტრაციების თვითნებობას მათი საქმიანობის კანონის ნორმათა და

ადამიანის უფლებათა სავალდებულო დაცვის ჩარჩოში მოქცევით.¹¹⁰ ეს იდეა, ცხადია, სასამართლო წესით გადამხდელის უფლების ეფექტური დაცვის მექანიზმების არსებობით გვირგვინდება.¹¹¹

გადასახადის სავალდებულო, არაექვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე, დაბეგვრის ლეგიტიმაციისთვის მხოლოდ საჯარო მიზნების არსებობა არ არის საკმარისი. საგადასახადო კანონმდებლობა ლეგიტიმაციას იძენს მხოლოდ დემოკრატიული პროცედურების შედეგად, რომელიც გულისხმობს საჯარო დისკუსიებს, პოლიტიკურ პლურალიზმს, აზრთა სხვადასხვაობასა და კომპრომისებს საკანონმდებლო ორგანოში.

საგადასახადო კანონმდებლობის ლეგიტიმაცია საბოლოო ჯამში მისი აღსრულების ეფექტიანობის თვალსაზრისითაც მნიშვნელოვანია. სწორედ დემოკრატიული ლეგიტიმაცია ხდება გადასახადის გადამხდელთა მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის მიმღებლობის, სავალდებულოდ აღიარებისა და საბოლოო ჯამში, ნებაყოფლობითი კანონმორჩილების საფუძველი¹¹².

ის ფაქტი, რომ საგადასახადო კანონპროექტები ხშირ შემთხვევაში რთულად გასაგებია კანონმდებლებისათვის, არ ასუსტებს საკანონმდებლო ორგანოს პასუხისმგებლობას თავად განსაზღვროს დაბეგვრის ძირითადი ელემენტები.¹¹³

სახალხო სუვერენიტეტის პრინციპის უზრუნველყოფა საგადასახადო კანონში კანონმდებლის ნების ცხადად გამოხატვით მიიღწევა.

¹¹⁰ Dorigo S., The Rule of Law and Tax Law: The Case of the Abuse of Law, Italian Journal of Public Law, Vo. 12, Issue 2, 2020, 183, <http://www.ijpl.eu/assets/files/pdf/2020_volume_2/5_Dorigo.pdf> [14.06.2023].

¹¹¹ იქვე.

¹¹² თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, 160. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება The Delicate Balance - Tax, Discretion and the Rule of Law, Edit. Evans C., Freedman J., IBFD, 2011, 8-9, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹¹³ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, 152. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023].

უპირველესად, საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მარეგულირებელ ტერმინს კონკრეტული მნიშვნელობა კანონმდებელმა უნდა შესძინოს და შესაბამისად, მისი განმარტება საკანონმდებლო აქტში უნდა იყოს მოცემული, რათა საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ ტერმინი მხოლოდ საკუთარი მიზნების შესაბამისად არ იქნას განმარტებული. ამასთან, სახალხო სუვერენიტეტის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გამოვლინება საგადასახადო კანონის ნორმის ცხადად ჩამოყალიბებას უკავშირდება, რაც უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელის მიერ საკუთარი და საგადასახადო ორგანოს ქმედებების განჭვრეტადობას და შედეგად ამყარებს სამართლებრივ უსაფრთხოებას.

3.3 სამართლებრივი განსაზღვრულობა - საგადასახადო ორგანოთა თავისუფალი ქმედების ზღვარი

3.3.1. სამართლებრივი განსაზღვრულობის კონცეფცია

სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპის ფესვები ჯერ კიდევ ანტიკური საბერძნეთისა და რომის სამართალში მოიძებნება, შემდგომ კი აღიარება და განვითარება ჰპოვა როგორც კონტინენტურ, ასევე საერთო სამართლის სისტემებში.¹¹⁴ ძირითადად ის ეროვნულ კონსტიტუციებში არ არის ჩამოყალიბებული, თუმცა გამომდინარეობს სხვა კონსტიტუციური, უმეტეს შემთხვევაში, სამართლებრივი სახელმწიფოსა და კანონის უზენაესობის პრინციპებიდან და ფართოდ არის აღიარებული სასამართლოს მიერ. სამართლებრივი განსაზღვრულობა სახელმწიფოში კანონის უზენაესობის დამკვიდრების საფუძველად და ერთ-ერთ ყველაზე ფუნდამენტურ სამართლებრივ ღირებულებად მიიჩნევა.¹¹⁵ მისი მიზანია უზრუნველყოს მოქალაქეთა შესაძლებლობა თავისუფლად და თავდაჯერებულად დასახონ ხანგრძლივი გეგმები პირად ცხოვრებასა და

¹¹⁴ Leoni B., Freedom and the Law, Nash Publishing, Los Angeles, 1972, 77-96, <https://cdn.mises.org/Freedom%20and%20the%20Law_4.pdf> [14.06.2023].

¹¹⁵ Gribnau H., Legal Certainty: A Matter of Principle, Legal Studies Research Paper Series, 12, Tilburg Law School, 2014, 80, <<file:///C:/Users/pikria.tatarashvili/Downloads/SSRN-id2447386.pdf>> [14.06.2023].

საქმიანობაში.¹¹⁶ რაციონალური გადაწყვეტილების მისაღებად ადამიანს ესაჭიროება განჭვრიტოს მისი საქმიანობის სამართლებრივი შედეგები.¹¹⁷ სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევა მხოლოდ კანონშემოქმედებით რთულად მიღწევადად არის მიჩნეული და სასამართლოს აქტივიზმი შესაბამისი მიზნის მიღწევაში უმნიშვნელოვანესია.¹¹⁸ ეს მოსაზრება არ გამორიცხავს, არამედ პირიქით, კიდევ უფრო ამყარებს მიდგომას, რომ სამართლებრივი განსაზღვრულობის მისაღწევად კანონშემოქმედებითი პროცესი და მისი პროდუქტი (კანონი) უნდა დაექვემდებაროს კონკრეტულ პრინციპებსა და სტანდარტებს.¹¹⁹

სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპი აძლევს შესაბამის ორგანოებს მიმართულებას როგორ შექმნან მატერიალური კანონმდებლობა და როგორ გამოიყენონ ის.¹²⁰

სამართლებრივი განსაზღვრულობა ევროპის სამართლის ფუნდამენტურ პრინციპს წარმოადგენს და აღიარებულია ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოსა და მართლმსაჯულების ევროპული სასამართლოს მიერ, მათ შორის, საგადასახადო დავების განხილვისას.¹²¹

¹¹⁶ Leoni B., Freedom and the Law, Nash Publishing, Los Angeles, 1972, 82-84, <https://cdn.mises.org/Freedom%20and%20the%20Law_4.pdf> [14.06.2023].

¹¹⁷ Gribnau H., Legal Certainty: A Matter of Principle, Legal Studies Research Paper Series, 12, Tilburg Law School, 2014, 80, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2447386> [14.06.2023].

¹¹⁸ Leoni B., Freedom and the Law, Nash Publishing, Los Angeles, 1972, 77-113, <https://cdn.mises.org/Freedom%20and%20the%20Law_4.pdf> [14.06.2023].

¹¹⁹ Hayek F.A., The constitution of Liberty, The University Chicago Press, 1978, 205, <<https://www.mises.at/static/literatur/Buch/hayek-the-constitution-of-liberty.pdf>> [14.06.2023].

¹²⁰ Maxeiner J., Legal Certainty and Legal Methods: A European Alternative to American Legal Indeterminacy? ScholarWork, University of Baltimore School of Law, 546, <https://scholarworks.law.ubalt.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1407&context=all_fac> [14.06.2023].

¹²¹ თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(64), 2019, 154. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Maxeiner J., Legal Certainty and Legal Methods: A European Alternative to American Legal Indeterminacy? ScholarWork, University of Baltimore School of Law, 546, <https://scholarworks.law.ubalt.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1407&context=all_fac> [14.06.2023].

545; Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Edit. Brokelind C., IBFD 2014, 103-104, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

სამართლებრივი განსაზღვრულობა მნიშვნელოვანია როგორც კანონის უზენაესობის დამკვირდების, ასევე ეკონომიკური განვითარების მისაღწევად.¹²² სამართლებრივი განსაზღვრულობა თანამედროვე ფართო გაგებით გულისხმობს კანონის ხელმისაწვდომობას მის ძალაში შესვლამდე, მისი შედეგების განჭვრეტადობას, კანონის ნორმათა სიცხადეს, უკუძალის აკრძალვას, საგადასახადო კანონის სტაბილურობას, კანონიერი ნდობის პრინციპის დაცვას, აღმასრულებელი ხელისუფლების ქმედებების ფარგლების განსაზღვრას ცხადი და არაორაზროვანი ნორმების საფუძველზე, სასამართლო გადაწყვეტილებათა აღსრულებადობას. ვიწრო გაგებით კი სამართლებრივი ნორმის იმგვარი სიცხადითა და სიზუსტით ჩამოყალიბებას მოითხოვს, რომლის საფუძველზე მისი ადრესატი შეძლებს საკუთარი ქცევის შესაბამისობაში მოყვანას კანონის მოთხოვნებთან.¹²³

3.3.2. სამართლებრივი განსაზღვრულობა დაბეგრაში

დაბეგრაში განსაზღვრულობის პრინციპის დამკვიდრების მნიშვნელობა ჯერ კიდევ მე-18 საუკუნეში იქნა აღიარებული ადამ სმითის მიერ ცნობილ ნაშრომში „გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ“.¹²⁴ ადამ სმითის დაბეგრის მეორე პრინციპის თანახმად, გადასახადი, რომელიც უნდა გადაიხადოს პირმა, მკაფიოდ უნდა იყოს განსაზღვრული. გადახდის დრო, გადახდის ფორმა და ოდენობა ცხადი და გასაგები უნდა იყოს, როგორც გადამხდელისათვის, ასევე ნებისმიერი სხვა პირისათვის.¹²⁵ დაბეგრის ეს ეკონომიკური პრინციპი ორგანულად დაუკავშირდა სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპს. არაერთი

¹²² Report on the Rule of Law, European Commission for Democracy Through Law (Venice Commission), 2011, 10-11,

<[https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD\(2011\)003rev-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD(2011)003rev-e)> [14.06.2023].

¹²³ იქვე.

¹²⁴ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, 47-52.

¹²⁵ Smith A., An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Edit. R.H. Campbell and A.S. Skinner, The Glasgow Edition of the Works and Correspondence of Adam Smith, LibertiClassics, 1981, 639-640.

<<https://rauterberg.employee.id.tue.nl/lecturenotes/DDM110%20CAS/Smith-1776%20Wealth%20of%20Nations.pdf>> [14.06.2023].

თანამედროვე საგადასახადო სამართლის მკვლევარის მოსაზრებითაც (მოსაზრებები მითითებულია ნაშრომში), სამართლებრივი განსაზღვრულობა საგადასახადო სამართლის მნიშვნელოვან პრინციპს წარმოადგენს.

სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევა დაბეგვრაში უპირველესად უკავშირდება დაბეგვრის ძირითადი ელემენტების განსაზღვრას საკანონმდებლო ორგანოს მიერ. დაბეგვრაში კანონიერების დამკვიდრებისათვის გადასახადის სუბიექტი, ობიექტი, საგადასახადო ბაზა, გადასახადის განაკვეთი და ყველა ის ელემენტი, რომელიც გავლენას ახდენს გადასახადის თანხის საბოლოო ოდენობაზე უნდა განისაზღვროს საკანონმდებლო ორგანოს მიერ.¹²⁶ ამ კონცეფციის დაცვა უკავშირდება კანონის უზენაესობის დამკვიდრებას დაბეგვრაში და აღმასრულებელი ხელისუფლების თვითნებური და განუჭვრეტელი გადაწყვეტილებების თავიდან აცილებას.

საგადასახადო კანონის როგორც კანონიერება, ასევე ლეგიტიმურობა მოითხოვს საკანონმდებლო ორგანოს მიერ ამ უფლებამოსილების არა ფორმალურად, არამედ სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპის დაცვით განხორციელებას. განსაზღვრულობა მოითხოვს სამართლებრივ რეგულაციათა სიცხადეს, სისრულეს (ხარვეზის გამორიცხვას), ურთიერთშესაბამისობას (კოლიზიის გამორიცხვას), თანმიმდევრულობას,¹²⁷ სტაბილურობას, ხელმისაწვდომობას.

სამართლებრივი განსაზღვრულობის ორგვარ არსს გამოყოფენ - შინაგანს და ინსტრუმენტულს. მის შინაგან ბუნებას ინდივიდუალურ თავისუფლებას უკავშირებენ, კერძოდ, ალტერნატიულ გადაწყვეტილებებს შორის არჩევანის გაკეთების შესაძლებლობას სხვათა ჩარევის გარეშე. მას

¹²⁶ The Delicate Balance - Tax, Discretion and the Rule of Law, Edit. Evans C., Freedman J., IBFD, 2011, 8-9, <<https://www.ibfd.org/>> [14.06.2023].

¹²⁷ Maxeiner J., Some Realism About Legal Certainty in the Globalization of the Rule of Law, ScholarWorks, University of Baltimore School of Law, 2008, 40, <https://scholarworks.law.ubalt.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=1409&context=all_fac> [14.06.2023].

ხშირად „ნეგატიურ ანუ კანონით შემოსაზღვრულ თავისუფლებადაც“ მოიხსენიებენ.¹²⁸ ვინაიდან დაბეგვრა წარმოადგენს პირის საკუთრების უფლებაში ჩარევას, ამ უფლებისა და ეკონომიკური თავისუფლების სრულყოფილად განსახორციელებლად გადასახადის გადამხდელს ესაჭიროება განსაზღვრულობა საგადასახადო ტვირთთან დაკავშირებით. მას უნდა ქონდეს შესაძლებლობა წინასწარ განჭვრიტოს გადასახადის ოდენობა ანუ მის საკუთრების უფლებასა და ეკონომიკურ თავისუფლებაში ჩარევის ფარგლები.¹²⁹ სამართლებრივ განსაზღვრულობას აქვს ასევე ინსტრუმენტული ასპექტი, რადგან საგადასახადო კანონმდებლობა არა მხოლოდ გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულებებს განსაზღვრავს, არამედ, რიგ შემთხვევებში, გარკვეულ შესაძლებლობებსაც აძლევს მათ. საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენება არაფისკალური მიზნებისთვის სახელმწიფოს პოლიტიკის ნაწილს წარმოადგენს. საგადასახადო კანონმდებლობის ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა ქცევის რეგულირების ინსტრუმენტად გამოყენებისას, კანონმდებელი უბიძგებს მათ, მისი მიზნების შესაბამისად იმოქმედონ. ამას კი, ხშირ შემთხვევაში საგადასახადო შეღავათების დაწესებით ან გადასახადის განაკვეთის გაზრდით აღწევს.

საგადასახადო კანონმდებლობის გადასახადის გადამხდელთა ქცევის მარეგულირებელ ინსტრუმენტად გამოყენებისას დაბეგვრა ადამიანის ცხოვრების პრაქტიკულად ყველა ასპექტზე ახდენს გავლენას. ამ თვალსაზრისითაც, გადასახადის გადამხდელისათვის მნიშვნელოვანია სამართლებრივი განსაზღვრულობა, რათა საკუთარი ცხოვრების თუ საქმიანობის დაგეგმვისას მხედველობაში მიიღოს მისი გადაწყვეტილებების და ქმედებების ფისკალური შედეგები.¹³⁰

¹²⁸ Gribnau H., Legal Certainty: A Matter of Principle, Legal Studies Research Paper Series, 12, Tilburg Law School, 2014, 80, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2447386> [14.06.2023].

¹²⁹ Gribnau H., Legal Certainty: A Matter of Principle, Legal Studies Research Paper Series, 12, Tilburg Law School, 2014, 81, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2447386> [14.06.2023].

¹³⁰ Gribnau H., Legal Certainty: A Matter of Principle, Legal Studies Research Paper Series, 12, Tilburg Law School, 2014, 82, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2447386>

საგადასახადო კანონმდებლობის სიცხადე და სიმარტივე საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ აღიარებული, მნიშვნელოვანი ამოცანაა, რომელიც მუდმივად დგას როგორც განვითარებადი, ასევე განვითარებული ქვეყნების მთავრობების წინაშე. ეს ეხება არა მხოლოდ საერთაშორისო დაბეგვრის მექანიზმების, არამედ ეროვნული კანონმდებლობის სრულყოფის საკითხსაც.¹³¹ საგადასახადო კანონმდებლობის განსაზღვრულობის მნიშვნელობას ინვესტიციების მოზიდვის და მდგრადი და ინკლუზიური განვითარებისათვის არაერთი საერთაშორისო ორგანიზაცია და ბიზნეს სუბიექტი აღიარებს.¹³²

საგადასახადო კანონმდებლობაში განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმების გამოყენება გამორჩეულ პრობლემას წარმოადგენს. საგადასახადო კანონში მეტისმეტად ზოგადი, ბუნდოვანი და ორაზროვანი ნორმების არსებობით საკანონმდებლო ორგანო საკუთარ უფლებამოსილებას პრაქტიკულად გადასცემს აღმასრულებელ და სასამართლო ხელისუფლებას. ამასთან, მიიჩნევა, რომ დაბეგვრაში თანასწორი მოპყრობისა და გადასახადის განჭვრეტადობის დაცვა შეუძლებელია, თუ კანონის ნორმა არ არის საკმარისად ცხადი.¹³³

ქვემოთ მითითებული მიზეზები, რომლებიც თავისთავად ამომწურავი არ არის, ხაზგასმით წარმოაჩენს დაბეგვრაში სამართლებრივი განსაზღვრულობის (სიცხადის) მიღწევის მნიშვნელობას:

[14.06.2023].

¹³¹ Update on Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, July 2018, 5, 25, <<https://www.oecd.org/tax/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>> [14.06.2023]

¹³² თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, 155. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Tax Certainty, IMF/OECD Report for G20 Finance Ministers, march 2017, 63-76, <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>> [14.06.2023]; Update on Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, July 2018, 5, <<https://www.oecd.org/tax/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>> [14.06.2023]; 2019 Progress Report on Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors June 2019, 6, 8, <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>> [14.06.2023]

¹³³ Separation of Powers in Tax Law, edit. Dourado A.P., Report of 2009 EATLP Congress, 2009, 37, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

- სამართლებრივი განსაზღვრულობა ეხმარება გადასახადის გადამხდელს საკუთარი საქმიანობის რაციონალურად დაგეგმვაში და განჭვრეტადი ხდება მისი ოპერაციების საგადასახადო შედეგები.
- სამართლებრივი განსაზღვრულობის პირობებში გადასახადის გადამხდელს არ უწევს საგადასახადო კანონის განმარტებისა და კანონის მოთხოვნების შესასრულებად დამატებითი ხარჯების გაღება და შესაბამისად, ხელს უწყობს კანონშესაბამისობის დონის ზრდას.
- ცხადი და მარტივად აღქმადი ნორმების საფუძველზე მიღწეული სამართლებრივი განსაზღვრულობა ამცირებს საგადასახადო დავების რაოდენობას.¹³⁴
- სამართლებრივი განსაზღვრულობა ხელს უწყობს საგადასახადო კანონის ნორმის სწორ აღქმას საგადასახადო ადმინისტრაციების მიერ და შესაბამისად, მის ერთგვაროვან განმარტებასა და თანმიმდევრულ გამოყენებას, რაც საბოლოოდ უზრუნველყოფს თანასწორობის პრინციპის დაცვას დაბეგვრაში.

3.3.3. საკანონმდებლო ნორმის განსაზღვრულობის არსი

სამართლის თეორიასა და ფილოსოფიაში გავრცელებული მოსაზრებაა, რომ სამართლის ენის, როგორც ადამიანური ენის აბსოლუტური სიზუსტე მიუღწეველია. მხოლოდ რაოდენობრივი ცნებებია ზუსტი და რიგ შემთხვევებში, მათაც შეიძლება განუჭვრეტელი შედეგები მოყვეს.¹³⁵

საკანონმდებლო ნორმები მათი შინაარსის განსაზღვრულობის სხვადასხვა დონით ხასიათდება. ზოგიერთი სამართლებრივი ნორმა ცხადი და არაორაზროვანია, ზოგიერთ ცნებასთან მიმართებით კი კარგად

¹³⁴ Update on Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, July 2018, 5, 9, <<https://www.oecd.org/tax/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>> [14.06.2023].

¹³⁵ Separation of Powers in Tax Law, edit. Dourado A.P., Report of 2009 EATLP Congress, 2009, 40, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

განსწავლულ იურისტსაც გაუჭირდება იმის თქმა, როდის არის შესრულებული საკანონმდებლო ნორმის მოთხოვნები/წინაპირობები.¹³⁶

არსებობს მოსაზრება, რომ საგადასახადო ნორმების განსაზღვრულობის საკითხზე მსჯელობა უნდა წარიმართოს შედარებითობის განზომილებაში. ამავე მოსაზრების თანახმად, არ შეიძლება საგადასახადო კანონის ორი ნორმის შედარებისას ითქვას, რომ ერთი მათგანი განსაზღვრულია, მეორე კი - განუსაზღვრელი. უფრო სწორია, მათი შედარებისას დადგინდეს, რომელი ნორმაა მეტად ან ნაკლებად განსაზღვრული. ამდენად განსაზღვრულობა წარმოადგენს კონკრეტული სამართლის ნორმის ხარისხობრივ მახასიათებელს.¹³⁷

შეიძლება ითქვას, რომ საკანონმდებლო ნორმის განსაზღვრულობის ზუსტი ფორმულა არ არსებობს. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, განსაზღვრულობის მასშტაბი ზოგად დადგენას არ ექვემდებარება, არამედ დამოკიდებულია კონკრეტული შემთხვევის თავისებურებაზე.¹³⁸

საკანონმდებლო ნორმის განსაზღვრულობის ხარისხი არ ფასდება ცალკეული სიტყვის/ სიტყვებისათვის ამა თუ იმ მნიშვნელოვნის მიხედვით, არც ცალკეული ცნებ(ებ)ის განმარტებით, არამედ უმეტესწილად მოითხოვს კონკრეტული შემთხვევასთან დაკავშირებულ რეგულირებათა ერთობლიობის განმარტებას.

ამასთან, საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო თავის არაერთ გადაწყვეტილებაში აღნიშნავს საკანონმდებლო ნორმის განსაზღვრულობის მნიშვნელობას.¹³⁹ სასამართლოს განმარტებით,

¹³⁶ Detterbeck S., Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungsprozessrecht, 19. Auflage, C.H. Beck, 2021, 108.

¹³⁷ Demin A.V. Certainty and Uncertainty in Tax Law: Do Opposites Attract?, Law Institute, Siberian Federal University, 2020, 13, <<https://www.mdpi.com/2075-471X/9/4/30>> [14.06.2023].

¹³⁸ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 30 ოქტომბრის გადაწყვეტილება N2/3/406,408 საქმეზე „საქართველოს სახალხო დამცველი და საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II, 37.

¹³⁹ ამ პრინციპის სახელდებისათვის ორ ტერმინს შორის - განჭვრეტადობის პრინციპი და განსაზღვრულობის პრინციპი. სასამართლო ამ უკანასკნელს ანიჭებს უპირატესობას. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 30 ოქტომბრის გადაწყვეტილება

„აუცილებელია ნორმის შინაარსობრივი სიზუსტე, არაორაზროვნება. ნორმა უნდა იყოს საკმარისად განსაზღვრული არა მხოლოდ შინაარსის, არამედ რეგულირების საგნის, მიზნისა და მასშტაბების მიხედვით, რათა ადრესატმა მოახდინოს კანონის სწორი აღქმა და თავისი ქცევის განხორციელება მის შესაბამისად, განჭვრიტოს ქცევის შედეგები.“¹⁴⁰ სასამართლოს მითითებით, სამართლებრივი განსაზღვრულობის მოთხოვნები დაკმაყოფილებულია „თუ კეთილსინდისიერი განმარტების პირობებში შეუძლებელია ნორმის თვითნებური და ადამიანის უფლებისათვის საზიანო გამოყენება.“¹⁴¹

3.4 კანონიერების პრინციპი - საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის წინაპირობა

სამართლებრივი სახელმწიფოს ერთ-ერთი მახასიათებელი - კანონიერების პრინციპი საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილებისათვის ფარგლების დადგენის ძირითადი საფუძველია. ზოგიერთ სამართლებრივ სისტემაში კანონიერება გამოიყენება როგორც კანონის უზენაესობის ნაწილი ან თუნდაც სინონიმი. კანონიერების პრინციპი გამოხატავს აზრს, რომ საჯარო უფლებამოსილების განხორციელება ლეგიტიმურია მხოლოდ მაშინ, როცა ის კანონიერია.¹⁴² ამ პრინციპის იდეიდან გამომდინარეობს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება განახორციელოს დისკრეციული უფლებამოსილება კანონით მინიჭებული მიზნით და დადგენილ ფარგლებში.

N2/3/406,408 საქმეზე „საქართველოს სახალხო დამცველი და საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II, 33; საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილება N2/2-389 საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე მაია ნათაძე და სხვები საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს პრეზიდენტის წინააღმდეგ“, II, 25.

¹⁴⁰ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 30 ოქტომბრის გადაწყვეტილება N2/3/406,408 საქმეზე „საქართველოს სახალხო დამცველი და საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II, 36.

¹⁴¹ იქვე, II, 35.

¹⁴² Fundamentals of Taxation: An Introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration, Edit.: Pistone P., Roeleveld J., Hattingh J., Nogueira J., West C., IBFD, 2019, 19-20, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

გასათვალისწინებელია, რომ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას ყოველთვის იზრდება შეცდომის, უფლებამოსილების ბოროტად გამოყენების, თვითნებური, მიკერძოებული ქმედების/გადაწყვეტილების რისკი. დაურეგულირებელი, გაუმართლებლად ფართო და აბსოლუტური დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭება არ შეესაბამება დაბეგვრის კანონიერების პრინციპს და, ამავე დროს, ზრდის უფლებამოსილების ბოროტად გამოყენების რისკს.¹⁴³

საგადასახადო ადმინისტრაციის დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების ზოგადი საფუძველია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია განახორციელოს დისკრეციული უფლებამოსილება კანონი დადგენილ ფარგლებში და მხოლოდ იმ მიზნით, რომლის მისაღწევადაც მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება.¹⁴⁴

გადასახადის კანონიერების პრინციპის, მის იდეაზე დაფუძნებული სხვა პრინციპებისა და ღირებულებებისა და გადასახადის გადამხდელის უფლებების უზრუნველსაყოფად, მნიშვნელოვანია დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრა ასეთი უფლებამოსილების მიმნიჭებელი საკანონმდებლო ნორმით. საგადასახადო სამართლის ნორმამ დელეგირებული დისკრეცია უნდა მოაქციოს სამართლებრივ ჩარჩოში და მკაფიოდ განსაზღვროს მისი ფარგლები. კანონმდებლის მიერ მკაცრად განსაზღვრული კრიტერიუმებისა და პირობების შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოსთვის მინიჭებული უფლებამოსილება უზრუნველყოფს დისკრეციის მიზნებსა და მისი ბოროტად გამოყენების რისკს შორის სამართლიანი ბალანსის დაცვას და, ამავე დროს, განჭვრეტადს გახდის დისკრეციის განხორციელების საფუძველს და წინაპირობებს.¹⁴⁵

¹⁴³ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N2/7/667 გადაწყვეტილება საქმეზე, „სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, III-55.

¹⁴⁴ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მუხლი 6, სსმ, 32(39), 15/07/1999.

¹⁴⁵ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N2/7/667 გადაწყვეტილება საქმეზე, „სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, III-55.

4. საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების მასშტაბი სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილებისას

4.1 გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესების არსი

გადასახადის თავიდან აცილების¹⁴⁶ წინააღმდეგ მიმართული ზომების უნივერსალური განმარტება არ არსებობს. საგადასახადო ლიტერატურაში მათი გავრცელებული საზოგადო სახელწოდებაა GAAR (General Anti-Avoidance Rules), რომლის დეფინიციაში შეიძლება მოექცეს როგორც გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული საკანონმდებლო წესები, ასევე, კანონმდებლობაში ასახვის გარეშე, სასამართლო პრაქტიკის საფუძველზე განვითარებული სხვადასხვა დოქტრინა.¹⁴⁷

გადასახადის თავიდან აცილებასთან გამკლავებას ქვეყნები სხვადასხვა მიდგომებით ცდილობენ. მათ შორისაა ისეთი ზომები, როგორებიცაა საკანონმდებლო GAAR, სპეციალური წესები (SAARs, TAARs), კანონმდებლობაში ასახული სხვადასხვა პრინციპი, რომლებსაც კლასიკური GAAR-ის სახე არ აქვს და სასამართლო პრაქტიკის საფუძველზე ჩამოყალიბებული დოქტრინები.

გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული ზომების განვითარებას დიდი ხნის ისტორია აქვს. მიიჩნევა, რომ ამჟამინდელი განსხვავებული დოქტრინების მიუხედავად, კონტინენტური ევროპის სამართლის სისტემის ქვეყნების გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესების ფესვები რომის სამართლის *in fraudem legis* კონცეფციიდან მოდის.¹⁴⁸ მისი გავრცელება და გამოყენება კი სხვადასხვა

¹⁴⁶ აღნიშნული ტერმინი გამოიყენება Tax Avoidance აღმნიშვნელად, როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი II, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2017, 120.

¹⁴⁷ GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 2, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁴⁸ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ.,

ქვეყანაში განსხვავებულად წარიმართა¹⁴⁹ - ზოგიერთ ქვეყანაში (გერ, ავსტრია) სამართლებრივი კონსტრუქციების ბოროტად გამოყენების კონცეფცია კანონმდებლობის ნაწილად იქცა, ნაწილ მათგანში (ნიდერლანდები) ძლიერი სასამართლო დოქტრინის სახე შეიძინა, ზოგიერთ სახელმწიფოში კი (ბელგია, იტალია) სამოქალაქო სამართლის ამ პრინციპის საგადასახადო სამართალურთიერთობაზე გავრცელება უარყოფილ იქნა სასამართლოს მიერ.¹⁵⁰

საერთო სამართლის სისტემის ზოგიერთ ქვეყანაში (აშშ, გაერთიანებული სამეფო) გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული ზომები ძირითადად სასამართლო დოქტრინების საფუძველზე განვითარდა, მოგვიანებით კი კანონმდებლობის ნაწილადაც იქცა.¹⁵¹ მათგან ზოგიერთი ქვეყნის (აშშ) კანონმდებლობაში ასახულ პრინციპებს კოდიფიცირებულ დოქტრინებს უწოდებენ და არ მიაკუთვნებენ გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართულ საკანონმდებლო წესებს,¹⁵² ზოგიერთი ქვეყნის (გაერთიანებული სამეფო) კანონმდებლობაში ასახულ დოქტრინებს კი GAAR-ად მიიჩნევენ.¹⁵³ ამავე სამართლის სისტემის ზოგიერთი ქვეყნის (ავსტრალია) კანონმდებლობაში გადასახადის თავიდან

4(68), 2020, 174. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Form and Substance in Tax Law, Edit. Zimmer F., IFA Cahiers, Vol. 87A, IBFD, 2002, 42, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁴⁹ საქმეში - Johannes Henricus Maria van Binsbergen v Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid (ECJ, 3 December 1974, case 33-74) ECJ პრაქტიკაში პირველად იქნა მითითებული, რომ ევროკავშირის წევრი ქვეყნები უფლებამოსილნი არიან მიიღონ ზომები მომსახურების მიწოდების თავისუფლების შეზღუდვის მიზნით, თუ ამგვარი წესები/ღონისძიებები მიზნად ისახავს შიდასახელმწიფოებრივი წესების გვერდის ავლის თავიდან აცილებას.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61974CJ0033>, [14.06.2023].

¹⁵⁰ Form and Substance in Tax Law, Edit. Zimmer F., IFA Cahiers, Vol. 87A, IBFD, 2002, 43, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁵¹ იქვე.

¹⁵² Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 550, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023]; GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 401, 411, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁵³ GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 388, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესები კანონმდებლობის ნაწილად ჯერ კიდევ მე-19 საუკუნეში იქცა და შემდეგ კანონმდებლობის ცვლილებისა და სასამართლო პრაქტიკის კვალდაკვალ განვითარდა.¹⁵⁴

გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ ბრძოლისას საკანონმდებლო GAAR-ისა და სასამართლო დოქტრინების პარალელური თანაარსებობაც ჩვეულებრივი მოვლენაა. საკანონმდებლო GAAR-ის საფუძველზე გადასახადის თავიდან აცილების შემთხვევის დასადგენად, სასამართლო პრაქტიკაში მკვიდრდება სხვადასხვა დოქტრინა.

გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ ღონისძიებების აქტუალურობა 21-ე საუკუნის საერთაშორისო საგადასახადო პოლიტიკაშიც მკვეთრად ვლინდება. ამ უკანასკნელის დასტურია OECD-ის BEPS პროექტი, რომლის ერთ-ერთი ღონისძიების (მე-6 ღონისძიება) მიზანს წარმოადგენს საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებების ბოროტად გამოყენების აღკვეთა. გააქტიურებულია OECD-ის ძალისხმევა, მისი რეკომენდაციების საფუძველზე სახელმწიფოებმა შეთანხმებებში ასახონ ჰარმონიზებული მიდგომები ამ შეთანხმებათა ბოროტად გამოყენების აღსაკვეთად,¹⁵⁵ რომელთაგან ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ძირითადი მიზნის ტესტია (Principle Purpose Test, PPT).¹⁵⁶ აღსანიშნავია, ასევე, ევროკავშირის სამართლის ისეთი ინსტრუმენტები, როგორცაა დირექტივა გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ (European Union Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD) და სხვა, უფრო სპეციფიკური დირექტივები (Parent-Subsidiary Directive (PSD), the Merger Directive (MD) and the Interest-Royalty Directive (IRD)).

გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესებისა და პრინციპების ჩამოყალიბებისას და გამოყენებისას ერთმანეთის პირისპირ

¹⁵⁴ GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 31, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁵⁵ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 183, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023];

¹⁵⁶ იქვე, 360.

დგას ინტერესთა ორი ჯგუფი - ერთი მხრივ, კანონის უზენაესობის, სამართლებრივი განსაზღვრულობისა და დაბეგვრის კანონიერების პრინციპები და მეორე მხრივ, თანასწორობის პრინციპი დაბეგვრაში და რიგ შემთხვევებში, გადახდისუნარიანობის პრინციპი. ამასთან, გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული ინსტრუმენტების მიზანი დაბეგვრის სამართლიანობა და ეკონომიკური ეფექტიანობის მიღწევაა. შესაბამისად, ზემოაღნიშნულ ინტერესთა შორის ბალანსი ძლიერ არის დამოკიდებული საკანონმდებლო ორგანოს სამართალშემოქმედების, საგადასახადო ადმინისტრაციების მიერ სამართალგამოყენების და სასამართლოების მიერ სამართალშეფარდების, მათ შორის, სამართლის ნორმათა განმარტების ხარისხსა და თანმიმდევრულობაზე.¹⁵⁷

მიუხედავად იმისა, რომ გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული ზომების, მათ შორის, GAAR-ის, კანონმდებლობაში ასახული პრინციპების და გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული სასამართლო დოქტრინების განვითარება განსხვავებულად წარიმართა, გამოყოფენ მათთვის დამახასიათებელ ყველაზე მნიშვნელოვან ელემენტებს:

- ქცევა/ქცევები ან ფაქტ(ებ)ი, რომლებზეც გავრცელდება GAAR ან/და შესაბამისი დოქტრინები.
- გარიგების ან სქემის შედეგად კანონის მიზნის საწინააღმდეგო საგადასახადო სარგებლის ან უპირატესობის მიღება.
- გარიგებაში შესვლის ან გარიგებათა სქემის განხორციელების განზრახვა/მიზანი.¹⁵⁸

¹⁵⁷ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. ძიძიგური ნ., 4(68), 2020, 172. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 181-182, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁵⁸ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. ძიძიგური ნ., 4(68), 2020, 186. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 181-182, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

აღიარებულია, რომ გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესების არსებობის გარდაუვალი შედეგია საგადასახადო ადმინისტრაციების თავისუფალი ქმედების ფართო არეალი, რომელიც ქმნის თვითნებობის, უსამართლობის და დისკრიმინაციის რისკსაც კი. ამ პირობებში, თვით კანონის უზენაესობის საზღვრებიც მკრთალდება.¹⁵⁹

4.1 შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი სასამართლო გადაწყვეტილებების საფუძველზე ჩამოყალიბებული გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული პრინციპია და მის საწყისად აშშ-ს უზენაესი სასამართლოს მიერ Gregory v. Helvering საქმეზე მიღებული გადაწყვეტილება მიიჩნევა.¹⁶⁰ ამ გადაწყვეტილებით უზენაესმა სასამართლომ წარმოაყენა იდეა, რომლის თანახმად, სასამართლო უფლებამოსილია შეცვალოს გარიგების/გარიგებათა რიგის საგადასახადო შედეგები, თუ გარიგების ფორმა არსებითად არ შეესაბამება გარიგების შინაარსს და შედეგად გადასახადის გადამხდელმა მიიღო საგადასახადო შეღავათი, რომელსაც სხვაგვარად ვერ მიიღებდა. გადამხდელის მიერ გარიგების ფორმად საწარმოს რეორგანიზაციის შერჩევის მიუხედავად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ რეალურად გარიგების შედეგად მიღებული შემოსავალი წარმოადგენდა ფასიანი ქაღალდებიდან მიღებულ დივიდენდს და უნდა დაბეგრულიყო როგორც გადასახადის გადამხდელის შემოსავალი.¹⁶¹

¹⁵⁹ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. ძიძიგური ნ., 4(68), 2020, 171, <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 36 <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁶⁰ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. ძიძიგური ნ., 4(68), 2020, 174, <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 206, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁶¹ Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935); თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. ძიძიგური ნ., 4(68), 2020, 175. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Anti-avoidance measures

როგორც წესი, საგადასახადო შედეგები, რომლებიც გარიგების ან გარიგებათა რიგის შედეგად დგება, გამომდინარეობს იმ გარიგებ(ებ)იდან, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ირჩევს და არ არის საკამათო. რიგ შემთხვევებში, კონკრეტული ოპერაციის საგადასახადო შედეგი შეესაბამება გარიგების ფორმას, მაგრამ არა მის შინაარსს. ამ შემთხვევაში, შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის დოქტრინის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს ან/და სასამართლოს შეუძლია შეცვალოს ოპერაციის კვალიფიკაცია, თუ გარიგების არსი აშკარად არ შეესაბამება მის ფორმას.¹⁶²

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპს მკვლევართა ნაწილი კანონის განმარტების ინსტრუმენტს უწოდებს,¹⁶³ ზოგიერთი მიიჩნევს, რომ ის არც კანონის განმარტების წესია, არც ფაქტის დადგენის ინსტრუმენტი, არამედ წარმოადგენს ფაქტებისა და გარემოებების შეფასების მექანიზმს.¹⁶⁴ ზოგიერთ ქვეყანაში ის GAAR-ის ნაწილია (ფინეთი), ზოგიერთში კი - სრულად GAAR-ის სახე აქვს, მიუხედავად იმისა, რომ GAAR-ს არ უწოდებენ (კორეა), ზოგიერთ ქვეყანაში ზოგად პრინციპად არის ჩამოყალიბებული (ჩეხეთის რესპუბლიკა, უნგრეთი), ზოგან კი, მხოლოდ სასამართლო დოქტრინის ნაწილს წარმოადგენს (ისრაელი, ნორვეგია).

საგულისხმოა, რომ როგორც კანომდებლობით განსაზღვრული, ასევე მხოლოდ სამართალწარმოებაში მოქმედი ეს პრინციპი შესაძლოა ყველა

of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 557, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023]. მიიჩნევა, რომ ეს გადაწყვეტილება გახდა კიდევ ერთი დოქტრინის - business purpose doctrine წარმოშობის საფუძველი.

¹⁶² თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(68), 2020, 175, <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება Form and Substance in Tax Law, Edit. Zimmer F., IFA Cahiers, Vol. 87A, IBFD, 2002, 608. <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁶³ Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edit. Dourado A.P., IBFD, 2017, 6, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁶⁴ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 438, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

სახის გადასახადზე გავრცელდეს და გამოყენებულ იქნას ნებისმიერი სახის ურთიერთობის მიმართ.¹⁶⁵

არსებობს მოსაზრება, რომ შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპიდან გამომდინარეობს სხვა დოქტრინები, როგორებიცაა sham transaction, step transaction, business purpose, economic substance.¹⁶⁶ ეს დოქტრინები ურთიერთგადამფარავია და ზოგიერთი მათგანი, მთელ რიგ შემთხვევებში, ერთდროულადაც გამოიყენება, რაც კიდევ უფრო განუჭვრეტელს ხდის ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო შედეგებს და ოპერაციის შერჩევას განსაკუთრებულ სიფრთხილეს მოითხოვს გადასახადის გადამხდელისაგან.¹⁶⁷

უმეტესად, ხსენებულ დოქტრინათა გამოყენებისას, სასამართლო მათ ზემოაღნიშნული სახელწოდებებით არ მოიხსენიებს და შესაბამისად, სასამართლოს მიდგომების გამოვლენა მხოლოდ გადაწყვეტილებების სიღრმისეული ანალიზის საფუძველზეა შესაძლებელი. აღნიშნულ დოქტრინათა ანალიზის კიდევ ერთ სირთულეს სასამართლოების მიერ რიგ შემთხვევებში მხოლოდ ერთი პრინციპის, სხვა შემთხვევაში კი, ყველა ან ზოგიერთი მათგანის ერთდროულად გამოყენება წარმოადგენს. შესაბამისად, გადამხდელისათვის რთულია იმის პროგნოზირება მათ მიერ განხორციელებულ საქმიანობას საგადასახადო ორგანო ან სასამართლო რა სახით დააყენებს ექვექვემ.¹⁶⁸

¹⁶⁵ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 559-560, 563, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023]; Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edit. Dourado A.P., IBFD, 2017, 114, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁶⁶ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 562, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023];

¹⁶⁷ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(68), 2020, 175, <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023].

¹⁶⁸ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(68), 2020, 175. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023].

4.3 შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი უცხო ქვეყნების კანონმდებლობასა და პრაქტიკაში

4.3.1. ფინეთის რესპუბლიკა

ფინეთში GAAR ჩამოყალიბების პირველი ნაბიჯები 1920-იან წლებში გადაიდგა და მუნიციპალურ საშემოსავლო გადასახადს უკავშირდებოდა. მას შემდეგ იცვლებოდა როგორც საკანონმდებლო ფორმულირება, ასევე ვითარებოდა ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკა. ამჟამად მოქმედ საგადასახადო პროცედურების აქტში (VML) ჩამოყალიბებული GAAR მიემართება საშემოსავლო გადასახადს¹⁶⁹ და იგი ორი ელემენტისაგან შედგება. VML 28-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ გარემოება ან შეთანხმება ისეთი სამართლებრივი ფორმით ჩამოყალიბდა, რომელიც არ შეესაბამება მის რეალურ ბუნებას ან მიზანს, მაშინ დაბეგვრა განხორციელდება მისი რეალური ფორმის შესაბამისად. მეორე წინადადების მიხედვით კი, თუ აშკარაა, რომ ფასი, სხვა სახის კომპენსაცია ან გადახდის დრო შეთანხმდა ან სხვა სახის შეთანხმება განხორციელდა გადასახადის თავიდან აცილების მიზნით, მაშინ დასაბეგრი შემოსავალი და კაპიტალი შეიძლება გადაანგარიშდეს.¹⁷⁰ მიიჩნევა, რომ ნორმის ორი წინადადება GAAR-ის გამოყენების დამოუკიდებელ წინაპირობას წარმოადგენს, რომელთაგან პირველი ელემენტი შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოხატულებაა, თუმცა ადმინისტრაციულ და სასამართლო პრაქტიკაში ნათლად არ ფიქსირდება მათი დამოუკიდებლად გამოყენების არგუმენტები.¹⁷¹ ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, თუ აშკარაა, რომ

¹⁶⁹ მსგავსი ფორმულირების ნორმები სხვა საგადასახადო კანონებშიც არის ჩამოყალიბებული, შესაბამისად, ვრცელდება სხვა გადასახადებზეც. Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 208, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023];

¹⁷⁰ VML 28 (1) - If a circumstance or an arrangement has been given a legal form which does not conform to its actual nature or purpose, then taxation is carried out as if the proper and correct form [i.e. form corresponding to the actual nature or purpose] had been adopted).- If it is evident that a price, another kind of compensation or the time of payment has been agreed on, or another kind of arrangement has been made in order to avoid tax, then the taxable income and capital can be estimated.

¹⁷¹ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 209-210, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

დაბეგვრა უნდა განხორციელდეს 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, ყველა ფაქტი და გარემოება, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს საქმის შეფასებაზე, გულდასმით უნდა იქნას გამოკვლეული, ხოლო გადასახადის გადამხდელს უნდა მიეცეს შესაძლებლობა წარმოადგინოს აღმოჩენილი ფაქტების შესახებ პოზიცია. თუ გადასახადის გადამხდელი ვერ წარმოადგენს მტკიცებულებას, რომ გამოყენებული სამართლებრივი ფორმა შეესაბამება შეთანხმების რეალურ ბუნებას ან მიზანს, ან რომ შეთანხმება აშკარად არ არის გამოყენებული გადასახადის თავიდან აცილების მიზნით, მაშინ დაბეგვრა განხორციელდება 1-ლი პუნქტის შესაბამისად.¹⁷²

ნორმის ფორმულირებიდან ნათლად არ ჩანს მისი გავრცელების არეალი, თუმცა საგადასახადო ლიტერატურაში მიიჩნევა, რომ ნორმა ვრცელდება როგორც დამოუკიდებელ გარიგებებზე, ასევე გარიგებათა რიგზე/სერიაზე. ამასთან, მისი მოქმედების ქვეშ ექცევა თვალთმაქცური გარიგებებიც.¹⁷³

ნორმის ამოქმედება ორ წინაპირობას უკავშირდება - სახეზე უნდა იყოს საგადასახადო სარგებელი ან უპირატესობა, რომელიც ეწინააღმდეგება საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებს და დადასტურებული უნდა იყოს გადასახადის თავიდან აცილების განზრახვა ან მიზანი.

ნორმის განმარტების მიხედვით, საგადასახადო სარგებელი ან უპირატესობა შეიძლება გამოხატულ იქნას როგორც კონკრეტული საგადასახადო შეღავათის მიღებით, ასევე არასასურველი საგადასახადო შედეგების თავიდან აცილების სახით. თუმცა, თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო უპირატესობა/სარგებელი მიღებულია კანონის ნორმის საფუძველზე ან კანონმდებლის დუმილის შედეგად, GAAR

¹⁷² VML 28(2) - If it is evident that taxation should be carried out in accordance with paragraph 1, all facts and circumstances that may have an impact on how the case is evaluated must be carefully investigated and the taxpayer must be given the opportunity to present a statement of the facts found. Then, if the taxpayer does not provide evidence that the legal form used conforms to the actual nature or purpose, or that an arrangement has not evidently been made in order to avoid tax, then taxation must be carried out in accordance with paragraph 1.

¹⁷³ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 210, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

გამოყენების საფუძველი არ არსებობს. სასამართლო პრაქტიკით დადასტურებულია, რომ საგადასახადო ორგანოს ან სასამართლოს არ აქვს საგადასახადო კანონის ხარვეზის შევსების უფლებამოსილება.¹⁷⁴

გადასახადის გადამხდელის მიზნის ან განზრახვის გამოკვლევის საჭიროება გამოკვეთილად მითითებულია ნორმის პირველი ნაწილის მეორე წინადადებაში (...შეთანხმება განხორციელდა გადასახადის თავიდან აცილების მიზნით), თუმცა პირველი წინადადება დამოუკიდებლადაც რომ იყოს განხილული, ნორმის მეორე ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს აქვს შესაძლებლობა ამტკიცოს, რომ შეთანხმება არ არის გამოყენებული გადასახადის თავიდან აცილების მიზნით. მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის არსს შეესაბამება არა სუბიექტური მოტივების კვლევა, არამედ გარიგების/შეთანხმების/ქმედების მიზნების გამოვლენა, პრაქტიკაში სუბიექტური მიზნების კვლევა გარდაუვალია. ნორმის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია დაამტკიცოს, რომ არსებობდა გარიგების/შეთანხმებას დადების/განხორციელების ბიზნეს მიზანი. შესაბამისი ნორმა არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ სახეზე იყო საგადასახადო უპირატესობის მიზანი, თუმცა ის ერთ-ერთი იყო სხვა მიზნებს შორის. ვინაიდან ნორმა არ შეიცავს მითითებას ერთადერთ ან ძირითად მიზანზე, საგადასახადო და არასაგადასახადო მიზნების მნიშვნელოვნება შეპირისპირებულ და შეფასებულ უნდა იქნას. ლიტერატურაში მიუთითებენ სასამართლო პრაქტიკაში არსებულ შემთხვევებზე, როდესაც ნორმის გამოყენება უარყოფილ იქნა გარიგების/შეთანხმების „კარგი ბიზნეს მიზნის“ არსებობის საფუძველზე.¹⁷⁵

საგადასახადო ლიტერატურაში ფინეთის უმაღლესი ადმინისტრაციული სასამართლოს პრაქტიკაში ნორმის გამოყენებასთან

¹⁷⁴ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 205, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁷⁵ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 217, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

დაკავშირებით განსხვავებულ მოსაზრებებსაც ასახელებენ. გამოყოფენ ორ განსხვავებულ მიდგომას - პირველს ახასიათებენ როგორც ანალიტიკურს, გარკვეულწილად ფორმალისტურსაც კი, რომელიც კანონიერების პრინციპს ემყარება, მეორე კი განხილულია როგორც ჰოლისტიკური მიდგომა, რომელიც ეფუძნება საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებს და კანონის ლიბერალურ განმარტებას.¹⁷⁶

GAAR-ის გამოყენებისას მტკიცების ტვირთი გადანაწილებულია საგადასახადო ადმინისტრაციასა და გადასახადის გადამხდელზე. თავდაპირველად საგადასახადო ორგანომ დასაბუთებულად უნდა დაამტკიცოს, რომ აშკარად სახეზეა გადასახადისაგან თავის აცილების შემთხვევა, რის შემდეგაც მტკიცების ტვირთი გადადის გადასახადის გადამხდელზე და მან უნდა ამტკიცოს, რომ შეთანხმების ფორმა შეესაბამება მის არსს ან/და შეთანხმების რეალური მიზანი გადასახადისაგან თავის არიდება არ ყოფილა.¹⁷⁷ შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენებისას იცვლება შეთანხმების საგადასახადო შედეგი და განისაზღვრება იმ ჰიპოთეტური შეთანხმების საფუძველზე, რომელიც რეალურად შეესაბამება შეთანხმების არსს. ასეთ შემთხვევაში, როგორც წესი იზრდება გადასახადის ოდენობა და გადასახადის გადამხდელს დაეკისრება საურავიც. GAAR-ის გამოყენებას პირდაპირ არ უკავშირდება სხვა სახის სანქციის გამოყენება, თუმცა რიგ შემთხვევებში, თუ დამტკიცდება, რომ საგადასახადო დეკლარაციაში გამიზნულად შემცირდა გადასახადის ოდენობა, შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას სხვა სახის სანქციაც.¹⁷⁸

4.3.2. კორეის რესპუბლიკა

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი კორეის საგადასახადო სამართლის ზოგად პრინციპად არის აღიარებული და

¹⁷⁶ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 215, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁷⁷ იქვე, 213.

¹⁷⁸ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 208, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

მიჩნეულია საგადასახადო ურთიერთობებში თანასწორობისა და გადახდისუნარიანობის პრინციპების დაცვის ინსტრუმენტად.¹⁷⁹

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი ასახულია კორეის ეროვნული, ასევე ადგილობრივი და საერთაშორისო დაბეგვრის მარეგულირებელ კანონებში. კორეის ეროვნული ძირითადი საგადასახადო აქტის (The National Tax Basic Act, NTBA) მე-14 მუხლი სამი ნაწილისგან შედგება:

1. თუ დაბეგვრას დაქვემდებარებული შემოსავლის, მოგების, ქონების, აქტის ან გარიგების მიკუთვნება მხოლოდ ნომინალურია და არსებობს პირი, რომელსაც ეს შემოსავალი (და ა.შ) მიეკუთვნება, მაშინ ეს უკანასკნელი ვალდებულია გადაიხადოს გადასახადები და გადასახადებთან დაკავშირებული აქტები ვრცელდება შესაბამისად.¹⁸⁰
2. საგადასახადო ბაზის გამოთვლასთან დაკავშირებული დებულებები საგადასახადო აქტებში გამოიყენება შემოსავლის, მოგების, ქონების, აქტის ან გარიგების არსის შესაბამისად, სახელისა და ფორმის მიუხედავად.
3. თუ დადგინდება, რომ ამ კანონის საფუძველზე, არაპირდაპირი მეთოდებით მესამე პირების ჩართულობით ან ორი ან მეტი ქმედების ან გარიგების მეშვეობით, მიღებულია უსამართლო სარგებელი, ეს კანონი ან გადასახადებთან დაკავშირებული აქტები გავრცელდება ამ ქმედების ან გარიგების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, ისე, თითქოს შესაბამისმა მხარეებმა დადეს პირდაპირი გარიგება ან განახორციელეს ერთი ქმედება ან დადეს ერთი გარიგება.

¹⁷⁹ იქვე, 283, 285. Supreme Court Decision 2008Du8499 rendered en banc on 19 January 2012, https://library.scourt.go.kr/SCLIB_data/decision/63_2008Du8499.htm [14.06.2023].

¹⁸⁰ უმაღლესმა სასამართლომ ერთ-ერთი გადაწყვეტილებაში განსაზღვრა ის კრიტერიუმები, რომლის შესაბამისად უნდა დადგინდეს პირველი ნაწილის პირობების არსებობა, კერძოდ სახელის გამოყენების მიზეზები, მხარეთა შეთანხმების შინაარსი, ნომინალური მფლობელის საქმიანობაში ჩართულობის ხარისხი, პასუხისმგებლობის და ანგარიშვალდებულების ურთიერთობები, დასაბეგრ საქმიანობასთან დაკავშირებული უფლებამოსილებები და სხვა შესაბამისი გარემოებები. [Korean] Supreme Court Decision 2011Du9935 rendered on 16 May 2014, https://library.scourt.go.kr/SCLIB_data/decision/2011Du9935.htm [14.06.2023].

თავდაპირველად ნორმის პირველი და მეორე ნაწილები აისახა კანონში, მოგვიანებით კი, დაახლოებით 30 წლის შემდეგ, დაემატა ეკონომიკური არსის ნაწილიც.

აზრთა სხვადასხვაობა არსებობს ხსენებული ნორმის საკანონმდებლო GAAR-სადმი მიკუთვნების თაობაზე. მეცნიერთა ნაწილი მიიჩნევს, რომ ეს ნორმა წარმოადგენს საკანონმდებლო GAAR-ს, ნაწილი კი მას განიხილავს მხოლოდ პრინციპად. ერთი მოსაზრებით, ნორმა მთლიანობაში წარმოადგენს შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოხატულებას, მეორეს მოსაზრებით კი, ეს უკანასკნელი პრინციპი ასახულია ნორმის მესამე ნაწილში და უკავშირდება ეკონომიკური არსის საკითხს. თუმცა თანხმობა არსებობს იმ საკითხთან დაკავშირებით, რომ ნორმა მიმართულია გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ.¹⁸¹

ნორმის მიხედვით, ის მიემართება (1) ნებისმიერ შემთხვევას, რომელიც უკავშირდება შემოსავლის, მოგების, ქონების, აქტის ან გარიგების მიკუთვნებას ნორმინალური პირისათვის, (2) შემოსავლის გამომანგარიშებისას - ნებისმიერ შემთხვევას, რომლის დროსაც შემოსავლის, მოგების, ქონების, აქტის ან გარიგების არსი არ შეესაბამება მის სახელწოდებას ან ფორმას და (3) არაპირდაპირი მეთოდებით მესამე პირების ჩართულობას ან ორ ან მეტ გარიგებას, რომელთა მეშვეობით მიღწეულ იქნა არასამართლიანი საგადასახადო უპირატესობა.

ნორმის შესაბამისად, უსამართლო სარგებლის მიღება შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენების აუცილებელ წინაპირობას წარმოადგენს. ნორმა გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ უსამართლო მეთოდებით (ფორმასა და შინაარსს შორის განსხვავება, მესამე პირთა ჩართულობით განხორციელებული გარიგება და რამდენიმე ნაბიჯიანი გარიგების განხორციელება) გადასახადის გადამხდელმა მიიღო

¹⁸¹ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 283, 286, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

საგადასახადო სარგებელი და აღნიშნული სარგებელი უსამართლო მეთოდების გარეშე ვერ იქნებოდა მიღებული.

კანონი ნათლად არ მიუთითებს შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის სუბიექტურ კრიტერიუმზე, კერძოდ, გადასახადის გადამხდელის მიზნის ან განზრახვის გამოკვლევის საჭიროებაზე, თუმცა სასამართლო პრაქტიკაში არსებობს შემთხვევები, როდესაც, ამ პრინციპის გამოყენებისას, გადასახადის გადამხდელის განზრახვა მხედველობაში იქნა მიღებული.¹⁸²

აღნიშნული პრინციპის გამოყენება გავლენას ახდენს მხოლოდ საგადასახადო შედეგებზე, კერძოდ, საგადასახადო ბაზა და გადასახადი გამოიანგარიშება გარიგების ან ქმედების შინაარსის მიხედვით. ის გავლენას არ ახდენს კერძო-სამართლებრივი ურთიერთობების შედეგებზე.¹⁸³

ზოგადად კორეის რესპუბლიკის კანონმდებლობით, დაბეგვრასთან დაკავშირებულ გადაწყვეტილებებში მტკიცების ტვირთის მატარებელი საგადასახადო ორგანოა. სასამართლო პრაქტიკაც მოწმობს, რომ შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენებისას ეს ტვირთი კვლავ საგადასახადო ორგანოს მხარესაა.¹⁸⁴

კორეის საგადასახადო სამართალურთიერთობებში „Rodamco Case” სახელით ცნობილ გადაწყვეტილებაში¹⁸⁵ უმაღლესი სასამართლოს მიერ განმარტებულ იქნა შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის არსი. საქმე ეხებოდა ინვესტიციის სტრუქტურის გამოყენებით გადასახადის თავიდან აცილებას. გადაწყვეტილებაში გაიყო მოსამართლეთა აზრები. უმრავლესობის მოსაზრებით, შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი ემსახურება თანასწორობის კონსტიტუციური პრინციპის დაცვას საგადასახადო ურთიერთობებში და უზრუნველყოფს დაბეგვრის

¹⁸² Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 288-289, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁸³ იქვე, 290.

¹⁸⁴ იქვე, 301-302.

¹⁸⁵ Supreme Court Decision 2008Du8499 rendered en banc on 19 January 2012, https://library.scourt.go.kr/SCLIB_data/decision/63_2008Du8499.htm [14.06.2023].

სამართლიანობას. საწინააღმდეგო მოსაზრებით კი, ხსენებული პრინციპის გამოყენებისას მცირდება საგადასახადო შედეგების განჭვრეტადობა, რაც საფრთხეს უქმნის სამართლებრივი განსაზღვრულობის და დაბეგვრის კანონიერების პრინციპების დაცვას. სასამართლოს გადაწყვეტილებით, Rodamco მიჩნეულ იქნა ჰოლდინგური კომპანიის რეალურ მფლობელად და შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი გადასახადებით დაბეგვრა კანონიერად იქნა ცნობილი.

ხსენებული გადაწყვეტილება საფუძვლად დაედო უმაღლესი სასამართლოს სხვა გადაწყვეტილებებს, რომლებშიც სასამართლომ შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი გამოიყენა, მათ შორის, საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმების განმარტების მიზნითაც.

4.3.3. ჩეხეთის რესპუბლიკა

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი ჩეხეთის რესპუბლიკის კანონმდებლობაში პირველად 1993 წელს, გადასახადებისა და მოსაკრებლების ადმინისტრირების აქტში (Act on the Administration of Taxes and Fees) აისახა. 2011 წლიდან ამოქმედებულ საგადასახადო კოდექსში (Tax Procedural Code) კი შემდეგი ფორმულირებით არის ასახული:

„საგადასახადო ორგანო მხედველობაში იღებს გარიგების/აქტის ნამდვილ შინაარსს ან საგადასახადო ადმინისტრირების შესაბამის სხვა ფაქტებს.“¹⁸⁶

საგადასახადო ლიტერატურაში აღნიშნულ ნორმას საკანონმდებლო GAAR-ად მოიხსენიებენ.¹⁸⁷

ნორმის შესაბამისად არ განისაზღვრება რომელი გადასახადების მიმართ ვრცელდება მისი მოქმედება. თუმცა კოდექსის რეგულირება

¹⁸⁶ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 137, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁸⁷ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 143, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023]; GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 118, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

ვრცელდება როგორც საშემოსავლო გადასახადების აქტზე (Income Taxes Act), ასევე დამატებული ღირებულების გადასახადის აქტზე (Value Added Tax Act), შესაბამისად, პრინციპი ფარავს როგორც პირდაპირ, ასევე არაპირდაპირ გადასახადებს.¹⁸⁸ ამასვე ადასტურებს სასამართლო პრაქტიკა, რომლის შესაბამისად, თავდაპირველად ის მხოლოდ პირდაპირ გადასახადებზე ვრცელდებოდა, შემდგომ კი არაპირდაპირ გადასახადებზეც გავრცელდა.¹⁸⁹

ნორმის ზოგადი ფორმულირებიდან გამომდინარე, იგი შეიძლება გავრცელდეს გადასახადის გადახდელის მიერ დადებულ ნებისმიერ გარიგებაზე/შეთანხმებაზე. სხვა დამაკონკრეტებელ რეგულაციას კოდექსი არ შეიცავს და მისი მოქმედების არეალი და ფარგლები მხოლოდ ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკის შესაბამისად განისაზღვრება. ფინანსთა მინისტრის და საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ გამოცემული რეკომენდაციები და მითითებები მხოლოდ საგადასახადო ადმინისტრაციის თანამშრომლებისთვის არის განკუთვნილი, მათ არ აქვთ მხოლოდ ძალა გადასახადის გადახდელისათვის. ჩეხეთის სამართლებრივი სისტემის მიხედვითაც, ისინი არ წარმოადგენს ნორმატიულ აქტებს, შესაბამისად ოფიციალურად არ არის აღიარებული სამართლის წყაროდ და შეიძლება მხოლოდ „რბილი სამართლის“ ინსტრუმენტად იქნას განხილული. ნორმის მეტისმეტად ზოგადი ფორმულირების გამო მის გამოყენებასთან დაკავშირებით არაერთგვაროვანი მიდგომები არსებობდა და უმაღლესი ადმინისტრაციული სასამართლო ეცადა გარკვეული ტესტების ჩამოყალიბებას, რომელიც განსაზღვრავდა ნორმის მოქმედების არეალს. მათგან პირველი ე.წ. „მიზნის ტესტი“ იყო და გადაწყვეტილებებში იკვეთება როგორც „ძირითადი მიზნის“, ასევე „ერთადერთი მიზნის“ პრინციპი.¹⁹⁰ ამასთან, სასამართლო

¹⁸⁸ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 138, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁸⁹ იქვე, 135.

¹⁹⁰ NSS, 2006, 2 Afs 178/2005-64, <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/2-afs-178-2005> [14.06.2023]; NSS, 2007, 1 Afs 35/2007-108, <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-35-2007-108> [14.06.2023].

გადაწყვეტილებების მიხედვით, არაკანონიერი საგადასახადო სარგებლის მიღება არის ნორმის გამოყენების საფუძველი.¹⁹¹

უნდა აღნიშნოს, რომ შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის მოქმედების პარალელურად სასამართლო, ECJ-ის პრაქტიკის გავლენით, მეტი აქტივიზმით ავითარებდა კანონის ბოროტად გამოყენების დოქტრინას და მიუხედავად იმისა, რომ ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ ეს უკანასკნელი Ultima Ratio-ს პრინციპით უნდა ყოფილიყო გამოყენებული საგადასახადო ურთიერთობებში და გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ საგადასახადო ადმინისტრაციის ძირითად ინსტრუმენტად შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი უნდა ქცეულიყო, სასამართლო დავების სტატისტიკამ საპირისპირო შედეგი დაადასტურა.¹⁹²

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენების შედეგად იცვლება საგადასახადო შედეგები, თუმცა კანონმდებლობა კონკრეტულ სანქციებს არ ითვალისწინებს. სასამართლოს მიდგომით კი, კანონმდებლობაში ე.წ. რუხი ზონის არსებობა და გადასახადის გადამხდელის მიერ მისი გამოყენება თავის სასარგებლოდ, სახელმწიფოს პასუხისმგებლობაა.¹⁹³

საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ზოგადად, საგადასახადო ურთიერთობებში გადასახადის გადამხდელია მტკიცების ტვირთის მატარებელი (ე.წ. self-essesment სისტემის მოქმედების გამო), თუმცა კოდექსის ერთ-ერთი ნორმის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო ვალდებული იურიდიული ფიქციის მტკიცებისას და სამართლებრივი აქტის შინაარსის შეფასებისას ამტკიცოს მის მიერ გამოყენებული ფაქტები.

¹⁹¹ GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 122, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁹² Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 139, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁹³ GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 121, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

სასამართლო გადაწყვეტილებებიც მოწმობს, რომ მტკიცების ტვირთი გადანაწილებულია და გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია ამტკიცოს მხოლოდ მის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის ნამდვილობა.¹⁹⁴

4.3.4. უნგრეთი

უნგრეთის საგადასახადო პროცედურების შესახებ კანონში (Law on Tax Procedure) შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი დამოუკიდებელ საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლისა და სამართლებრივი სისტემის ცვლილების საწყის ეტაპზევე, 1990 წელს აისახა. ნორმა ორი ნაწილისგან შედგებოდა: (1) ხელშეკრულება და სხვა გარიგებები განხილულ უნდა იქნას მისი ნამდვილი შინაარსის შესაბამისად. (2) დაბეგვრის მიზნებისათვის, ბათილი ხელშეკრულების შედეგები განისაზღვრება მისი ეკონომიკური შედეგების საფუძველზე. ორნაწილიანი ნორმა ერთობლიობაში განიმარტა, როგორც საგადასახადო ორგანოს უფლება დაბეგვრის მიზნებისთვის გარიგების ნამდვილი შინაარსი დაადგინოს მისი ეკონომიკური შედეგების შესაბამისად.¹⁹⁵

ვინაიდან ნორმა საგადასახადო პროცედურების შესახებ კანონში აისახა, ის გავრცელდა ყველა სახის გადასახადზე.

ნორმის გამოყენება აზრთა სხვადასხვაობას იწვევდა როგორც მკვლევართა შორის, ასევე სასამართლოს წიაღშიც. აღნიშნული ნორმის საფუძველზე დაწყებული ერთ-ერთი პირველი სასამართლო დავისას, პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსამართლემ მიმართა საკონსტიტუციო სასამართლოს ნორმის არაკონსტიტუციურად ცნობის თაობაზე, იმ მოსაზრებით, რომ ნორმა არღვევდა მხარეთა სახელშეკრულებო თავისუფლებას. საკონსტიტუციო სასამართლომ არ გაიზიარა აღნიშნული

¹⁹⁴ იქვე, 120; Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 141, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁹⁵ ახალი კანონის მიღების შემდეგაც (2003წ.) ნორმა იგივე შინაარსით ჩამოყალიბდა. GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 164, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

არგუმენტი და მიუთითა, რომ ნორმა იძლეოდა გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის უფლებას მხოლოდ საგადასახადო მიზნებისათვის. სხვა მიზნებისთვის გარიგების ფორმას ენიჭებოდა უპირატესობა და მხარეები უნდა დაყრდნობოდნენ თავდაპირველ სამართლებრივ ფორმას.¹⁹⁶

ნორმა ყველაზე ხშირად გამოიყენებოდა სოციალური გადასახადის თავიდან აცილების მიზნით გადასახადის გადამხდელების მიერ შრომითი ხელშეკრულებების ნაცვლად მომსახურების ხელშეკრულებების გაფორმებისას. ნორმის საფუძველზე, საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ მომსახურების ხელშეკრულებები დაბეგვრის მიზნებისათვის ძირითადად კლასიფიცირდებოდა შრომით ხელშეკრულებებად.

მეორე გავრცელებული შემთხვევა, რომელთა მიმართაც ნორმის ყველაზე ხშირი გამოყენება ფიქსიდებოდა, იყო კაპიტალური აქტივების ნასყიდობა, რომელსაც გადასახადის გადამხდელები ლიზინგის ხელშეკრულების ფორმით აფორმებდნენ. აღნიშნული მეთოდის მეშვეობით, შესყიდვის ფასს ლიზინგის საფასურად აკლასიფიცირებდნენ და იყენებდნენ გამოქვეითების მათთვის სასარგებლო მოდელს. საგადასახადო ადმინისტრაცია ამგვარ გარიგებებს უცვლიდა კვალიფიკაციას, განიხილავდა კაპიტალური აქტივების ნასყიდობის ხელშეკრულებად და გამოქვეითების ამორტიზაციის სქემას ავრცელდებდა.

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენების პარალელურად სასამართლომ განავითარა „უფლების სათანადოდ გამოყენების დოქტრინა“, რომელიც „კანონის ბოროტად გამოყენების“ დოქტრინას ეფუძნებოდა და მალევე, 1998 წელს აისახა საგადასახადო პროცედურების შესახებ კანონში. დოქტრინაში ორი ელემენტი იკვეთებოდა - (1) ნორმის გავრცელების სამიზნე ობიექტი - შეთანხმება ან სხვა სახის გარიგება, რომლის მიზანს საგადასახადო კანონის ნორმების გვერდის ავლა

¹⁹⁶ GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 163-171, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023]; 724/B/1994. AB határozat, <http://public.mkab.hu/dev/dontesek.nsf/0/93E6221E72F31A4FC1257ADA00528C33?OpenDocument> [14.06.2023]

წარმოადგენდა და (2) კვალიფიკაციის შეცვლის უფლებამოსილება - საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა იმ სახით, რა სახითაც ის წარმოიშობოდა გარიგება საგადასახადო კანონის მიზნის დაცვით რომ განხორციელებულიყო.

აღნიშნული კოდიფიცირებული დოქტრინის გამოყენების წინაპირობას სუბიექტური მახასიათებელი, კერძოდ კი, საგადასახადო კანონის გვერდის ავლა წარმოადგენს.

ფინანსთა მინისტრმა გადასახადის გადამხდელთათვის არასავალდებულო ძალის კანონის განმარტებაში დაადასტურა, რომ დოქტრინა გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელის ძირითად მიზანს წარმოადგენს საგადასახადო უპირატესობის/შეღავათის მიღება. ძირითადი მიზნის მახასიათებელ სამ ელემენტად კი განსაზღვრა - (1) გარიგებაში ეკონომიკური ელემენტის არარსებობა, (2) გარიგების შეუსაბამობა საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებთან, (3) გარიგების მხოლოდ საგადასახადო უპირატესობის მიღების განზრახვით განხორციელება.

უფლების სათანადოდ გამოყენების დოქტრინა უფრო ძლიერი აღმოჩნდა და მისი გამოყენების სიხშირემაც გადააჭარბა შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენებას.

განხილული საკანონმდებლო ნორმების გამოყენების შედეგად იცვლება გარიგების საგადასახადო შედეგები, რომელსაც შეიძლება თან სდევდეს გადასახადის გადამხდელისათვის როგორც საურავის დაკისრება, ასევე სხვა სანქციების გამოყენება.¹⁹⁷

4.3.5. სხვა ქვეყნების გამოცდილება

ზემოთ განხილული საკანონმდებლო წესების გარდა, შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი ზოგიერთი ქვეყნის GAAR-ის ნაწილია,

¹⁹⁷ GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 163-171, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

ზოგან განმარტებითი ინსტრუმენტი, ზოგ მათგანში კი მხოლოდ სასამართლო დოქტრინაში ვლინდება.

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი ირლანდიის GAAR-ის მოქმედების არსებითი ნაწილია. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, იმის განსაზღვრისას გარიგება წარმოადგენს თუ არა გადასახადის თავიდან არიდების მექანიზმს, ითვალისწინებს გარიგების ფორმას, გარიგების შინაარსს, ნებისმიერი იმ გარიგებ(ებ)ის შინაარსს, რომელიც პირდაპირ ან ირიბად უკავშირდება განსახილველ გარიგებას და ურთიერთდაკავშირებული გარიგებების საბოლოო შედეგს.¹⁹⁸

მიუხედავად იმისა, რომ ლიხტენშტეინისა და ავსტრიის GAAR კანონის ბოროტად გამოყენების დოქტრინის (abuse of law doctrine) გამოხატულებაა, მიიჩნევა, რომ ისინი, არსებითად, შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპს ეფუძნება და სახელმძღვანელო ორიენტირს ეკონომიკური პერსპექტივა წარმოადგენს.¹⁹⁹

ისრაელის შემთხვევაში GAAR-ის მოქმედების პარალელურად სასამართლომ აღიარა საგადასახადო ორგანოს უფლება შეცვალოს გარიგების კვალიფიკაცია მისი რეალური სამართლებრივი თუ ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, თუმცა მისგან ცალკე გამოყოფს შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპს, რომლის გამოყენებას უკავშირებს გარიგების მისადაგებას მისი ეკონომიკური არსისადმი.²⁰⁰

მიიჩნევა, რომ ნორვეგიაში არასაკანონმებლო GAAR განვითარდა სასამართლო და სამეცნიერო დოქტრინის საფუძველზე და ეფუძნება შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპს. მისი გამოყენება ორ

¹⁹⁸ Taxes Consolidation Act, 1997, 811(3)(B),

<https://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/print#sec811>; GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 191, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

¹⁹⁹ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 303, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023]; GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 49, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

²⁰⁰ Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 258, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

კომპონენტს უკავშირდება - (1) გარიგების ძირითადი მიზნის დადგენა - გარიგების ძირითად მიზანს უნდა წარმოადგენდეს გადასახადის შემცირება და (2) გარიგების სრულყოფილი შეფასება - ეწინააღმდეგება თუ არა გარიგება მისი მარეგულირებელი ნორმების მიზანს. ამ უკანასკნელი ტესტის ძირითად მახასიათებლებს წარმოადგენს გარიგების კომერციული ღირებულებისა და გადასახადის გადამხდელის განზრახვის დადგენა. ორსაფეხურიანი ტესტის გამოყენების შედეგად შეიძლება შეიცვალოს საგადასახადო შედეგები, ძირითადად ეკონომიკური რეალობის შესაბამისად. აღნიშნული პრინციპი ფართოდ არ გამოიყენება. ნორვეგიაში ერთ-ერთ განსაკუთრებით ცნობილ გადასახადის თავიდან აცილების შემთხვევაშიც კი სასამართლომ დაადგინა, რომ გარიგებაში სხვა მიზნები ჭარბობდა საგადასახადო უპირატესობის მიღების მიზანს.²⁰¹

იაპონიაში საკანონმდებლო GAAR მიღების მცდელობა 1961 წელს წარუმატებლად დასრულდა. მთავრობის ინიციატივას დიდი წინააღმდეგობა შეხვდა და წინადადება უკან იქნა გაწვეული. შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი არც იაპონიის სასამართლო დოქტრინის ნაწილია. სასამართლო ემხრობა საგადასახადო ურთიერთობებში გადასახადის გადამხდელის მიერ შერჩეული სამართლებრივი ფორმისათვის უპირატესობის მინიჭებას, რათა დაცული იყოს სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპი. ამასთან, კანონმდებლობა შეიცავს რამდენიმე დებულებას, რომელიც მიემართება ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირში მყოფ კორპორაციებს და აქციონერებს და გადასახადის გადამხდელის რეორგანიზაციის პროცესებს, რომლებსაც მეტად TAAR სახე აქვს.²⁰²

²⁰¹ GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, 254-260, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023]; HR-2006-01761-A, case no. 2006/327, <https://www.domstol.no/en/supremecourt/rulings/2006/summaries/> [14.06.2023].

²⁰² Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., IFA Cahiers, Vol.103A, IBFD, 2018, 269-270, 276, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

4.4 შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საქართველოს კანონმდებლობაში, საგადასახადო ორგანოთა, დავის განმხილველი ორგანოების და სასამართლოს პრაქტიკაში

4.4.1. შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საქართველოს კანონმდებლობაში

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი, პირველად კანონმდებლობაში 2004 წელს აისახა.²⁰³ 2010 წელს მიღებულ საგადასახადო კოდექსში (შემდგომში-საგადასახადო კოდექსი) ნორმა არსებითად იმავე ფორმულირებით იქნა გადმოტანილი, კერძოდ, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.²⁰⁴

აღნიშნული ნორმა ე.წ. შერეულ ნორმას წარმოადგენს. ფაქტობრივი შემადგენლობის ნაწილში შეიცავს განუსაზღვრელ სამართლებრივ კონსტრუქციას, სამართლებრივი შედეგის ნაწილში კი - დისკრეციულ უფლებამოსილებას.

საკანონმდებლო ნორმის ფაქტობრივი შემადგენლობა მეტისმეტად ზოგადია და იძლევა სხვადასხვაგვარი განმარტების შესაძლებლობას. მის გამოყენებასთან დაკავშირებით კი დამატებით რეგულაციებს საქართველოს კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს.²⁰⁵

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის მარეგულირებელი ნორმის მეტისმეტად ზოგადი ხასიათი მას ბუნდოვან ნორმად აქცევს. შესაბამისად, მის გამოყენებასთან დაკავშირებით არაერთი კითხვა ჩნდება, რომლებიც განზოგადებულად ასე შეიძლება ჩამოყალიბდეს - რა

²⁰³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 22.12.2004, სსმ, 41, 30/12/2004, რომელიც ამოქმედდა 2005 წლიდან (მაღადაკარგულია 01/01/2011).

²⁰⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 17.09.2010, სსმ, 54, 12/10/2010, რომელიც ამოქმედდა 2011 წლიდან. ნორმაში მხოლოდ სიტყვა „კლასიფიკაცია“ შეიცვალა სიტყვით „კვალიფიკაცია“.

²⁰⁵ შემოსავლების სამსახურის 2022 წლის 28 ივლისის N20231 მეთოდური მითითება, „საქართველოს ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის შესაბამისად, საქართველოს კანონმდებლობის ნაწილს არ წარმოადგენს. თუმცა წინამდებარე კვლევის მიზნებისათვის, აღნიშნული დოკუმენტი დეტალურად იქნება განხილული.

კრიტერიუმების შესაბამისად უნდა დადგინდეს ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეუსაბამობის ფაქტი? რა შემთხვევებში უნდა შეცვალოს საგადასახადო ორგანომ ოპერაციის კვალიფიკაცია?

ნორმის დეტალური განხილვა კი კიდევ უფრო სიღრმისეული საკითხების გამოკვლევის საჭიროებას იწვევს.

უპირველესად, არც საგადასახადო კოდექსი და არც მის საფუძველზე მიღებული ნორმატიული აქტები არ შეიცავს სამეურნეო ოპერაციის განმარტებას, შესაბამისად, ბუნდოვანია რას მიემართება აღნიშნული ნორმა - გარიგებას, გარიგების ნაწილს, გარიგებათა რიგს თუ სხვა ობიექტს.

აღნიშნული ნორმის ფორმულირებიდან გამომდინარე არ არის აგრეთვე ნათელი, მისი გამოყენების წინაპირობას უნდა წარმოადგენდეს თუ არა კანონის მიზნის საწინააღმდეგო საგადასახადო უპირატესობის მიღება.

საგადასახადო კოდექსის ნორმის მიხედვით, ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლისას გათვალისწინებულ უნდა იქნას ოპერაციის ფორმაც და შინაარსიც. თუმცა ნორმა არ იძლევა პასუხს იმ საკითხზე, თუ რა მოიზრება ოპერაციის ფორმასა და შინაარსში და ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისას უპირატესობა უნდა მიენიჭოს მის ფორმას თუ შინაარსს.²⁰⁶ როგორც ფორმისათვის, ასევე შინაარსისათვის უპირატესობის მინიჭებას შესაბამისი არგუმენტები ამყარებს. პირველ მათგანს - კანონმდებლობის განჭვრეტადობა და სამართლებრივი უსაფრთხოება, მეორეს კი - საგადასახადო უპირატესობის

²⁰⁶ საინტერესოა, აშშ-ს ფედერალური სააპელაციო სასამართლოს მიდგომა, რომლის თანახმად, შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის დოქტრინის საფუძველზე დაუშვებელია იმგვარი ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა, რომელიც კანონით ნებადართული საგადასახადო უპირატესობის მიღებას იწვევს. უფრო კონკრეტულად კი სასამართლო აღნიშნავს „ფორმა შინაარსია, როცა საქმე კანონს ეხება. კანონის სიტყვები (ფორმა) განსაზღვრავს შინაარსს (არსს). ამდენად უცნაურია საგადასახადო ორგანოს მიენიჭოს კანონის არსის განსაზღვრისა და მის წერილობით ფორმაზე მმართველობის უფლება და ამას ეწოდოს დოქტრინა“.

Summa Holdings, Inc. v. Commissioner, 848 F.3d 779 (6th Cir. 2017). <<https://www.opn.ca6.uscourts.gov/opinions.pdf/17a0037p-06.pdf>> [14.06.2023].

თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(68), 2020, 179. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023].

მისაღებად ოპერაციის ფორმით მანიპულირების შესაძლებლობის შემცირება და დაბეგვრაში სამართლიანობის დამკვიდრება.²⁰⁷

ნორმის ფაქტობრივი შემადგენლობის განსაზღვრისათვის გადაწყვეტი მნიშვნელობისაა საკითხი, რა კრიტერიუმებით უნდა დადგინდეს ოპერაციის ფორმის შინაარსთან შეუსაბამობა.

ნორმის ფაქტობრივი შემადგენლობის ნაწილში ამგვარი ბუნდოვანება სრულიად განუჭვრეტელს ხდის გადასახადის გადამხდელთა საქმიანობის საგადასახადო შედეგებს.

ნორმის სამართლებრივი შედეგის ნაწილში ასევე არ არის დადგენილი საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლები და შესაბამისად არ არის განჭვრეტადი რა შემთხვევაში შეცვლის ან არ შეცვლის ოპერაციის კვალიფიკაციას საგადასახადო ორგანო. საგადასახადო ორგანოთა ამგვარი ფართო დისკრეცია კი ქმნის მისი არათანმიმდევრულად, მეტიც, თანასწორობის პრინციპის დარღვევით გამოყენების რისკს.

ნორმის გამოყენების შედეგი საგადასახადო პასუხისმგებლობის მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად განისაზღვრება, კერძოდ, თუ ნორმის გამოყენების საფუძველზე აღმოჩნდა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში შემცირებულია გადასახადი, სანქციის სახით გამოიყენება ჯარიმა.²⁰⁸ ამასთან, შემცირებული გადასახადის თანხას შესაძლოა დაერიცხოს საურავიც.²⁰⁹ სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლასთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებების კანონიერების მტკიცების ტვირთი, ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე ეკისრება საგადასახადო ორგანოს.²¹⁰

²⁰⁷ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(68), 2020, 183. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023].

²⁰⁸ საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლი, სსმ, 54, 12/10/2010.

²⁰⁹ საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლი, სსმ, 54, 12/10/2010.

²¹⁰ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, მუხლი 17, ნაწილი 2, 23.07.1999, სსმ, 39(46), 06/08/1999.

ნორმის ამოქმედების შემდეგ მისი გამოყენების პრაქტიკა წინააღმდეგობრივად წარიმართა. ნორმის განმარტებასთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანოების, დავის განმხილველი ორგანოებისა და სასამართლოს პრაქტიკაში განსხვავებული მოსაზრებები ვითარდებოდა.

ნორმის ამოქმედებიდან 12 წლის შემდეგ, გამოიცა 2022 წლის შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის სამართლებრივი ბუნება და შინაარსი დეტალურად იქნება განხილული.

4.4.2. შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ორგანოთა, ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში არსებული დავის განმხილველი ორგანოების და სასამართლოს პრაქტიკაში²¹¹

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე სამეურნეო ოპერაციისათვის კვალიფიკაციის შეცვლის თაობაზე გადაწყვეტილებების აღრიცხვას შემოსავლების სამსახური არ აწარმოებს. ამასთან, არ ხორციელდება სტატისტიკური ინფორმაციის წარმოება ხსენებული ნორმის გამოყენების საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილებების შემოსავლების სამსახურში, როგორც დავის განმხილველი ორგანოში, გასაჩივრების შედეგების თაობაზე.²¹²

ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკის ანალიზისას, უპირველესად საინტერესოა საკითხი, შესაძლებელია თუ არა ზღვრის გავლება საგადასახადო ოპტიმიზაციასა და გადასახადის თავიდან აცილებას შორის. საგადასახადო ოპტიმიზაციის საფუძველს სახელშეკრულებო ავტონომიის იდეა ქმნის. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ „საგადასახადო ოპტიმიზაციის კანონისმიერი საშუალებების გამოყენება სავსებით ბუნებრივია. ამის საწინააღმდეგო იქნებოდა გადასახადების მაქსიმალური ოდენობით გადახდის, საუარესო საგადასახადო

²¹¹ ადმინისტრაციულ და სასამართლო პრაქტიკაში გამოიყენება ტერმინი „გადასახადისგან თავის არიდება“, თუმცა დისერტაციის წინა ნაწილის შესაბამისად, ამ ნაწილშიც გამოიყენებული იქნება ტერმინი - გადასახადის თავიდან აცილება.

²¹² შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 13 ივნისის N21-14/47849 წერილი; შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 24 მაისის N21-04/42491 წერილი.

შედეგებისადმი გადამხდელის მისწრაფება.²¹³ სასამართლოს პოზიციით, სახელშეკრულებო ავტონომიის ფარგლებში პირს საკუთარი ნების რეალიზაციისათვის შეუძლია გამოიყენოს კანონით აუკრძალავი ნებისმიერი ფორმა, რომლის შერჩევასაც „პირი ითვალისწინებს თავისი ქონების დაცვის ხარისხს, კოტრაჰენტისა და სამართლებრივი კონსტრუქციის ფაქტორს.“ სასამართლო დაუშვებლად მიიჩნევს პასუხისმგებლობის დაწესებას გადამხდელის ისეთი მოქმედებისათვის, რომელიც ხორციელდება გადამხდელის კანონიერი უფლებების, მიკუთვნებული კანონიერი შეღავათების ფარგლებში და რომელიც კანონიერ საფუძველზე იძლევა გადასახადისაგან გათავისუფლების პირობას. შესაბამისად, სასამართლოს მოსაზრებით, „სახელშეკრულებო ავტონომიის ფარგლებში მიზნის მიღწევის ერთ-ერთი კანონიერი გზის არჩევა არ უნდა იწვევდეს მის ავტომატურ მოდიფიცირებას დაბეგრას დაქვემდებარებულ ხელშეკრულების სახეობად. მით უფრო, როდესაც სახეზე არ არის კანონსაწინააღმდეგო მიზანი და ფორმა.“²¹⁴

საგულისხმოა, რომ საგადასახადო დავებში გადასახადის გადამხდელთა მსჯელობებშიც განვითარებულია კანონით დადგენილ ფარგლებში საგადასახადო ტვირთის შემცირებისკენ გადასახადის გადამხდელის სწრაფვის ლეგიტიმურობის იდეა. საგადასახადო დავის მონაწილე ერთ-ერთი კომპანიის მოსაზრებით, იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელისათვის ცნობილი იყო, რომ ცვლილებები იგეგმებოდა საგადასახადო კოდექსში, რომლის მიხედვითაც 2017 წლის პირველი იანვრიდან მოგების განაწილება დაიბეგრებოდა 15%-ით, კომპანიას გაუჩნდა კანონიერი მოტივი ნაკლები საგადასახადო ტვირთის ქვეშ ანუ წინა წელს გაენაწილებინა მოგება. კომპანიის განმარტებით, აღნიშნული გადაწყვეტილება არ წარმოადგენდა გადასახადისაგან თავის

²¹³ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-854-846(კ-16).

²¹⁴ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-854-846(კ-16).

არიდებს, რადგან საგადასახადო კოდექსი არ ადგენდა რაიმე სახის შეზღუდვას ცვლილების დაანონსებიდან 2017 წლამდე პერიოდში მოგების განაწილების თაობაზე.²¹⁵

გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული საკანონმდებლო წესებისა და პრინციპების გამოყენების მთავარ წინაპირობას უნდა წარმოადგენდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ შერჩეული ოპერაციის ფორმით კანონის მიზნის საწინააღმდეგო საგადასახადო სარგებლის/უპირატესობის მიღება. შესაბამისად, გადამწყვეტი მნიშვნელობისაა ყოველ კონკრეტულ შემთხვევებში კანონის მიზნის დადგენა ნორმის განმარტების გზით. ნიშანდობლივია კანონმდებლისა და კანონის მიზნის დადგენასთან დაკავშირებით საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მსჯელობა - „ნორმის განმარტებისას უნდა გაირკვეს როგორც კანონმდებლის ნება, ისე თავად კანონის ნება. ცალკეულ შემთხვევაში, კანონმდებელმა შესაძლოა საკმარისი სიზუსტით, სიცხადით და ადეკვატური კონკრეტულობით ვერ გამოხატოს საკუთარი ნება... თუ ნორმის ტექსტიდან, მასში პრაქტიკულად ასახული არსიდან შეუძლებელია კანონმდებლის ნების ზუსტად გარკვევა, ბუნებრივია, სამართალშემფარდებლისთვის გადამწყვეტი იქნება კანონის ნება. კანონი გაგებული და აღქმული უნდა იყოს ისე, როგორც ის არის დაწერილი. სამართალშემფარდებისას უპირატესობა ენიჭება კანონის ნებას, რადგან საკანონმდებლო პროცესში გამოთქმული მოსაზრებები, ზოგადი მიზნები, რომელთაც ეფუძნება კანონპროექტები და რომელთა რეგლამენტაციაც კანონში არ მომხდარა, ვერ გამოდგება სამართალშემფარდებლის მიერ კონკრეტული გადაწყვეტილების გამართლებისთვის. მას ევალება იხელმძღვანელოს ნორმის ტექსტით, მასში

²¹⁵ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2022 წლის 13 ოქტომბრის N16958/2/2022 გადაწყვეტილება.

პრაქტიკულად ასახული, გათვალისწინებული და არა გასათვალისწინებელი სინამდვილით“.²¹⁶

საგულისხმოა, რომ იმის მიხედვით, თუ ვინ განმარტავს საგადასახადო კანონის ნორმას - საგადასახადო ორგანო, სასამართლო თუ სამართლის ან ეკონომიკის მკვლევარები, შესაძლოა კანონის ნორმის შინაარსი განსხვავებულად გადმოიცეს.²¹⁷

თუმცა, კანონის მიზნის დადგენასთან დაკავშირებით სასამართლოს პოზიციებიც განსხვავებულია. სასამართლოს მიერ საგადასახადო ნორმები რიგ შემთხვევებში საგადასახადო მიზნებისათვის განიმარტება არა სამართლებრივი კატეგორიების გამოყენებით, არამედ მათი ეკონომიკური (ფინანსური) მნიშვნელობით, სხვა შემთხვევებში კი საგადასახადო ნორმის ტექსტში პრაქტიკულად ასახული შინაარსის გათვალისწინებით.²¹⁸

ამასთან, კანონმდებლის ან/და კანონის მიზნის აღმოჩენის კვალდაკვალ უნდა დადგინდეს კანონმდებლის/კანონის მიზანთან გადამხდელის მიერ მიღებული საგადასახადო სარგებლის/უპირატესობის შეუსაბამობის ფაქტი. ამ კონტექსტში დიდი მნიშვნელობა აქვს სწორედ სახელშეკრულებო თავისუფლების პრინციპის მიმართებას გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართულ ზომებთან. სასამართლო მიიჩნევს, რომ მთელ რიგ შემთხვევებში, სახელშეკრულებო თავისუფლების პრინციპი სძლევს გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ სახელმწიფოს მოქმედების მიზანს. შესაბამისად, ყველა ისეთ შემთხვევებშიც

²¹⁶ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 26 დეკემბრის N01/03/407 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია და საქართველოს მოქალაქე – ეკატერინე ლომთათიძე საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II, 17.

²¹⁷ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(68), 2020, 185. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023].

²¹⁸ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(68), 2020, 185. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2018 წლის 21 ივნისი განჩინება საქმეზე N38/2770-17; საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 17 იანვრის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-909(კ-18).

კი, როდესაც გადასახადის გადამხდელის ქმედების მიზანს წარმოადგენს კონკრეტული გადასახადის თავიდან აცილება, საგადასახადო ორგანო არ არის უფლებამოსილი გამოიყენოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი.²¹⁹ სასამართლოს გადაწყვეტილებაში განვითარებული მსჯელობის შესაბამისად, პირს შეუძლია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობის დროსაც დაეყრდნოს კერძო სამართლებრივ ურთიერთობებში პირის ქცევის სახელმძღვანელოდ აღიარებულ პრინციპს - „ის, რაც აკრძალული არ არის, დასაშვებია“.²²⁰

რაც შეეხება შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამომხატველი ნორმის მიზანს, საგადასახადო ორგანო ნორმის მიზანთან დაკავშირებით განმარტავს - „სსკ-ის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის მიზანია ეკონომიკურ ურთიერთობაში მონაწილე პირთა მიერ განხორციელებული ოპერაციის არსის რეალობის შესაბამისად საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა.“²²¹

სასამართლო კი ნორმის მიზნად არა მხოლოდ გადასახადების ჯეროვნად გადახდის უზრუნველყოფას, არამედ გადასახადის გადამხდელის ინტერესების დაცვასაც მიიჩნევს. სასამართლო არაერთ გადაწყვეტილებაში/განჩინებაში განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია „გამომდინარეობს საგადასახადო ორგანოთა ფუნქციებიდან და მიზნებიდან, რამეთუ სწორედ საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფს გადასახადების ადმინისტრირებას, მათი ჯეროვნად და დროულად გადახდის კონტროლს. ამგვარი უფლებამოსილების განხორციელება გამორიცხავს, ერთი მხრივ, კონკრეტული სამართლებრივი ფორმის გამოყენების შედეგად გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას, ხოლო,

²¹⁹ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 18 ოქტომბრის განჩინება საქმეზე N3/ბ-336-2019.

²²⁰ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 18 ოქტომბრის განჩინება საქმეზე N3/ბ-336-2019.

²²¹ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 25 სექტემბრის N8284/2/2019 გადაწყვეტილება.

მეორე მხრივ, შეცდომის დაშვებისას იცავს გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს, რათა არ მოხდეს მისთვის გადასახადების გაუმართლებელი ან ზედმეტი ოდენობით დარიცხვა.“.²²²

საგულისხმოა, რომ შინაასის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის მარეგულირებელი ნორმის გამოყენების აუცილებელ წინაპირობას წარმოადგენს კონკრეტული ოპერაციის დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის მატერიალურ-სამართლებრივი საფუძვლის არსებობა. კერძოდ, სასამართლო კანონშეუსაბამოდ მიიჩნევს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენებას იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადამხდელის მიერ შერჩეული გარიგების დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის სამართლებრივი საფუძველი არ არსებობს საგადასახადო კოდექსში.²²³

აღნიშნულ საკითხს უკავშირდება შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენების საფუძველზე დაბეგვისათვის გამოყენებული მატერიალურ-სამართლებრივი ნორმის დროში მოქმედების საკითხი. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, სამეურნეო ოპერაციის საგადასახადო მიზნებისათვის დასაბეგრ ოპერაციად მიჩნევისათვის გამოყენებულ უნდა იქნას საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.²²⁴

ამავე საკითხთან მიმართებით საგულისხმოა, რომ სასამართლო დაუშვებლად მიიჩნევს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლას სამართალურთიერთობის წარმოშობის პერიოდში შესაბამისი

²²² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nბს-1210(2კ-2021).

²²³ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nბს-702-695(2კ-16); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 13 იანვრის განჩინება საქმეზე Nბს-855 (2კ-2019).

²²⁴ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nბს-702-695(2კ-16);

ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობით გაუთვალისწინებელ ოპერაციაზე.²²⁵

სამეურნეო ოპერაციის განმარტება, საგადასახადო კოდექსის მსგავსად, არც დავის განმხილველი ორგანოებისა და სასამართლოს პრაქტიკაში მოიძებნება. ის, თუ რა წარმოდგენს ნორმის გავრცელების ობიექტს, საგადასახადო დავების ანალიზის საფუძველზე ვლინდება. საგადასახადო ორგანოს მიერ ნორმის მოქმედება მიემართება მათ შორის, ისეთ გარიგებებს, როგორცაა დირექტორსა და საწარმოს შორის დადებული სესხის ხელშეკრულებულება²²⁶, ქირავნობის ხელშეკრულება,²²⁷ მშენებარე შენობა-ნაგებობების ნასყიდობის ხელშეკრულება,²²⁸ სარეკლამო მომსახურების ხელშეკრულება, სამეწარმეო საზოგადოების კაპიტალის გაზრდა, წილის რეალიზაცია,²²⁹ იურიდიული პირის რეორგანიზაცია,²³⁰ იმგვარ ქმედებებს, როგორებიცაა აქტივის ფუნქციური დანიშნულების განსაზღვრა (სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობად ან ძირითად საშუალებად),²³¹ მივლინების ხარჯის გამოქვითვა,²³² ბუღალტრულ დოკუმენტაციაში საქონლის მიწოდების საფუძველზე დებიტორიული

²²⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-854-846(კ-16).

²²⁶ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 13 ოქტომბრის განჩინება საქმეზე Nზს-333-(2კ-22); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2020 წლის 30 სექტემბრის №48310/1/2019 გადაწყვეტილება.

²²⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 17 მაისის განჩინება საქმეზე Nზს-688(2კ-20).

²²⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 7 მარტის განჩინება საქმეზე Nზს-58(2კ-21); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 13 ივლისის №3684/2/2017 გადაწყვეტილება.

²²⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 17 იანვრის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-909(კ-18).

²³⁰ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 4 ოქტომბრის განჩინება საქმეზე Nზს-844(2კ-18); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 27 თებერვლის N9150/2/14 გადაწყვეტილება.

²³¹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 10 ნოემბრის განჩინება საქმეზე Nზს-937(2კ-22); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 22 ნოემბრის #8392/2/2019 გადაწყვეტილება.

²³² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 17 იანვრის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-909(კ-18).

დავალიანების აღიარება,²³³ დღგ-ის ჩათვლის განხორციელება დღგ-გან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული საქონლის რეალიზაციას გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე,²³⁴ ისეთ გარემოებებს, როგორცაა ე.წ. „ნაშთის ფიქტიურობა“ (სალაროს ანგარიშზე ფულადი ნაშთის ბუღალტრული აღიკვების მიუხედავად სალაროში ფულადი ნაშთის არარსებობა).²³⁵ აღნიშნულ კონტექსტში გასათვალისწინებელია სასამართლოს მიდგომა, რომლის შესაბამისად, პირის მიერ რამდენიმე იურიდიული პირის დაფუძნება იმ მიზნით, რომ აღნიშნული იურიდიული პირების ბრუნვამ არ მიაღწიოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის სავალდებულო ზღვარს, არ წარმოადგენს სამეურნეო ოპერაციას და შესაბამისად, ამგვარი ქმედების მიმართ დაუშვებელია საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენება.²³⁶ სასამართლოს მიერ შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის დღგ-ით რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის საკითხთან მიმართებით გამოყენების უკანონოდ მიჩნევის შედეგად საკანონმდებლო ორგანომ ცვლილება შეიტანა საგადასახადო კოდექსში და საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებად განსაზღვრა დღგ-ის მიზნისთვის ერთ დასახეგრ პირად საქართველოს ტერიტორიაზე დაფუძნებული ნებისმიერი რამდენიმე პირის განხილვა, მათი ფორმალური/იურიდიული დამოუკიდებლობის მიუხედავად, თუ მათ

²³³ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 31 მაისის განჩინება საქმეზე Nზს-1204(2კ-21).

²³⁴ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 2 აპრილის განჩინება საქმეზე Nზს-856(კ-19).

²³⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nზს-1210(2კ-2021); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 23 იანვრის განჩინება საქმეზე Nზს-1579(2კ-18); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 12 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nზს-1471(2კ-18); დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 23 დეკემბრის №10160/2/15 გადაწყვეტილება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 8 იანვრის N10041/2/15 გადაწყვეტილება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის N10292/2/15 გადაწყვეტილება.

²³⁶ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 18 ოქტომბრის განჩინება საქმეზე N3/ზ-336-2019.

საქმიანობასთან/მართვასთან დაკავშირებულ ძირითად გადაწყვეტილებებს ერთი და იგივე პირი იღებს და მათი საქმიანობის ადგილი, სახე და შინაარსი იდენტურია. ამ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლების გამოყენების შემთხვევებსა და წესებს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.²³⁷

ამასთან, საგულისხმოა, რომ სასამართლოს პრაქტიკაში ვლინდება step transaction დოქტრინის გამოხატველი მსჯელობა, რომლის მიხედვით დასაშვებია გარიგებების არა ცალ-ცალკე, არამედ ერთობლიობაში განხილვა და ამგვარი კომპლექსური მიდგომით მათი შინაარსის განსაზღვრა. იურიდიული პირის რეორგანიზაციის/ნატურით გაყოფის ოპერაციის საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, საგადასახადო ორგანოს მიერ აქტივების რეალიზაციად (მოგების გადასახადისა და დღგ-ის მიზნებისათვის) და აქციონერის მიერ მიღებულ დივიდენდად (საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის) განხილვის კანონიერების დასადგენად, კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებისას, სასამართლო მიუთითებდა - „ოპერაციის სწორი კვალიფიკაციისას აუცილებელია თითოეული ქმედების ერთობლივად და სრულყოფილად შესწავლა, საკმარისი არ არის ქმედებების ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად განხილვა.“²³⁸

²³⁷ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ საქართველოს 2023 წლის 5 აპრილის N2768-XIმს-Xმპ კანონი (ვებგვერდი, 18.14.2023). ცვლილების მიზანი კანონპროექტის განმარტებით ბარათში დასაბუთებული არ არის. მითითებულია მხოლოდ, რომ მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სპეციალურ ნორმას, რომელიც საგადასახადო ორგანოს მისცემდა შესაძლებლობას დღგ-ს მიზნისთვის ერთ პირად განეხილა რამდენიმე პირი, რომლებსაც აკონტროლებს ერთი და იგივე პირი და რომლებიც მათი ფორმალური დამოუკიდებლობის მიუხედავად მოქმედებენ შეთანხმებულად დღგ-სგან თავის არიდების მიზნით. საგადასახადო კოდექსში შესაბამისი ნორმის დამატებით კი, დღგ-სგან თავის არიდების პრევენციის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს მიენიჭება უფლება, დღგ-ის მიზნისთვის ერთ დასაბეგრ პირად (მათი ფორმალური/იურიდიული დამოუკიდებლობის მიუხედავად) განიხილოს, საქართველოს ტერიტორიაზე დაფუძნებული ნებისმიერი რამდენიმე პირი, თუ მათ საქმიანობასთან/მართვასთან დაკავშირებულ ძირითად გადაწყვეტილებებს იღებს ერთი და იგივე პირი და მათი საქმიანობის ადგილი, სახე და შინაარსი იდენტურია. ამ უფლების გამოყენების შემთხვევებსა და წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. <https://info.parliament.ge/file/1/BillReviewContent/312037>

²³⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლო ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 4 ოქტომბრის განჩინება საქმეზე Nზს-844(2კ-18).

რაც შეეხება ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის განმარტებას, სასამართლო მოსაზრებით, ფორმა წარმოადგენს მხარეთა შეთანხმების კანონმდებლობით დადგენილ შინაარსს, ხოლო შინაარსი - მხარეთა რეალურ ნებას.²³⁹ საგულისხმოა, რომ სასამართლო ოპერაციის შინაარსში მოიაზრებს მის სამართლებრივ შინაარსს და მიუთითებს, რომ „კონკრეტული ურთიერთობის ფარგლებში ოპერაციის ფორმიდან გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო ან საგადასახადო კოდექსი, არამედ მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა. შესაბამისი ნორმატიული აქტების გამოყენებით უნდა მოხდეს კონკრეტული სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიულად დადგენილი შინაარსისა და მხარეთა ფაქტობრივი ნების შეპირისპირება. სწორედ ეს ნორმატიული აქტები უნდა გამოიყენოს საგადასახადო ორგანომ მხარეთა ნებისა და ხელშეკრულების ფორმის შესაბამისობის დასადგენად“.²⁴⁰

საგადასახადო ორგანოს პოზიციით კი,²⁴¹ კონკრეტული ოპერაციის შეფასება არ არის დამოკიდებული მხოლოდ მის „ფორმალურ შინაარსზე“ და საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის მნიშვნელოვანია ხელშეკრულების არა მხოლოდ ფორმალური მხარე, არამედ ის მატერიალური შედეგები, რომლის საფუძველზეც უნდა განხორციელდეს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა. საგადასახადო ორგანოს მსჯელობების

²³⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-854-846(კ-16).

²⁴⁰ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(68), 2020, 180. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nზს-702-695(2კ-16); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-854-846(კ-16).

²⁴¹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nზს-702-695(2კ-16); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 მაისის №7314/2/14 გადაწყვეტილება.

საფუძველზე შეიძლება ითქვას, რომ ის შინაარსში მეტწილად მოიაზრებს ოპერაციის ეკონომიკურ შინაარსს.²⁴²

ცალკეულ შემთხვევაში, სასამართლოს მსჯელობა ემთხვევა საგადასახადო ორგანოს პოზიციას და ოპერაციის შინაარსში მის ეკონომიკურ შინაარსს მოიაზრებს. სასამართლოს განმარტებით, „საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია მხარეთა შორის არჩეულ ფორმას საგადასახადო მიზნებისათვის შეუცვალოს კვალიფიკაცია და ოპერაციის ეკონომიკური შინაარსისა და იურიდიული ფორმის გათვალისწინებით განსაზღვროს გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება.“²⁴³ ამასთან, სასამართლო არ აკონკრეტებს რა იგულისხმება ეკონომიკურ შინაარსში.

ფორმას და შინაარსს შორის უპირატესობის საკითხთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო განმარტავს, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენება უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის იმგვარ შემთხვევას, როდესაც ერთმანეთს არ შეესაბამება მხარეთა ნების გამოხატვის ფორმა და მისი შინაარსი. ასეთ შემთხვევაში, უპირატესობა ენიჭება სწორედ შინაარსობრივ მხარეს და არა მხარეთა მიერ გამოყენებულ ფორმას.²⁴⁴ საგადასახადო ორგანოს პოზიციის შესაბამისად, „სამართლებრივი ფორმა ვერ გადაწერს რეალობას/შინაარსს და შესაბამისად გადასახადის გადამხდელი ფორმით ვერ მოახდენს ზეგავლენას ოპერაციის რეალობით/შინაარსით განპირობებული დაბეგვრის წესზე, რადგანაც აღნიშნული ეწინააღმდეგება გადასახადის, როგორც

²⁴² თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(68), 2020, 180. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023].

²⁴³ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 17 მაისის განჩინება საქმეზე Nბს-688(2კ-20).

²⁴⁴ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 დეკემბრის განჩინება საქმეზე ბს-1182(2კ-20); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nბს-1210(2კ-2021); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის №12815/2/16 გადაწყვეტილება.

კომპლექსური ეკონომიკურ-სამართლებრივი კატეგორიის, ცნებას და დაბეგვრის ფილოსოფიას.“.²⁴⁵

საკანონმდებლო ნორმის ბუნდოვანებას იმასთან დაკავშირებით, თუ რა კრიტერიუმებით დგინდება ოპერაციის ფორმის შინაარსთან შეუსაბამობა, მნიშვნელოვანად არც ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკა ამცირებს, თუმცა ფორმისა და შინაარსის შეუსაბამობის ზოგიერთი ფაქტორის გამოვლენა ნაწილობრივ საგადასახადო დავების ანალიზის საფუძველზეა შესაძლებელი.

საინტერსოა, რომ სასამართლო შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის მარეგულირებელი ნორმის განმარტებისას ავითარებს თვალთმაქცური გარიგების (sham transaction) დოქტრინის გამომხატველ მსჯელობას და მიუთითებს, რომ განსახილველი ნორმა „არ იძლევა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, არამედ ეხება ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის, თვალთმაქცურ და მოჩვენებით გარიგებებს. თუ არსებობს საკმარისად დიდი ალბათობა იმისა, რომ მხარე თვალთმაქცობს ან ცდება თავისი ნების გამოხატვაში, მხოლოდ მაშინ უნდა იქნეს გამოყენებული შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი“.²⁴⁶ საგადასახადო ორგანო არ ეთანხმება აღნიშნულ მიდგომას და მიიჩნევს, რომ მხოლოდ ბათილი და ნების ნაკლის მქონე გარიგებებზე (მათ შორის, თვალთმაქცურ და მოჩვენებით გარიგებებზე) ამ პრინციპის გავრცელების შემთხვევაში, უმეტესწილად შეუძლებელი იქნება გადასახადისაგან თავის არიდების შემთხვევების გამოვლენა, რადგან შეიძლება სამოქალაქო-სამართლებრივი ან სხვა

²⁴⁵ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 25 სექტემბრის N8284/2/2019 გადაწყვეტილება.

²⁴⁶ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. მიძიგური ნ., 4(68), 2020, 184. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023] იხ. ციტირება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nზს-702-695(23-16).

შესაბამისი კანონმდებლობის სრული დაცვით გაფორმებული ხელშეკრულება ეწინააღმდეგებოდეს საგადასახადო კანონის მიზნებს.²⁴⁷

გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესების ანალიზისას, ერთ-ერთ არსებით საკითხს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ან ოპერაციის მიზნის გამოვლენა.²⁴⁸ შესაბამისად, ფორმისა და შინაარსის შესაბამისობის დადგენის კონტექსტშიც მნიშვნელოვანია საკითხი ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეუსაბამობის დასადგენად გადამწყვეტ წინაპირობას უნდა წარმოადგენდეს თუ არა გადასახადის გადამხდელის განზრახვა, რომელმაც კონკრეტული ოპერაციის განხორციელება განაპირობა თუ გადამხდელის განზრახვის კვლევაზე მნიშვნელოვანი ე.წ. ოპერაციის მიზნის გამოვლენა უკვე განხორციელებული ოპერაციის ობიექტურ გარემოებებზე და დამდგარ შედეგზე დაყრდნობით.²⁴⁹

საგადასახადო ორგანო ამ პრინციპის გამოყენებისას მხოლოდ რიგ შემთხვევებში მიუთითებს გადამხდელის მიზანზე.²⁵⁰ გადასახადისაგან თავის არიდების მიზანზე, როგორც ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის წინაპირობაზე, მსჯელობას ძირითადად იმ გადაწყვეტილებებში ვხვდებით, რომლებიც კონკრეტულ გარიგებებს შეეხება.²⁵¹ სხვა შემთხვევებში მხოლოდ

²⁴⁷ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(68), 2020, 183. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nბს-702-695(23-16).

²⁴⁸ საინტერესოა აშშ-ს საგადასახადო სასამართლოს პოზიცია გადასახადის გადამხდელის მიზანთან დაკავშირებით საქმეში Peat Oil & Gas Assocs. v. Commissioner, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის მიზნის ტესტის მოთხოვნა დადგინდეს გააჩნია თუ არა ამ უკანასკნელს მოგების მიღების რეალური და გულწრფელი მიზანი, Peat Oil & Gas Assocs. v. Commissioner, 100 T.C. 271 (U.S.T.C. 1993), <https://casetext.com/case/peat-oil-gas-assocs-v-commr-of-internal-revenue/> [14.06.2023].

²⁴⁹ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(68), 2020, 181-182. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023].

²⁵⁰ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 17 იანვრის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-909(3-18) (არარეზიდენტისათვის გადასახდელი და გაუცემელი პროცენტის დაბეგრას გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლასთან დაკავშირებული სადავო საკითხი).

²⁵¹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nბს-702-695(23-16); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2019 წლის 17 იანვრის Nბს-909(3-18) გადაწყვეტილება; 15. საქართველოს ფინანსთა

დამდგარი შედეგია გადაწყვეტი საგადასახადო ორგანოსათვის.²⁵² უნდა აღინიშნოს, გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნის არსებობის დასაბუთება მნიშვნელოვნად ამყარებს საგადასახადო ორგანოს პოზიციას და გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლაც დავის განმხილველი ორგანოებისა და სასამართლოს მიერ კანონშესაბამის ქმედებად განიხილება.²⁵³

უზენაესი სასამართლო გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლისათვის გადასახადის თავიდან აცილების მიზნის არსებობას აუცილებელ პირობად მიიჩნევს. სასამართლო დასაშვებად აღიარებს ამ პრინციპის გამოყენებას მხარეთა ნების ნაკლის არსებობის შემთხვევაში, როდესაც პირს კონკრეტული ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობით გათვალისწინებული სამართლებრივი კონსტრუქციის გამოყენებისას არ ამოძრავებს დოკუმენტაციით გათვალისწინებული იურიდიული შედეგის დადგომის განზრახვა და მისი მიზანი „გადასახადებისაგან თავის არიდებაა“.²⁵⁴ ამასთან, სასამართლო საგადასახადო ორგანოს მიერ გარიგების არამართლზომიერად მიჩნევისას მოითხოვს მხარეთა მიერ გარიგების ფორმის შერჩევისას „სახელმწიფოს მოტყუების მიზნის“ არსებობის დასაბუთებას.²⁵⁵

სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 მაისის №7314/2/14 გადაწყვეტილება.

²⁵² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2019 წლის 17 იანვრის Nზს-909(კ-18) გადაწყვეტილება.

²⁵³ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(68), 2020, 182, <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 17 იანვრის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-909(კ-18) (არარეზიდენტისათვის გადასახადელი და გაუცემელი პროცენტის დაბეგრას გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლასთან დაკავშირებული სადავო საკითხი); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 9 ივნისის განჩინება საქმეზე Nზს-150 (კ-21); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2020 წლის 30 სექტემბრის №48310/1/2019 გადაწყვეტილება.

²⁵⁴ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(68), 2020, 182. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. ციტირება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-854-846(კ-16).

²⁵⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 5 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-397(კ-19).

ამასთან, ზოგიერთ გადაწყვეტილებაში გვხვდება სასამართლოს გამოკვეთილი მსჯელობა გარიგების მონაწილე მხარის კომერციულ მიზანთან დაკავშირებით.²⁵⁶

აღნიშნულიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ უზენაესი სასამართლო რიგ გადაწყვეტილებებში ავითარებს გადასახადის გადამხდელის მიზნის (purpose) დოქტრინას. ამასთან, გარდა გადამხდელის ნების გამოვლენისა, მიუთითებს, მათ შორის, ისეთი გარემოებების გათვალისწინების საჭიროებაზე, როგორცაა ეკონომიკური რეალობა.²⁵⁷ თუმცა გადაწყვეტილებებში ეკონომიკური რეალობის თაობაზე სასამართლოს მსჯელობა არ გვხვდება. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ორგანო, რიგ შემთხვევაში, ასევე მიუთითებს გადამხდელის მოტივაციის განსაზღვრის საჭიროებაზე.²⁵⁸ აქვე საგულისხმოა პირველი ინსტანციისა და სააპელაციო სასამართლოს განსხვავებული მიდგომებიც. რიგ შემთხვევებში პირველი ინსტანციისა და სააპელაციო სასამართლოები ისე ადგენს საგადასახადო ორგანოს მიერ შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენებით გადამხდელის მიერ შერჩეული ხელშეკრულების ფორმის კვალიფიკაციის შეცვლის კანონშესაბამისობას, რომ საერთოდ არ მსჯელობს გადამხდელის მიზანზე.²⁵⁹

საგადასახადო ორგანო კონკრეტული გარიგების საგადასახადო მიზნებისათვის კვალიფიკაციისას აფასებს ბიზნესის სპეციფიკას, გარიგების თანხას, გარიგების დადების მომენტს, მოქმედების ვადას, ქმედებების

²⁵⁶ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nზს-702-695(2კ-16).

²⁵⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-854-846(კ-16).

²⁵⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nზს-702-695(2კ-16); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 მაისის №7314/2/14 გადაწყვეტილება.

²⁵⁹ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(68), 2020, 182. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. იხ. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2018 წლის 21 ივნისი განჩინება საქმეზე N3ზ/2770-17.

შედეგთან მიმართებას.²⁶⁰ საგულისხმოა, რომ სასამართლოც გარიგების ფორმისა და შინაარსის შესაბამისობის შეფასებისას ითვალისწინებს გარიგების მხარეთა ვინაობას, გარიგების მოქმედების ვადას, გარიგების ფასს, მხარეთა მიერ ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების ფაქტებს.²⁶¹ ამდენად, შეიძლება ითქვას, რომ სუბიექტურ კრიტერიუმებთან ერთად ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შესაბამისობის დადგენისას როგორც საგადასახადო ორგანო, ასევე სასამართლო მიმართავს გარიგების ობიექტური მახასიათებლების შეფასებას.²⁶²

თუ შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენებით ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლისას გადამხდელის მიზანი არ იქნა გათვალისწინებული, დგება საგადასახადო სანქციის, კერძოდ კი ფულადი ჯარიმის, დაკისრების მართლზომიერების საკითხი.

ამ თვალსაზრისით საინტერესოა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს ერთ-ერთი გადაწყვეტილება.²⁶³ მიუხედავად იმისა, რომ დავების განხილვის საბჭომ დაადგინა საგადასახადო ორგანოს მიერ ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის კანონშესაბამისობა, მან მიზანშეწონილად მიიჩნია მომჩივანის გათავისუფლება განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით დარიცხული ჯარიმისაგან. საბჭოს გადაწყვეტილებაში არ იკვეთება გადამხდელის ჯარიმისაგან გათავისუფლების მიზეზებზე მსჯელობა, თუმცა მომჩივანი სწორედ გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნის

²⁶⁰ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nზს-702-695(2კ-16); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 მაისის №7314/2/14 გადაწყვეტილება.

²⁶¹ იქვე; საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-854-846(კ-16); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 17 იანვრის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-909(კ-18).

²⁶² თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(68), 2020, 183. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023].

²⁶³ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 11 იანვრის N11734/2/15 გადაწყვეტილება.

არარსებობის საფუძველით ითხოვდა საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, როგორც კეთილსინდისიერი გადამხდელის გათავისუფლებას ფულადი ჯარიმისაგან.²⁶⁴

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენებისას მნიშვნელოვანია მტკიცების ტვირთის განაწილების საკითხი. საგულისხმოა, რომ იმ გადაწყვეტილებებში, რომლებშიც სასამართლო შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენების წინაპირობად კანონსაწინააღმდეგო მიზნის არსებობას გადამწყვეტ ფაქტორად მიიჩნევს, გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნის არსებობის დასაბუთების მტკიცების ტვირთს ხაზგასმით აკისრებს საგადასახადო ორგანოს.²⁶⁵ სხვა გადაწყვეტილებებში კი მტკიცების ტვირთზე მსჯელობა არ გვხვდება ან თანაბრად არის გადანაწილებული მხარეთა შორის.²⁶⁶

საგადასახადო ორგანოს მტკიცების ტვირთის სტანდარტთან დაკავშირებული მსჯელობა ბოლო დროს არაერთ სასამართლო გადაწყვეტილებაშია განვითარებული.²⁶⁷ სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის მართლზომიერების განსაზღვრისთვის სასამართლო გონივრულობის კრიტერიუმზე მიუთითებს, რომელსაც ფაქტობრივი გარემოებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე

²⁶⁴ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიმიტრი ნ., 4(68), 2020, 183. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023].

²⁶⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nბს-702-695(2კ-16); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-854-846(კ-16).

²⁶⁶ თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიმიტრი ნ., 4(68), 2020, 184. <<https://old.supremecourt.ge/publications/>> [14.06.2023]. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 17 იანვრის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-909(კ-18); თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2018 წლის 21 ივნისის განჩინება საქმეზე N3ბ/2770-17.

²⁶⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 13 იანვრის განჩინება საქმეზე Nბს-855 (2კ-2019); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nბს-1210(2კ-2021); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 17 მაისის განჩინება საქმეზე Nბს-688(2კ-20).

გადაწყვეტილების დასაბუთების ვალდებულებას უკავშირებს. სასამართლოს პოზიციით, „საგადასახადო ორგანო ვალდებულია საგადასახადო ვალდებულების დადგენისას იხელმძღვანელოს მის ხელთ არსებული ნებისმიერი ინფორმაციით, მტკიცებულებებით და ჯეროვანი ანალიზისა და შესაბამისი დასაბუთების საფუძველზე, განხორციელოს მათი გათვალისწინება გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული ოპერაციისთვის კვალიფიკაციის მისადაგებისას.“.²⁶⁸

სასამართლო ნორმის გამოყენების წინაპირობად მიიჩნევა მხარის მიერ გამოყენებული საკანონმდებლო აქტით გათვალისწინებული გარიგების/ოპერაციის ფორმის მეწარმის რეალურ ნებასთან შეუსაბამობის ფაქტის დადგენას. მხარეთა ნების გამოხატვის ფორმისა და მისი შინაარსის შეუსაბამობის ფაქტის დადგენა კი უნდა იყოს დასაბუთებული. სასამართლოს განმარტებით, დაუშვებელია მხოლოდ მოსაზრება იყოს სამეურნეო ოპერაციის ფორმის შეცვლისა და გადასახადის დარიცხვის საფუძველი, მით უფრო, თუ მოსაზრება ემყარება საგადასახადო ორგანოს ეჭვს და არა კონკრეტულ მტკიცებულებებს. სასამართლოს მიაჩნია, რომ კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით განხორციელებული ცალკეული ოპერაციების საპირწონედ ვერ გამოდგება საგადასახადო ორგანოს შეფასება/მოსაზრება მათ კანონიერების განსაზღვრასთან დაკავშირებით, თუკი იგი არ იქნება დაფუძნებული კონკრეტულ მტკიცებულებებსა და გარემოებებზე, რომლებიც მაღალი ალბათობით დაადასტურებს განხორციელებული ოპერაციებით სხვა სახის ოპერაციების დაფარვას.²⁶⁹

უზენაესი სასამართლო არაერთ განჩინებაში ეთანხმება ქვედა ინსტანციის სასამართლოების პოზიციებს სწორედ მტკიცების ტვირთის არასათანადოდ განხორციელების გამო საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებების უკანონოდ ცნობის თაობაზე. უახლესი სასამართლო

²⁶⁸ იქვე.

²⁶⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nზს-1210(2კ-2021); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 17 მაისის განჩინება საქმეზე Nზს-688(2კ-20).

პრაქტიკა საგადასახადო ორგანოს მტკიცების ტვირთის მაღალ სტანდარტს ამკვიდრებს.²⁷⁰

4.5. მეთოდური მითითება სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შესახებ²⁷¹

ნაშრომის წინა ნაწილებში აღინიშნა, რომ საგადასახადო ადმინისტრაციის ჩართულობა სამართალშემოქმედების პროცესში გარდაუვალიც არის და როგორც წესი, მნიშვნელოვანიც. რბილი სამართლის ინსტრუმენტების მეშვეობით, რომლებსაც სხვადასხვა სახის სახელმძღვანელოს, მითითების, გზამკვლევის სახე აქვს, საგადასახადო ორგანო აფიქსირებს საკუთარ მიდგომას კანონის ნორმის განმარტებისა და გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში გამოყენების თაობაზე.

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 28 ივლისის N20231 ბრძანებით დამტკიცებული მეთოდური მითითება, რომელიც 2022 წლის 1 აგვისტოდან ამოქმედდა, არეგულირებს საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენების წესს.

მეთოდური მითითება შედგება 14 მუხლისაგან და სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების პროცესს ყოფს 6 საფეხურად, კერძოდ, საფეხური I - საექვო სამეურნეო ოპერაციის მოძიება და პირველადი შესწავლა, საფეხური II - საექვო სამეურნეო ოპერაციის აღწერა და ანალიზი, საფეხური III - საექვო სამეურნეო ოპერაციის არსებობის შეფასება, საფეხური IV - გადასახადის გადამხდელის გამოკითხვა, საფეხური V - მესამე პირებისგან ინფორმაციის გამოთხოვა, საფეხური VI - საექვო სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილება და შედეგების გაფორმება.

²⁷⁰ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nზს-1210(2კ-2021).

²⁷¹ „სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შესახებ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე“ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 28 ივლისის N20231 ბრძანება,

<<https://infohub.rs.ge/ka/workspace/document/45b90f02-cd41-4ae0-9002-13b9d44a3a25?openFromSearch=true>> [14.06.2023].

მეთოდური მითითების შინაარსიდან გამომდინარე, დასტურდება, რომ საგადასახადო კოდექსში ასახული შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესია. მისი გამოყენების ძირითადი არსად, მითითების მე-3 მუხლის თანახმად, მიჩნეულია გადასახადებისგან თავის არიდების, დამალვის ან/და შეღავათით არამართლზომიერად სარგებლობის აღმოფხვრა.

მეთოდური მითითების მიზნად განსაზღვრულია საგადასახადო შემოწმებისას, გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების კვალიფიკაციის ცვლილების შემთხვევაში, არგუმენტაციის მაღალი ხარისხისა და შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის უზრუნველსაყოფად, ერთიანი მეთოდოლოგიური მიდგომის ჩამოყალიბება.

მეთოდური მითითება განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენების პროცესში გასათვალისწინებელ პრინციპებს, კერძოდ, (ა) სამეურნეო ოპერაცია გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისთვის ექვემდებარება ანალიზს, შეფასებას და კვალიფიცირებას მისი შინაარსის (ნამდვილი ნების/მიზნის) მიხედვით და არა გაცხადებული ფორმის შესაბამისად, რათა აღმოფხვრას გადასახადებისგან თავის არიდება, დამალვა ან/და შეღავათით არამართლზომიერად სარგებლობა და (ბ) სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის არსი და მიზანი, აგრეთვე, სხვა თანმდევი პროცესები და ქმედებები უნდა იყოს მკაფიო და ორმხრივად განჭვრეტადი საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელისათვის.

მეთოდური მითითების თანახმად, სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილება გამოიყენება მხოლოდ გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის და იგი არ ცვლის ამ ოპერაციის სამართლებრივ შედეგებს, მათ შორის, შესაბამის უფლებათა რეგისტრაციის კუთხით.

შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელი, საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით გამოსცემს ბრძანებებს, შიდა ინსტრუქციებსა და მეთოდურ მითითებებს საგადასახადო ორგანოების მიერ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე.²⁷² შესაბამისად, განსახილველი მეთოდური მითითებაც, მისი სამართლებრივი ბუნებიდან გამომდინარე, სავალდებულოა აუდიტის დეპარტამენტის თანამშრომლებისთვის, საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების სსკ-ის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრისას. მას არ აქვს მბოჭავი ძალა გადასახადის გადამხდელისთვის, დავის განმხილველი ორგანოსათვის, საგამოძიებელი ორგანოსათვის და სასამართლოსთვის. მეთოდური მითითება, მისი შინაარსიდან გამომდინარე, წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის ნორმის განმარტებას. ადმინისტრაციულ სამართალში მოქმედი პრინციპის შესაბამისად, სასამართლო ვერ იქნება შემოჭილი ადმინისტრაციული ორგანოს განმარტებით და სასამართლო კონტროლის ფარგლებში სრულად შეამოწმებს საგადასახადო ორგანოს მიერ სსკ-ის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის ამგვარი განმარტებისა და გამოყენების კანონიერებას. სასამართლო პრაქტიკა იცნობს შემთხვევებს, როდესაც სასამართლომ მეთოდური მითითების ანალოგიური სამართლებრივი ბუნების მქონე აქტის, კერძოდ, სიტუაციური სახელმძღვანელოს, საფუძველზე დადგენილი პრაქტიკის შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება ცნო უკანონოდ. სასამართლომ არ გაიზიარა სახელმძღვანელოში განვითარებული პრინციპი და მიიჩნია, რომ სახელმძღვანელოთი დადგენილი განსხვავება და შესაბამისი პრაქტიკა უთანასწორო მდგომარეობაში აყენებდა გადასახადების გადამხდელებს.²⁷³

²⁷² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 2, ნაწილი 5, სსმ, 54, 12/10/2010.

²⁷³ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nზს-1210(2კ-2021).

მეთოდური მითითება განმარტავს იმ ცნებებს, რომლებიც არ არის მოცემული საგადასახადო კოდექსში, მათ შორის, სამეურნეო ოპერაციის ცნებას. მითითების მიხედვით, სამეურნეო ოპერაცია არის გადასახადის გადამხდელის აქტივების, უფლებების და ვალდებულებების კუთხით განხორციელებული ნებისმიერი ქმედება ან ქმედებისგან თავის შეკავება, რომელიც პირდაპირ ან/და ირიბ გავლენას ახდენს მის საგადასახადო ვალდებულებებზე. აღნიშნული განმარტების შესაბამისად ვლინდება, რომ ნორმის გავრცელების ობიექტს წარმოადგენს ნებისმიერი გარიგება, შეთანხმება, მოქმედება ან მოქმედებისაგან თავის შეკავება, რომელიც პირდაპირ ან/და ირიბად აისახება საგადასახადო ვალდებულებებზე. განმარტებიდან გამომდინარე, არ არის ცხადი გარიგების შემთხვევაში ნორმის გავრცელების არეალში ექცევა თუ არა მისი ნაწილი ან ნორმა მიემართება თუ არა გარიგებათა ან ქმედებათა რიგს. ნორმის განმარტებასთან დაკავშირებით კვლავ მნიშვნელოვანი იქნება სასამართლო პრაქტიკის მოხმობა, რომელიც შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გავრცელების ზოგიერთ ობიექტებთან დაკავშირებით ცალსახა მიდგომას ავითარებს, კერძოდ, პირის მიერ რამდენიმე იურიდიული პირის დაფუძნება, იმ მიზნით, რომ აღნიშნულ იურიდიულ პირთა ბრუნვამ არ მიაღწიოს დღეს გადამხდელად რეგისტრაციის სავალდებულო ზღვარს, გავლენას ახდენს მის საგადასახადო ვალდებულებებზე, თუმცა სასამართლოს მიდგომით, ამგვარი ქმედება არ წარმოადგენს სამეურნეო ოპერაციას.²⁷⁴ ამასთან, საგულისხმოა სასამართლოს მსჯელობებიც, რომელშიც იკვეთება step transaction დოქტრინის გამომხატველი მიდგომა, კერძოდ, სასამართლოს პოზიციით, საჭიროებისამებრ, პრინციპი უნდა გავრცელდეს არა დამოუკიდებელი ქმედებების მიმართ, არამედ მათ ერთობლიობაზე.²⁷⁵

²⁷⁴ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 18 ოქტომბრის განჩინება საქმეზე N3/ბ-336-2019.

²⁷⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 4 ოქტომბრის განჩინება საქმეზე Nბს-844(2კ-18).

მეთოდურ მითითებას შემოაქვს საექვო სამეურნეო ოპერაციის ცნება, რომლის თანახმად, ასეთად მიიჩნევა სამეურნეო ოპერაცია, რომლის ფორმაც შესაძლოა არ შეესაბამებოდეს მის შინაარსს, მისი ნაკლოვანი ნებიდან/მიზნიდან გამომდინარე. მათ შორის, სამეურნეო ოპერაცია, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათავისუფლებულია გადასახადით დაბეგვრისგან ან/და რომელზეც ვრცელდება დაბეგვრის შეღავათიანი რეჟიმი, ასევე, სამეურნეო ოპერაცია, რომლის შედეგადაც არ წარმოიშვა ან/და მცირდება საგადასახადო ვალდებულებები ან/და წარმოიშობა ხანდაზმულობის ვადის გასვლის შემდგომ. აღნიშნული განმარტებიდან გამომდინარე, ნორმის გავრცელების ობიექტად უმეტესად იქცევა იმგვარი ოპერაციები, რომელთა შედეგად გადასახადის გადამხდელი ისარგებლებს დაბეგვრის შეღავათიანი რეჟიმით, გათავისუფლდება გადასახადისაგან, პირს არ წარმოემოზა ან/და შეუმცირდება საგადასახადო ვალდებულებები ან/და წარმოემოზა ხანდაზმულობის ვადის გასვლის შემდგომ.

მეთოდური მითითება მაგალითების სახით მიუთითებს კონკრეტულ სამეურნეო ოპერაციებს, რომლებიც შესაძლოა საექვო სამეურნეო ოპერაციებად ჩაითვალოს - აქტივების ნაწილის დაუბეგრავად მიწოდების მიზნით, საწარმოს რეორგანიზაცია; საშემოსავლო გადასახადის შემცირების მიზნით, დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირების გაფორმება მომსახურების გამწვევ ფიზიკურ პირებად; მოგების გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნით, გაცემული სესხის გაფორმება ანგარიშვალდებულ პირზე საქვეანგარიშოდ გატანილ თანხად; დღგ-ის გადახდის გადავადების მიზნით, ავანსის სახით მიღებული თანხის გაფორმება „ბე“-დ; იურიდიული პირის დამფუძნებელ ფიზიკურ პირებზე დივიდენდების დაუბეგრავად გაცემის მიზნით, იურიდიულ პირსა და მის დამფუძნებლებს შორის მეორე იურიდიული პირის 100%-იანი წილის ნასყიდობის ხელშეკრულების დადება, რომლის დამფუძნებლებიც იგივე ფიზიკური პირები არიან; განაწილებული მოგების დაბეგვრისგან თავის

არიდების მიზნით, დივიდენდის განაწილების ნაცვლად საწარმოსა და მის დამფუძნებელ ფიზიკურ პირს შორის სესხის ხელშეკრულების დადება; დღის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების გადავადების მიზნით, ნასყიდობის ხელშეკრულების ნაცვლად ლიზინგის ხელშეკრულების დადება (საკომპენსაციო თანხის 95%-ის ანაზღაურებით ლიზინგის ხელშეკრულების დადებისთანავე). ამ გარიგებათა ჩამონათვალი ერთგვარ ორიენტირად შეიძლება იქცეს, რა სახის შეთანხმება შეიძლება დააყენოს ექვეყნულ საგადასახადო ორგანომ. თუმცა საგულისხმოა, რომ ამ სახის გარიგებების კვალიფიკაციის შეცვლისათვის აუცილებელი იქნება გადასახადის გადამხდელის მიზნის გამოვლენა, კერძოდ, მის განზრახვას წარმოადგენდა გადასახადის თავიდან აცილება თუ გააჩნდა გარიგების მითითებული ფორმებით დადების სხვა (ობიექტური) მიზანი.

მითითების შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა პირმა საექვო სამეურნეო ოპერაციის აღწერისას უნდა მიუთითოს რა სამართლებრივი ურთიერთობა არსებობს სამეურნეო ოპერაციაში ჩართულ პირებს, მაგ., ხომ არ იკვეთება ურთიერთდამოკიდებულება ან/და შესაძლო ცრუმაგიერობის ფაქტი. აღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გავრცელების არეალში მოექცევა ურთიერთდამოკიდებულ პირთა შორის განხორციელებული ოპერაციები.

მითითებაში არ არის აღნიშნული, მაგრამ დამკვიდრებული სასამართლო პრაქტიკის საფუძველზე ნორმის გავრცელების ობიექტი იქნება აგრეთვე ნების ნაკლის მქონე (თვალთმაქცური და მოჩვენებითი) გარიგებები.

მეთოდური მითითება განმარტავს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცნებებსაც, კერძოდ, სამეურნეო ოპერაციის ფორმას წარმოადგენს ფორმა, რომლითაც სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში, მათ შორის, ხელშეკრულებაში და ა.შ. წარმოდგენილია სამეურნეო ოპერაცია, ხოლო სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი არის სამეურნეო ოპერაციის

განმახორციელებელ მხარეთა ნამდვილი ნება/მიზანი. სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის განმარტებაში იკითხება უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკის გავლენა, განსაკუთრებით შინაარსის ცნებასთან მიმართებით. უზენაესი სასამართლო არაერთ გადაწყვეტილებაში მიუთითებს, რომ ფორმა წარმოადგენს მხარეთა შეთანხმების კანონმდებლობით დადგენილ შინაარსს, ხოლო შინაარსი - მხარეთა რეალურ ნებას.²⁷⁶

მეთოდური მითითების შინაარსის გათვალისწინებით არ არის ნათელი როგორ უნდა მოხდეს სამეურნეო ოპერაციის ფორმის და შინაარსის განსაზღვრა. ფორმისა და შინაარსის განსაზღვრის სტანდარტად კვლავ სასამართლოს მიდგომა რჩება, რომლის შესაბამისად, ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის განსაზღვრა უნდა მოხდეს არა საგადასახადო კოდექსის, არამედ კონკრეტული ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობის საფუძველზე. „შესაბამისი ნორმატიული აქტების გამოყენებით უნდა მოხდეს კონკრეტული სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიულად დადგენილი შინაარსისა და მხარეთა ფაქტობრივი ნების შეპირისპირება. სწორედ ეს ნორმატიული აქტები უნდა გამოიყენოს საგადასახადო ორგანომ მხარეთა ნებისა და ხელშეკრულების ფორმის შესაბამისობის დასადგენად“.²⁷⁷

ამასთან, სამეურნეო ოპერაციის ანალიზის პროცესში გადამწყვეტი იქნება მონაწილე მხარეთა ნების დადგენა. საკასაციო სასამართლოს მითითებით, გარიგების მხარეთა ნების დადგენა უნდა განხორციელდეს გონივრული განსჯის შედეგად, რომლის მიხედვით, ნების დადგენა მოითხოვს იმის გარკვევას, თუ რა იგულისხმეს გარიგების მონაწილეებმა გამომხატულ ნებაში. შედეგად, უპირატესობა უნდა მიენიჭოს მხარეთა ნებას და არა გარიგებაში სიტყვიერად გამომხატულ აზრს. „ხელშეკრულების

²⁷⁶ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-854-846(კ-16).

²⁷⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nბს-702-695(2კ-16); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-854-846(კ-16); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 17 მაისის განჩინება საქმეზე Nბს-688(2კ-20).

თითოეული დებულების განმარტებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, თუ რა შედეგის მიღწევას ისახავდნენ მიზნად მხარეები, ხელშეკრულების ცალკეული პუნქტი განმარტებულ უნდა იქნეს ხელშეკრულების სხვა დებულებებთან ერთობლიობაში.²⁷⁸

რაც შეეხება ფორმისა თუ შინაარსისათვის უპირატესობის მინიჭების საკითხს, მითითება ადგენს სამეურნეო ოპერაციის შინაარსისათვის უპირატესობის მინიჭების პრინციპს. მითითების მე-3 მუხლის შესაბამისად, სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლისას ერთ-ერთ ძირითად პრინციპს წარმოადგენს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიცირება მისი შინაარსის (ნამდვილი ნების/მიზნის) მიხედვით და არა გაცხადებული ფორმის შესაბამისად. ამასთან, მითითების მე-6 მუხლი განსაზღვრავს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების ცნებას, რომლის თანახმად, სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრას სამეურნეო ოპერაციის შინაარსის (ნამდვილი ნების/მიზნის) შესაბამისად. ფორმისა თუ შინაარსისათვის უპირატესობის მინიჭების საკითხთან დაკავშირებით აზრთა სხვადასხვაობას თავის არგუმენტები ამყარება, რომლებიც ნაშრომის წინა ნაწილებში იქნა განხილული. უზენაესი სასამართლოს მიდგომით, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას, როდესაც ერთმანეთს არ შეესაბამება მხარეთა ნების გამოხატვის ფორმა და მისი შინაარსი, უპირატესობა ენიჭება შინაარსობრივ მხარეს და არა მხარეთა მიერ გამოყენებულ ფორმას.²⁷⁹

მეთოდური მითითებაში ცხადად არ არის მითითებული, თუმცა მისი ანალიზის შედეგად გარკვეულწილად შესაძლებელია იმ კრიტერიუმების იდენტიფიცირება, რომელთა საფუძველზე საგადასახადო ორგანო ადგენს სამეურნეო ოპერაციის ფორმის შეუსაბამობას მის

²⁷⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 17 მაისის განჩინება საქმეზე Nზს-688(2კ-20).

²⁷⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nზს-1210(2კ-2021).

შინაარსთან. მითითების მე-9 მუხლში ჩამოყალიბებულია კითხვარი, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომელი მოიძიებს ინფორმაციას და აღწერს და ანალიზებს სამეურნეო ოპერაციას. კითხვარი სხვა ინფორმაციასთან ერთად მოიცავს იმ სუბიექტურ და ობიექტურ ფაქტორებს, რომელთა საფუძველზეც ხდება ოპერაციის საეჭვოობის დადასტურება.

მითითების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომელი აღწერს და ანალიზებს (1) რა ეკონომიკური, მათ შორის, არასაგადასახადო სარგებლის მოლოდინი არსებობდა საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღების დროს და (2) საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების შედეგად აღნიშნული ოპერაციის შესაბამისი ფორმით განხორციელების გამო წარმოიშვა თუ არა არსებითი ეკონომიკური, მათ შორის, არასაგადასახადო სარგებელი. მითითებული ორი ფაქტორი ეკონომიკური შინაარსის დოქტრინის (economic substance doctrine) ორ ძირითად კომპონენტს წარმოადგენს, მათგან პირველი ე.წ. სუბიექტურ, ხოლო მეორე - ობიექტურ საყრდენს.

ობიექტური კომპონენტი შედეგის კონცეფციას გამოხატავს, თუმცა მითითება არ განსაზღვრავს რა შეიძლება ჩაითვალოს არსებით ეკონომიკურ სარგებლად, ამავდროულად ეკონომიკურ სარგებლად მიიჩნევა, მათ შორის, არასაგადასახადო სარგებელსაც. მაგალითის სახით კი მოყვანილია სოციალურ პროექტში ჩართულობის შედეგად (რაშიც გაიწია სხვადასხვა დანახარჯი) საწარმოს მიერ რეპუტაციის აღდგენა ან მოპოვება.

თავად ამ კომპონენტის შემოტანა სამეურნეო ოპერაციის ანალიზის პროცესში დადებითი მოვლენაა, თუმცა იმის განსაზღვრა თუ კონკრეტულ სიტუაციაში რას მიიჩნევა საგადასახადო ორგანო არსებით ეკონომიკურ სარგებლად რთულად განჭვრეტადია. ამ კომპონენტის გამოყენების პროცესში საჭირო გახდება ე.წ. ტესტების ჩამოყალიბება, რათა მიღწეულ იქნას მისი თანმიმდევრულად და თანასწორობის პრინციპის დაცვით გამოყენება. აღნიშნულ ფაქტორთან დაკავშირებით მეტი სიცხადის მიღწევა

ხანგრძლივი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბების შედეგად არის მოსალოდნელი.

რაც შეეხება სუბიექტურ ფაქტორს, მის შესაბამისად უნდა განისაზღვროს რა ეკონომიკური, მათ შორის, არასაგადასახადო სარგებლის მოლოდინი არსებობდა საექვო სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღების დროს. აღნიშნული კომპონენტი ე.წ. მიზნის დოქტრინის (purpose doctrine) გამოხატულებას წარმოადგენს, რასაც ადასტურებს დოკუმენტის სხვა ნაწილებში სამეურნეო ოპერაციისა და მის განმახორციელებელ მხარეთა მიზანზე მითითებაც. მეთოდური მითითება უმეტესწილად სამეურნეო ოპერაციის მიზანზე მიუთითებს (მაგ., საექვო სამეურნეო ოპერაციის განმარტება, კვალიფიკაციის ცვლილების განმარტება, მე-8 მუხლის მაგალითი 2.), თუმცა, ამასთანავე, სამეურნეო ოპერაციის შინაარსის განმსაზღვრელ ფაქტორად მის განმახორციელებელ მხარეთა მიზანს მიიჩნევს, რომელთა შორის, ცხადია, გადასახადის გადამხდელიც მოიზრება. როგორც ნაშრომის წინა ნაწილებში იქნა მითითებული, თავად ოპერაციას მიზანი არ გააჩნია, შესაბამისად, მის გამოსავლენად ოპერაციის განმახორციელებელი პირის მიზანია გამოსავლენი.

გასათვალისწინებელია, რომ შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენებისას, გარდაუვალი იქნება სამეურნეო ოპერაციაში ჩართულ პირთა ნამდვილი, რეალური ნების/მიზნის გამოვლენა, ვინაიდან, დამკვიდრებული სასამართლო პრაქტიკის თანახმად, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი მხარეებმა დადეს კონკრეტული სახის შეთანხმება, მაგრამ შეთანხმებით გამოხატული ნება არ შეესაბამება შეთანხმების ფორმას.²⁸⁰

²⁸⁰ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nბს-1210(2კ-2021); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 13 იანვრის განჩინება საქმეზე Nბს-855 (2კ-2019); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-854-846(კ-16).

ეკონომიკური სარგებლის მიზნის მაგალითად მეთოდურ მითითებაში აღნიშნულია კონკურენტ საწარმოზე უპირატესობის მოპოვების მიზანი, რომელიც ამართლებს გადასახადის გადამხდელის მიერ მაღალი ხარისხის ავტონაწილების იმპორტის და მათი თვითღირებულებით რეალიზაციის ფაქტს. დოკუმენტი არ შეიცავს სხვა სახის მითითებას რა სახის ეკონომიკური (მათ შორის, არასაგადასახადო სარგებლის) მიღების მოლოდინი/მიზანი ჩაითვლება იმგვარ ფაქტორად, რომელიც გააქარწყლებს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეუსაბამობის ეჭვს ან/და არგუმენტებს. ამასთან, არ არის ნათელი, ეკონომიკური სარგებლის მიზნის არსებობა საკმარისად ჩაითვლება ფორმის შინაარსთან შესაბამისად მიჩნევსათვის თუ ფორმისა და შინაარსის შესაბამისობა ეკონომიკური სარგებლისა და გადასახადის თავიდან აცილების მიზნების შეპირისპირებისა და მათგან უპირატესის გამოვლენის საფუძველზე დადგინდება.

ამდენად, მხოლოდ ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკის საფუძველზე შესაძლოა გამოიკვეთოს გადასახადის გადამხდელის მიზნის დოქტრინა ერთადერთი მიზნის (sole purpose) თუ ძირითადი მიზნის (main purpose, principle purpose) პრინციპის სახეს მიიღებს. როგორც ნაშრომის წინა ნაწილებში აღინიშნა, ამ ეტაპზე სასამართლო პრაქტიკაში არ დომინირებს აღნიშნული დოქტრინის განვითარების კონკრეტული მიმართულება, თუმცა მეთოდურ მითითებაში მისი გათვალისწინება სავარაუდოდ ბიძგს მისცემს მათგან ერთ-ერთის გამოკვეთას.

ერთ-ერთ ობიექტურ კრიტერიუმს ფორმისა და შინაარსის შესაბამისობის დასადგენად წარმოადგენს იმ გარემოების გამოვლენა არსებობს თუ არა სხვა ეკონომიკური მახასიათებლები, რომლებიც მნიშვნელოვანია განხორციელებული საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის სპეციფიკიდან გამომდინარე. კონკრეტულ მაგალითად კი დოკუმენტი მიუთითებს ისეთ გარემოებაზე, როდესაც სახელმწიფოს წინაშე ნაკისრი ვალდებულებებიდან გამომდინარე, საწარმოს უწევს სხვადასხვა

არაპროფილური ხარჯების გაწევა, კერძოდ, საავტომობილო მაგისტრალის მშენებლობის პროცესში კონტრაქტორმა მხარემ მიწის მეპატრონე ფიზიკურ პირს უსასყიდლოდ შეუსრულა სხვადასხვა მომსახურება (მ.შ. ელექტრო გადამცემი ხაზის შეკეთება), რაც არ იყო სატენდერო წინადადებით გათვალისწინებული და არც კონტრაქტორი მხარის პროფილს წარმოადგენდა, მაგრამ აუცილებელი იყო ძირითადი სამეურნეო ოპერაციის შესასრულებლად. აღნიშნული კრიტერიუმი მართალია ობიექტურ გარემოებას წარმოადგენს, თუმცა გამოდგება იმის მტკიცებულებადაც, რომ გადასახადის გადამხდელის მიზანს არ წარმოადგენდა გადასახადის თავიდან აცილება. შესაბამისად, ობიექტური ფაქტორი აძლიერებს სუბიექტურ საყრდენსაც.

სამეურნეო ოპერაციის აღწერისა და ანალიზის პროცესში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა თანამშრომელმა უნდა დაადგინოს რა სამართლებრივი ურთიერთობა არსებობს სამეურნეო ოპერაციაში ჩართულ პირებს შორის, მაგ., მხარეებს შორის იკვეთება თუ არა ურთიერთდამოკიდებულება ან/და შესაძლო ცრუმაგიერობის ფაქტი. საგულისხმოა, რომ აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოების ფორმისა და შინაარსის შესაბამისობის დადგენის პროცესში გათვალისწინების შემთხვევებს იცნობს სასამართლო პრაქტიკა.²⁸¹

ერთ-ერთი გარემოება, რომლის გამოვლენაც საჭიროა მეთოდური მითითების მიხედვით, არის შემცირებული გადასახადებით სარგებლობა, კერძოდ, მითითების თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა თანამშრომელმა უნდა გამოავლინოს საექვო სამეურნეო ოპერაციის შედეგად შემცირებული გადასახადებით რომელმა პირმა ისარგებლა და რა პროპორციით. ნაშრომის წინა ნაწილებში აღინიშნა, რომ გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესების ერთ-ერთი ძირითად კომპონენტს გარიგების/შეთანხმების/ოპერაციის შედეგად საგადასახადო

²⁸¹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 17 იანვრის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-909(კ-18); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 9 ივნისის განჩინება საქმეზე Nზს-150 (კ-21).

სარგებლის/უპირატესობის მიღება წარმოადგენს. საგადასახადო სარგებელი ან უპირატესობა მხოლოდ გადასახადის შემცირებას არ გულისხმობს და განსახილველი ნორმის საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის ცნებასთან ერთობლიობაში განმარტების საფუძველზე, გარდა გადასახადების შემცირების გარემოებისა, უნდა გამოვლინდეს სახეზე არის თუ არა დაბეგვრისაგან გათავისუფლება, დაბეგვრის შეღავათიანი რეჟიმით სარგებლობა ან საგადასახადო ვალდებულების გადავადება.

განსახილველ ნორმასთან მიმართებით უნდა აღინიშნოს, რომ აუცილებელია საგადასახადო ოპტიმიზაციის განსხვავება გადასახადის თავიდან აცილებისაგან. გადასახადის გადამხდელის ყოველგვარი ქმედება, რომელსაც შედეგად სდევს გადასახადისაგან გათავისუფლება, გადასახადის შემცირება ან გადავადება არ შეიძლება ჩაითვალოს უკანონოდ. საგულისხმოა უზენაესი სასამართლო პოზიცია, რომ „საგადასახადო ოპტიმიზაციის კანონისმიერი საშუალებების გამოყენება სავსებით ბუნებრივია. ამის საწინააღმდეგო იქნებოდა გადასახადების მაქსიმალური ოდენობით გადახდის, საუარესო საგადასახადო შედეგებისადმი გადამხდელის მისწრაფება.“²⁸² საგადასახადო ოპტიმიზაციას გადასახადის თავიდან აცილებისაგან განასხვავებს მიღებული საგადასახადო სარგებლის/უპირატესობის კანონის მიზანთან შესაბამისობა. ამდენად, გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის საფუძველი სახეზე იქნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მიღებული საგადასახადო სარგებელი/უპირატესობა არ შეესაბამება კანონის მიზანს.

ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომლის ანალიზიც უნდა განხორციელდეს ფორმისა და შინაარსის შესაბამისობის დადგენის პროცესში, არის იმ ეკონომიკური რეალობის გამოვლენა, რომლის ფარგლებშიც განხორციელდა სამეურნეო ოპერაცია. კერძოდ, მითითების

²⁸² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-854-846(კ-16).

შესაბამისად, უნდა დადგინდეს არსებობდა თუ არა საკანონმდებლო ან/და ტექნიკური (პროცედურული) შებოჭვა, რამაც განაპირობა ამ სამეურნეო ოპერაციისთვის სათანადო სამართლებრივი ფორმის არჩევის შეზღუდვა. აღნიშნული გარემოების გამოვლენა ერთი მხრივ გამოდგება გადასახადის თავიდან აცილების მიზნის იდენტიფიცირებისთვისაც, თუმცა მისი გამოვლენის ძირითადი მიზანი შესაძლოა ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობის განსაზღვრა იყოს. ამ გარემოების დადგენის საჭიროებაზე უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკის გავლენა აშკარაა. ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში სასამართლომ უკანონოდ მიიჩნია მხარეთა მიერ განხორციელებული გარიგების საგადასახადო ორგანოს მიერ ისეთ გარიგებად კვალიფიცირება, რომელსაც მისი განხორციელების პროცესში შესაბამისი ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა.²⁸³

საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის აღწერისა და ანალიზის პროცესში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა პირმა უნდა გამოავლინოს არსებობს თუ არა საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის გაფორმების სხვა სამართლებრივი ფორმა, რომელიც ეკონომიკური (არასაგადასახადო) შინაარსის გათვალისწინებით ასახავდა მას. ცხადია, ალტერნატიული სამართლებრივი ფორმის არსებობა ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეუსაბამობის არსებით ფაქტორად ვერ იქნება მიჩნეული, რადგან იმთავითვე წინააღმდეგობაში მოვა სახელშეკრულებო თავისუფლების პრინციპთან. გასათვალისწინებელია უზენაესი სასამართლოს პოზიცია, რომლის თანახმად, „სახელშეკრულებო ავტონომიის ფარგლებში მიზნის მიღწევის ერთ-ერთი კანონიერი გზის არჩევა არ უნდა იწვევდეს მის ავტომატურ მოდიფიცირებას დაბეგვრას დაქვემდებარებულ ხელშეკრულების სახეობად.“²⁸⁴ ოპერაციის ალტერნატიული

²⁸³ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-854-846(კ-16).

²⁸⁴ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-854-846(კ-16).

სამართლებრივი ფორმის არსებობის დადგენა შესაძლოა მეტწილად ემსახურებოდეს ოპერაციის კანონსაწინააღმდეგო მიზნის დადგენის შემთხვევაში, მისთვის კონკრეტული კვალიფიკაციის მინიჭებას.

მეთოდურ მითითებაში ანალიზის პროცესის ნაწილად არ არის მითითებული გადასახადი გადამხდელის გამოკითხვა და ინფორმაციის მოპოვება (ცალკე საფეხურებად არის ჩამოყალიბებული), თუმცა შინაარსობრივად ემსახურება ანალიზის საფუძველზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებას ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის თაობაზე. ამასთან, აღნიშნული გზით მოპოვებული მტკიცებულებები საბოლოოდ გაამყარებს საგადასახადო ორგანოს პოზიციას.

მეთოდური მითითება, გარდა სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების მარეგულირებელი ნორმის ფაქტობრივი შემადგენლობის განვრცობისა, შეიცავს დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების ერთგვარ ორიენტირსაც. კერძოდ, მითითების მიხედვით სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღების პროცესის ერთ-ერთ საფეხურს წარმოადგენს საექვო სამეურნეო ოპერაციის არსებობის შეფასება. მითითების მე-10 მუხლის მიხედვით, საექვო სამეურნეო ოპერაციის არსებობის შეფასების საფეხურზე, აუდიტორის მიერ ფასდება, თუ რამდენად არსებითია საექვო სამეურნეო ოპერაციების კვალიფიკაციის ცვლილების შედეგად მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების ოდენობა. მითითების მიზნებისათვის, საექვო სამეურნეო ოპერაციების კვალიფიკაციის ცვლილების შედეგები ჩაითვლება არსებითად, თუ კვალიფიკაციის ცვლილების შემთხვევაში, ზოგადი ანალიტიკური პროცედურებით ან/და ანალიზით, გადასახადის გადამხდელის ჯამური მოსალოდნელი სავარაუდო საგადასახადო ვალდებულებები იზრდება:

- ა) მცირე კატეგორიის გადასახადის გადამხდელთან - 1 000 ლარზე მეტით;

ბ) საშუალო კატეგორიის გადასახადის გადამხდელთან - 10 000 ლარზე მეტით;

გ) მსხვილი კატეგორიის გადასახადის გადამხდელთან - 100 000 ლარზე მეტით.

ამავე მუხლის შესაბამისად, თუ საექვო სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შედეგად დასარიცხი გადასახადის ოდენობა არსებითია, აუდიტორი გადადის ამ მეთოდური მითითებით გათვალისწინებულ მე-4 საფეხურზე (გადასახადის გადამხდელის გამოკითხვა), ხოლო, თუ ამ მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად არაარსებითია - წყდება პროცესი.

აღნიშნულმა ნორმამ სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების პროცესში გარკვეულწილად უნდა უზრუნველყოს ერთგვაროვანი მიდგომების ჩამოყალიბება, თუნდაც სავარაუდო საგადასახადო ვალდებულების მოცულობის ნიშნით. რაოდენობრივი მაჩვენებელი, ერთ-ერთი ყველაზე ობიექტური მაჩვენებელი იქნება თანასწორობის პრინციპის დაცვით შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენების პროცესში. თუმცა ერთი კრიტერიუმის შემოტანა სრულად ვერ უზრუნველყოფს ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების პროცესის თანასწორობის პრინციპის სრული დაცვით განხორციელებას. ამ კონტექსტში მნიშვნელოვანი იქნება სამეურნეო ოპერაციის რეალური ნების/მიზნისა დადგენისა და საგადასახადო სარგებლის/უპირატესობის კანონის მიზანთან შესაბამისობის განსაზღვრის პროცესში რა ინდიკატორებს გამოიყენებს საგადასახადო ორგანო. ამასთან, ყველაზე მნიშვნელოვანი საკითხია, არის თუ არა ამგვარი ზღვრების დაწესება, მათ შორის, კონკრეტულ ოდენობებთან დაკავშირებით, კანონმდებლის ნების შესაბამისი.

რაც შეეხება, მტკიცებულების ტვირთის განხორციელების საკითხს, მეთოდური მითითების ერთ-ერთ მიზანს წარმოადგენს სამეურნეო ოპერაციების კვალიფიკაციის ცვლილების შემთხვევაში, არგუმენტაციის

მაღალი ხარისხის უზრუნველყოფა. მეთოდური მითითების მე-14 მუხლის შესაბამისად, საექვო სამეურნეო ოპერაცი(ებ)ის კვალიფიკაციის ცვლილების შემთხვევაში აუდიტორს უნდა ჰქონდეს მოპოვებული ყველა შესაძლო მტკიცებულება ამ ოპერაცი(ებ)ის თაობაზე, რომელსაც, საჭიროების შემთხვევაში, წარუდგენს დავის განმხილველ ორგანოს, სასამართლოს და ა.შ. ამ მიზნით, გარდა იმისა, რომ საექვო სამეურნეო ოპერაციის მოძიების და პირველადი შესწავლის ეტაპზე აუდიტორმა უნდა შეაგროვოს მის ხელთ არსებული ყველა დოკუმენტი თუ ინფორმაცია, მეთოდური მითითების შესაბამისად, მან საექვო სამეურნეო ოპერაციის არსებითად მიჩნევის შემდეგ უნდა გამოკითხოს გადასახადის გადამხდელი და მისგან მიიღოს ინფორმაცია და სააღრიცხვო დოკუმენტები, მათ შორის, ხელშეკრულებები, ახსნა-განმარტებები, ექსპერტის ან/და შესაბამისი სპეციალისტის დასკვნები ან/და ანგარიშები, სხვა მტკიცებულებები ან/და მასალები, ასეთის არსებობის შემთხვევაში. გარდა ამისა, აუდიტორმა მესამე პირებისაგან, რომელთა შორის შეიძლება იყოს როგორც ადმინისტრაციული ორგანოები, ასევე სხვა პირებიც/გადასახადის გადამხდელებიც, უნდა გამოითხოვოს ინფორმაცია (მათ შორის, რეგულაციები, განმარტებები, პოზიციები) და შეაფასოს მიღებული ინფორმაციის სუბიექტური და ობიექტური გავლენა საექვო სამეურნეო ოპერაციაზე. მტკიცებულებათა შეგროვებისა და შეფასების ამგვარი სახით განხორციელებამ დადებითი გავლენა უნდა იქონიოს როგორც გადაწყვეტილების ობიექტურობასა და კანონიერებაზე, ასევე, შედეგად, უნდა აამაღლოს საგადასახადო ორგანოთა მტკიცების ტვირთის სათანადოდ განხორციელების ხარისხი.

მეთოდური მითითების ანალიზის შედეგად იკვეთება სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების პროცესში მოსალოდნელი როგორც დადებითი ასპექტები, ასევე გამოწვევები.

დადებითად უნდა შეფასდეს საგადასახადო ადმინისტრაციის განზრახვის დემონსტრირება, რომ სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის მიზანი, პროცესი და შედეგები იყოს მკაფიო და ორმხრივად

(იგულისხმება საგადასახადო ორგანო და გადასახადის გადამხდელი) განჭვრეტადი. ამასთან, მეთოდური მითითების საფუძველზე, მტკიცებულებათა შეგროვებისა და შეფასების პროცესის წარმოდგენილი სახით განხორციელება მნიშვნელოვანია სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის პროცესის ობიექტურობისა და შედეგის კანონიერების უზრუნველსაყოფად.

მეთოდური მითითება განსაზღვრავს ტერმინთა მნიშვნელობას, რომელთა განმარტება სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების მარეგულირებელი საგადასახადო კოდექსის ნორმაში არ არის მოცემული, მათ შორისაა, სამეურნეო ოპერაციის, მისი ფორმისა და შინაარსის, კვალიფიკაციის ცვლილების განმარტება და შემოაქვს ახალი ტერმინი - საეჭვო სამეურნეო ოპერაცია და განმარტავს მას. საგადასახადო ნორმის ბუნდოვანებამ შედეგად გამოიწვია საგადასახადო ორგანოს მომეტებული ჩართულობა სამართალშემოქმედების პროცესში. ნორმათა განმარტებისას, რიგ შემთხვევებში, შეიმჩნევა სასამართლო პრაქტიკის გავლენა, თუმცა ნიშანდობლივია ადმინისტრაციული ორგანოს მიდრეკილებაც კანონის ნორმები იმგვარად განმარტოს, რომ გაუმარტივდეს მათი ადმინისტრირება. ამ მოცემულობაში გასათვალისწინებელია, რომ შესაძლოა ხსენებულ ნორმათა განმარტება არ შეესაბამებოდეს კანონმდებლის მიერ მასში მოაზრებულ შინაარსს. სამეურნეო ოპერაციის, მისი ფორმისა და შინაარსის, კვალიფიკაციის ცვლილების განმარტება მოცემული უნდა იყოს საგადასახადო კოდექსში.

მიუხედავად იმისა, რომ მეთოდური მითითებით საგადასახადო ადმინისტრაცია ცდილობს განჭვრეტადობის მიღწევას, მეთოდური მითითების შინაარსიდან არ იკვეთება უმთავრესი საკითხები - (1) რა კრიტერიუმებით განისაზღვრება სამეურნეო ოპერაციის ფორმასა და შინაარსს შორის შესაბამისობა, კერძოდ, სამეურნეო ოპერაციის არსაგადასახადო მიზანსა და გადასახადის თავიდან აცილების მიზანს შორის კონფლიქტისას რომელი მათგანი სძლევს მეორეს (ერთადერთი მიზნის (sole

purpose) და ძირითადი მიზნის (main purpose, principal purpose) დოქტრინების შესაბამისად) და რა მახასიათებლებით განისაზღვრება არსებითი ეკონომიკური სარგებელი, რომელმაც შეიძლება გადაწონოს სამეურნეო ოპერაციის საგადასახადო სარგებელი. ასევე, (2) როგორ განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებული საგადასახადო სარგებელი შეესაბამება თუ არა კანონის მიზანს, რადგან ყოველგვარი საგადასახადო სარგებლის/უპირატესობის მიღება ვერ ჩაითვლება კანონსაწინააღმდეგოდ.

მეთოდური მითითებით განსაზღვრულია სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების მექანიზმი, რომელიც უკავშირდება საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის არსებობის შეფასებას და მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების ოდენობის შესაბამისად გადაწყვეტილების მიღებას. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული მექანიზმით გარკვეულწილად შესაძლებელი იქნება თანმიმდევრული მიდგომის ჩამოყალიბება სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების პრაქტიკაში, გადამწყვეტი მნიშვნელობისაა, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას მონეტარული ზღვრის შემოღება და მით უფრო, ამგვარი ოდენობით, შეესაბამება თუ არა კანონმდებლის ნებას. ამასთან, სხვა კრიტერიუმების ნათლად ჩამოყალიბების გარეშე, მათ შორის, გადამხდელის მიერ მიღებული საგადასახადო სარგებლის კანონის მიზანთან შესაბამისობისა და სამეურნეო ოპერაციის/გადასახადის გადამხდელის ნამდვილი ნების/მიზნის დადგენის მახასიათებლების განსაზღვრის გარეშე, შეუძლებელი იქნება თანასწორობის პრინციპის სრულყოფილად დაცვა.

4.6. სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევისა და საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის პერსპექტივა

გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესების განსაზღვრულობის ხარისხის კონკრეტული ფორმულა არ არსებობს. სხვადასხვა სახელმწიფოს გამოცდილებით, კანონმდებლის მიერ იხვეწება

აღნიშნული წესები მათში მეტი სიცხადის შეტანის მიზნით. იმ შემთხვევებში კი, თუ ამგვარი წესები ბუნდოვნად რჩება, სასამართლო ცდილობს სხვადასხვა ტესტის ან ალტერნატიული დოქტრინების ჩამოყალიბებას.

დროთა განმავლობაში გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესების აუცილებელ ელემენტებად იქცა:

- (1) იმ ქცევის/ქცევების მითითება, რომელზეც გავრცელდება წესები, მათ შორის, გარიგება, შეთანხმება, საგადასახადო სქემა და სხვ.;
- (2) გარიგების ან სქემის შედეგად საგადასახადო სარგებლის ან უპირატესობის მიღება, რომლის კანონის მიზანთან შესაბამისობა სხვადასხვა კრიტერიუმებით განისაზღვრება და
- (3) გარიგებაში შესვლის ან გარიგებათა სქემის განხორციელების განზრახვა/მიზანი, რომელიც შეიძლება გადასახადის გადამხდელის ან გარიგების/შეთანხმების მიზნად იყოს ასახული.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტში ასახული შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის რეგულირებაში სამართლებრივი სიცხადის შეტანის მიზნით, მიზანშეწონილია:

1. კანონმდებელმა განსაზღვროს შესაბამისი ცნებები, მათ შორის, სამეურნეო ოპერაციის ცნება.
2. კანონმდებელმა ძირითადი ორიენტირის სახით განსაზღვროს სამეურნეო ოპერაციის/გადასახადის გადამხდელის ნამდვილი ნების/მიზნის დადგენის კრიტერიუმები, კერძოდ, გადასახადის თავიდან აცილების ფაქტის დასადგენად გადასახადის თავიდან აცილების მიზანი სამეურნეო ოპერაციის ერთადერთ მიზანს უნდა წარმოადგენდეს, თუ ერთ-ერთ მიზანს.
3. საკანონმდებლო ნორმით დადგინდეს ყოველგვარი საგადასახადო სარგებლის/უპირატესობის მოპოვება ქმნის თუ არა სამეურნეო ოპერაციის საეჭვოობის საფუძველს და რა ინდიკატორებით განისაზღვრება საგადასახადო სარგებლისა და არასაგადასახადო

სარგებლის არსებობისას, მათ შორის, უპირატესის გამოვლენის საკითხი.

საგადასახადო კოდექსი არ განსაზღვრავს 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენებისას საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებს. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მინიჭებული აქვს აბსოლუტური დისკრეცია, რომლის განხორციელება არაერთგვაროვნად წარიმართა.

სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შესახებ მეთოდურ მითითებაში შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელმა დისკრეციული უფლებამოსილების ერთგვაროვანი გამოყენების მიზნით, დაადგინა მონეტარული მიდგომა და განსაზღვრა უფლებამოსილების განხორციელების კონკრეტული ზღვრები.

დაბეგვრის კანონიერების უზრუნველსაყოფად, მნიშვნელოვანია საკანონმდებლო ორგანომ გამოიჩინოს სიფხიზლე, კერძოდ, გაიაზროს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შესახებ მეთოდურ მითითებაში განსაზღვრული დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების მონეტარული მიდგომა და შესაბამისი ზღვრები შეესაბამება თუ არა მის ნებას და საგადასახადო კოდექსის ნორმით განსაზღვროს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილებასთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანოსათვის მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლები.

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის სამართლებრივი სიცხადის გაუმჯობესებისა და მისი გამოყენებისას საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრისათვის კვლევის ფარგლებში მომზადდა საგადასახადო კოდექსის ნორმის პროექტი.

შემოთავაზებული საკანონმდებლო ნორმის კონსტრუქცია ეფუძნება არსებული საკანონმდებლო ნორმის შედეგად განვითარებული ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკის შედეგებს, მეთოდური მითითების შინაარსის ანალიზს, საერთაშორისო მექანიზმების ანალიზს.

შემოთავაზებული ფორმულირება წარმოადგენს ერთი მხრივ, სამართლებრივი სიცხადის შეტანის მცდელობას შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის რეგულირებაში, კერძოდ, საკანონმდებლო ნორმის პროექტით განისაზღვრება რა სახის ობიექტს მიემართება ნორმის მოქმედება, განიმარტება შესაბამისი ტერმინები, განისაზღვრება სამეურნეო ოპერაციის მიზანთა ურთიერთმიმართების კრიტერიუმი, მეორე მხრივ კი, აყალიბებს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ჩარჩოს. ამასთან, დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების კონკრეტული მოცულობა არ არის შემოთავაზებული, რადგან ის სრულად წარმოადგენს კანონმდებლობის მიხედულების სფეროს.

„მუხლი X

1. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო მიზნებისათვის, შეცვალოს იმ სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია, რომელსაც არ აქვს ეკონომიკური მიზანი ან/და მის ძირითად მიზანს წარმოადგენს იმგვარი საგადასახადო სარგებლის მიღება, რომელიც ეწინააღმდეგება ოპერაციის განხორციელებისას მოქმედ საგადასახადო და კონკრეტული ოპერაციის მარეგულირებელი კანონმდებლობის მიზანს.

2. ამ მუხლის მიზნებისათვის გამოყენებულ ტერმინებს აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

- ა) სამეურნეო ოპერაცია - გარიგება, გარიგების ნაწილი ან გარიგებათა რიგი, გადაწყვეტილება ან ქმედება, რომელიც პირდაპირ ან ირიბ გავლენას ახდენს საგადასახადო ვალდებულებებზე.
- ბ) ეკონომიკური მიზანი - შემოსავლის, მოგების, კომპენსაციის მიღება, კაპიტალის მოზიდვა, რეპუტაციის მოპოვება/აღდგენა/გამლიერება, კონკურენტული უპირატესობის მოპოვება/აღდგენა/გამლიერება ან სხვა მიზანი (გარდა საგადასახადო სარგებლის მიღებისა), რომელიც ობიექტურად ამართლებს სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებას.
- გ) საგადასახადო სარგებელი - გადასახადისაგან გათავისუფლება, საგადასახადო ვალდებულების შემცირება ან/და საგადასახადო

ვალდებულების წარმოშობა ხანდაზმულობის ვადის გასვლის შემდგომ.

გ) კვალიფიკაციის შეცვლა - გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა სამეურნეო ოპერაციის ნამდვილი შინაარსის შესაბამისად. საგადასახადო მიზნებისათვის, სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი განისაზღვრება ყველა ფაქტობრივი გარემოებისა და მტკიცებულების, შესაბამისი სამეურნეო ოპერაციის მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტების, მათ შორის, საგადასახადო კოდექსის ნორმათა ანალიზის საფუძველზე, საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სამართლებრივი ფორმების შესაბამისად.

3. ამ მუხლის პირველი ნაწილი არ ვრცელდება იმ ოპერაციათა მიმართ, რომლისგან განსხვავებული ოპერაციის განხორციელების შესაძლებლობა შეზღუდული იყო საკანონმდებლო რეგულირებიდან ან სხვა ობიექტური მიზეზებიდან გამომდინარე.

4. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია, თუ კვალიფიკაციის ცვლილების შედეგად დასარიცხი გადასახადის ოდენობა არსებითია, კერძოდ, გადამხდელის ჯამური მოსალოდნელი სავარაუდო საგადასახადო ვალდებულება იზრდება.....“.

5. საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების მასშტაბი წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის მოქმედებისას

5.1 წინასწარი გადაწყვეტილების არსი

საგადასახადო სამართლის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტი - წინასწარი გადაწყვეტილება განვითარებული საგადასახადო ადმინისტრირების მახასიათებლად მიიჩნევა.

წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემის განვითარების მთავარი მიზანი საგადასახადო ურთიერთობებში სიცხადისა და თანმიმდევრულობის მიღწევაა. ამასთან, საგულისხმოა, რომ მთელი რიგი სამართლებრივი პრინციპების დაცვის გარეშე აღნიშნული სისტემის ფუნქციონირება მნიშვნელოვან რისკებს, მათ შორის, საზიანო საგადასახადო პრაქტიკასთან დაკავშირებულ რისკებს შეიცავს.

კანონის უზენაესობის პრინციპი და დაბეგვრის კანონიერება მოითხოვს საკანონმდებლო ორგანო საკანონმდებლო კომპეტენციას ახორციელებდეს სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპის დაცვით. ამასთან, გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ ბრძოლა წარმოადგენს იმგვარ მნიშვნელოვან მიზანს, როგორც ფისკალური თვალსაზრისით, ასევე დაბეგვრაში თანასწორობის მისაღწევად, რომ მეცნიერთა ნაწილის მოსაზრებით, საგადასახადო კანონის ნორმების მომეტებულ ზოგად ხასიათსა და მეტ-ნაკლებ განუსაზღვრელობას ამართლებს.²⁸⁵

საგადასახადო კანონში განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმების, მათ შორის, ზოგადი ნორმების, არსებობის პირობებში, სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევის ერთ-ერთ მექანიზმად აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ სავალდებულო ძალის მქონე აქტების გამოცემის ან რბილი სამართლის ინსტრუმენტების შექმნის უფლებამოსილება მიიჩნევა. ამგვარი აქტებით, როგორც წესი, ზოგად და განუსაზღვრელ საკანონმდებლო

²⁸⁵ Separation of Powers in Tax Law, Edit. Dourado A.P., Report of 2009 EATLP Congress, IBFD, 2009, 49-50, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

ნორმებს კონკრეტული მნიშვნელობა ენიჭება. აღნიშნულ პროცესში, ხშირად, აღმასრულებელი ხელისუფლების ნორმატიული კომპენტენცია საგადასახადო კანონის აღსრულების მიზნით სამართლებრივი აქტების გამოცემის ნაცვლად კანონშემოქმედებაში არსებით ჩარევად იქცევა. სწორედ ამის გამოა მნიშვნელოვანი კანონმდებლის მზაობა, შეცვალოს საკანონმდებლო ნორმა თუ ის არ ეთანხმება აღმასრულებლის მიერ ნორმისთვის მინიჭებულ მნიშვნელობას.²⁸⁶

აღმასრულებლის მონაწილეობა სამართლებრივი სიცხადის მიღწევაში რბილი სამართლის ინსტრუმენტების გამოყენებით დამკვიდრებული პრაქტიკაა. მათი შექმნით საგადასახადო ადმინისტრაცია წინასწარ აცხადებს როგორ განმარტავს და გამოიყენებს ზოგად ან/და განუსაზღვრელ საკანონმდებლო ნორმას.

საგადასახადო კოდექსი შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელს ანიჭებს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით ბრძანებების, შიდა ინსტრუქციებისა და მეთოდური მითითებების გამოცემის უფლებამოსილებას საგადასახადო ორგანოების მიერ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე. სწორედ შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული ამგვარი აქტები წარმოადგენს რბილი სამართლის ინსტრუმენტებს, რომლებიც, როგორც წესი, შესასრულებლად სავალდებულოა საგადასახადო ორგანოებისათვის, თუმცა არა გადასახადის გადამხდელისათვის.

გარდა ამისა, საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი უფლებამოსილია დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების ან საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთა დაბეგვრის არსებული პრაქტიკის ანალიზის საფუძველზე გამოსცეს საჯარო გადაწყვეტილება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმის გამოყენების შესახებ. საგადასახადო კოდექსი

²⁸⁶ Separation of Powers in Tax Law, Edit. Dourado A.P., Report of 2009 EATLP Congress, IBFD, 2009, 51-52, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

შემოსავლების სამსახურს კი ანიჭებს პირის მიმართვის საფუძველზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის უფლებამოსილებას განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით: ა) საგადასახადო კოდექსით და საქართველოს საბაჟო კოდექსით გათვალისწინებული ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო/საბაჟო ვალდებულებების თაობაზე; ბ) იმ მოსაკრებელთან დაკავშირებული ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი ვალდებულებების თაობაზე, რომლის ადმინისტრირებასაც საგადასახადო ორგანო ახორციელებს.

გარდა აღნიშნული ინსტრუმენტებისა, შემოსავლების სამსახურის უფროსი გამოსცემს სიტუაციურ სახელმძღვანელოებს, რომლებშიც აისახება საგადასახადო ორგანოს მიდგომა კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებებისადმი საგადასახადო კოდექსის ნორმის მისადაგების თაობაზე. სიტუაციური სახელმძღვანელოები განთავსებულია შემოსავლების სამსახურის ვებ-გვერდზე და ხელმისაწვდომია ნებისმიერი დაინტერესებული პირისათვის.

უცხოურ საგადასახადო ლიტერატურაში იმ ინსტრუმენტთა აღმნიშვნელ საერთო ტერმინად, რომლებიც უზრუნველყოფს საგადასახადო კანონის ნორმის განმარტებისა და გამოყენების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს პოზიციის წინასწარ გაცხადებას, გამოიყენება - Advance Tax Ruling, რომელიც განიმარტება როგორც ნებისმიერი რჩევა, ინფორმაცია ან საგადასახადო ორგანოს (ან სხვა უფლებამოსილი ორგანოს) პოზიციის გამოხატულება კონკრეტული გადასახადის გადამხდელის ან გადასახადის გადამხდელთა ჯგუფის საგადასახადო მდგომარეობის შესახებ, რომელიც სამომავლო ტრანსაქციებს მიემართება და რომელთა მიმართ გადასახადის გადამხდელს შეიძლება გააჩნდეს გარკვეული დონის კანონიერი ნდობა.²⁸⁷

²⁸⁷ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 45, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

IMF-ის ტექნიკური შენიშვნის დოკუმენტი²⁸⁸ ტერმინს Advance Tax Ruling ყოფს ტერმინებად Private Tax Ruling და Public Tax Ruling. დოკუმენტის მიხედვით, Private Tax Ruling წარმოადგენს რჩევას, რომელიც გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება მოითხოვოს საგადასახადო ორგანოსაგან, მის მიერ განსახორციელებელ გარიგებაზე/შეთანხმებაზე კონკრეტული საგადასახადო კანონის ნორმის გავრცელების თაობაზე. ამგვარი გადაწყვეტილება, როგორც წესი, ბოჭავს საგადასახადო ორგანოს იმ კონკრეტულ გარიგებასთან/შეთანხმებასთან მიმართებით, რომელთან დაკავშირებითაც ის გამოიცა. ამ გადაწყვეტილების საფუძველზე მოქმედებისას, როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელი დაცულია დამატებითი გადასახადის ან/და სანქციის დაკისრებისაგან. Private Tax Ruling-გან სარგებელს იღებს კონკრეტული გადასახადის გადამხდელი, არ ზღუდავს საგადასახადო ორგანოს სხვა გადასახადის გადამხდელთან მიმართებით, იგივე ან ანალოგიური გარემოებების არსებობის შემთხვევაშიც კი.

ტექნიკური შენიშვნის დოკუმენტის მიხედვით, Public Tax Ruling არის საგადასახადო ორგანოს წერილობითი მოსაზრება გადასახადის გადამხდელთა ჯგუფზე, ან ზოგადად გადასახადის გადამხდელებზე საგადასახადო კანონის ნორმის გავრცელების თაობაზე. ამგვარი დოკუმენტები საჯაროდ ხელმისაწვდომია და წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო ნორმის განმარტებას. მათ შესაძლოა მბოჭავი ძალა ჰქონდეთ ან არ ჰქონდეთ საგადასახადო ორგანოს ან გადასახადის გადამხდელთათვის, თუმცა, ადმინისტრაციული სამართლის პრინციპებიდან გამომდინარე, სულ მცირე კანონიერი ნდობის წარმოშობის საფუძველს ქმნის.

პირველი ტერმინი შეესაბამება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ წინასწარი გადაწყვეტილების არსს, ხოლო

²⁸⁸ Waerzeggers C., Hillier C., Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency,” Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, 1, <[file:///C:/Users/user/Downloads/ tltn1602%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20(1).pdf)> [14.06.2023].

უკანასკნელი - ისეთ სამართლებრივ ინსტრუმენტებს, როგორებიცაა საჯარო გადაწყვეტილება, მეთოდური მითითება, სიტუაციური სახელმძღვანელო და სხვ.

OECD საგადასახადო ტერმინთა განმარტებაში კი Advance Ruling განმარტებულია როგორც საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოცემული წერილობითი დოკუმენტი, რომელიც საგადასახადო კანონის ნორმას განმარტავს და მიუსადაგებს კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებებს.²⁸⁹

ამავდროულად, ზოგიერთი ავტორის ნაშრომებში ტერმინი Advance Tax Ruling გამოიყენება საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წინასწარი გადაწყვეტილების არსის შესაბამისად.²⁹⁰

წინამდებარე ნაშრომში ტერმინი წინასწარი გადაწყვეტილება აღნიშნავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართლებრივი ინსტრუმენტის არსს.

5.2 წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ისტორიული განვითარება

წინასწარი გადაწყვეტილების ფესვები ჯერ კიდევ რომაულ სამართალშია აღმოჩენილი. *Rescripta* წარმოადგენდა რომის იმპერატორის წერილობით მოსაზრებას სამართლებრივ საკითხებზე.²⁹¹ იმპერატორისათვის კონსულტაციის მიზნით მიმართვა შეეძლო როგორც სახელმწიფო მოხელეს, ასევე ნებისმიერ სხვა პირს. იმპერატორი საკუთარ მოსაზრებებს მიმართვაზე წერილობითი პასუხების სახით გასცემდა. გარდა

²⁸⁹ <<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>> [14.06.2023].

²⁹⁰ Trends and Players in Tax Policy, Edit. Lang M., Owens J, Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C., Storck A., Vol.4, IBFD, 2016, 25, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

²⁹¹ შდრ. საფრანგეთში მოქმედი პროცედურა *rescrit* (*Livre des procédures fiscales მუხლი L 64-B*). აღნიშნული წესის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს, კონკრეტულ ტრანსაქციაში შესვლამდე ან ხელშეკრულების გაფორმებამდე, უფლება აქვს მიმართოს საგადასახადო ადმინისტრაციას მოსაზრებისათვის. მოთხოვნის წარდგენიდან 6 თვის ვადაში საგადასახადო ადმინისტრაციის პასუხის მიუღებლობის შემთხვევაში, შესაბამის ტრანსაქციაზე ან ხელშეკრულებაზე ვეღარ გავრცელდება გადასახადის თავიდან არიდების წინააღმდეგ მოქმედი რეგულაციები. Romano C., "Advance Tax Rulings and Principles of Law", Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 2-3, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

ამისა, იმპერატორი *mandata* სახით აძლევდა დირექტივებს მოხელეებს, რამაც საფუძველი დაუდო შემდგომში ადმინისტრაციული სამართლის კოდექსის შექმნას. რომის იმპერიის პერიოდიდან საუკუნეების მანძილზე ჯერ ცენსორებს, შემდეგ კი საგადასახადო ადმინისტრაციებს შეეძლოთ გადაწყვეტილების მიღება სახელმწიფოს შემოსავლების საჭირო რაოდენობისა და კონკრეტულ პირთა დაბეგვრის შესახებ. ისინი განსაზღვრავდნენ კონკრეტული ეკონომიკური აქტივობის განვითარების მიზანშეწონილობას, აფასებდნენ ცალკეული პირების თუ ოჯახების გადამხდელუნარიანობას, ადგენდნენ ამა თუ იმ აქტივობისათვის საგადასახადო შეღავათების დაწესების საჭიროებას. შესაბამისად, მათ ხელში იყო დაბეგვრაში საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სასამართლო ხელისუფლებაც. საგადასახადო ადმინისტრაციების ფუნქციების შეზღუდვა და მათთვის კონკრეტული ფუნქციების მინიჭება დიდწილად დაემყარა ძალაუფლების გამიჯვნისა და წარმომადგენლობითი ორგანოსათვის დაბეგვრის სუვერენული უფლების მინიჭების იდეას. დემოკრატიის განვითარებამ ასევე განაპირობა საგადასახადო ადმინისტრაციასა და გადასახადის გადამხდელებს შორის დაბალანსებული ურთიერთობის საჭიროება.²⁹²

თანამედროვე სახით წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის განვითარება ჯერ კიდევ 1911 წელს შვედეთში განხორციელდა Stamp Duty-თან²⁹³ დაკავშირებით. მე-20 საუკუნეში კი სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში განსხვავებული განვითარება ჰპოვა. წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემის განვითარება სხვადასხვა მიზეზს უკავშირდებოდა. აშშ-ში მიზეზად საგადასახადო კანონმდებლობის აღქმის სირთულე იქცა, ნიდერლანდებში - მეორე მსოფლიო ომის შემდეგ უცხოური

²⁹² Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 5-6, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

²⁹³ მოსაკრებელი ან არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც გადაიხდება სხვადასხვა ოფიციალური დოკუმენტის (მაგ., პასპორტი, საკუთრების უფლების გადაცემასთან დაკავშირებული დოკუმენტები) დადასტურებისთვის.
< <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> > [14.06.2023]

ინვესტიციების ფისკალური შედეგების დრამატული განუჭვრეტელობის აღმოფხვის საჭიროება, იტალიაში საგადასახადო ადმინისტრაციასა და გადასახადის გადამხდელს შორის დიალოგის აუცილებლობა.²⁹⁴ ყველა დასახელებული მიზეზი საბოლოო ჯამში საგადასახადო ურთიერთობებში წინასწარი განჭვრეტადობის მიღწევას უკავშირდება.

წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემის შემდგომი განვითარება უკავშირდება საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში საგადასახადო ორგანოთა მიერ განსახორციელებელ კანონის განმარტების ფუნქციას. ბევრმა სახელმწიფომ დროთა განმავლობაში განავითარა თვითდეკლარირების (self-assessment) სისტემა. გადასახადის გადამხდელის, როგორც ნებაყოფლობითი კანონშესაბამისობის უზრუნველსაყოფად, ასევე საგადასახადო სამართალდარღვევის რისკის თავიდან ასაცილებლად, მთელ რიგ შემთხვევებში, ესაჭიროება საგადასახადო ორგანოთა პოზიციის წინასწარ ცოდნა ამა თუ იმ ნორმის განმარტების ან/და მისი კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებებისადმი მისადაგების თაობაზე.²⁹⁵

წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემის განვითარება სასარგებლოდ მიიჩნევა როგორც გადასახადის გადამხდელის, ასევე საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის. წინასწარი გადაწყვეტილებების განვითარებული სისტემის დადებით მხარეებს წარმოადგენს:

1. მეტი სამართლებრივი სიცხადის მიღწევის შესაძლებლობა საგადასახადო ურთიერთობებში. სამართლებრივი განუსაზღვრელობა საგადასახადო ურთიერთობებში სხვადასხვა მიზეზს უკავშირდება, რომლებიც წინამდებარე ნაშრომის მე-3 ნაწილში იქნა განხილული. სამართლებრივი სიცხადე უფრო გაბედულს და სწრაფად განვითარებადს ხდის ბიზნესს, ხელს უწყობს ინვესტიციების ზრდას.

²⁹⁴ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 2-28, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

²⁹⁵ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 5, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

2. გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ადმინისტრაციას შორის დიალოგის გაძლიერების შესაძლებლობა. საგადასახადო ადმინისტრაციები ნებაყოფლობითი კანონშესაბამისობის მიღწევის მიზნით ავითარებენ გადასახადის გადამხდელთან კომუნიკაციის სხვადასხვა ინსტრუმენტს - ვებ-გვერდებს, სატელეფონო ცენტრებს, ელექტრონული ფოსტით მიმოწერას, გადასახადის გადამხდელის პორტალს. ვითარდება „კლიენტზე ორიენტირებული“ საგადასახადო ადმინისტრაციის კონცეფცია, რაც უზრუნველყოფს ბმას გადასახადის გადამხდელისათვის მიწოდებულ სერვისსა და საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას შორის. წინასწარ გადაწყვეტილებებს განიხილავენ გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ადმინისტრაციას შორის დიალოგის გაძლიერების, მათ შორის, ინფორმაციის გაცვლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტად. საგადასახადო ადმინისტრაციის პერსპექტივიდან ის წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელთან და მათ ოპერაციებთან დაკავშირებული ინფორმაციის მიღების ინსტრუმენტს, გადასახადის გადამხდელთა პერსპექტივიდან კი - საგადასახადო ადმინისტრაციის ღიაობის დადასტურებას, ასევე, მათი ოფიციალური პოზიციის წინასწარ ცოდნას კონკრეტული ტრანსაქციების თაობაზე საგადასახადო დაგეგმვის გაძლიერების მიზნით.

3. საგადასახადო ანგარიშგების სისტემის განვითარების ხელშეწყობის გაძლიერება. სხვადასხვა ქვეყანაში საგადასახადო ანგარიშგების განსხვავებული სისტემა მოქმედებს. რიგ შემთხვევაში თვითდეკლარირების (self-assessment) სისტემა მოიცავს როგორც დეკლარირებას, ასევე გადასახადების გამოანგარიშებას გადასახადის გადამხდელის მიერ. ამ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო, როგორც წესი, გადასახადის დარიცხვას ახორციელებს გადასახადის გადამხდელის მიერ მითითებული ოდენობით და მხოლოდ რიგ შემთხვევებში (წლიური გეგმით ან რისკების სისტემის მეშვეობით) ახორციელებს გადასახადის თანხის გადაანგარიშებას დარიცხვამდე. განსხვავებული მოდელის (self-reporting)

მოქმედებისას კი, გადასახადის გადამხდელი წარადგენს ინფორმაციას, გადასახადის გამოანგარიშება კი ხორციელდება საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ. ორივე სისტემის პირობებში მნიშვნელოვანია საგადასახადო ორგანოები ორიენტირებულნი იყვნენ არა მხოლოდ საგადასახადო კონტროლზე, არამედ გადასახადის გადამხდელთა კონსულტირებასა და მათთვის დახმარების გაწევაზე. მიიჩნევა, რომ რიგ ქვეყნებში (მაგ., გაერთიანებული სამეფო) წინასწარი გადაწყვეტილებების პრაქტიკის შემოღება უკავშირდებოდა სწორედ თვითდეკლარირების სისტემის განვითარების მიზანს.

4. საგადასახადო კანონმდებლობის თანმიმდევრული გამოყენების ხელშეწყობა. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის განვითარება, განსაკუთრებით თუ მას თან ახლავს გადაწყვეტილებების ხელმისაწვდომობა (სხვადასხვა ფორმით, რომელიც შემდგომ იქნება განხილული) სხვა გადასახადის გადამხდელთათვის, წარმოადგენს მნიშვნელოვან შესაძლებლობას გადამხდელისათვის ყველაზე მისაღები საგადასახადო შედეგების პერსპექტივიდან დაგეგმოს საკუთარი საქმიანობა. იმ შემთხვევაში კი, თუ სხვადასხვა არგუმენტით წინასწარი გადაწყვეტილებები არ არის ხელმისაწვდომი სხვა გადამხდელთათვის, ის აუცილებლად ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ყველა დანაყოფის/საგადასახადო ინსპექტორისათვის, თანმიმდევრული სამართალგამოყენების პრაქტიკის დანერგვის მიზნით. საგადასახადო ადმინისტრაციის ოფიციალური მოსაზრება საგადასახადო ნორმის განმარტების ან/და კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებებისადმი მისი მისადაგების თაობაზე, უზრუნველყოფს საგადასახადო ადმინისტრირების თანმიმდევრული პოლიტიკის ჩამოყალიბებას.

5. საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ გადაწყვეტილების მიღების პროცესის გაუმჯობესება. საგადასახადო კანონმდებლობის თანმიმდევრული განმარტებასა და გამოყენებასთან ერთად წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის განვითარება შესაძლოა მნიშვნელოვნად დაეხმაროს საგადასახადო

ადმინისტრაციას გადაწყვეტილების მიღების პროცესის ეფექტიანობის და გამჭვირვალობის უზრუნველყოფაში. პირველ საკითხთან მიმართებით აღსანიშნავია, რომ უკვე არსებული წინასწარი გადაწყვეტილებების გამოყენება იმავე ან მსგავსი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობისას მნიშვნელოვნად დააჩქარებს გადაწყვეტილების მიღების პროცესს და დაზოგავს რესურსს (ადამიანურ, დროით, ფინანსურსაც კი). ამასთან, წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნისას გადასახადის გადამხდელთა მიერ აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებები საგადასახადო ორგანოებისთვის წარმოადგენს დამატებით ინფორმაციის წყაროს საგადასახადო დაგეგმვის ტექნიკების, მოსალოდნელი ტრანსაქციების შესახებ. ამ ინფორმაციის საფუძველზე საგადასახადო ორგანო მომზადებული ხვდება მოსალოდნელ საგადასახადო ურთიერთობებს, შესაძლოა განავითაროს ადმინისტრაციული პრაქტიკაც და ზოგადად, საგადასახადო პოლიტიკაც.

6. საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობის გამჭვირვალობის და საგადასახადო მორალის გამლიერების ხელშეწყობა. წინასწარი გადაწყვეტილებების ხელმისაწვდომობა თავისთავად გულისხმობს საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობის გამჭვირვალობას. იმ შემთხვევაში თუ წინასწარი გადაწყვეტილებები ხელმისაწვდომია სხვა გადასახადის გადამხდელთათვის და ამასთან, აქვს მზოქავი ძალა საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის, გადასახადის გადამხდელის რწმენა საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობის სამართლიანობის მიმართ ძლიერდება, რაც ხშირ შემთხვევაში იწვევს ნებაყოფილობითი კანონშესაბამისობის დონის გაუმჯობესებას.

7. საგადასახადო დავების შემცირება. იმ შემთხვევაში, თუ წინასწარი გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელისათვის სასარგებლოა და ამასთანავე, მას გააჩნია მზოქავი ეფექტი საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის, ამგვარი გადაწყვეტილებები შესაძლოა მიჩნეულ იქნას დავების გადაწყვეტის მექანიზმადაც კი. იმ იურისდიქციებში, სადაც გადასახადის გადამხდელს შეუძლია გაასაჩივროს მისთვის მიუღებელი

გადაწყვეტილების შედეგი, შესაძლოა გაზარდოს კიდევ საგადასახადო დავების რაოდენობა. თუმცა ამგვარ მოცემულობასთან დაკავშირებით არსებობს მოსაზრება, რომ ასეთ შემთხვევაში, საგადასახადო დავები მაინც გაიზრდება საგადასახადო ადმინისტრირების შედეგების შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილებების არარსებობის პირობებშიც კი. აქვე გასათვალისწინებელია, გადასახადის გადამხდელისათვის წინასწარი გადაწყვეტილებების მიუღებელი შედეგების დადებითი მხარეც, კერძოდ, მან შეიძლება განსხვავებულად დაგეგმოს ოპერაციები ან საერთოდ უარი თქვას შესაბამისი ოპერაციის განხორციელებაზე.

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის მოქმედების დადებით შედეგებთან ერთად არსებობს ამ მექანიზმის აგრესიული საგადასახადო დაგეგმვის მიზნებისათვის გამოყენების შემთხვევებიც. თუმცა საგადასახადო ლიტერატურაში გავრცელებული მოსაზრებით, აღნიშნული მიზეზის გამო მისი მნიშვნელობა არათუ კნინდება, არამედ, გამოკვეთს საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების შემცირებისა და მათი გადაწყვეტილებების გამჭვირვალობის გაუმჯობესების საჭიროებას.²⁹⁶

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის დანერგვისას გათვალისწინებული უნდა იყოს შემდეგი რისკები:

1. საგადასახადო შემოსავლების შემცირება არასწორი წინასწარი გადაწყვეტილების საფუძველზე. აღნიშნული რისკი მცირდება იმ მოცემულობით, რომ წინასწარი გადაწყვეტილება მოქმედებს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის იმ ტრანსაქციის მიმართ, რომელთან დაკავშირებითაც გადაწყვეტილება იქნა გამოცემული. ამასთან, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემასთან დაკავშირებული სისუსტეები, თავისთავად, საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული გამოწვევების კარგ მანიშნებლად შეიძლება იქცეს.

²⁹⁶ Trends and Players in Tax Policy, Edit. Lang M., Owens J, Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C., Storck A., Vol.4, IBFD, 2016, 25, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

2. წინასწარ გადაწყვეტილებებზე ხელმისაწვდომობის შეზღუდვა. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე მაღალი საფასურის დაწესების შედეგად შესაძლებელია ის მხოლოდ კონკრეტული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელებისათვის (მაღალი შემოსავლების მქონე) გახდეს ხელმისაწვდომი. აღნიშნული რისკი იზრდება თუ წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემა არ ითვალისწინებს მათ გასაჯაროებას (პერსონალური ინფორმაციისა და საგადასახადო საიდუმლოების დაცვის პრინციპით ან შემაჯამებელი დასკვნის სახით).

3. საკანონმდებლო პროცესში გადაჭარბებული ჩარევა. თუ საკანონმდებლო ნორმა მეტისმეტად ზოგადი ან ბუნდოვანია, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე პასუხისმგებელი სუბიექტის მიერ კანონის ნორმის განმარტების შედეგად, შესაძლოა აღმასრულებელი შტო კანონშემოქმედის როლში აღმოჩნდეს.

4. თანასწორობის პრინციპის დარღვევა. წინასწარი გადაწყვეტილების დახურული სისტემის მოქმედებისას, თუ ამავდროულად წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის საფუძვლები წინასწარ არ არის გაცხადებული, წარმოიშობა აღნიშნულ ურთიერთობებში თანასწორობის პრინციპის დარღვევის რისკი.

5. წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემის ადმინისტრირება შესაძლოა მაღალ დანახარჯებთან იყოს დაკავშირებული. ხარჯების კომპენსირების მექანიზმად სისტემის ეფექტურად და ეფექტიანად მოქმედება სახელდება, კერძოდ, სისტემის ფუნქციონირების შედეგად ორივე მხარის მიერ მნიშვნელოვანი სარგებლის მიღება - საგადასახადო ადმინისტრაცია წინასწარ ფლობს მნიშვნელოვან, დეტალურ ინფორმაციას განხორციელებული ან დაგეგმილი ტრანსაქციების შესახებ, ძლირდება გადასახადის გადამხდელთა ნდობა საგადასახადო ადმინისტრაციის გადაწყვეტილებების მიმართ, გადასახადის გადამხდელებისათვის განჭვრეტადი ხდება საქმიანობის საგადასახადო შედეგები და სხვ.

6. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისათვის ხანგრძლივი ვადის დაწესებამ შესაძლოა ექვევებ დააყენოს თავად სისტემის მიზანი - კონკრეტული გადასახადის გადამხდელებისათვის ტრანსაქციის შედეგების წინასწარი განჭვრეტადობის მიღწევა.²⁹⁷

7. გადასახადის გადამხდელისგან მიღებული ინფორმაციის ბოროტად გამოყენება. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ერთ-ერთ დადებით მხარედ საგადასახადო ადმინისტრაციაში გადამხდელთა მიერ დაგეგმილი ან განხორციელებული ტრანსაქციების შესახებ დეტალური ინფორმაციის აკუმულირება მიიჩნევა. თუმცა, საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის სრული დისკრეციის მინიჭების შემთხვევაში, შესაძლოა საგადასახადო ადმინისტრაციამ დაუსაბუთებლად თქვას უარი წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე და მოთხოვნაში გადასახადის გადამხდელის მითითებული დეტალური ინფორმაცია გამოიყენოს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის და სანქციის დაკისრების მიზნით. ამგვარი შემთხვევები შეარყევს წინასწარ გადაწყვეტილებასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში საგადასახადო ადმინისტრაციისადმი ნდობას და წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემას არაეფექტურს გახდის.

5.3 წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივი ბუნება

წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივი ბუნების განსაზღვრა მნიშვნელოვანია მასზე, როგორც ადმინისტრაციული სამართლის ინსტიტუტზე, სამართლის პრინციპების გავრცელებისა და გადასახადის გადამხდელის უფლების დაცვის მექანიზმების გამოყენების თვალსაზრისით.

უმეტესი იურისდიქციის კანონმდებლობა, რომელთა საგადასახადო ურთიერთობებში სამართლებრივი სიცხადის მიღწევისა და საგადასახადო

²⁹⁷ Waerzeggers C., Hillier C., Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency,” Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, 4, <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>> [14.06.2023].

ორგანოთა საქმიანობის გამჭვირვალობის უზრუნველყოფის (გადაწყვეტილებების გასაჯაროების შემთხვევაში) ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს წინასწარი გადაწყვეტილება წარმოადგენს, კონკრეტულად არ მიუთითებს მისი სამართლებრივი სტატუსის შესახებ. ამასთან, საგადასახადო ადმინისტრაციების მიერ გადამხდელებთან ურთიერთობებში არაერთი სხვა ინსტრუმენტი გამოიყენება, განსხვავებული დანიშნულებით, გამოცემისა და ხელმისაწვდომობის არაერთგვაროვანი ფორმით. აღნიშნული კიდეც უფრო ართულებს საგადასახადო ურთიერთობებში გამოყენებული რბილი სამართლის ინსტრუმენტების სამართლებრივი სტატუსის განსაზღვრას.

წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივ ბუნებასთან დაკავშირებით განსხვავებული შეხედულებები არსებობს. მაგ., ნიდერლანდებში განსხვავებული მოსაზრებები არსებობდა არა მხოლოდ სამართლის მკვლევართა შორის, არამედ აღმასრულებელი ხელისუფლებისა და სასამართლოს განმარტებებშიც. საბოლოოდ, ნიდერლანდების სამართლებრივ სისტემაში წინასწარი გადაწყვეტილება განიმარტა როგორც ნიდერლანდების სამოქალაქო კოდექსით რეგულირებული მხარეთა შეთანხმება (settlement agreement)²⁹⁸, რომლის პირობები შესასრულებლად სავალდებულოა მხარეთა მიერ ანუ შეთანხმების პირობებს მხოჭავი ძალა აქვს როგორც საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის, ასევე გადასახადის გადამხდელისათვის.

სხვადასხვა ქვეყანაში მოქმედი წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივი ბუნების ანალიზის შედეგად, ის შეიძლება განხილულ იქნას, როგორც კერძო-სამართლებრივი შეთანხმება/ხელშეკრულება, საჯარო-სამართლებრივი შეთანხმება/ხელშეკრულება ან საჯარო მმართველობის ცალმხრივი აქტი.

კერძო და საჯარო-სამართლებრივ შეთანხმებებად წინასწარი გადაწყვეტილების განხილვის წინააღმდეგ რამდენიმე არგუმენტი არსებობს.

²⁹⁸ Dutch Civil Code, <<http://www.dutchcivillaw.com/civilcodebook077.htm>> [14.06.2023].

კერძო-სამართლებრივ ხელშეკრულებად მისი განხილვის საწინააღმდეგო ძირითადი არგუმენტი გამომდინარეობს საგადასახადო სამართლის ფუნდამენტური მიზნიდან. საგადასახადო სამართალი წარმოადგენს საგადასახადო სამართლებრივი ნორმების სისტემას, რომელიც არეგულირებს გადასახადის დაწესებასთან, შემოღებასთან, აკრეფასთან და გადასახადებით დაბეგვრის სხვა პროცესებთან დაკავშირებულ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს.²⁹⁹ გადასახადების, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტის ძირითადი წყაროს მობილიზების მაღალი საჯარო ინტერესი გამოიხატება საგადასახადო ვალდებულების კანონით მოწესრიგებაში. საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში სამართლებრივი რეგულირების იმპერატიული მეთოდი დომინირებს და დისპოზიციური ელემენტები მინიმუმამდეა დაყვანილი.³⁰⁰ შესაბამისად, სამოქალაქო სამართლებრივი სისტემისათვის დამახასიათებელი ქცევის თავისუფლად განსაზღვრის ელემენტი არ შეესაბამება საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობების არსს. საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობები უნდა რეგულირდებოდეს საჯარო სამართლით და მასზე უნდა ვრცელდებოდეს ადმინისტრაციული სამართლის ისეთი პრინციპები, როგორებიცაა კანონიერების პრინციპი, სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპი, გამჭვირვალობის პრინციპი და სხვ.

საჯარო-სამართლებრივ ხელშეკრულებად წინასწარი გადაწყვეტილების განხილვას ასევე უპირისპირდება რამდენიმე არგუმენტი. მათგან ყველაზე მნიშვნელოვანია სახელშეკრულებო ურთიერთობებისათვის დამახასიათებელი მხარეთა შეთანხმება ნების თავისუფალი გამოვლენის საფუძველზე. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემასთან დაკავშირებულ ურთიერთობაში გადასახადის გადამხდელის

²⁹⁹ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, 42.

³⁰⁰ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, 42.

მონაწილეობა ძირითადად მოიცავს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით საგადასახადო ორგანოსათვის მიმართვას, რიგ შემთხვევაში დამატებითი ინფორმაციის წარდგენას ზეპირი ან წერილობითი ფორმით ან/და საკუთარი პოზიციის წარდგენას დასმულ საკითხთან დაკავშირებით. საბოლოო შედეგზე, კერძოდ, გადაწყვეტილების შინაარსზე გადასახადის გადამხდელს გადამწყვეტი გავლენა არ აქვს. ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ უმრავლესი ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი არ არის ვალდებული იმოქმედოს წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად. ამდენად, სახეზე არ არის სახელშეკრულებო ბოჭვის ელემენტი.³⁰¹ საკამათოა საჯარო-სამართლებრივი ხელშეკრულებისათვის წინასწარი გადაწყვეტილების მიკუთვნების საკითხი იმ იურისდიქციებში, რომელთა კანონმდებლობის შესაბამისად, წინასწარ გადაწყვეტილებას გააჩნია მხოლოდ ხასიათი როგორც საგადასახადო ორგანოს, ასევე გადასახადის გადამხდელის მიმართაც. არსებობს მოსაზრება, რომ ამ შემთხვევაში წინასწარი გადაწყვეტილება განხილულ უნდა იქნას ცალმხრივ ადმინისტრაციულ აქტად ორმხრივი ეფექტით.³⁰²

უმეტეს იურისდიქციაში წინასწარი გადაწყვეტილება კანონმდებლობით ან ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკით მიჩნეულია ცალმხრივ ადმინისტრაციულ აქტად.³⁰³

5.4 წინასწარი გადაწყვეტილების, როგორც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის, დამახასიათებელი ძირითადი ელემენტები

სუბიექტი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ერთ-ერთი მახასიათებელია მისი გამოცემა ადმინისტრაციული

³⁰¹ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 47, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

³⁰² Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 47, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

³⁰³ Bartes R., Legal Institute of Advance Tax Rulings, Bialostockie Studia Prawnicze, vol.24, N3, 2019, 160, https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8309/1/BSP_24_3_R_Bartes_Legal_Institute_of_Advan ce_Tax_Rulings.pdf [14.06.2023]; Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 46-47, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

ორგანოს მიერ. ადმინისტრაციული აქტი შესაძლებელია გამოცემულ იქნას კერძო სამართლის სუბიექტის მიერ ადმინისტრაციული ორგანოსგან დელეგირებული უფლებამოსილების ფარგლებში.³⁰⁴ წინასწარ გადაწყვეტილებას, როგორც წესი, გამოსცემს ფინანსთა სამინისტრო ან საგადასახადო ადმინისტრაცია. გარკვეულ შემთხვევებში (მაგ., იტალია, ნიდერლანდები) წინასწარი გადაწყვეტილების გამომცემი სუბიექტი შეიძლება იყოს დამოუკიდებელი პირი - მრჩეველთა საბჭოს ან წინასწარი გადაწყვეტილებების საბჭოს სახით, თუმცა ამ შემთხვევაშიც ეს პირები ასრულებენ საჯარო-სამართლებრივ უფლებამოსილებას.

ობიექტი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მნიშვნელოვან ელემენტს წარმოადგენს მისი მიმართება ადრესატთა და შემთხვევათა მიმართ. ამგვარი აქტი მიემართება ერთ პირს ან პირთა განსაზღვრულ ან ობიექტურად განსაზღვრებად წრეს. ამასთან, ის აწესრიგებს კონკრეტულ შემთხვევას ან შემთხვევებს.³⁰⁵ წინასწარი გადაწყვეტილება მიემართება იმ გადასახადის გადამხდელს, რომელმაც წარადგინა მისი გამოცემის მოთხოვნა და ამავდროულად აწესრიგებს იმ შემთხვევებს (განხორციელებულს ან დაგეგმილს), რომლებიც თავად გადასახადის გადამხდელის მიერ არის მითითებული მოთხოვნაში.

საფუძველი - საჯარო მმართველობის ორგანოს საქმიანობის კანონიერება მოითხოვს, რომ მისი ქმედება ან გადაწყვეტილება გამომდინარეობდეს კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებამოსილებიდან და ხორციელდებოდეს ამ უფლებამოსილების ფარგლებში. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის უფლებამოსილება სუბიექტს, როგორც წესი, მინიჭებული აქვს კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით.

³⁰⁴ Detterbeck S., Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungsprozessrecht, 19. Auflage, C.H. Beck, 2021, 138-141; Romano C., "Advance Tax Rulings and Principles of Law", Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 49, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

³⁰⁵ Detterbeck S., Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungsprozessrecht, 19. Auflage, C.H. Beck, 2021, 148-153; Romano C., "Advance Tax Rulings and Principles of Law", Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 49, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

მოწესრიგება - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი სამართლებრივი შედეგის დადგომისკენ არის მიმართული, კერძოდ, აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის/პირთა წრის სამართლებრივ მდგომარეობას. ინდივიდუალური აქტი გამოხატავს ადმინისტრაციული ორგანოს ნებას ცალმხრივად და შესასრულებლად სავალდებულო ძალით წარმოიშვას სამართლებრივი შედეგი.³⁰⁶ წინასწარი გადაწყვეტილების მხოლოდ ხასიათი გასხვავებულად არის დარეგულირებული სხვადასხვა ქვეყნის კანონმდებლობით. როგორც წესი, მას არ აქვს შესასრულებლად სავალდებულო ძალა გადასახადის გადამხდელისათვის, თუმცა გამოხატავს მისი გამომცემი ორგანოს განზრახვას წინასწარ გადაწყვეტილებაში მითითებული სახით მოაწესრიგოს საგადასახადო ურთიერთობა. ამასთან, როგორც წესი, მას მხოლოდ ძალა აქვს საგადასახადო ადმინისტრაციისთვის და ავალდებულებს მას საგადასახადო ნორმა გამოიყენოს წინასწარ გადაწყვეტილებაში მითითებული სახით.

5.5 წინასწარი გადაწყვეტილების არსებითი და პროცედურული მახასიათებლები

5.5.1. წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის უფლება

საგადასახადო გადამხდელის უფლება მოითხოვოს და მიიღოს წინასწარი გადაწყვეტილება სამართლებრივი პრინციპების, საგადასახადო ადმინისტრირების პრინციპების, საგადასახადო გადამხდელის უფლებების და საგადასახადო ადმინისტრირების პრაქტიკის განვითარების ობიექტური გარემოებების ერთობლიობას ეფუძნება.

საგადასახადო კანონმდებლობის სირთულთა და კომპლექსურობით გამოწვეული სამართლებრივი სიცხადის ნაკლებობასთან საგადასახადო ურთიერთობებში და შედეგად, საგადასახადო გადამხდელისთვის საკუთარი საქმიანობის საგადასახადო შედეგების განჭვრეტის სირთულესთან გამკლავება ხელისუფლების ყველა შტოს

³⁰⁶ Detterbeck S., Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungsprozessrecht, 19. Auflage, C.H. Beck, 2021, 144-145.

პასუხისმგებლობას წარმოადგენს. სამართლებრივი სიცხადის მიღწევის საუკეთესო გზა საკანონმდებლო ნორმების ცხადად ჩამოყალიბებაა, თუმცა სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევაში აღმასრულებელი ხელისუფლების მონაწილეობაც გარდაუვალ აუცილებლობად იქცა. წინასწარი გადაწყვეტილების, როგორც საგადასახადო ადმინისტრირების ერთ-ერთი სამართლებრივი ინსტრუმენტის, დანიშნულება სწორედ საგადასახადო ურთიერთობებში სამართლებრივი სიცხადის მიღწევაა. იტალიაში გადასახადის გადამხდელის უფლებათა კანონი (Taxpayer Bill of Rights) გარდა საგადასახადო სისტემის ძირითად პრინციპებისა, ადგენს გადასახადის გადამხდელთა ძირითად უფლებებს. კანონის შესაბამისად, თუ საგადასახადო კანონი შეიცავს განუსაზღვრელ ნორმას, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია მიმართოს უფლებამოსილ ორგანოს წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნით.

სამართლებრივი განსაზღვრულობის, როგორც სამართლებრივი სახელმწიფოს ელემენტის გარდა, გადასახადის გადამხდელის უფლება წინასწარი გადაწყვეტილების მიღებაზე გამომდინარეობს სამართლიანი საგადასახადო ადმინისტრირების პრინციპიდან. სამართლიანი საგადასახადო ადმინისტრირების საბაზისო მოთხოვნაა გადასახადის გადამხდელს ხელი მიუწვდებოდეს საგადასახადო ნორმების შინაარსისა და გამოყენების შესახებ ინფორმაციაზე. ამგვარი ინფორმაციის არქონის შემთხვევაში ვერ იქნება უზრუნველყოფილი გადასახადის გადამხდელის უფლება გადაიხადოს გადასახადი მხოლოდ კანონით დადგენილ ფარგლებში და იგი ვერც საკუთარ უფლებებს დაიცავს სრულყოფილად.

საგადასახადო ურთიერთობებში გავრცელებული თვითდეკლარირების სისტემის ეფექტიანად ფუნქციონირებისათვის მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელი აღჭურვილი იყოს საგადასახადო ანგარიშგებისა და საგადასახადო ვალდებულების კანონის შესაბამისად შესრულებისათვის საჭირო ინფორმაციით. ამგვარი ინფორმაციის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან წყაროს, მისი სამართლებრივი

ბუნებიდან გამომდინარე (მის მიმართ კანონიერი ნდობის პრინციპის გავრცელების გათვალისწინებით, რომელიც შემდგომ იქნება განხილული), წარმოადგენს წინასწარი გადაწყვეტილება. გადასახადის გადამხდელს კონკრეტულ ტრანსაქციასთან დაკავშირებით საგადასახადო ანგარიშგების ან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების შესახებ წინასწარ ინფორმაციის ფლობის პირობებში მიეცემა შესაძლებლობა კანონის შესაბამისად განახორციელოს საგადასახადო ანგარიშგება, შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება და თავი აარიდოს სანქციების დაკისრებას.

ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის უფლება გადასახადის გადამხდელის ერთ-ერთი მნიშვნელოვან უფლებას წარმოადგენს და ზოგიერთი ქვეყანაში ის უშუალოდ უკავშირდება წინასწარი გადაწყვეტილების მიღების უფლებას. მაგ., აშშ-ს საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე (IRC) შემოსავლების სამსახურის მიერ შემუშავებული გადასახადის გადამხდელის უფლებათა დოკუმენტში (Taxpayer Bill of Rights) გადასახადის გადამხდელის პირველ უფლებად მითითებულია ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის უფლება, რომელიც შემოსავლების სამსახურის განმარტებების მიხედვით, სხვა ინსტრუმენტების გამოყენებასთან ერთად, რეალიზაციას ჰპოვებს წინასწარი გადაწყვეტილებების მეშვეობით.³⁰⁷

5.5.2. წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაზე უფლებამოსილი სუბიექტი

წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის სუბიექტის განსაზღვრა უკავშირდება წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ეფექტიანად ფუნქციონირების ინტერესს. იმისთვის, რომ ობიექტურად შესაძლებელი იყოს საგადასახადო ორგანოს ან სხვა უფლებამოსილი ორგანოს მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა, მნიშვნელოვანია მისი მოთხოვნის უფლება გააჩნდეს იმ პირებს, რომელთაც წინასწარი გადაწყვეტილების მიმართ სუბიექტური ინტერესი გააჩნია.

³⁰⁷ IRC, section 7803; <<http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title26-section7803&num=0&edition=prelim>; <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>> [14.06.2023].

წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის უფლება, როგორც წესი, გააჩნია გადასახადის გადამხდელს. ვინაიდან გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობდეს წარმომადგენლის მეშვეობით, შესაბამისი უფლებით აღიჭურვება ეს უკანასკნელიც.

საგადასახადო აგენტის უფლება მოითხოვოს წინასწარი გადაწყვეტილება ემყარება იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ ის კონკრეტულ შემთხვევებში ასრულებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას და შესაბამისად გააჩნია საგადასახადო ანგარიშგების კანონიერად განხორციელების და საგადასახადო ვალდებულების კანონის შესაბამისად შესრულების ინტერესი.

ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად (მაგ., შვედეთი)³⁰⁸ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოსაც. ამ შემთხვევაში, სახეზეა არა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს ინტერესი, არამედ საჯარო, კერძოდ კი, გადასახადის გადამხდელთა ინტერესიც, კონკრეტული საგადასახადო ნორმა განმარტებული და გამოყენებული იქნას ერთგვაროვნად.

5.5.3. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის პროცესში გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობა

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაში გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობა იწყება წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაზე განცხადების წარდგენით. ასევე შესაძლებელია წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის პროცესში გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობა მოიცავდეს მის მიერ ზეპირსიტყვიერი ან წერილობითი ინფორმაციის წარდგენასაც.

³⁰⁸ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 80, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

მიუხედავად იმისა, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის განაცხადში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია დეტალურად აღწეროს ფაქტობრივი გარემოებები და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები, რომელიც საფუძვლად უნდა დაედოს გადაწყვეტილების გამოცემას, შესაძლებელია საგადასახადო ორგანოს მიერ მოთხოვნილი იქნას დამატებითი დოკუმენტაციის წარდგენა, ფაქტობრივი გარემოებების სრულად გამოკვლევის და კანონიერი გადაწყვეტილების მიღების მიზნით (მაგ., აშშ-ში განსაზღვრულია 21 დღე). ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით დამატებითი დოკუმენტაციის წარდგენის უფლება შესაძლებელია შეზღუდული იყოს (მაგ., იტალიის შემთხვევაში დაიშვება განაცხადის წარდგენის შემდომ მხოლოდ ერთხელ) შემჭიდროვებულ ვადებში წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის საფუძვლით.

გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის პროცესში შეიძლება მოიცავდეს როგორც წინასწარ სატელეფონო კონსულტაციას შემოსავლების სამსახურთან კონკრეტული წინასწარი გადაწყვეტილების საკითხთან დაკავშირებით ან გადაწყვეტილების მიღების პროცესში გადასახადის გადამხდელის მოსაზრებების მოსმენას, განსაკუთრებით თუ განაცხადში დაფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის პოზიციისაგან განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღებაა მოსალოდნელი (მაგ., აშშ-ს შემთხვევაში, თუმცა ეს პროცედურა არ არის სავალდებულო). თუ წინასწარი გადაწყვეტილების შინაარსი გადასახადის გადამხდელის ინტერესების საპირისპირო შედეგებს ასახავს, შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელი, გადაწყვეტილების გამოცემამდე უკავშირდება გადასახადის გადამხდელს და სთავაზობს გაიხმოს მოთხოვნა. თუ ასეთი შეტყობინების მიღებიდან 10 დღის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელი არ გაიხმობს მოთხოვნას, შემოსავლების სამსახური გამოსცემს წინასწარ გადაწყვეტილებას.³⁰⁹

³⁰⁹ Internal Revenue Bulletin: 2023-1, <https://www.irs.gov/irb/2023-01_IRB#REV-PROC-2023-1> [14.06.2023]

5.5.4. წინასწარი გადაწყვეტილების ობიექტი

წინასწარი გადაწყვეტილების დანიშნულებიდან გამომდინარე, რომელიც საგადასახადო ურთიერთობებში სამართლებრივი სიცხადის მიღწევას მოიცავს, წინასწარი გადაწყვეტილების ობიექტი რაც შეიძლება ფართო უნდა იყოს. ამასთან, სხვადასხვა ქვეყნის კანონმდებლობა სხვადასხვაგვარად აწესრიგებს წინასწარი გადაწყვეტილების ობიექტის საკითხს.

ღია სისტემის მიხედვით წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა შესაძლებელია ყველა გადასახადთან მიმართებით და ნებისმიერ საგადასახადო ურთიერთობასთან დაკავშირებით. ამგვარმა სისტემამ და გადასახადის გადამხდელთა მიერ ინსტრუმენტის ფართოდ გამოყენებამ შესაძლოა წინასწარი გადაწყვეტილების გამომცემი ორგანო ობიექტური სირთულის წინაშე დააყენოს. აშშ-ს შემთხვევაში, მოთხოვნების მოცულობიდან გამომდინარე, მიღებული იქნა წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის შეზღუდვის გადაწყვეტილება, მაგ., ისეთ ნორმებთან დაკავშირებით, რომლებიც ისედაც ცხადად იყო ჩამოყალიბებული საგადასახადო კანონში, განმარტებული იყო საგადასახადო ადმინისტრაციის ან სასამართლოს მიერ ან სხვაგვარად ცხადი იყო მათი გამოყენების ფარგლები (ე.წ. comfort ruling აკრძალვა).³¹⁰

დახურული სისტემა გულისხმობს წინასწარი გადაწყვეტილებების მოთხოვნის შეზღუდვას მოთხოვნის საგნის ან ტრანსაქციის განხორციელების დროის მიხედვით. წინასწარი გადაწყვეტილების ობიექტი შეიძლება შეიზღუდოს სხვადასხვა სახით - განისაზღვროს საგადასახადო კანონის ნორმების ან საგადასახადო ურთიერთობის საკითხთა ჩამონათვალი, რომელზეც შესაძლებელია წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა (მაგ., იტალიის შემთხვევაში) ან განისაზღვროს ნორმათა ან/და საკითხთა ნუსხა, რომლებზეც არ შეიძლება წინასწარი გადაწყვეტილებების

³¹⁰ Internal Revenue Bulletin: 2023-1, <https://www.irs.gov/irb/2023-01_IRB#REV-PROC-2023-1> [14.06.2023]

მოთხოვნა (მაგ., აშშ-ს შემთხვევაში ე.წ. comfort rulings ან სხვა)³¹¹ ან ერთდროულად განისაზღვროს ე.წ. პოზიტიური და ნეგატიური ჩამონათვალი (მაგ., ნიდერლანდების შემთხვევაში - 2019 წლიდან მოქმედებს ე.წ. ეკონომიკური კავშირის მოთხოვნა, რომელიც გულისხმობს, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის უფლება აქვს მხოლოდ იმ გადასახადის გადამხდელს, რომლებიც ეკონომიკურ საქმიანობას ახორციელებენ ნიდერლანდებში და ნიდერლანდების რეზიდენტ პირს წარმოეშობა საგადასახადო ანგარიშგების ვალდებულება. ამასთან, წინასწარი გადაწყვეტილება არ გაიცემა, თუ მოთხოვნა მიზნად ისახავს გადასახადების შემცირებას ან ტრანსაქციაში ჩართულია დაბალი გადასახადების ქვეყანა და სხვ.).³¹²

წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის შეზღუდვა შესაძლებელია შეეხოს ჰიპოთეტურ საკითხებს ანუ საკითხებს, რომელზეც გადასახადის გადამხდელს ზოგადად აინტერესებს საგადასახადო ორგანოს პოზიცია.

5.5.5. დაგეგმილი ან განხორციელებული საქმიანობის შესახებ კონკრეტული ფაქტების და ინფორმაციის განდობის ვალდებულება

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაში დეტალურად აღწეროს კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებები ან/და ტრანსაქციები, რომელთან დაკავშირებითაც ითხოვს წინასწარი გადაწყვეტილების გაცემას. ამგვარი ინფორმაციის საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის განდობის გარეშე თავად წინასწარი გადაწყვეტილება კარგავს ღირებულებას, რადგან თუ ტრანსაქციის განხორციელებისას ფაქტობრივი გარემოებები არ დაემთხვევა წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაში აღწერილს, წინასწარი გადაწყვეტილება კარგავს ძალას. დაგეგმილი ან განხორციელებული საქმიანობის შესახებ საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის სრული ინფორმაციის განდობას

³¹¹ იქვე.

³¹² Offermans R., The Proposed Unshell Directive – The Luxembourg and Netherlands Approach, European Taxation, IBFD, 2022, 237-238, <<https://research.ibfd.org> >

უწოდებენ ფასს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იხდის წინასწარი გადაწყვეტილების მიღებისათვის.³¹³

5.5.6. წინასწარი გადაწყვეტილების პროაქტიული ბუნება

წინასწარი გადაწყვეტილების პროაქტიული ბუნება მისი ძირითადი მახასიათებელია. როგორც წესი, წინასწარი გადაწყვეტილება გამოიცემა ჯერ კიდევ განუხორციელებელ ტრანსაქციებთან დაკავშირებით. ამ მახასიათებლიდან წარმოიშობა წინასწარი გადაწყვეტილების ობიექტის შეზღუდვის საკითხიც, კერძოდ, შესაძლებელია თუ არა უკვე განხორციელებულ ტრანსაქციებზე წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა და დადებით შემთხვევაში რა შეზღუდვით. როგორც წესი, უკვე განხორციელებულ ტრანსაქციებთან დაკავშირებით წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა შესაძლებელია მხოლოდ შესაბამისი საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენამდე (მაგ., იტალიის, აშშ-ს შემთხვევაში). ამგვარმა მოწესრიგებამ, რიგ შემთხვევებში, შესაძლოა წარმოქმნას სადავო საკითხი იმასთან დაკავშირებით, შესაძლებელია თუ არა წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა ტრანსაქციათა რიგთან დაკავშირებით, რომლის ნაწილი დასრულებულია და წარდგენილია დეკლარაცია, ნაწილის განხორციელება კი დაგეგმილია მომავალში.

5.5.7. გადასახადის გადამხდელის პოზიციის მითითება კონკრეტულ ტრანსაქციასთან დაკავშირებით ანგარიშგების წესის ან საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის თაობაზე

ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით (მაგ., იტალია) გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია მოთხოვნაში მიუთითოს დასახელებულ ტრანსაქციასთან დაკავშირებით ანგარიშგების წესის ან საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის თაობაზე საკუთარი მოსაზრება. მეტიც, კანონის მიხედვით (Taxpayer Bill of Rights) წინასწარი გადაწყვეტილების დადგენილ ვადაში გამოუცემლობის შემთხვევაში ჩაითვლება, რომ

³¹³ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 85, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

ტრანსაქციის საგადასახადო შედეგები განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის მიერ მოთხოვნაში მითითებული სახით.³¹⁴

ზოგიერთ შემთხვევაში (მაგ., აშშ), წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უფლებამოსილი ორგანო სთავაზობს გადასახადის გადამხდელს წარმოადგინოს წინასწარი გადაწყვეტილების პროექტი, რომელიც შესაძლოა იქცეს მხარეებს შორის განხილვის საგნად, თუმცა მისი წარდგენა სავალდებულო არ არის.³¹⁵

ამგვარი პრაქტიკა გარკვეულწილად მტკიცების ტვირთს ანაწილებს გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ადმინისტრაციას შორის, ამასთან, გადასახადის გადამხდელს უწესებს ობიექტურ შეზღუდვას წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის წარდგენაზე.

5.5.8. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უფლებამოსილი სუბიექტი

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უფლებამოსილი სუბიექტის განსაზღვრა დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორებიცაა ძალაუფლების გამიჯვნა ხელისუფლების შტოებს შორის, საგადასახადო ადმინისტრაციის ადგილი აღმასრულებელი ხელისუფლების ვერტიკალში, მისი მოწყობის (გეოგრაფიული, ფუნქციური) მოდელი და სხვ.

წინასწარი გადაწყვეტილება, როგორც წესი, გამოიცემა საგადასახადო ადმინისტრაციის ან ფინანსთა სამინისტროს მიერ. საგადასახადო ადმინისტრაციის უფლებამოსილების ფარგლებში შესაძლოა მოქმედებდეს ცენტრალიზებული ან დეცენტრალიზებული სისტემა. ცენტრალიზებული სისტემის მიხედვით, წინასწარი გადაწყვეტილება გამოიცემა ერთი თანამდებობის პირის ან საბჭოს მიერ, დეცენტრალიზებული სისტემის მიხედვით კი, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის უფლება შესაძლოა მინიჭებული ქონდეს საგადასახადო

³¹⁴ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 94, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

³¹⁵ Internal Revenue Bulletin: 2023-1, <https://www.irs.gov/irb/2023-01_IRB#REV-PROC-2023-1> [14.06.2023].

ადმინისტრაციის სხვადასხვა დანაყოფს, მაგ., გეოგრაფიული, ფუნქციური (მაგ., გვრ) ან მოთხოვნაში დასმული საკითხის (მაგ., აშშ-ში) ნიშნით. ზოგიერთი ქვეყნის სისტემის მიხედვით, წინასწარი გადაწყვეტილება გამოიცემა დამოუკიდებელი ორგანოს მიერ (მაგ., შვედეთი).

ცენტრალიზებული სისტემის დადებითი მხარეა კონკრეტულ საგადასახადო საკითხებთან დაკავშირებით საგადასახადო ნორმის ერთგვაროვანი განმარტებისა და გამოყენების პრაქტიკის დამკვიდრება. ამასთან, ამგვარი სისტემის მეშვეობით კონკრეტულ პირთა ჯგუფის ცოდნა და გამოცდილება იზრდება, რაც აისახება წინასწარი გადაწყვეტილებების ხარისხზე. მეორე მხრივ, თუ საგადასახადო ადმინისტრაცია ფუნქციური ნიშნით არის ორგანიზებული, შესაძლოა სხვადასხვა დანაყოფს გააჩნდეს კონკრეტული საკითხის სიღრმისეული ცოდნა და დიდი გამოცდილება და მის მიერ გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილება უფრო სიღრმისეულად ითვალისწინებდეს როგორც კანონმდებლობის მოთხოვნებს, ასევე ადმინისტრირების პრაქტიკის დეტალებს (მაგ., ნიდერლანდების Local Office for Business Taxpayers/Large Companies in Rotterdam ე.წ. წინასწარი გადაწყვეტილების გუნდი).

დამოუკიდებელი ორგანოს (მაგ., შვედეთში, The Council for Advance Tax Rulings, სასამართლო ხელისუფლების შტოში)³¹⁶ მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა უზრუნველყოფს კანონის განმარტებისა და კონკრეტული სიტუაციისადმი მისადაგების ობიექტურ მიდგომას. დამოუკიდებელი ორგანო ნორმას არ განმარტავს მხოლოდ საგადასახადო ადმინისტრაციის ან ფინანსთა სამინისტროს პოზიციის გათვალისწინებით (ეს პოზიცია გადახრილია შემოსავლების მობილიზებისა და საგადასახადო

³¹⁶ Waerzeggers C., Hillier C., Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency,” Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, 6, <[file:///C:/Users/user/Downloads/ tltn1602%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20(1).pdf)> [14.06.2023]. სასამართლო ხელისუფლების შტოსადმი მისი მიკუთვნების საკითხი განხილული იყო ICJ წინაშე და აღნიშნული ორგანო არ იქნა მიჩნეული სასამართლო ხელისუფლების წარმომადგენლად ევროპული კავშირის სადამფუძნებლო შეთანხმების 234-ე მუხლის მიზნებისათვის, ECJ, 12 November 1998, case C-134/97. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61997CJ0134> [14.06.2023].

ადმინისტრირების გამარტივებისკენ) და მნიშვნელოვნად ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის უფლებებსა და კანონიერ ინტერესებს.

5.5.9. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის ვადა

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის ვადა სისტემის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ერთ-ერთი განმსაზღვრელი ფაქტორია. იგი განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს სწრაფად ცვალებად საგადასახადო ნორმებთან გადასახადის გადამხდელის ნებაყოფილობითი კანონშესაბამისობის თვალსაზრისით.

წინასწარი გადაწყვეტილების ბუნებიდან გამომდინარე, მისი დროული გამოცემა მნიშვნელოვანია ტრანსაქციის განსახორციელებლად ან დასასრულებლად (თუ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა წარდგენილია დაგეგმილი ტრანსაქციის შესახებ) ან საგადასახადო ანგარიშგების დროულად და სწორად განსახორციელებლად და საგადასახადო ვალდებულების კანონიერად შესასრულებლად (თუ მოთხოვნა წარდგენილია განხორციელებული ტრანსაქციის შესახებ).

ამასთან, განცხადების წარდგენას, რომელშიც დეტალურად აღიწერება დაგეგმილი ან განხორციელებული ტრანსაქციის ფაქტობრივი გარემოებები და გადაწყვეტილების გამოცემას შორის ხანგრძლივი ვადა წარმოშობს ფაქტობრივი გარემოებების ცვლილების რისკს. გარდა ამისა, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის გახანგრძლივების შემთხვევაში, შესაძლოა ცვლილება განიცადოს საგადასახადო კანონმდებლობამ, ადმინისტრაციულმა და სასამართლო პრაქტიკამაც.

წინასწარი გადაწყვეტილების განსხვავებული ვადები მერყეობს 28 დღიდან (ავსტრალია) 360 დღემდე (ბრაზილია), უმეტესად კი 60 დღით/2 თვით (ესტონეთი, ლიეტუვა, მალაიზია) ან 90 დღით/3 თვით (საფრანგეთი, პოლონეთი, არგენტინა, ტაილანდი) არის განსაზღვრული. ზოგიერთ შემთხვევაში, მოთხოვნაში დასმული საკითხის სირთულის გათვალისწინებით ვადა შესაძლოა გახანგრძლივდეს (ლატვია, ლიეტუვა, ესტონეთი, პორტუგალია, სინგაპური). ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობა

განსხვავებულ ვადებს ითვალისწინებს სხვადასხვა საკითხთან დაკავშირებით (კანადა, სინგაპური), ზოგიერთი კი არ აწესებს ვადას წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისთვის (აშშ).³¹⁷

5.5.10. წინასწარი გადაწყვეტილების მოქმედების ვადა

წინასწარი გადაწყვეტილება უმეტესად გამოიცემა დაგეგმილ ტრანსაქციასთან დაკავშირებით, შესაბამისად, ამ ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის დაწესება არაერთგვაროვან მოსაზრებებს წარმოშობს. ერთი მხრივ, წინასწარი გადაწყვეტილების უვადოდ მოქმედების პირობებში შესაძლოა შეიცვალოს კანონის ნორმა, რომლის საფუძველზეც გამოიცა გადაწყვეტილება ან ტრანსაქციის განხორციელების პროცესში შეიცვალოს ფაქტობრივი გარემოებები. მეორე მხრივ, ვადის დაწესება უაყოფითად აისახება გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე, იგი თავისი შეხედულებისამებრ ვერ დაგეგმვას ტრანსაქციის დაწყებას ან მრავალსაფეხურიანი ტრანსაქციის განხორციელებას.

რიგ შემთხვევაში, წინასწარი გადაწყვეტილების მოქმედების ვადა განსაზღვრულია (მაგ., ლუქსემბურგში, ნიდერლანდებში),³¹⁸ თუმცა, უმეტესად, ვადის საკითხი წესრიგდება წინასწარი გადაწყვეტილების შეცვლის ან გაუქმების მექანიზმებით.

5.5.11. წინასწარი გადაწყვეტილების შეცვლა და გაუქმება

წინასწარი გადაწყვეტილების შეცვლის და გაუქმების საკითხის რეგულირება დამოკიდებულია კონკრეტულ სამართლებრივ სისტემაში მოქმედ პრინციპებზე, მათ შორის, კეთილსინდისიერების, სამართლიანობის, კანონიერი ნდობის პრინციპებზე.

³¹⁷ Waerzeggers C., Hillier C., Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency,” Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, 10, <[file:///C:/Users/user/Downloads/ tltn1602%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20(1).pdf)> [14.06.2023].

³¹⁸ Offerimanns R., The Proposed Unshell Directive – The Luxembourg and Netherlands Approach, Eurpean Taxation, June, 2022, 237, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

წინასწარი გადაწყვეტილების შეცვლის ან გაუქმების საფუძველი, როგორც წესი, წარმოიშობა უფლებამოსილი ორგანოს მიერ შეცდომის დაშვების, სამართლებრივი საფუძვლების შეცვლის (კანონი, საერთაშორისო ხელშეკრულება და სხვ.), ადმინისტრაციული ან სასამართლო პრაქტიკის ცვლილების (ან ჩამოყალიბების) შემთხვევაში.

წინასწარი გადაწყვეტილებების შეცვლის ან გაუქმების საკითხი უშუალო კავშირშია შეცვლის ან გაუქმების გავლენასთან გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე. შესაბამისად, აქტუალურია საკითხი რა სახით და მომენტიდან აისახება შეცვლის ან გაუქმების სამართლებრივი შედეგები კონკრეტულ ტრანსაქციაზე.

როგორც წესი, წინასწარი გადაწყვეტილება ძალას კარგავს თუ შეიცვალა ფაქტობრივი გარემოებები, რომლის თაობაზეც გამოცემულია წინასწარი გადაწყვეტილება. საკითხის ამგვარი გადაწყვეტა უმეტესად ეფუძნება კანონის ნორმას (გამომდინარეობს მისი ფორმულირებიდან ან განმარტებიდან) და შეიძლება მოითხოვდეს მისი შეცვლის ან გაუქმების ფორმალურ პროცედურას.

ამასთან, წინასწარი გადაწყვეტილება, კანონიერების მოთხოვნიდან გამომდინარე, ძალას კარგავს, თუ შეიცვალა ან გაუქმდა კანონის ნორმა, რომლის საფუძველზეც იგი იქნა გამოცემული. ამგვარ გადაწყვეტას თანასწორობის პრინციპის არსსაც უკავშირებენ. კანონის ნორმის ცვლილების ან გაუქმების შემდეგ ერთგვაროვნად უნდა განისაზღვროს იმ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება, რომლის მიმართაც კანონის ცვლილებამდე იქნა გამოცემული გადაწყვეტილება და იმ პირისაც, რომლის საგადასახადო ვალდებულებაც უნდა განისაზღვროს ახალი საკანონმდებლო ნორმის შესაბამისად.

ამ ქვეთავში დასახელებული და სხვა საფუძვლებით წინასწარი გადაწყვეტილების შეცვლის ან გაუქმების წინაპირობები და სამართლებრივი შედეგები დეტალურად განხილულია 5.6. ქვეთავში.

5.5.12. წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივი შედეგები

წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივი შედეგები ამ ინსტრუმენტის სამართლებრივი ბუნების ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი მახასიათებელია. სწორედ ამ მახასიათებლით განსხვავდება იგი საგადასახადო ადმინისტრაციის სხვა ინსტრუმენტებისაგან, როგორებიცაა ზეპირი ან წერილობითი კონსულტაცია, საინფორმაციო ბიულეტენი, სახელმძღვანელო, ვებ-გვერდზე განთავსებული ინფორმაცია და სხვ.

წინასწარი გადაწყვეტილებას, უმეტესწილად, აქვს მბოჭავი ძალა საგადასახადო ადმინისტრაციისთვის,³¹⁹ რაც იმას ნიშნავს, რომ წინასწარ გადაწყვეტილებაში ასახული სახით ტრანსაქციის განხორციელების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი დაცულია დამატებითი გადასახადების ან სანქციების დარიცხვისგან. ეს მახასიათებელი აღიარებულია წინასწარი გადაწყვეტილების აუცილებელ მახასიათებლად. მხოლოდ ამგვარი სამართლებრივი შედეგის შემთხვევაში უზრუნველყოფს ის სამართლებრივ განსაზღვრულობას, წინააღმდეგ შემთხვევაში - დაკარგავს დანიშნულებას.

ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად (მაგ., ავსტრია), წინასწარ გადაწყვეტილებას საგადასახადო ადმინისტრაციისთვის შესასრულებლად სავალდებულო ძალას აქვს მხოლოდ კონკრეტულ საგადასახადო ურთიერთობებთან მიმართებით (მაგ., საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასებასთან დაკავშირებით).³²⁰ ზოგიერთი ქვეყნის საგადასახადო პრაქტიკით კი, აღიარებულია წინასწარი გადაწყვეტილების მბოჭავი ეფექტი საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის,

³¹⁹ Waerzeggers C., Hillier C., Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency,” Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, 10, <[file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20(1).pdf)> [14.06.2023].

³²⁰ Waerzeggers C., Hillier C., Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency,” Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, 10, <[file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20(1).pdf)> [14.06.2023].

მიუხედავად იმისა, რომ კანონმდებლობით ამგვარი შედეგი არ არის განსაზღვრული.³²¹

წინასწარ გადაწყვეტილებას საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის მხოლოდ ეფექტი აქვს მხოლოდ იმ გადასახადის გადამხდელის მიმართ, რომლის მოთხოვნის საფუძველზეც იგი იქნა გამოცემული. სხვა გადასახადის გადამხდელის მიერ იდენტური ოპერაციის განხორციელების შემთხვევაშიც კი, მას მხოლოდ ძალა არ აქვს. ის არ ვრცელდება ასევე, იმავე გადასახადის გადამხდელის სხვა ტრანსაქციის მიმართ.

წინასწარი გადაწყვეტილების მხოლოდ ძალის კონცეფცია ასევე უკავშირდება კეთილსინდისიერების პრინციპს, კერძოდ, ის საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ სავალდებულოდ შესასრულებელია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ფაქტობრივი გარემოებები სრული სიზუსტით არის მოთხოვნაში მითითებული და შემდგომ, გადასახადის გადამხდელი ტრანსაქციას განახორციელებს შესაბამისი გარემოებების სრული დაცვით.

წინასწარი გადაწყვეტილების მხოლოდ ძალა გადასახადის გადამხდელისათვის უკავშირდება მის სამართლებრივ ბუნებას. თუ წინასწარი გადაწყვეტილება მიჩნეულია შეთანხმებად საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის, მისი შესრულება სავალდებულოა ამ უკანასკნელისათვის. თუმცა, უმრავლეს ქვეყანაში ის აღიარებულია ინდივიდუალურ სამართლებრივ აქტად და მას მხოლოდ ძალა არ აქვს გადასახადის გადამხდელის მიმართ. ორი მნიშვნელოვანი კონცეფცია ამართლებს ამგვარ მიდგომას - (1) გადასახადის გადამხდელის დავალდებულება მომავალი ტრანსაქცია განახორციელოს წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაში მითითებული სახით ეწინააღმდეგება მეწარმეების თავისუფლების იდეას; (2) გადასახადის გადამხდელი შესაძლოა არ ეთანხმებოდეს საგადასახადო ადმინისტრაციის პოზიციას, შესაბამისად, მას უნდა ქონდეს წინასწარი გადაწყვეტილების, როგორც

³²¹ Waerzeggers C., Hillier C., Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency,” Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, 7, <[file:///C:/Users/user/Downloads/ tltn1602%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20(1).pdf)> [14.06.2023].

ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტის გასაჩივრების უფლება. ამ უკანასკნელი უფლების რეალიზაცია გადასახადის გადამხდელს უნდა შეეძლოს როგორც წინასწარ, ტრანსაქციის განხორციელებამდე ან საგადასახადო ანგარიშგებამდე, ასევე, უფლებამოსილი უნდა იყოს ტრანსაქცია ან/და ანგარიშგება განხორციელოს წინასწარი გადაწყვეტილებისაგან განსხვავებულად და დამატებითი გადასახადის ან სანქციის დაკისრების შემთხვევაში გაასაჩივროს საგადასახადო ადმინისტრაციის გადაწყვეტილება (წინასწარ გადაწყვეტილებასთან ერთად ან მის გარეშე).³²²

წინასწარ გადაწყვეტილებაში მითითებული საგადასახადო შედეგებისგან განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში წარმოიშობა მტკიცების ტვირთის შებრუნებასთან დაკავშირებული საკითხი, კერძოდ, (1) თუ საგადასახადო ორგანო წინასწარ გადაწყვეტილებაში დაფიქსირებული მისი პოზიციისგან განსხვავებულად განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას, დავის წარმოშობის შემთხვევაში მან უნდა ამტკიცოს თუ არა, რომ გადასახადის გადამხდელმა არ განხორციელა საგადასახადო ანგარიშგება ან არ შეასრულა საგადასახადო ვალდებულება წინასწარ გადაწყვეტილებაში მითითებული სახით ან (2) თუ გადასახადის გადამხდელმა ანგარიშგება განხორციელა ან საგადასახადო ვალდებულება შეასრულა საგადასახადო ორგანოს მიერ წინასწარ გადაწყვეტილებაში მითითებულისაგან განსხვავებულად, დავის წარმოშობის შემთხვევაში მან უნდა ამტკიცოს თუ არა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ წინასწარ გადაწყვეტილებაში დაფიქსირებული პოზიცია არ შეესაბამებოდა კანონმდებლობის მოთხოვნებს. როგორც წესი, საგადასახადო დავისას, მისი გადაწყვეტილების კანონიერების მტკიცების ტვირთი საგადასახადო ორგანოს ეკისრება. შესაბამისად, პირველ შემთხვევაში, წინასწარი გადაწყვეტილების არარსებობის ანალოგიურად, მტკიცების

³²² Waerzeggers C., Hillier C., Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency,” Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, 10, <[file:///C:/Users/user/Downloads/ tltn1602%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20(1).pdf)> [14.06.2023].

ტვირთი ისედაც დაეკისრება საგადასახადო ორგანოს. მეორე შემთხვევაში კი, თუ გადასახადის გადამხდელს დაეკისრება შესაბამისი მტკიცების ტვირთი, დამძიმდება მისი მდგომარეობა წინასწარ გადაწყვეტილებასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში და შესაძლოა, იძულებული გახდეს საგადასახადო ანგარიშგება განახორციელოს ან ვალდებულება განსაზღვროს წინასწარ გადაწყვეტილებაში მითითებული სახით. ამ უკანასკნელი მდგომარეობის დაბალანსება შესაძლებელია შესაბამისი ნათელი საკანონმდებლო ჩანაწერის მეშვეობით (მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლოა ადმინისტრაციული სამართლის ზოგადი პრინციპის შესაბამისად, მტკიცების ტვირთი ეკისრებოდეს საგადასახადო ორგანოს) ან საგადასახადო ორგანოზე მტკიცების ტვირთის დაკისრების სასამართლო პრაქტიკაში მკვეთრად განვითარებული ხაზით.

კონკრეტული გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნით გამოცემულ წინასწარ გადაწყვეტილებას მხოლოდ ძალა არ აქვს სხვა გადასახადის გადამხდელისათვის. თუმცა სხვა გადასახადის გადამხდელის მიერ იდენტური ტრანსაქციის განხორციელების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მიერ იდენტური საგადასახადო შედეგების განსაზღვრის ვალდებულებას კონსტიტუციური და ადმინისტრაციული სამართლის ან სასამართლო დოქტრინით დადგენილი პრინციპები წარმოშობს. მათ შორის, უპირველესად - თანასწორობის პრინციპი. საგადასახადო ურთიერთობებში დისკრიმინაციის გამორიცხვა ყველა ქვეყნის დაწერილი თუ დაუწერელი პრინციპია, რომელსაც კონსტიტუცია ან სასამართლო პრაქტიკა უდევს საფუძვლად. წინასწარ გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში ამ პრინციპის დაცვის შესაძლებლობები განხილულია 5.6. ქვეთავში. თუმცა შესაძლებელია ზოგიერთ შემთხვევაში კონკრეტული გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნით გამოცემულ წინასწარ გადაწყვეტილებას გააჩნდეს მხოლოდ ეფექტი სხვა გადასახადის გადამხდელისთვისაც, კერძოდ, როდესაც ეს უკანასკნელი ჩართულია წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაში აღნიშნულ ტრანსაქციაში და

შესაბამისად, მისი საგადასახადო ვალდებულება განსაზღვრულია წინასწარი გადაწყვეტილებით.

აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით წარმოიშობა სხვა გადასახადის გადამხდელის მიერ კონკრეტული წინასწარი გადაწყვეტილების მიმართ კანონიერი ნდობის პრინციპის მოქმედების საკითხი. კანონიერი ნდობის წარმოშობის საფუძველი შეიძლება გახდეს თანასწორობის პრინციპი, თუმცა, ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელმა უნდა ამტკიცოს, რომ მის მიერ განხორციელებული ან დაგეგმილი ტრანსაქციის ფაქტობრივი გარემოებები სხვა გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოცემულ წინასწარ გადაწყვეტილებაში განხილულის იდენტურია.

წინასწარი გადაწყვეტილების შინაარსი, როგორც წესი, სავალდებულოდ გასათვალისწინებელი არ არის სასამართლოსთვის. ამ კონცეფციის საფუძველს ხელისუფლების შტოთა შორის ძალაუფლების გამიჯვნის პრინციპი წარმოადგენს. წინასწარი გადაწყვეტილება სასამართლოსთვის წარმოადგენს სადავო ურთიერთობის ერთ-ერთი მონაწილის, მოცემულ შემთხვევაში, საგადასახადო ადმინისტრაციის პოზიციას, დავა კი სასამართლოს მიერ წყდება დამოუკიდებლობის და მიუკერძოებლობის პრინციპების საფუძველზე.

5.5.13. წინასწარი გადაწყვეტილების გასაჯაროება

ერთმანეთისგან განსხვავდება წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის (და მასზე უარის თქმის) პოლიტიკის ან/და პროცედურების ხელმისაწვდომობა გადასახადის გადამხდელისათვის და წინასწარი გადაწყვეტილების გამოქვეყნება. ორივე მათგანი საგადასახადო ადმინისტრაციის საქმიანობის გამჭვირვალობის პრინციპთან შესაბამისობას უზრუნველყოფს (გამჭვირვალობის პრინციპთან მათი შესაბამისობა დეტალურად განხილულია 5.6. ქვეთავში).

იმ ქვეყნებში, რომელშიც წინასწარი გადაწყვეტილებების გამოქვეყნება საგადასახადო ადმინისტრაციის საქმიანობის გამჭვირვალობის

ერთ-ერთი მექანიზმს წარმოადგენს, როგორც წესი, წინასწარი გადაწყვეტილებები ქვეყნება პერსონალური მონაცემების და საგადასახადო საიდუმლოების დაცვით. ამასთან, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია მოთხოვნაში მიუთითოს კონკრეტული ინფორმაციის კონფიდენციალურად მიჩნევის მოთხოვნის შესახებ. აშშ-ს IRC (მუხლი 6110) ითვალისწინებს საგადასახადო ადმინისტრაციის ნებისმიერი წერილობითი გადაწყვეტილების, მათ შორის, წინასწარი გადაწყვეტილების და მასთან დაკავშირებული დოკუმენტების გასაჯაროების ვალდებულებას. ამასთან, ნორმა შეიცავს 7 კატეგორიის მონაცემთა ჩამონათვალს, რომლებიც დაცული უნდა იყოს გადაწყვეტილების გასაჯაროებისას, მათ შორისაა, გადასახადის გადამხდელის და ნებისმიერი მესამე პირის პერსონალური მონაცემები, ინფორმაცია, რომლის გასაჯაროება აკრძალულია სხვა კანონით და მისი მოთხოვნები მოქმედებს საგადასახადო ურთიერთობებზე, სავაჭრო საიდუმლოება ან გადასახადის გადამხდელისგან მიღებული კომერციული ან ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც კონფიდენციალურად არის მიჩნეული, ინფორმაცია, რომლის გასაჯაროება გამოიწვევს პირად ცხოვრებაში დაუსაბუთებელ ჩარევას და სხვ. საგულისხმოა გადასახადის გადამხდელის (ან ნებისმიერი სხვა პირის, რომლის შესახებ ინფორმაცია ექვემდებარება გასაჯაროებას) მონაწილეობა აღნიშნულ პროცესში. საგადასახადო ადმინისტრაციისაგან წინასწარი გადაწყვეტილების გასაჯაროების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებიდან 60 დღის ვადაში გადასახადის გადამხდელი (ნებისმიერი სხვა პირი) უფლებამოსილია მიმართოს საგადასახადო სასამართლოს წინასწარი გადაწყვეტილების (მასთან დაკავშირებული დოკუმენტების) იმ ნაწილის განსაზღვრის საკითხის გადასაწყვეტად, რომელიც უნდა დაექვემდებაროს გასაჯაროებას.³²³ წინასწარი გადაწყვეტილებები, პერსონალური ინფორმაციისა და საგადასახადო

³²³ IRC,

<http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title26-section6110&num=0&edition=prelim>

საიდუმლოების დაცვის პრინციპით გამოქვეყნების მაგალითის ნახვა შესაძლებელია მასაჩუსეტის შემოსავლების სამსახურის ვებ-გვერდზე.³²⁴

ანონიმური სახით წინასწარი გადაწყვეტილების გამოქვეყნების ალტერნატივას წარმოადგენს მისი გამოქვეყნება შემაჯამებელი დასკვნის სახით. ნიდერლანდების გამოცდილების შესაბამისად, მიუხედავად იმისა, რომ უპირატესობა ენიჭება პერსონალური მონაცემებისა და საგადასახადო საიდუმლოების დაცვით წინასწარი გადაწყვეტილების გამოქვეყნებას, ინდივიდუალური გადაწყვეტილებები დასკვნების სახით შეიძლება გამოქვეყნდეს იმ შემთხვევაში, თუ გარდაუვალია გადასახადის გადამხდელის იდენტიფიცირება ან/და გამოიწვევს საგადასახადო საიდუმლოების გაცემას.³²⁵ 2019 წლის რეფორმის ერთ-ერთი ძირითადი საკითხი იყო გამჭვირვალობის და შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილებების გამოქვეყნების პრაქტიკის გაძლიერება.³²⁶

5.5.14. წინასწარი გადაწყვეტილების საფასური

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისთვის საფასურის დაწესების საკითხი განსხვავებულ პოზიციებს წარმოშობს. ერთი მხრივ, წინასწარი გადაწყვეტილება სამართლებრივი სიცხადის მიღწევის ინსტრუმენტად განიხილება, სამართლებრივი განსაზღვრულობა კი სამართლებრივი სახელმწიფოს მოთხოვნას წარმოადგენს. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა უნდა წარმოადგენდეს სახელმწიფო სერვისს, რომელიც ემსახურება გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების კანონის შესაბამისად შესრულებას. საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისათვის კი გადასახადის გადამხდელს ესაჭიროება სამართლებრივი სიცხადე. აღნიშნული მოსაზრების შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილებისთვის საფასურის დაწესება დაუშვებელია.

³²⁵ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 104-105, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

³²⁶ <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/dutch-ministry-of-finance-report-on-tax-rulings>

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისთვის საფასურის დაწესების საჭიროებას ამყარებს არგუმენტი, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა საგადასახადო ადმინისტრაციის განსაკუთრებულ სერვისს წარმოადგენს, მისი გამოცემისთვის საჭიროა კონკრეტული ადამიანური და დროითი რესურსი და შედეგად შესაძლოა გადასახადის გადამხდელმა არ გამოიყენოს წინასწარი გადაწყვეტილების შედეგები (სხვაგვარად განახორციელოს ტრანსაქცია ან დაგეგმილი სახით განახორციელოს, მაგრამ საგადასახადო შედეგები განსაზღვროს წინასწარ გადაწყვეტილებაში დაფიქსირებულისგან განსხვავებულად). წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისთვის საფასურის დაწესების სასარგებლო მეორე არგუმენტის თანახმად, წინასწარი გადაწყვეტილებისთვის საფასურის დაწესება ამცირებს გადაწყვეტილებების მოთხოვნას, მათ შორის, ისეთ საკითხებზე, რომლებიც ცხადად არის განსაზღვრული კანონმდებლობით ან არსებობს მყარი ადმინისტრაციული ან სასამართლო პრაქტიკა.³²⁷

წინასწარი გადაწყვეტილებისთვის საფასურის დაწესების პრაქტიკა არსებობს აშშ-ში, ახალ ზელანდიაში, ევროკავშირის ზოგიერთ ქვეყანაში (დანია, ესტონეთი, ფინეთი, საბერძნეთი და სხვ.).³²⁸

წინასწარი გადაწყვეტილების საფასურთან დაკავშირებით წარმოიშობა საკითხი, როგორ უნდა განისაზღვროს შესაბამისი საფასური, კერძოდ, ფიქსირებული ოდენობით თუ მის მომზადებაზე დახარჯული რესურსის შესაბამისად (მაგ., მომზადების დრო, ჩართულ პირთა რაოდენობა და სხვ.). ახალი ზელანდიის გამოცდილების შესაბამისად, ფიქსირებული საფასური დაწესებულია საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ განაცხადის განხილვის პირველი ორი საათისათვის, რომლის განმავლობაში, საგადასახადო ადმინისტრაცია წყვეტს გამოსცემს თუ არა წინასწარ გადაწყვეტილებას. ამ უკანასკნელის გამოცემის შემთხვევაში კი,

³²⁷ სწორედ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნათა მნიშვნელოვანი ზრდა გახდა აშშ-ში მის გამოცემაზე საფასურის დაწესების ძირითადი მიზეზი.

³²⁸ Waerzeggers C., Hillier C., *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency*, Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, 10, <[file:///C:/Users/user/Downloads/ tltn1602%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20(1).pdf)> [14.06.2023].

გადასახადის გადამხდელს წარედგინება საფასურის ოდენობა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისათვის დახარჯული რესურსის შესაბამისად.³²⁹

მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის მიმზიდველია საფასურის დაწესება წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისათვის, ის განხილული უნდა იქნას თვით-დეკლარირების სისტემის შემადგენელ ნაწილად და ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ყველა გადასახადის გადამხდელისათვის. არგუმენტი, რომ, როგორც წესი, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისთვის საგადასახადო ადმინისტრაციას მიმართავენ ის გადამხდელები, რომლებსაც, დიდი ალბათობით, მაღალი გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოეშობა და მათ შესაძლებლობა აქვთ გადაიხადონ საფასურიც, არ ამართლებს მაღალი საფასურის დაწესებას. გასაზიარებელია მოსაზრება, რომ მაღალი საფასური ამცირებს წინასწარ გადაწყვეტილებაზე ხელმისაწვდომობას, ნომინალური საფასურის დაწესება (რომელსაც, თავისთავად, შესაძლებელია გააჩნდეს არასაჭირო გადაწყვეტილების მოთხოვნის შემაკავებელი ეფექტი) კი შეიძლება განხილულ იქნას თანასწორობის პრინციპის დაცვის უზრუნველყოფის გზად (წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის შემთხვევაში, მისი დაბრუნების პირობით).³³⁰

5.6 სამართლის პრინციპების გავრცელება წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემაზე

სამართლის პრინციპების გავრცელების მასშტაბი წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემაზე გავლენას ახდენს საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სასამართლო ხელისუფლების როლზე საგადასახადო სამართლის ამ ინსტრუმენტის შემოღებაზე, ფუნქციონირებასა და განვითარებაზე.

³²⁹ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 105, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

³³⁰ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 105, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

საგადასახადო სამართალშემოქმედებაში, ადმინისტრირებასა და სამართალშეფარდებაში გამოყენებული საგადასახადო სამართლის ძირითადი პრინციპების³³¹ გარდა, წინასწარ გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებულ საგადასახადო ურთიერთობებზე დიდი გავლენა აქვს სამართლის ისეთ პრინციპებს, როგორებიცაა კანონიერების პრინციპი, თანასწორობის პრინციპი, კანონიერი ნდობის პრინციპი და გამჭვირვალობის პრინციპი. სამართლის სხვა პრინციპების გავრცელება კი დამოკიდებულია სხვადასხვა იურისდიქციაში ადმინისტრაციული თუ კერძო სამართლით წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემის მოწესრიგებაზე.

5.6.1. კანონიერების პრინციპი

კანონიერების პრინციპი სამართლის ყველა სისტემისათვის დამახასიათებელი, ზოგ ქვეყანაში კონსტიტუციური, ზოგში კი - დაუწერელი პრინციპია. მისი ძირითადი იდეა ემყარება ძალაუფლების გამიჯვნის პრინციპს და საჯარო მმართველობის უფლებამოსილებებისა და საქმიანობის ფარგლების განსაზღვრას საკანონმდებლო ორგანოს მიერ.

კანონიერების პრინციპი, როგორც ადმინისტრაციული სამართლის ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი პრინციპი, ავალდებულებს საჯარო მმართველობის ორგანოებს განახორციელონ მხოლოდ კანონით მინიჭებული უფლებამოსილება კანონით მინიჭებულ ფარგლებში.

კანონიერების პრინციპის არსის შესაბამისად, სავალდებულოა მხოლოდ კანონით დაწესებული გადასახადის გადახდა. კანონიერების პრინციპის ეს მოთხოვნა თითქმის ყველა ქვეყნის კონსტიტუციაში ან საგადასახადო კანონში აისახა იმგვარად, რომ ყველა გადასახადს უნდა გააჩნდეს საკანონმდებლო საფუძველი, საგადასახადო ორგანო კი

³³¹ გადასახადებით დაბეგვრის საყოველთაოობის პრინციპი, გადასახადების მხოლოდ საკანონმდებლო აქტით დაწესების პრინციპი, გადასახადის გადამხდელთა თანასწორობის პრინციპი, საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმატიული აქტის უკუძალის უარყოფის პრინციპი, საგადასახადო საკანონმდებლო აქტში გადასახადის იურიდიული შემადგენლობის ყველა ელემენტის არსებობის პრინციპი, როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, 2018, 57-61.

გადასახადების ადმინისტრირებას უნდა ახორციელებდეს კანონით დადგენილი წესითა და ფარგლებში.³³²

თანამედროვე ეპოქაში, ეფექტიანი საჯარო მმართველობის განსახორციელებლად გადაწყვეტილებების მიღებისას თავისუფალი სივრცის მინიჭება ადმასრულებელი შტოსათვის, რიგ შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოთა გადაჭარბებულ უფლებამოსილებებში ვლინდება. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია მათი საქმიანობის კანონიერების პრინციპთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა.

კანონიერების პრინციპის გავლენა წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემაზე განსხვავდება როგორც სამართლის სისტემების, ასევე ერთი სამართლებრივი სისტემის სხვადასხვა ქვეყნის კანონმდებლობის მიხედვით და შეიძლება გამოვლინდეს როგორც წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ყველა ძირითადი ასპექტის კანონით ზუსტ მოწესრიგებაში (მაგ., გფრ), ასევე კანონის ზოგადი ჩანაწერით ადმასრულებელი ხელისუფლებისათვის მინიჭებული უფლებამოსილების ძალით სისტემის ნორმატიული აქტით მოწესრიგებაში (მაგ., აშშ, ირლანდია). ზოგიერთ შემთხვევაში, საკანონმდებლო საფუძველი გააჩნია მხოლოდ კონკრეტულ გადასახადებთან დაკავშირებით წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემას და სისტემის საერთო საკანონმდებლო საფუძველი არ არსებობს (მაგ., ასე განვითარდა სისტემა ნიდერლანდებში). რიგ შემთხვევაში კი, წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემის შემოღება და ფუნქციონირება სრულად იქნა დაფუძნებული ადმასრულებელი ხელისუფლების აქტებზე (მაგ., კანადაში).

საკანონმდებლო აქტით წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ფუნქციონირების კონკრეტული მოწესრიგების წინააღმდეგ ძირითად არგუმენტს წარმოადგენს სწრაფად განვითარებადი ეკონომიკური ურთიერთობების კვალდაკვალ წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის მოქნილობის საჭიროება. აღნიშნული შეიძლება გამოვლინდეს როგორც

³³² Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, edit. Brokelind C., IBFD, 2014, 15. <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

სისტემის ძირითადი ასპექტების განსაზღვრის უფლებამოსილების აღმასრულებელი ხელისუფლებისათვის მინიჭებაში, ასევე კონკრეტულ მოთხოვნაზე რეაგირებისას საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის დისკრეციის მაღალი ხარისხის უზრუნველყოფაში, მათ შორის, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე დასაბუთების გარეშე უარის გაცხადების უფლებამოსილებაში.

უფრო მნიშვნელოვანი არგუმენტები კი ამყარებს წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ფუნქციონირების მყარი და ნათელი საკანონმდებლო საფუძვლების არსებობის საჭიროებას. ამგვარი საკანონმდებლო საფუძველი უზრუნველყოფს სისტემის ლეგიტიმაციას, ქმნის როგორც გადასახადის გადამხდელის, ასევე საგადასახადო ორგანოს უფლებებისა და მოვალეობების განხორციელების ეფექტიან გარანტიებს, უზრუნველყოფს წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ფუნქციონირების შესახებ საგადასახადო ორგანოთა ანგარიშვალდებულებას. დეტალური საკანონმდებლო ჩარჩოს არსებობა გადასახადის გადამხდელს მისცემს რეალურ შესაძლებლობას წინასწარ გადაწყვეტილებაში დაფიქსირებული საგადასახადო ორგანოს პოზიციის საფუძველზე განჭვრიტოს საკუთარი საქმიანობის საგადასახადო შედეგები, ისარგებლოს უფლების დაცვის, მათ შორის, წინასწარი გადაწყვეტილების გასაჩივრების მექანიზმებით, დაეყრდნოს კანონიერი ნდობის პრინციპს, დარწმუნდეს საგადასახადო ორგანოს მიერ თანასწორობის პრინციპის რელიზებაში (წინასწარი გადაწყვეტილებების გასაჯაროების ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში).³³³

კანონიერების პრინციპის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მოთხოვნის შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილებები და შესაბამისად, მათში დაფიქსირებული საგადასახადო კანონის ნორმის განმარტება და კონკრეტული გარემოებებისადმი მისადაგება არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს

³³³ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 106-115, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

კანონის ნორმას. აღნიშნულ კონტექსტში მნიშვნელოვანია წინასწარი გადაწყვეტილების დასაბუთება, კერძოდ, უფლებამოსილი ორგანოს მიერ არა მხოლოდ კანონის ნორმების მითითება, არამედ იმის ახსნა, თუ რატომ მიუსადაგა კონკრეტული საგადასახადო ნორმა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებას ამა თუ იმ სახით.

დასაბუთება ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილების კანონიერების საფუძველს წარმოადგენს. ის განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში გადაწყვეტილების მიღებისას. თუ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა უფლებამოსილი ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას წარმოადგენს, მნიშვნელოვანია შესაბამისმა ორგანომ დაასაბუთოს საგადასახადო ურთიერთობებში სამართლებრივი სიცხადის მიღწევის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტის გამოცემაზე უარის თქმის მიზეზი. გფრ-ს AO ადგენს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის დასაბუთების ვალდებულებას. AO-ს 89-ე მუხლის შესაბამისად, უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანო (ადგილობრივი ან ფედერალური) ვალდებულია წინასწარი გადაწყვეტილება გასცეს მოთხოვნის წარდგენიდან 6 თვის ვადაში. აღნიშნულ ვადაში გადაწყვეტილების გაცემის შეუძლებლობის შემთხვევაში, უნდა ეცნობოს გადასახადის გადამხდელს შესაბამისი მიზეზების მითითებით.³³⁴

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის მკაფიო საკანონმდებლო ჩარჩოს არსებობა უზრუნველყოფს როგორც საგადასახადო ორგანოს მიერ კანონის განმარტების კანონმდებლის ნებასთან შესაბამისობას და მისი გამოყენების თანმიმდევრული პრაქტიკის ჩამოყალიბებას, ასევე დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში მიღებული გადაწყვეტილების კანონიერებასაც.

³³⁴ AO, <https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_89.html > [14.06.2023]

5.6.2. თანასწორობის პრინციპი³³⁵

თანასწორობის პრინციპი ყველა სამართლებრივი სისტემის ფუნდამენტური პრინციპია, მიუხედავად იმისა, მკაფიოდ არის დაფიქსირებული ქვეყნის კონსტიტუციაში, თუ აღიარებულია სასამართლო პრაქტიკის საფუძველზე. ის აღიარებულია კარგი მმართველობის საბაზისო პრინციპადაც. თანასწორობის პრინციპს მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს როგორც საერთაშორისო, ასევე ეროვნულ საგადასახადო სამართალურთიერთობებზე და განსაკუთრებით საყურადღებოა როგორც საგადასახადო კანონშემოქმედების, ასევე საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში.³³⁶

წინასწარი გადაწყვეტილების, როგორც სამართლებრივი სიცხადის მიღწევის ინსტრუმენტის, ლეგიტიმურობის ერთ-ერთ საბაზისო საფუძველს წარმოადგენს წინასწარ გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში გადასახადის გადამხდელთა მიმართ თანასწორი მოპყრობის უზრუნველყოფა. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის შესაბამისობა თანასწორობის პრინციპთან რამდენიმე გზით არის შესაძლებელი. პირველ რიგში, ამ პრინციპთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა შესაძლებელია წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის, უარყოფის და გაუქმების პოლიტიკისა და პროცედურული წესების წინასწარი გაცხადებით.³³⁷ აშშ-ს გამოცდილების მიხედვით, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის ან მასზე უარის პოლიტიკა და პროცედურები დეტალურად არის აღწერილი შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ბიულეტენში.³³⁸ თანასწორობის პრინციპის უზრუნველყოფის ერთ-ერთ

³³⁵ საგადასახადო სამართლის ლიტერატურაში უმეტესად მოიხსენიება როგორც „non-discrimination“.

³³⁶ Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, edit. Brokelind C., IBFD, 2014, 17, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

³³⁷ Tax Rulings for in the EU Member States, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, IP/A/Econ/2015-08, PE 563.447, EU, 2015, 22, <[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf)> [14.06.2023].

³³⁸ Internal Revenue Bulletin: 2023-1, <https://www.irs.gov/irb/2023-01_IRB#REV-PROC-2023-1> [14.06.2023].

მექანიზმს ასევე წარმოადგენს წინასწარ გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებული წლიური ანგარიშების გამოქვეყნება, მათ შორის, იმ საკითხების მითითებით, რომლებთან დაკავშირებითაც არ გამოიცა წინასწარი გადაწყვეტილებები. ნიდერლანდების წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემაში 2019 წელს განხორციელებული ცვლილებების საფუძველზე, ფინანსთა მინისტრის მიერ ყოველწლიურად ქვეყნდება შესაბამისი ანგარიში იმ საკითხების მითითებით, რომლებთან დაკავშირებითაც უფლებამოსილი ორგანოს მიერ არ იქნა გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილებები.³³⁹

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისას უზრუნველყოფილი უნდა იქნას იდენტური ან ძალიან მსგავსი ფაქტობრივი გარემოებების ერთგვაროვანი შეფასება და საგადასახადო შედეგების განსაზღვრა წინასწარი გადაწყვეტილების გამომცემი სუბიექტის მიერ, რაც შესაძლებელია მიღწეულ იქნას წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის უფლებამოსილების გადაცემით ერთი ორგანოს, მათ შორის, ცენტრალური საგადასახადო ადმინისტრაციის ან სხვა სუბიექტისთვის ან საგადასახადო ადმინისტრაციის ზემდგომ ორგანოსთან შემათანხმებელი პროცედურის შემოღების გზით. ამასთან, წინასწარ გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში გადასახადის გადამხდელთა მიმართ თანასწორი მოპყრობის პრინციპის დაცვის მექანიზმს წარმოადგენს გადაწყვეტილებების ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფა მესამე პირებისთვის - გადაწყვეტილებების გამოქვეყნებით პერსონალური მონაცემების და საგადასახადო საიდუმლოების დაცვის პრინციპით ან შემაჯამებელი დასკვნის სახით. წინასწარი გადაწყვეტილებების ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფა საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ თანასწორობის პრინციპის დაცვის აღქმას განაპირობებს და წინასწარ გადაწყვეტილებას,

³³⁹<<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/dutch-ministry-of-finance-report-on-tax-rulings>> [14.06.2023].

როგორც სამართლებრივი სიცხადის მიღწევის ინსტრუმენტს, ლეგიტიმაციას სძენს.³⁴⁰

5.6.3. კანონიერი ნდობის პრინციპი

კანონიერი ნდობის პრინციპი სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპიდან გამომდინარეობს და ადმინისტრაციული სამართლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტიტუტს წარმოადგენს. მისი არსის შესაბამისად, მოქალაქის ნდობა საჯარო მმართველობის ორგანოების მიმართ უფრო მნიშვნელოვნად უნდა შეფასდეს, ვიდრე ის ინტერესი, რომელსაც იცავს ადმინისტრაციული ორგანო.³⁴¹ სახელმწიფოს მხრიდან რაიმე ქმედების განხორციელების კანონიერი მოლოდინი ექცევა ადამიანის უფლებათა და თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის (საკუთრების უფლების) ფარგლებში.³⁴²

კანონიერი ნდობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში გულისხმობს, რომ საგადასახადო ორგანოები არ არიან უფლებამოსილნი დაარღვიონ საკუთარი გადაწყვეტილებების შედეგად წარმოშობილი გადასახადის გადამხდელის კანონიერი ნდობა. მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო ორგანოებმა ყოველი კონკრეტული შემთხვევა უნდა განიხილონ არსებითად, ამ შემთხვევისათვის დამახასიათებელი ფაქტობრივი გარემოებების სრულად გამოკვლევით და გადაწყვეტილება მიიღონ ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლების ურთიერთშეპირისპირების საფუძველზე, ისინი, განსაკუთრებით დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას, ვალდებული

³⁴⁰ Tax Rulings for in the EU Member States, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, IP/A/Econ/2015-08, PE 563.447, EU, 2015, 22, <[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf)> [14.06.2023].

³⁴¹ ტურავა პ., წვეპლაძე ნ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა სეზანი, 2010, 35.

³⁴² საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 28 იანვრის N2/2/167-202 საქმეზე „შპს "კავკასტრანსექსპედიტორი ევროპა-აზია" საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინააღმდეგ“, 5. Case of Pine Valley Developments LTD and Others v. Ireland, 1991, ECHR, <<https://hudoc.echr.coe.int>> [14.06.2023].

არიან იმოქმედონ ზემდგომი ორგანოს ან მათ მიერვე დადგენილი თანმიმდევრული წესების შესაბამისად. ამასთან, იმისთვის, რომ აღნიშნულმა წესებმა გაამყაროს კანონიერი ნდობის პრინციპის მოქმედება, ის ხელმისაწვდომი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელისთვის. დიდი ბრიტანეთის ლორდთა პალატის (უზენაესი სასამართლოს შექმნამდე) განმარტებით, კანონიერი ნდობის დოქტრინა შექმნის საგადასახადო ორგანოების მიერ რბილი სამართლის ინსტრუმენტებით დადგენილი წესების თანმიმდევრულად დაცვის მყარ საფუძველს.³⁴³

წინასწარი გადაწყვეტილების ინსტრუმენტის ძირითადი არსი მდგომარეობს საგადასახადო ურთიერთობებში სამართლებრივი სიცხადის მიღწევაში. ამ ინსტრუმენტის მეშვეობით მეტისმეტად ზოგადი ან განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმების პირობებში, საგადასახადო ადმინისტრაციის გადაწყვეტილებით გადასახადის გადამხდელს ეძლევა შესაძლებლობა განჭვრიტოს საკუთარი ტრანსაქციების საგადასახადო შედეგები. ამდენად, ამ ინსტრუმენტის ფუნქციონირებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში აქვს აზრი, თუ წინასწარი გადაწყვეტილების მიმართ მოქმედებს კანონიერი ნდობის პრინციპი, კერძოდ, თუ წინასწარ გადაწყვეტილებაში დაფიქსირებულ პოზიციას საგადასახადო ორგანოსათვის აქვს მბოჭავი ძალა და გადასახადის გადამხდელის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაში აღწერილი ტრანსაქციის ზედმიწევნით შესრულების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ვალდებულია საგადასახადო შედეგები განსაზღვროს წინასწარ გადაწყვეტილებაში დაფიქსირებული სახით.

წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემაში კანონიერი ნდობის პრინციპის მოქმედება სხვადასხვა საფუძველს ემყარება:

- საგადასახადო კანონს, თუ ის არეგულირებს გადასახადის გადამხდელის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად

³⁴³ Alarie B., Datt K., Sawyer A., Weeks G. Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis, *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 20(4), 2014, 372, <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2567574> [14.06.2023].

მოქმედების სამართლებრივ შედეგებს (მაგ., ავსტრალიის, ახალი ზელანდიის კანონები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი);

- მოქმედებს ადმინისტრაციული სამართლის მნიშვნელოვანი პრინციპის ძალით (მაგ., იტალიაში და უკავშირდება ასევე კეთილსინდისიერების პრინციპს);
- რეგულირდება აღმასრულებელი ხელისუფლების აქტით, თუ ამგვარი უფლებამოსილება მას საგადასახადო კანონის საფუძველზე აქვს მინიჭებული (მაგ., გერ საგადასახადო კოდექსი³⁴⁴);
- დამკვიდრებულია სასამართლო პრაქტიკის საფუძველზე (მაგ., ნიდერლანდებში) ან/და გამომდინარეობს სასამართლოს მიერ დამკვიდრებული სხვა პრინციპებიდან (მაგ., აშშ-ში the rule of adherence to precedent, principle of estoppel, ნიდერლანდებში general principles of proper administration, დიდ ბრიტანეთში principle of estoppel).

ამასთან, წინასწარი გადაწყვეტილებების მიმართ კანონიერი ნდობის პრინციპის მოქმედება არ გულისხმობს მის უპირობოდ მოქმედებას. მისი მოქმედება მთელ რიგ წინაპირობებს ეფუძნება, რომელთა შორისაა, გადასახადის გადამხდელის მიერ სწორი და სრული ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულება, საგადასახადო კანონის ნორმის მოქმედება, საგადასახადო კანონის ნორმასთან წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისობა, ადმინისტრაციული ან სასამართლო პრაქტიკის ცვლილება და სხვ.

წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია მიუთითოს დეტალური ინფორმაცია დაგეგმილი ტრანსაქციის შესახებ, იმისთვის, რომ საგადასახადო ორგანომ საკუთარი პოზიცია დააფიქსიროს ყველა ფაქტობრივი გარემოების გათვალისწინებით. აღსანიშნავია, რომ კეთილსინდისიერების პრინციპის დაცვა საგადასახადო და მათ შორის, წინასწარ გადაწყვეტილებებთან

³⁴⁴ AO, < https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_89.html > [14.06.2023].

დაკავშირებულ ურთიერთობებში, ევალეზა არა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს, არამედ გადასახადის გადამხდელსაც. თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის არ იქნა წარდგენილი ინფორმაცია სრულად, ან წარდგენილი იქნა არასწორი ინფორმაცია, ერთმანეთს დაუპირისპირდება კეთილსინდისიერებისა და კანონიერი ნდობის პრინციპები. პრინციპთა კონფლიქტისას გასათვალისწინებელია ინფორმაციის სისრულის და სისწორის ხარისხი. სამართლიანი ადმინისტრაციული წარმოების პრინციპის გათვალისწინებით, წინასწარი გადაწყვეტილება სამართლებრივი ძალის არმქონედ შეიძლება ჩაითვალოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ინფორმაცია იმდენად არასრულია ან არასწორია, რომ დამატებითი ან ზუსტი ინფორმაციის წარდგენის შემთხვევაში მიღებული იქნებოდა სხვა გადაწყვეტილება.

ძირითადად, წინასწარი გადაწყვეტილება ძალას კარგავს იმ შემთხვევაში, თუ კანონის ნორმა, რომელსაც ეფუძნება წინასწარი გადაწყვეტილება, შეიცვალა ან გაუქმდა. ამგვარი შედეგის არსი გამომდინარეობს იმ ფაქტობრივი მოცემულობიდან, რომ წინასწარი გადაწყვეტილება წარმოადგენს კანონის განმარტების ინსტრუმენტს და მასში დაფიქსირებული საგადასახადო შედეგი უნდა შეესაბამებოდეს მოქმედ საკანონმდებლო ნორმას/ნორმებს. შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება არ ეწინააღმდეგება კანონიერი ნდობის პრინციპს. თუმცა ამ შემთხვევაში მნიშვნელობა აქვს როდიდან კარგავს ძალას წინასწარი გადაწყვეტილება. არსებობს მოსაზრება, რომ თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ უკვე დაწყებულია ან/და დასრულებულია წინასწარ გადაწყვეტილებაში აღწერილი ტრანსაქცია, შესაბამის საგადასახადო შედეგზე უნდა გავრცელდეს ძველი საკანონმდებლო ნორმის მოქმედება და შესაბამისად, საგადასახადო შედეგი უნდა განისაზღვროს წინასწარ გადაწყვეტილებაში დაფიქსირებული სახით.³⁴⁵

³⁴⁵ Waerzeggers C., Hillier C., Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency,” Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, 12, <[file:///C:/Users/user/Downloads/ tltn1602%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20(1).pdf)> [14.06.2023].

კანონშეუსაბამო წინასწარი გადაწყვეტილების მიმართ კანონიერ ნდობასთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელია კანონშეუსაბამობის ხარისხი. თუ წინასწარი გადაწყვეტილების შინაარსი ერთმნიშვნელოვნად არ შეესაბამება საგადასახადო კანონის ნორმას, მის მიმართ გადასახადის გადამხდელს ვერ ექნება კანონიერი ნდობა,³⁴⁶ თუმცა თუ კანონშეუსაბამობა არ არის ცხადი და წინასწარ გადაწყვეტილებაში დაფიქსირებული საგადასახადო შედეგი გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოა, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია კანონშეუსაბამობის თაობაზე შეატყობინოს გადასახადის გადამხდელს, თუმცა საგადასახადო შედეგი უნდა განსაზღვროს წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად. ზოგიერთ ქვეყანაში (მაგ., ნიდერლანდები) დგინდება ვადა (როგორც წესი, 2 წელი), რომლის განმავლობაშიც გადასახადის გადამხდელმა კანონთან შესაბამისობაში უნდა მოიყვანოს საკუთარი ტრანსაქციები. შესაბამისი ვადის პერიოდში საგადასახადო ორგანო ვალდებულია დაიცვას წინასწარი გადაწყვეტილების პირობები.³⁴⁷

რაც შეეხება წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმებას ადმინისტრაციული პრაქტიკის ცვლილების ან სხვა მნიშვნელოვანი მიზეზით, ერთმანეთისაგან განსხვავდება კანონიერი და უკანონო წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმების შედეგები. კანონიერი წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება მისი ძალაში შესვლის თარიღიდან ადმინისტრაციული პრაქტიკის ცვლილების მიზეზით დაუშვებელია კანონიერი ნდობის პრინციპის საფუძველზე, ხოლო მისი მოქმედების შეწყვეტა გაუქმების დღიდან დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საჯარო ინტერესი აღემატება გადასახადის გადამხდელის ინტერესს. ინტერესთა შორის ბალანსის მისაღწევად გასათვალისწინებელია, რომ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებების მიმართ ნდობის არსებობაც მნიშვნელოვან საჯარო ინტერესს წარმოადგენს. თუ წინასწარი

³⁴⁶ იქვე, 7.

³⁴⁷ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 126, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

გადაწყვეტილების უკანონობა გამოწვეულია საგადასახადო ორგანოს ან მისი გამომცემი სხვა ორგანოს მიზებით (მაგ., ყველა ფაქტობრივი გარემოების გაუთვალისწინებლად გადაწყვეტილების მიღების გამო), მისი გაუქმება ძალაში შესვლის თარიღიდან დაუშვებელია თუ გადასახადის გადამხდელს გააჩნდა ამ გადაწყვეტილების კანონიერად მიჩნევის საფუძველი, ხოლო მისი მოქმედების შეწყვეტა გაუქმების დღიდან დასაშვებია თუ გადასახადის გადამხდელს მისი გაუქმებით არ მიადგება არაპროპორციული ზიანი.³⁴⁸

წინასწარი გადაწყვეტილების მიმართ კანონიერი ნდობის პრინციპის მოქმედება სხვადასხვა ქვეყნის კანონმდებლობაში შესაძლებელია სხვა წინაპირობებსაც ეფუძნებოდეს.

5.6.4. გამჭვირვალობის პრინციპი

ინფორმაციაზე ხელმისაწვდომობა დემოკრატიული სახელმწიფოს თანმდევი და განუყოფელი სიკეთეა. ინფორმაციის ღიაობა დემოკრატიულ საზოგადოებაში მნიშვნელოვან მიზანს ემსახურება, კერძოდ, უზრუნველყოფს მოქალაქეთა მიერ საჯარო ხელისუფლების განმახორციელებელი პირების ქმედებებზე ეფექტიანი ზედამხედველობის განხორციელებას.³⁴⁹ ინფორმაციის ღიაობა ასევე აძლიერებს საჯარო მმართველობის ორგანოთა ანგარიშვალდებულებას, რასაც შედეგად მოსდევს მათი გადაწყვეტილებების მიმართ ნდობის გამყარება.

გადაწყვეტილების მიღების პროცესის გამჭვირვალობა საგადასახადო ადმინისტრირებაში დემოკრატიის მნიშვნელოვანი მოთხოვნაა. უპირველესად ის აძლიერებს საგადასახადო ორგანოთა ანგარიშვალდებულებას საკანონმდებლო ორგანოს წინაშე. საკანონმდებლო ორგანოს ეძლევა შესაძლებლობა დააკვირდეს და გააანალიზოს

³⁴⁸ იქვე.

³⁴⁹ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2018 წლის 14 დეკემბრის N3/1/752 გადაწყვეტილება საქმეზე „ა(ა)იპ „მწვანე ალტერნატივა“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II, 4; საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 27 მარტის N1/4/757 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე გიორგი კრავეიშვილი საქართველოს მთავრობის წინააღმდეგ“, II, 4-5.

საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელების პრაქტიკა და იმ შემთხვევაში, თუ ადმინისტრირების პრაქტიკა არ შეესაბამება კანონმდებლის ნებას, შეცვალოს შესაბამისი საკანონმდებლო ნორმა. საგადასახადო ადმინისტრირების გამჭვირვალობა ქმნის ადმინისტრირებასთან დაკავშირებულ საკითხებზე გადასახადის გადამხდელებთან დიალოგის საფუძველს. გადასახადის გადამხდელებს ეძლევა ადმინისტრირების კონკრეტულ საკითხებთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანოს წინაშე საკუთარი პოზიციის დაფიქსირების შესაძლებლობა. საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობის გამჭვირვალობა ამკვიდრებს საგადასახადო ადმინისტრირების სამართლიანობის აღქმას და შედეგად ამყარებს ნდობას საგადასახადო ორგანოთა გადაწყვეტილებების მიმართ.

გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში გამჭვირვალობის პრინციპს უპირისპირდება საგადასახადო საიდუმლოების დაცვის პრინციპი. საგადასახადო საიდუმლოების დაცვა პერსონალური ინფორმაციის დაცვის ფართო კონცეფციის ნაწილია და ადგენს გადასახადის გადამხდელის მონაცემებზე საზოგადოების ხელმისაწვდომობის ზღვარს. საგადასახადო საიდუმლოების დაცვა მრავალი ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობის ნაწილია (აშშ, ნიდერლანდები, იტალია, გერმანია და სხვ.) და შესაბამისად, ყველა სამართლებრივ სისტემაში აღმასრულებელ ხელისუფლების გამოწვევას წარმოადგენს გამჭვირვალობისა და პერსონალურ მონაცემთა დაცვის/საგადასახადო საიდუმლოების ინტერესთა შორის ბალანსის უზრუნველყოფა.

იმის გამო, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნაში გადასახადის გადამხდელმა დეტალურად უნდა ასახოს დაგეგმილი ან განხორციელებული ტრანსაქციის შესახებ ინფორმაცია, ამგვარი მოთხოვნები და შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილებები შეიცავს საგადასახადო საიდუმლოებას. ამასთან, წინასწარი გადაწყვეტილებების გასაჯაროებას მნიშვნელოვანი ინტერესები

უკავშირდება. წინასწარი გადაწყვეტილებების გასაჯაროება რეალურად უზრუნველყოფს სამართლებრივი სიცხადისა და თანმიმდევრულობის მიღწევას საგადასახადო ადმინისტრირებაში და თანასწორობის პრინციპის დაცვას წინასწარ გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში. გარდა ამისა, წინასწარი გადაწყვეტილებების გასაჯაროება ემსახურება გადასახადის გადამხდელთა ხარჯების დაზოგვას და საგადასახადო კანონის გამოყენების თაობაზე ინფორმაციის ხელმისაწვდომობას.³⁵⁰

წინასწარ გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში გამჭვირვალობისა და საგადასახადო საიდუმლოების დაცვის ინტერესთა შორის ბალანსი მიიღწევა წინასწარი გადაწყვეტილებების გამოქვეყნებით საგადასახადო საიდუმლოებისა და პერსონალური მონაცემების დაცვის მოთხოვნათა გათვალისწინებით. აშშ-ში წინასწარი გადაწყვეტილებების გასაჯაროების პრაქტიკას საფუძვლად დაედო სასამართლოს გადაწყვეტილება³⁵¹, რომლის შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილებები დაექვემდებარა გასაჯაროებას FOIA-ს საფუძველზე. აღნიშნულის საპასუხოდ, კონგრესმა ცვლილება შეიტანა IRC-ში და წინასწარი გადაწყვეტილებების საჯაროობის უზრუნველყოფის ვალდებულება განისაზღვრა ამ უკანასკნელით. IRC-ის 6110-ე მუხლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის საფუძველზე მომზადებული შემოსავლების სამსახურის აქტები, მათ შორის, წინასწარი გადაწყვეტილებები, ექვემდებარება გასაჯაროებას გადასახადის გადამხდელის მაიდენტიფიცირებელი და ფინანსური და კომერციული ინფორმაციის დაფარვით.³⁵²

³⁵⁰ Waerzeggers C., Hillier C., Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency,” Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, 2, <[file:///C:/Users/user/Downloads/ tltn1602%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/tltn1602%20(1).pdf)> [14.06.2023].

³⁵¹ Tax Analysts & Advocates v. IRS, 505 F.2d 350 (D.C. Cir. 1974). ob. Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 138, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

³⁵² IRC, US, <http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title26-section6110&num=0&edition=prelim> [14.06.2023].

იმის გამო, რომ გასაჯაროებულ წინასწარ გადაწყვეტილებებში არ ფიქსირდება დეტალური ფინანსური ან სხვა მაიდენტიფიცირებელი ინფორმაცია, მათ მიმართ, როგორც პრეცედენტის მიმართ, არ მოქმედებს კანონიერი ნდობის პრინციპი. ამგვარი პრაქტიკა უზრუნველყოფს შემოსავლების პოზიციის გაცნობას კონკრეტულ ტრანსაქციებთან დაკავშირებით და შესაბამისად, ნათელს ხდის ნორმაგამოყენების პროცესს.

ნიდერლანდებში წინასწარი გადაწყვეტილებების გასაჯაროების საკითხის გადაწყვეტას ორი სამართლებრივი აქტის კონფლიქტი უძღვოდა წინ. ნიდერლანდების General Tax Act საგადასახადო საიდუმლოების დაცვის საფუძველს ქმნიდა, Government Information (Public Access) Act კი იცავდა მოქალაქეების უფლებას გაცნობოდნენ მთავრობის გადაწყვეტილების მიღების პროცესს მისი გაკონტროლების მიზნით. დასახელებულ ინტერესთა შორის ბალანსის მიღწევის მექანიზმად იქცა ერთი მხრივ, წინასწარი გადაწყვეტილებების გამოცემის და გამოცემაზე უარის თქმის პოლიტიკის დოკუმენტის გამოქვეყნება, მეორე მხრივ კი, წინასწარი გადაწყვეტილებების გამოქვეყნება მაიდენტიფიცირებელი და საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი ინფორმაციის მითითების გარეშე ან შემაჯამებელი დასკვნის სახით (უპირატესობა ენიჭება საიდუმლოების დაცვის პრინციპით გადაწყვეტილებების გამოქვეყნებას).³⁵³ 2019 წელს განხორციელებული რეფორმის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხსაც გამჭვირვალობის პრინციპის გაძლიერება წარმოადგენდა.

საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობის გამჭვირვალობისა და პერსონალური ინფორმაციის, მათ შორის, საგადასახადო საიდუმლოების, დაცვის ინტერესთა შორის ბალანსის დაცვა სხვადასხვა ქვეყანაში განსხვავებული მოწესრიგების საგნად იქცა. ამასთან, საგადასახადო ადმინისტრაციების გადაწყვეტილების მიღების დემოკრატიზაციის და ღიაობის პროცესი შეუქცევადად მიმდინარეობს.

³⁵³ Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, 142, <<https://www.ibfd.org>> [14.06.2023].

5.7 წინასწარი გადაწყვეტილება საქართველოს კანონმდებლობაში, საგადასახადო ორგანოთა, დავის განმხილველი ორგანოს და სასამართლოს პრაქტიკაში

5.7.1. წინასწარი გადაწყვეტილება საქართველოს კანონმდებლობაში

წინასწარი გადაწყვეტილება, როგორც საგადასახადო ურთიერთობებში მოქმედი ერთ-ერთი სამართლებრივი ინსტრუმენტი, საგადასახადო კანონმდებლობაში 2010 წლიდან არსებობს, კერძოდ, 2004 წლის საგადასახადო კოდექსში განხორციელებული ცვლილების შედეგად, რომელიც 2010 წლის 1-ლი აგვისტოდან ამოქმედდა.³⁵⁴

2010 წელს მიღებული კოდექსის (რომელიც 2011 წლის პირველი იანვრიდან ამოქმედდა) თავდაპირველი ვერსიით წინასწარი გადაწყვეტილების მარეგულირებელ ნორმაში რამდენიმე დამატებითი საკითხი იქნა გათვალისწინებული, კერძოდ, (1) იდენტური ოპერაციების მიხედვით განსხვავებული გადაწყვეტილების გამოცემის დაუშვებლობა, (2) წინასწარი გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი, (3) საქონლის მიმართ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის შესაბამისად სასაქონლო კოდის ან წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის შესახებ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის უფლებამოსილება. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, წინასწარი გადაწყვეტილება მოქმედებდა 3 წლის განმავლობაში და სავალდებულო იურიდიული ძალა გააჩნდა ყველა საგადასახადო ორგანოსათვის მხოლოდ ამ გადაწყვეტილებაში მოცემული საქონლის საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის შესაბამისად სასაქონლო კოდის ან წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის საკითხის მიმართ, თუ ასეთი გადაწყვეტილება გამოცემული იყო აღნიშნულ საქონელზე სასაქონლო დეკლარაციის წარდგენამდე და დეკლარირებული საქონლის ფაქტობრივი მონაცემები და ინფორმაცია სრულად შეესაბამებოდა იმ

³⁵⁴ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ“ საქართველოს 2010 წლის 21 ივლისის N3489 კანონი, სსმ, 43, 26.07.2010. (ძალადაკარგულია, 01.01.2011)

ინფორმაციას, რომლის საფუძველზედაც იქნა გამოცემული გადაწყვეტილება.

2010 წლის კოდექსის თავდაპირველმა ნორმამ რამდენჯერმე განიცადა ცვლილება, ერთ-ერთი ცვლილების შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისათვის დადგენილი მაქსიმალური ვადა 60 დღიდან 90 დღემდე გაიზარდა.³⁵⁵ 2019 წელს განხორციელებული ცვლილებით კი ამოღებულ იქნა საქონლის მიმართ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის შესაბამისად სასაქონლო კოდის ან წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის შესახებ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის უფლებამოსილება. წინასწარი გადაწყვეტილების მარეგულირებელი ნორმის ბოლო ცვლილების შესაბამისად განისაზღვრა შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილება წინასწარი გადაწყვეტილება გამოსცეს ასევე საქართველოს საბაჟო კოდექსით გათვალისწინებული წესების ან/და შესასრულებელი საბაჟო ვალდებულებების თაობაზე და იმ მოსაკრებელთან დაკავშირებული ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი ვალდებულებების თაობაზე, რომლის ადმინისტრირებასაც საგადასახადო ორგანო ახორციელებს.³⁵⁶

2010 წლის პირველი აგვისტოდან ამოქმედებული წინასწარი გადაწყვეტილების მარეგულირებელი საკანონმდებლო ნორმის საფუძველზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის წესი განისაზღვრა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 აგვისტოს №687 ბრძანებით, რომელიც ძალადაკარგულად გამოცხადდა „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის საფუძველზე.

წინასწარი გადაწყვეტილების მარეგულირებელი ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმა (47-ე მუხლი) განსაზღვრავს წინასწარი

³⁵⁵ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ საქართველოს 2013 წლის 26 დეკემბრის N1886 კანონი, ვებგვერდი, 30.12.2023.

³⁵⁶ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ საქართველოს 2020 წლის 14 ივლისის N6817 კანონი, ვებგვერდი, 22.07.2020.

გადაწყვეტილების გამოცემაზე უფლებამოსილ სუბიექტს, საკითხთა წრეს, რომელთან დაკავშირებითაც გამოიცემა წინასწარი გადაწყვეტილება, გადაწყვეტილების გამოცემის მაქსიმალურ ვადას, არეგულირებს წინასწარი გადაწყვეტილების გავრცელების მასშტაბს, მისი მზოჭავის ძალის საკითხს, საკანონმდებლო ცვლილებების წინასწარ გადაწყვეტილებაზე ზეგავლენის საკითხს, წინასწარი გადაწყვეტილების ცვლილების შესაძლებლობას, ითვალისწინებს თანასწორობის პრინციპის დაცვის საფუძველს, წინასწარი გადაწყვეტილების გასაჩივრების შესაძლებლობას.

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ.³⁵⁷

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უფლებამოსილ სუბიექტს წარმოადგენს შემოსავლების სამსახური. გადაწყვეტილების პროექტს ამზადებს შემოსავლების სამსახურის უფროსის მიერ შექმნილი მუდმივმოქმედი სამუშაო ჯგუფი. პროექტი წარედგინება შემოსავლების სამსახურის უფროსს, რის შემდგომაც შესათანხმებლად ეგზავნება საქართველოს ფინანსთა მინისტრს. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების პროექტის შეთანხმების შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის უფროსი ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილე, გამოსცემს წინასწარ გადაწყვეტილებას. წინასწარი გადაწყვეტილება უნდა გამოიცეს მოთხოვნის წარდგენიდან არაუგვიანეს 90 დღისა და გაეგზავნოს წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის წარმდგენ პირს.

წინასწარი გადაწყვეტილება გამოიცემა განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით: ა) საქართველოს საგადასახადო კოდექსით და საქართველოს საბაჟო კოდექსით გათვალისწინებული ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო/საბაჟო ვალდებულებების თაობაზე; ბ) იმ მოსაკრებელთან დაკავშირებული

³⁵⁷ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანება, ვებგვერდი, 060111, 03/01/2011.

ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი ვალდებულებების თაობაზე, რომლის ადმინისტრირებასაც საგადასახადო ორგანო ახორციელებს.

დაინტერესებული პირი წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით მიმართავს შემოსავლების სამსახურს. მოთხოვნის ფორმა განსაზღვრულია ფინანსთა მინისტრის მიერ. წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაში, გარდა დაინტერესებული პირის/მისი წარმომადგენლის მანდენტიფიცირებელი ინფორმაციისა, მოთხოვნის წარმდგენმა დეტალურად უნდა აღწეროს განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის შინაარსი და მასთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები, უნდა ჩამოაყალიბოს განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრასთან დაკავშირებული მოთხოვნა (დასმული კითხვები), მიუთითოს საკუთარი პოზიცია და შესაბამისი სამართლებრივი საფუძვლები მოთხოვნაში დასმულ საკითხთან დაკავშირებით. შემოსავლების სამსახური შეისწავლის პირის მიერ წარდგენილ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნას და ხარვეზის არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსილია მიუთითოს პირს ხარვეზის გამოსწორების თაობაზე. ხარვეზის არსებობის ან/და დამატებითი ინფორმაციის/დოკუმენტაციის საჭიროების შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახური პირს ხარვეზის აღმოსაფხვრელად ან/და ინფორმაციის/დოკუმენტაციის წარმოსადგენად განუსაზღვრავს გონივრულ ვადას, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს 15 სამუშაო დღეს. შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის წარმომდგენის მოთხოვნით, მხოლოდ ერთხელ, მაგრამ არაუმეტეს 15 სამუშაო დღით, გააგრძელოს აღნიშნული ვადა. ხარვეზის აღმოსაფხვრელად ან/და ინფორმაციის/დოკუმენტაციის წარმოსადგენად განსაზღვრული ვადით ჩერდება წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის ვადის დინება, რომელიც განახლდება პირის მიერ ხარვეზის აღმოფხვრის ან/და

მოთხოვნილი ინფორმაციის/დოკუმენტაციის წარმოდგენის მომდევნო სამუშაო დღიდან.

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემამდე, წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის წარმომდგენი უფლებამოსილია, წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაში ასახული ინფორმაციის დაზუსტების ან/და დამატებითი დოკუმენტაციის წარმოდგენის მიზნით შეაჩეროს წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის განხილვა. ამ შემთხვევაში ჩერდება წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის ვადის დინება, რომელიც განახლდება წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის წარმომდგენის მიერ დაზუსტებული ინფორმაციის ან/და დამატებითი დოკუმენტაციის წარმოდგენის მომდევნო სამუშაო დღიდან.

პირის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაში წარდგენილი ინფორმაცია განეკუთვნება საგადასახადო საიდუმლოებას.

წინასწარი გადაწყვეტილების გავრცელების მასშტაბი შემოიფარგლება მხოლოდ იმ პირით, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული. ამასთან, წინასწარ გადაწყვეტილებას არ აქვს მბოჭავი ძალა გადასახადის გადამხდელისათვის.³⁵⁸ ეს უკანასკნელი არ არის ვალდებული საგადასახადო ანგარიშგება განახორციელოს ან საგადასახადო ვალდებულება შეასრულოს წინასწარ გადაწყვეტილებაში მითითებული სახით. აქვე გასათვალისწინებელია, რომ საგადასახადო ანგარიშგების/საგადასახადო ვალდებულების განსხვავებულად განხორციელებას/შესრულებას შედეგად შესაძლოა მოყვეს გადასახადის დარიცხვა და საგადასახადო სანქციის დაკისრება, რომლის გასაჩივრების უფლებაც გააჩნია გადამხდელს.

წინასწარ გადაწყვეტილებასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში თანასწორობის პრინციპის უზრუნველსაყოფად საკანონმდებლო ნორმა ითვალისწინებს სხვადასხვა პირის მიერ განხორციელებული იდენტური

³⁵⁸ აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით არსებობს განსხვავებული პოზიციაც. როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, 200.

ოპერაციების მიხედვით განსხვავებული წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის აკრძალვას.

წინასწარი გადაწყვეტილებას აქვს მხოლოდ ძალა საგადასახადო ადმინისტრაციისა და სამართალდამცავი ორგანოებისათვის, კერძოდ, თუ პირი მოქმედებს წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების საწინააღმდეგო გადაწყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა.

წინასწარ გადაწყვეტილებას არ აქვს ძალა თუ წინასწარ გადაწყვეტილებაში აღნიშნული ფაქტები და გარემოებები, რომლებიც გავლენას მოახდენდა წინასწარ გადაწყვეტილებაზე, არ შეესაბამება რეალურად არსებულს ან თუ გაუქმდა ან შეიცვალა საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც იქნა მიღებული წინასწარი გადაწყვეტილება. ამასთან, სსკ ადგენს წინასწარი გადაწყვეტილების მიმართ კანონიერი ნდობის პრინციპის დაცვის სტანდარტს, კერძოდ, საქართველოს კანონმდებლობის ნორმამ, რომელიც ამძიმებს გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობას და რომელსაც მიეცა უკუქცევითი ძალა, არ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ნორმის ამოქმედებამდე გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად განხორციელებულ ოპერაციებზე.

კანონის ნორმა ითვალისწინებს წინასწარ გადაწყვეტილებაში ცვლილების შეტანის შესაძლებლობას კონკრეტული პირობით. პირის მოთხოვნის საფუძველზე და დამატებითი ან შესწორებული ინფორმაციის წარმოდგენის შემთხვევაში შესაძლებელია შემოსავლების სამსახურმა თავის მიერ გამოცემულ წინასწარ გადაწყვეტილებაში შეიტანოს ცვლილება და დამატება, თუ პირს არ გამოუყენებია ცვლილებისა და დამატების შეტანამდე გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილება იმ ოპერაციის მიმართ, რომლის მიხედვითაც ეს გადაწყვეტილება იყო გამოცემული.

საკანონმდებლო ნორმა ითვალისწინებს წინასწარი გადაწყვეტილების გასაჩივრების შესაძლებლობას საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. დაინტერესებულ პირს შეუძლია წინასწარი გადაწყვეტილება გაასაჩივროს შესაბამისი ანგარიშგების განხორციელებამდე და საგადასახადო ვალდებულების შესრულებამდე. ამასთან, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია წინასწარი გადაწყვეტილება გაასაჩივროს გადასახადის/სანქციის დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებასთან ერთად, თუ ამგვარი დარიცხვა განხორციელდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშგების ან საგადასახადო ვალდებულების წინასწარ გადაწყვეტილებაში განსაზღვრულისგან განსხვავებულად განხორციელების/შესრულების შედეგად.

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისათვის საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრულია საფასური, რომელიც რეზიდენტი ფიზიკური პირისთვის შეადგენს 5000 ლარს, ყველა სხვა დაინტერესებული პირისთვის კი - 10 000 ლარს.³⁵⁹

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 297-ე მუხლის 3¹ ნაწილის საფუძველზე, წინასწარი გადაწყვეტილება შემოსავლების სამსახურში არ საჩივრდება. პირს უფლება აქვს, ამ კოდექსის 47-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული წინასწარი გადაწყვეტილება გაასაჩივროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.

5.7.2. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის მარეგულირებელი სამართლებრივი საფუძვლების ანალიზი

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა, საკანონმდებლო ნორმის შესაბამისად, წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილებას.

³⁵⁹ „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის მიერ მომსახურების გაწევისათვის საფასურებისა და მათი განაკვეთების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 მარტის N96 დადგენილება, სსმ, 33, 31/03/2010.

აზრთა სხვადასხვაობის საკითხად შეიძლება იქცეს სიტყვა „უფლებამოსილი“ კანონმდებლის მიერ გამოყენებულია დისკრეციული უფლებამოსილების განსაზღვრის თუ საგადასახადო ორგანოსათვის კონკრეტული უფლებამოსილების მინიჭების კონტექსტში. საგულისხმოა, რომ საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ორგანოს/მისი ხელმძღვანელისათვის დისკრეციული უფლებამოსილების აღმნიშვნელად სხვადასხვა სიტყვას/ტერმინს იყენებს, კერძოდ, „შეუძლია“ (მუხლი 52 - საგადასახადო ორგანოს უფროსს შეუძლია ნებისმიერ თანამშრომელს მიანიჭოს კონკრეტული უფლებამოსილება.), „შეიძლება“ (მუხლი 241, ნაწილი 1¹ - საგადასახადო ორგანოსა და აღსრულების ეროვნულ ბიუროს შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურების განხორციელება საგადასახადო ორგანომ შეიძლება დაავალოს აღსრულების ეროვნულ ბიუროს.). ამასთან, საგადასახადო კოდექსში სიტყვა „უფლებამოსილი“ გამოყენებულია როგორც დისკრეციული უფლებამოსილების განსაზღვრის, ასევე საგადასახადო ორგანოსათვის კონკრეტული უფლებამოსილების მინიჭების კონტექსტში. მაგ., თუ ერთი ნორმის შესაბამისად განისაზღვრება საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილება საკუთარი უფლებამოსილების განხორციელება (კონკრეტული პროცედურების განხორციელება) დაავალოს ან არა სხვა ადმინისტრაციულ ორგანოს,³⁶⁰ კოდექსის სხვა ნორმა³⁶¹, მისი შინაარსიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოს კონკრეტული მოთხოვნების შესრულების კონტროლის უფლებამოსილებას ანიჭებს.

³⁶⁰ 241-ე მუხლის მე-7 ნაწილი (საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია აღსრულების ეროვნულ ბიუროსთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე (გარდა საბანკო ანგარიშებისა) ყადაღის დადება და ამ მიზნით დალუქვის პროცედურების განხორციელება დაავალოს აღსრულების ეროვნულ ბიუროს.

³⁶¹ 70² მუხლის მე-6 ნაწილი (საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განახორციელოს ანგარიშმგები ფინანსური ინსტიტუტის მიერ ინფორმაციის ავტომატური გაცვლის შესახებ შეთანხმებებით დადგენილი მოთხოვნების შესრულების კონტროლი).

ზემოაღნიშნული მსჯელობის საფუძველზე მნიშვნელოვანია საკითხი წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა არის შემოსავლების სამსახურის დისკრეციული უფლებამოსილება თუ ვალდებულება. აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას გამოხატავს სიტყვით/ტერმინით „ვალდებულია“. აღნიშნულის საფუძველზე, წარმოიშობა ვარაუდი, რომ თუ კანონმდებლის განზრახვას წარმოადგენდა დაინტერესებული პირის მიმართვის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის ვალდებულების განსაზღვრა, იგი გამოიყენებდა ტერმინს „შემოსავლების სამსახური ვალდებულია“.

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემას შემოსავლების სამსახურის დისკრეციულ უფლებამოსილებად მიიჩნევს საგადასახადო ორგანოც, დავების განხილვის საბჭოც³⁶² და სასამართლოც.³⁶³

ამდენად, შეიძლება ითქვას, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის უფლებას და არა ვალდებულებას. ამ შემთხვევაში წარმოიშობა ორი საკითხი - (1) წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა შემოსავლების სამსახურის აბსოლუტურ დისკრეციას უნდა წარმოადგენს თუ უნდა განისაზღვროს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის სამართლებრივი საფუძვლები; (2) თუ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემასთან დაკავშირებული დისკრეციული უფლებამოსილება გარკვეულ სამართლებრივ ფარგლებში უნდა მოექცეს, ეს უკანასკნელი უნდა განისაზღვროს საკანონმდებლო თუ აღმასრულებელი შტოს მიერ.

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემასთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურისათვის აბსოლუტური დისკრეციის მინიჭების

³⁶² საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2021 წლის 17 დეკემბრის N14684/2/2021 გადაწყვეტილება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის სამსახურის 2023 წლის 15 მაისის N03/39488 წერილი.

³⁶³ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 14 ივლისის განჩინება საქმეზე Nზს-578-565(კ-14).

შედეგად ამ ინსტრუმენტზე გადასახადის გადამხდელთა თანაბარი ხელმისაწვდომობა რისკის ქვეშ დადგება. თუ დაინტერესებულ პირებს, შესაბამისი გონივრული საფუძვლების არარსებობისას, არ ექნება წინასწარ გადაწყვეტილებაზე ხელმისაწვდომობა, ეს უკანასკნელი დაკარგავს სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევის ინსტრუმენტის დანიშნულებას. მეტიც, ამგვარმა დისკრეციამ შესაძლოა მისი ბოროტად გამოყენების რისკი წარმოშვას. ამასთან, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის და უარყოფის პოლიტიკის გაცხადების გარეშე, საფრთხის ქვეშ დგება წინასწარ გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში თანასწორობის პრინციპის დაცვის იდეაც.

სამართლიანი საგადასახადო ადმინისტრირების იდეა მოითხოვს, რომ გადასახადის გადამხდელისთვის ნათელი იყოს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის და უარის თქმის სამართლებრივი საფუძვლები.

რაც შეეხება საკითხს, წინასწარ გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში შემოსავლების სამსახურის დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლები უნდა განისაზღვროს საკანონმდებლო თუ აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ, მნიშვნელოვანია გათვალისწინებული იყოს, რომ აღმასრულებელი შტო თავისთავად მიდრეკილია ფართო დისკრეციული უფლებამოსილების მოპოვებისკენ და შესაბამისად, მისთვის საკუთარი ქმედების ფარგლების განსაზღვრა ვერ უზრუნველყოფს მათი ქმედების ობიექტურ ჩარჩოში მოქცევას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმა ადგენს მხოლოდ იმ საკითხთა ჩამონათვალს, რომელთან დაკავშირებითაც შესაძლებელია წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა. ამ უკანასკნელის გამოცემაზე უარის თქმის საფუძვლები კი განსაზღვრულია ფინანსთა მინისტრის ნორმატიული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით. ბრძანების თანახმად, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია უარი თქვას წინასწარი

გადაწყვეტილების გამოცემაზე შემდეგი საფუძვლების არსებობისას: ა) პირის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა იმ საკითხზე ან/და იმ პერიოდზე, რომლის შემოწმების მიზნითაც მას უკვე ჩაბარდა საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილება/შეტყობინება ან რომელზედაც შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი; ბ) პირის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა იმ პერიოდზე, რომელიც უკვე შემოწმებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ; გ) პირის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა იმ საკითხზე, რომელიც უკვე შემოწმებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა საკითხის შემოწმებისას საგადასახადო ორგანოს მიერ არ განხორციელებულა დამატებით თანხის დარიცხვა ან/და საგადასახადო სანქციის გამოყენება და პირი ითხოვს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემას მომავალში განსახორციელებელ ოპერაციებზე; დ) საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაულის გამო პირის წინააღმდეგ დაწყებულია სისხლისსამართლებრივი დევნა ან/და წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნით გათვალისწინებულ საკითხთან დაკავშირებით მის მიმართ მიმდინარეობს საგადასახადო სამართალდარღვევის ან ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის წარმოება; ე) პირის მიერ მოთხოვნაში არსებული ხარვეზის დადგენილ ვადაში აღმოუფხვრელობა; ვ) პირის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა იმ საკითხზე, რომელიც არ არის გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლით; ზ) შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილება.

წინამდებარე ნაშრომის მიზნებისთვის, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის საფუძვლებიდან ყველაზე საყურადღებო ის საფუძველია, რომელიც შემოსავლების სამსახურს ანიჭებს უფლებამოსილებას შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი

უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილებით უარი თქვას წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე. იმ პირობებში, როდესაც იმავე აქტით განსაზღვრულია ყველა საფუძველი, რომლითაც შესაძლოა თავიდან იქნას არიდებული ერთი მხრივ, რეალურ საჭიროებას მოკლებული წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა, მეორე მხრივ კი, წინასწარი გადაწყვეტილების მომზადებისთვის აუცილებელი ფაქტობრივი გარემოებების შესახებ ინფორმაციის და დოკუმენტაციის წარდგენის გარეშე წინასწარი გადაწყვეტილების მომზადება, კითხვის ნიშანს ბადებს, რა მიზანს ემსახურება წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის საფუძვლად სრულიად განუჭვრეტელი პირობის განსაზღვრა. განსახილველი ნორმის ფორმულირებიდან გამომდინარე, გაურკვეველია რა კრიტერიუმების ან პირობების არსებობა შეიძლება გახდეს წინასწარი გადაწყვეტილების გაცემაზე უარის თქმის თაობაზე მოტივირებული გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი.

აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით ყურადღება კვლავ უნდა გამახვილდეს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მოსაზრებაზე, რომლის შესაბამისად, საკანონმდებლო ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული ორგანოსთვის დისკრეციის დელეგირება უნდა ხდებოდეს მკაცრად განსაზღვრული კრიტერიუმების, პირობების შესაბამისად, რაც მინიჭებულ უფლებამოსილებას მოაქცევს სამართლებრივ ჩარჩოში და უზრუნველყოფს სამართლიანი ბალანსის დაცვას დისკრეციის მიზნებსა და მისი ბოროტად გამოყენების რისკს შორის.³⁶⁴

ასევე მნიშვნელოვანია, შემოსავლების სამსახურისათვის თავისუფლების განუსაზღვრელი არეალის მიმნიჭებელი ნორმა განხილულ იქნას წინასწარი გადაწყვეტილების ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფისთვის სხვა მექანიზმის გამოყენების შესაძლებლობის კონტექსტში, კერძოდ, მიღწევადია თუ არა წინასწარი გადაწყვეტილების

³⁶⁴ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N2/7/667 გადაწყვეტილება საქმეზე, „სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II, 55.

მიღება შემოსავლების სამსახურისათვის წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის დავალების მოთხოვნით სასამართლოსათვის მიმართვის გზით. საკასაციო სასამართლოს პოზიციით, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-19 მუხლის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტების საფუძველზე შემოსავლების სამსახურს, დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში, აქვს უფლება უარის თქვას წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე. ამასთან, სასამართლოს განმარტებით, აღნიშნული ნორმით გათვალისწინებული გარემოებების არსებობისას წინასწარი გადაწყვეტილების მიღება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებას და არა ვალდებულებას, შესაბამისად, სასამართლოს არ გააჩნია პროცესუალური შესაძლებლობა საგადასახადო ორგანოს დაავალოს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 33-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე.³⁶⁵

საგულისხმოა, რომ საკასაციო სასამართლოს სხვა გადაწყვეტილებებში/განჩინებებში არ მოიძებნება მსჯელობა შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილების საფუძველზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის თაობაზე. ფორმალური თვალსაზრისით, შესაბამისი ნორმატიული საფუძველი ასევე წარმოადგენს სასამართლოსათვის გასათვალისწინებელ ნორმას და ამდენად, შემოსავლების სამსახურის მიერ შესაბამისი საფუძველით წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელისთვის შესაძლოა ასევე ხელმიუწვდომელი იყოს წინასწარი გადაწყვეტილება სასამართლოსათვის მიმართვის გზით. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების კანონიერებაზე სასამართლო კონტროლის ფარგლებში ეს უკანასკნელი უფლებამოსილია შეაფასოს უარის თქმის დასაბუთების ხარისხი და თუ

³⁶⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 14 ივლისის განჩინება საქმეზე Nზს-578-565(კ-14).

შემოსავლების სამსახურის შესაბამისი მოტივირებული გადაწყვეტილების დასაბუთება შეუსაბამო იქნება ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილების კანონიერების სტანდარტთან, უკანონოდ ცნოს ის. თუმცა აქ კვლავ დგება ნორმატიულად განსაზღვრული დისკრეციული უფლებამოსილების არსებობის პირობებში, სასამართლოს მიერ, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის საფუძველზე, შემოსავლების სამსახურისათვის წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის დავალების უფლებამოსილების საკითხი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ერთ მხრივ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ნორმატიული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით შემოსავლების სამსახურს ენიჭება განუსაზღვრელი დისკრეცია წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემასთან დაკავშირებით, მეორე მხრივ, კი შესაბამისი სასამართლო პრაქტიკის არარსებობის გამო, გამოწვევად რჩება წინასწარი გადაწყვეტილების ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფა სასამართლოსათვის მიმართვის გზით. ასეთ შემთხვევაში რისკის ქვეშ დგება წინასწარ გადაწყვეტილებაზე, როგორც სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინტრუმენტზე, გადასახადის გადამხდელთა თანაბარი ხელმისაწვდომობა, რაც თავის მხრივ ექვექვემ აყენებს თანასწორობის პრინციპის დაცვის შესაძლებლობას წინასწარ გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში, საბოლოო ჯამში კი დანიშნულებას უკარგავს თავად სამართლებრივ ინსტრუმენტს.

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისას უფლებამოსილი ორგანოს/პირისათვის აბსოლუტური დისკრეციის მინიჭებამ შეიძლება ისეთი გამოწვევა წარმოქმნას, როგორცაა წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ბოროტად გამოყენება, მაგ., თუ საგადასახადო ორგანო დაუსაბუთებლად უარს ეტყვის დაინტერესებულ პირს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე და ამასთან, წარდგენილ მოთხოვნაში აღწერილი ოპერაციების შესახებ დეტალურ ინფორმაციას გამოიყენებს

გადასახადის გადამხდელისათვის დამატებითი გადასახადის ან/და სანქციის დაკისრებისთვის.³⁶⁶

გასათვალისწინებელია აგრეთვე, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე დაწესებული მაღალი საფასური წარმოქმნის სამართლებრივ განსაზღვრულობაზე გადასახადის გადამხდელთა თანასწორი ხელმისაწვდომობის რისკს.

5.7.3. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემა საგადასახადო ორგანოთა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოსა და სასამართლოს პრაქტიკაში

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ამოქმედებიდან შემოსავლების სამსახურის მიერ მათი გამოცემის პრაქტიკა 13 წელს ითვლის. ქვემოთ მოცემულია 2010 წლის პირველი აგვისტოდან 2023 წლის 30 აპრილის ჩათვლით გადასახადის გადამხდელთა მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემასთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურში წარდგენილი მოთხოვნების და გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილებების შესახებ ინფორმაცია.³⁶⁷

წელი	წარდგენილი მოთხოვნის რაოდენობა	გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილების რაოდენობა
2010	15	8
2011	71	55
2012	72	55
2013	48	36
2014	56	42
2015	77	62
2016	85	66
2017	94	83
2018	69	65

³⁶⁶ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2023 წლის 24 მარტის NN^o19019/2/2023 გადაწყვეტილება, < <https://infohub.rs.ge/ka/workspace/document/774dc827-ed4c-4d5a-bf7d-5a12dd3c2b5f?openFromSearch=true> > [14.06.2023]

³⁶⁷ შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 19 მაისის N 21-03/41176 წერილი.

2019	74	61
2020	47	58
2021	85	65
2022	65	59
2023	15	5

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ამოქმედების მომენტიდან - 2010 წლის პირველი აგვისტოდან წლის ბოლომდე გადასახადის გადამხდელთა მიერ შემოსავლების სამსახურში წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემასთან დაკავშირებით 15 მოთხოვნა იქნა წარდგენილი, მათგან ნახევარზე მეტ შემთხვევაში (8) შემოსავლების სამსახურის მიერ იმავე წელს გამოიცა წინასწარი გადაწყვეტილება.

წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა უმეტესად მზარდი ტენდენციით ხასიათდება. 2011 წლიდან გამოცემულ წინასწარ გადაწყვეტილებათა რაოდენობა მიღებულ მოთხოვნებთან შეფარდებით კი 75%-დან 94%-მდე მერყეობს, ერთეულ შემთხვევაში (2020 წელი) გამოცემულ წინასწარ გადაწყვეტილებათა რაოდენობა აღემატება მიღებულ მოთხოვნათა რაოდენობას (გასათვალისწინებელია, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისათვის კანონმდებლობით განსაზღვრული ვადის შესაბამისად, წინა კალენდარულ წელს მიღებული მოთხოვნის საფუძველზე წინასწარი გადაწყვეტილება შეიძლება გამოიცეს მომდევნო კალენდარულ წელს.).

შემოსავლების სამსახური არ ახორციელებს გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილებების გასაჯაროებას, საფუძველად კი სახელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლის საფუძველზე მისი მიკუთვნება საგადასახადო საიდუმლოებისადმი.

2010 წლის პირველი აგვისტოდან 2023 წლის 30 აპრილის ჩათვლით პერიოდში შემოსავლების სამსახურის მიერ 114 მოთხოვნაზე ითქვა უარი წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის თაობაზე. შემოსავლების სამსახური არ აწარმოებს აღრიცხვას წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის თაობაზე მიღებული გადაწყვეტილებების უარის თქმის საფუძველის მიხედვით, შესაბამისად, შეუძლებელია იდენტიფიცირება რამდენ

შემთხვევაში ითქვა უარი შემოსავლების სამსახურის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილების საფუძველით.

2022 წლის 5 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის უფროსის N21043 ბრძანებით დამტკიცებულია „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული წინასწარი გადაწყვეტილების პროექტების შემმუშავებელი სამუშაო ჯგუფის საქმიანობის წესი“. ბრძანება არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული წინასწარი გადაწყვეტილების პროექტების შემმუშავებელი სამუშაო ჯგუფის სხდომის მომზადებისა და ჩატარების პროცედურებს. ბრძანება არ ითვალისწინებს შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილების საფუძველზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის არსებობის შემთხვევაში. აღნიშნული დოკუმენტი ხელმისაწვდომია გადასახადის გადამხდელისთვის განცხადებით მოთხოვნის შემთხვევაში.

შემოსავლების სამსახურის მიერ არ ხორციელდება სხვა გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილების მიღების თაობაზე დაინტერესებული პირების განცხადებების აღრიცხვა. შემოსავლების სამსახურის ინფორმაციით, არ არის გამოვლენილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს ან სასამართლოს გადაწყვეტილებით დაინტერესებული პირის მოთხოვნის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შემთხვევა.³⁶⁸ შემოსავლების სამსახურის პრაქტიკის ანალიზის საფუძველზე შეიძლება ითქვას, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემა ხასიათდება სისუსტეებით. სისტემას გააჩნია

³⁶⁸ შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 19 მაისის N21-03/41176 წერილი.

გამჭვირვალობასთან დაკავშირებული გამოწვევები. პირველ რიგში, საკითხი ეხება წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის საკითხს, კერძოდ, ბუნდოვანია რა გარემოება შეიძლება დაედოს საფუძვლად შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებულ გადაწყვეტილებას წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის თაობაზე, რაც თავისთავად წარმოშობს შემოსავლების სამსახურის მიერ იდენტური ოპერაციებისათვის განსხვავებული საგადასახადო შედეგების განსაზღვრის რისკს და ასევე, ამცირებს წინასწარ გადაწყვეტილებებზე თანასწორი ხელმისაწვდომობის შესაძლებლობას. ამასთან, წინასწარი გადაწყვეტილებები საგადასახადო საიდუმლოების დაცვის პრინციპით არ ქვეყნდება, რაც თავისთავად ეჭვქვეშ აყენებს სხვადასხვა პირის მიერ განხორციელებული იდენტური ოპერაციების მიხედვით ერთგვაროვანი წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის პრაქტიკას და შესაბამისად, თანასწორობის პრინციპის დაცვას წინასწარ გადაწყვეტილებასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში.

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის მოქმედების პერიოდში შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილებები საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დაგების განხილვის საბჭოში გასაჩივრდა 38 შემთხვევაში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაგების განხილვის საბჭოს მიერ შემოსავლების სამსახურის წინასწარი გადაწყვეტილების თაობაზე წარდგენილი საჩივარი სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა 5 შემთხვევაში.³⁶⁹

დაგების განხილვის საბჭო გასაჩივრებული წინასწარი გადაწყვეტილების შინაარსსა და შესაბამის სამართლებრივ საფუძვლებს შეისწავლის დეტალურად და იმ შემთხვევაში, თუ ეთანხმება წინასწარ გადაწყვეტილებაში განვითარებულ მსჯელობას, არ აკმაყოფილებს

³⁶⁹ შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 19 მაისის N21-03/41176 წერილი; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაგების განხილვის სამსახურის 2023 წლის 15 მაისის N03/39488 წერილი.

საჩივარს/საჩივრის შესაბამის ნაწილს, ხოლო იმ შემთხვევაში, როდესაც ეთანხმება მომჩივანის მიერ საჩივარში გამოთქმულ მოსაზრებებს, აკმაყოფილებს საჩივარს, აუქმებს წინასწარ გადაწყვეტილებას და შემოსავლების სამსახურს ავალებს წინასწარ გადაწყვეტილებაში შესაბამისი ცვლილებების განხორციელებას. ამასთან, თუ შემოსავლების სამსახურის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაში დასმული რომელიმე საკითხი არ არის სათანადოდ შესწავლილი და შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისი ნაწილი სათანადოდ დასაბუთებული, აუქმებს წინასწარ გადაწყვეტილებას და ავალებს შემოსავლების სამსახურს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემას შესაბამისი საკითხის დამატებითი შესწავლის საფუძველზე.³⁷⁰

შემოსავლების სამსახური არ აწარმოებს შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილების საფუძველზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის თაობაზე გადაწყვეტილებების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში გასაჩივრების აღრიცხვას. შემოსავლების სამსახურის ინფორმაციით, 2018 წლიდან საჯარო ინფორმაციის გაცემის მომენტისათვის დავების განხილვის საბჭოს ან სასამართლოს მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის შესახებ გადაწყვეტილების საჩივრის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილებას ადგილი არ ჰქონია.³⁷¹

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის შესახებ შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება, რომლის საფუძველს

³⁷⁰ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 10 დეკემბრის N8295/2/14 გადაწყვეტილება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 12 ივნისის N6008/2/13 გადაწყვეტილება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 17 ოქტომბრის N6150/2/13 გადაწყვეტილება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 31 ოქტომბრის N3376/2/11 გადაწყვეტილება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 24 ოქტომბრის N3105/2/11 გადაწყვეტილება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის სამსახურის 2023 წლის 24 მაისის N88335/01 წერილი.

³⁷¹ შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 19 მაისის N21-03/41176 წერილი.

წარმოადგენდა შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილება, დავების განხილვის საბჭოში გასაჩივრდა ერთხელ. დავების საბჭოს მიერ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. დავის ფაქტობრივი გარემოებების მიხედვით, მომჩივანმა მიმართა შემოსავლების სამსახურს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით. მოთხოვნაში დასმული კითხვა შეეხებოდა 2019 და 2020 წლების ქონების გადასახადის გაანგარიშების საკითხს. შემოსავლების სამსახურის მიერ გადასახადის გადამხდელს უარი ეთქვა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე, იმ მოტივით, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის დისკრეციულ უფლებამოსილებას და არა ვალდებულებას. აღნიშნული გადაწყვეტილება გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურის ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რაც გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. დავების განხილვის საბჭომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ მომჩივნის მიერ დასმულ კითხვაზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის თაობაზე ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში დამატებითი ინფორმაციის/დოკუმენტაციის საჭიროებიდან გამომდინარე, მომჩივნისგან მოთხოვნილი იყო დამატებითი ინფორმაცია და დოკუმენტაცია წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის თაობაზე მოთხოვნაში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებების დაზუსტების მიზნით. მომჩივნის მიერ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილი იყო დამატებით ინფორმაცია ფაქტობრივ გარემოებებში მითითებული გაუფასურებული ქონების ფინანსური/ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ და ასევე, აუდიტორული კომპანიას მოსაზრება და ფინანსური ანგარიშგება. დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ მომჩივანს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარი ეთქვა საკითხის შესწავლის/გამოკვლევის საფუძველზე. ამასთან, საბჭოს მოსაზრებით, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა წარმოადგენს

შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილებას და არა ვალდებულებას და არ არსებობდა მიღებული გადაწყვეტილებების გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.³⁷²

განხილულ დავაში წარმოდგენილი შემოსავლების სამსახურის და დავების განხილვის საბჭოს მსჯელობით არ დგინდება, თუ შემოსავლების სამსახურის მიერ საქმის ფაქტობრივი გარემოებები გამოკვლეული და შესწავლილი იყო შემოსავლების სამსახურის მიერ, კონკრეტულად რა გახდა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის საფუძველი.

დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება გასაჩივრებულია სასამართლოში, თუმცა ამ ეტაპზე სასამართლოს გადაწყვეტილება მიღებული არ არის.³⁷³

გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილებების სასამართლოში გასაჩივრების თაობაზე სტატისტიკას შემოსავლების სამსახური აწარმოებს 2020 წლიდან. 2020 წლიდან 2023 წლის 20 აპრილის ჩათვლით, სასამართლოში გასაჩივრებული იქნა 16 წინასწარი გადაწყვეტილება. აქედან, 2 საქმეზე პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა და აღნიშნულ საქმეებზე მიღებული გადაწყვეტილებები შესულია კანონიერ ძალაში. დანარჩენ 14 საქმეზე სამართალწარმოება მიმდინარეა, მათგან, ერთ საქმეზე პირველი ინსტანციის და სააპელაციო სასამართლოს მიერ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, თუმცა გადაწყვეტილებები არ არის შესული კანონიერ ძალაში, 13 საქმეზე კი ადმინისტრაციული სამართალწარმოება მიმდინარეობს პირველი ინსტანციის სასამართლოში. ამასთან, განზოგადებული ინფორმაციით, 2010 პირველი აგვისტოდან 2023 წლის 30 აპრილის მდგომარეობით საერთო სასამართლოების გადაწყვეტილებების საფუძველზე, წინასწარი გადაწყვეტილება სრულად ან ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი 4 შემთხვევაში, რის საფუძველზეც

³⁷² საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2021 წლის 17 დეკემბრის N14684/2/2021 გადაწყვეტილება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის სამსახურის 2023 წლის 15 მაისის N03/39488 წერილი.

³⁷³ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2023 წლის 2 ივნისის N08-01/44683 წერილი.

შემოსავლების სამსახურს დაევალა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულსამართლებრივი აქტის (წინასწარი გადაწყვეტილების) გამოცემა.³⁷⁴

წინასწარი გადაწყვეტილებების კანონიერებაზე სასამართლო კონტროლის ფარგლებში სასამართლო ადგენს მისი შინაარსის შესაბამისობას საგადასახადო კოდექსისა და სხვა მარეგულირებელი აქტების ნორმებთან,³⁷⁵ ამოწმებს შემოსავლების სამსახურის მიერ საქმისათვის არსებითი გარემოებების სრულყოფილად გამოკვლევის საკითხს, წინასწარი გადაწყვეტილების დასაბუთების ხარისხს.³⁷⁶ სასამართლო წინასწარი გადაწყვეტილების კანონიერების განსაზღვრისას მსჯელობს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის უფლების არსზე,³⁷⁷ წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივ ბუნებაზე,³⁷⁸ მისი კანონიერების სტანდარტზე,³⁷⁹ ადგენს ნორმის განმარტების სტანდარტს³⁸⁰.

უზენაესი სასამართლოს განმარტებით, „საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნის უფლება ემსახურება გადასახადის გადამხდელის უფლებების მაქსიმალურ დაცვას, მისი ვალდებულების გამჭვირვალობას, განჭვრეტადობას. სასამართლოს მოსაზრებით, საგადასახადო კანონმდებლობის სპეციფიკიდან

³⁷⁴ შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 19 მაისის N21-03/41176 წერილი.

³⁷⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 მარტის განჩინება საქმეზე Nზს-895 (კ-18).

³⁷⁶ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 2 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nზს-734 (2კ-21); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 02 ოქტომბრის №9256/2/2019 გადაწყვეტილება.

³⁷⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 2 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nზს-734 (2კ-21); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 მარტის განჩინება საქმეზე Nზს-895 (კ-18).

³⁷⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 14 ივლისის განჩინება საქმეზე Nზს-578-565(კ-14).

³⁷⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nზს-1421(2კ-18); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 14 ივლისის განჩინება საქმეზე Nზს-578-565(კ-14); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-631-619(კ-12).

³⁸⁰ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nზს-1421(2კ-18).

გამომდინარე, ხშირია შემთხვევები, როდესაც გადასახადის გადამხდელისათვის არ არის მკაფიოდ გასაგები თუ როგორ უნდა მოხდეს საგადასახადო ანგარიშგება ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა. ამასთან, თუ პირი მოქმედებს წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების საწინააღმდეგო გადაწყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა. სწორედ ამიტომ, გადამხდელი კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევისა და საგადასახადო სანქციის დაკისრებისაგან თავის არიდების მიზნით, შესაბამისი საფასურის გადახდის გზით, წინასწარი გადაწყვეტილების მიღების შესახებ მიმართავს სსიპ შემოსავლების სამსახურს. წინასწარი გადაწყვეტილება არის გადასახადის გადამხდელისთვის ერთგვარი გარანტი, მისი (წინასწარი გადაწყვეტილების) სრულყოფილად შესრულების შემთხვევაში თავიდან აირიდოს შეცდომით გამოწვეული სანქციები. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის წინასწარი გადაწყვეტილების გამჭვირვალობა და დასაბუთებულობა არსებითად მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელისთვის.³⁸¹ სასამართლოს მოსაზრებით, წინასწარი გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელის კანონიერი ინტერესების დაცვისა და რეალიზაციის მნიშვნელოვანი გარანტიაა. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია, მოითხოვოს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა, რათა ზუსტად განსაზღვროს კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო ანგარიშგების წესები ან შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულება, რაც ამცირებს საგადასახადო სანქციის დარიცხვის რისკებსაც.³⁸²

სასამართლოს პოზიციით, წინასწარი გადაწყვეტილება წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტს და

³⁸¹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 2 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nზს-734 (2კ-21).

³⁸² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 მარტის განჩინება საქმეზე Nზს-895 (კ-18).

მისი კანონშესაბამისობა მოითხოვს საქმის გარემოებების სრულყოფილ გამოკვლევასა და შეფასებას. ამასთან, შემოსავლების სამსახურის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების, როგორც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთება, მისი კანონიერად მიჩნევის მნიშვნელოვან კრიტერიუმს წარმოადგენს. სასამართლოს მოსაზრებით, შემოსავლების სამსახურის მიერ წინასწარ გადაწყვეტილებაში მითითებული სამართლებრივი მსჯელობის კანონშესაბამისობა განსაკუთრებული მნიშვნელობის მქონეა. მისი განმარტებით, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის ფარგლებში პირს აქვს კანონიერი მოლოდინი და ნდობა ადმინისტრაციული ორგანოსი, რომ გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში კანონმდებლობის შესაბამისად იქნება განმარტებული გადამხდელისათვის საინტერესო საკითხი.³⁸³

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, იმ პირობებში, როდესაც კანონმდებლობით სადავო საკითხის ერთგვაროვანი და მკაფიო მოწესრიგება არ არსებობს, კანონის მოთხოვნათა განმარტება უნდა მოხდეს გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ. დაუშვებელია, რომ საგადასახადო ორგანომ მხოლოდ საგადასახადო ტვირთის დამძიმების მიზნით მოახდინოს ნორმათა იმგვარი ინტერპრეტაცია, რაც კანონს არ შეესაბამება.³⁸⁴

ამასთან, სასამართლოს პოზიციით, როდესაც საგადასახადო კანონმდებლობით კონკრეტული საკითხი არ არის განმარტებული, საგადასახადო კოდექსის ნორმის განმარტება უნდა განხორციელდეს სხვა საკანონმდებლო აქტებთან ერთობლიობაში.³⁸⁵

საკასაციო პალატა საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი გამოკვლევის სტანდარტთან დაკავშირებით აღნიშნავს, რომ საქმის გარემოებათა

³⁸³ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 2 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nბს-734 (2კ-21); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nბს-1421(2კ-18).

³⁸⁴ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nბს-1421(2კ-18).

³⁸⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 მარტის განჩინება საქმეზე Nბს-895 (კ-18).

ყოველმხრივი გამოკვლევის შესახებ ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება გულისხმობს არა მხოლოდ მასთან წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად გამოკვლევის, არამედ რიგ შემთხვევებში დამატებითი მტკიცებულებების მოძიების საჭიროებასაც. სასამართლოს განმარტებით, შემოსავლების სამსახურს კანონმდებლობით მინიჭებული აქვს უფლებამოსილება წინასწარი გადაწყვეტილების გამოსაცემად წარდგენილ მიმართვაში ხარვეზის არსებობის ან/და დამატებითი ინფორმაციის/დოკუმენტაციის საჭიროების შემთხვევაში, ხარვეზის აღმოსაფხვრელად ან/და ინფორმაციის/დოკუმენტაციის წარმოსადგენად პირს განუსაზღვროს გონივრული ვადა (15 სამუშაო დღე, მხოლოდ ერთხელ, არაუმეტეს 15 სამუშაო დღით გაგრძელების პირობით). დამატებითი ინფორმაციის/დოკუმენტაციის მოძიების უფლებამოსილების გამოყენებლობის შემთხვევაში, რომელიც დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილების გამოცემის მიზეზად იქცა, სასამართლო ბათილად ცნობს წინასწარ გადაწყვეტილებას/მის ნაწილს.³⁸⁶

უზენაესი სასამართლო წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემას, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-19 მუხლის მე-4 პუნქტებით გათვალისწინებული საფუძვლების (ა) პირის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა იმ საკითხზე ან/და იმ პერიოდზე, რომლის შემოწმების მიზნითაც მას უკვე ჩაბარდა საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილება/შეტყობინება ან რომელზედაც შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი; ბ) პირის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა იმ პერიოდზე, რომელიც უკვე შემოწმებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ) არსებობის შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის დისკრეციულ უფლებამოსილებად მიიჩნევს. სასამართლოს პოზიციით,

³⁸⁶ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 2 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nბს-734 (23-21).

აღნიშნული საფუძველების არსებობის შემთხვევაში, სასამართლოს არ გააჩნია პროცესუალური შესაძლებლობა დაავალოს საგადასახადო ორგანოს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა.³⁸⁷

აღსანიშნავია, რომ სასამართლოს ჯერ არ უმსჯელია იმ საკითხზე, როდესაც შემოსავლების სამსახური უარს ამბობს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილების საფუძველით, ყველა შემთხვევაში მოკლებულია თუ არა სასამართლო შესაძლებლობას შემოსავლების სამსახურს დაავალოს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ინფორმაციით,³⁸⁸ დაინტერესებული პირის მიერ სასამართლოში გასაჩივრებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2021 წლის 17 დეკემბრის N14684/2/2021 გადაწყვეტილება. აღნიშნული გადაწყვეტილებით საბჭომ უარი თქვა შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილების საფუძველზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის შესახებ შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების თაობაზე წარდგენილი საჩივრის დაკმაყოფილებაზე. განსაკუთრებით საინტერესო იქნება სასამართლოს მსჯელობა და გადაწყვეტილება იმ მიზეზის გამო, რომ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-19 მუხლის მე-4 პუნქტის „ზ“ ქვეპუნქტი შემოსავლების სამსახურს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისას ანიჭებს განუსაზღვრელ დისკრეციას.

³⁸⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 14 ივლისის განჩინება საქმეზე Nბს-578-565(კ-14).

³⁸⁸ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2023 წლის 2 ივნისის N08-01/44683 წერილი.

5.8 წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის გაუმჯობესებისა და საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის პერსპექტივა

წინამდებარე ნაწილში განხილული რეკომენდაციები წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის გაუმჯობესებას ისახავს მიზნად, კერძოდ, სისტემის გამჭვირვალობის გაუმჯობესებას, რომელიც თავისთავად უზრუნველყოფს წინასწარ გადაწყვეტილებასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში თანასწორობის პრინციპის დაცვას. რეკომენდაცია შეეხება ასევე, შემოსავლების სამსახურის დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრას. რეკომენდაციის შესაბამისად:

1. მიზანშეწონილია საგადასახადო კოდექსში (ამჟამად 47-ე მუხლი) განისაზღვროს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე შემოსავლების სამსახურის მიერ უარის თქმის უფლებამოსილების საფუძვლები *numerus clausus* პრინციპით.
2. საგადასახადო კოდექსით წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე შემოსავლების სამსახურის მიერ უარის თქმის უფლებამოსილების ამომწურავი საფუძვლების განუსაზღვრელობის შემთხვევაში, კოდექსის შესაბამის მუხლს (ამჟამად 47-ე მუხლი) დაემატოს შემდეგი შინაარსის ნორმა:
„წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარი დასაბუთებული უნდა იყოს“.
3. წინასწარი გადაწყვეტილების მარეგულირებელ საგადასახადო კოდექსის შესაბამის მუხლს (ამჟამად 47-ე მუხლი) დაემატოს შემდეგი შინაარსის ნორმა:
„შემოსავლების სამსახურმა წინასწარი გადაწყვეტილებები უნდა გამოაქვეყნოს საგადასახადო საიდუმლოების დაცვის მოთხოვნათა გათვალისწინებით. ასეთის შეუძლებლობის შემთხვევაში კი - კონკრეტული გადაწყვეტილების შემაჯამებელი დასკვნის სახით“.

დასკვნა

ნაშრომის ფარგლებში განხორციელებული იქნა საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების არსის და მისი გამოწვევების კვლევა. დეტალურად იქნა გაანალიზებული საგადასახადო ორგანოთა კონკრეტული დისკრეციული უფლებამოსილებების მარეგულირებელი როგორც საქართველოს, ასევე უცხო ქვეყნების კანონმდებლობა. განხილული იქნა შესაბამისი ქართული და უცხოური ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკა. ნაშრომმა მოიცვა, ასევე, სამართლებრივი, მეტწილად, უცხოური დოქტრინის კვლევა.

განხორციელებული კვლევის საფუძველზე შესაძლებელია როგორც კონკრეტული დასკვნების, ასევე რეკომენდაციების ჩამოყალიბება.

საგულისხმობა, რომ ხელისუფლების დანაწილების პრინციპის დაცვა დაბეგვრაში არა მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობის ფორმალურ კანონიერებას, არამედ მის ლეგიტიმურობასაც უზრუნველყოფს.

ხელისუფლების არაპირდაპირი დემოკრატიული ლეგიტიმაცია, მთავრობის პასუხისმგებლობა სახელმწიფო ბიუჯეტში შემოსავლების მობილიზებასა და საჯარო ფინანსების კანონიერ და მიზანშეწონილ ხარჯვაზე, განაპირობებს აღმასრულებელი ხელისუფლების ნორმატიული კომპეტენციის ლეგიტიმურობას. ამასთან, განსხვავებულია მთავრობის (კოლექტიური ორგანოს), ფინანსთა მინისტრისა და საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის მინიჭებული სამართალშემოქმედების მასშტაბიცა და ლეგიტიმაციის ხარისხიც. განსაკუთრებით, საგადასახადო სამართალშემოქმედებაში ამ უკანასკნელისათვის ფართო უფლებამოსილების მინიჭებაა სადავო გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის თვალსაზრისით. მით უფრო, რომ აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ განხორციელებულ სამართალშემოქმედების პროცესში განსაკუთრებით დიდია საგადასახადო ადმინისტრაციის ბიუროკრატების ჩართულობა და როლი, რაც უმეტესწილად განაპირობებს მარეგულირებელ კანონმდებლობაში გადასახადის გადამხდელისა და

ადმინისტრირების ეფექტურობის ინტერესებს შორის ამ უკანასკნელისათვის უპირატესობის მინიჭებას. საბოლოოდ კი დგება საგადასახადო სამართალშემოქმედების დემოკრატიული ლეგიტიმაციის პრობლემა.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ფორმირებაში დიდია აღმასრულებელი შტოს ჩართულობა, მათ შორის, შემოსავლების სამსახურის გავლენა საგადასახადო სამართალშემოქმედებაზე. მთელ რიგ საკითხებს, რომელთა მოწესრიგება საგადასახადო კოდექსში ძალიან ზოგადი, ბუნდოვანი ან ორაზროვანია, კონკრეტულ მნიშვნელობას სწორედ შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელის აქტები ანიჭებს. მიუხედავად იმისა, რომ შემოსავლების სამსახურის ინსტრუქციებს და მეთოდურ მითითებებს არ აქვს მბოჭავი ძალა გადასახადის გადამხდელისათვის, საგადასახადო ორგანო ადმინისტრირებას ახორციელებს კანონის ნორმისათვის სწორედ შემოსავლების სამსახურის აქტებით მინიჭებული მნიშვნელობით. ამ პროცესში მნიშვნელოვანია კანონმდებელი თვალს ადევნებდეს საკანონმდებლო ნორმის განმარტების პრაქტიკას და იმ შემთხვევაში, თუ შესაბამისი განმარტება არ შეესაბამება მის მიზნებს, შესაბამისად შეცვალოს კანონის ნორმა.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ორგანოსათვის დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭების არც ლეგიტიმურობა და არც საჭიროება ეჭვს არ იწვევს. პირიქით, საგადასახადო კანონის ნორმის ინდივიდუალიზაციის პროცესში საგადასახადო ადმინისტრაციის დისკრეციის არსებობა გარდაუვალია და ემსახურება სამართლიანი გადაწყვეტილების მიღების მიზანს.

საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების არსი მის ფართო და ვიწრო გაგებას მოიცავს. ფართო გაგებით ის მოიაზრებს საგადასახადო ადმინისტრაციის აქტიურ როლს ზოგადი, ბუნდოვანი ან/და ორაზროვანი ნორმების და განუსაზღვრელი სამართლებრივი ცნებების როგორც განმარტების და გამოყენების, ასევე სხვადასხვა სამართლებრივ ინსტრუმენტში მათი დაკონკრეტების პროცესში. ვიწრო გაგებით კი, ის

უკავშირდება ადმინისტრაციული დისკრეციის არსს და გულისხმობს საგადასახადო ორგანოთა მიერ კანონით განსაზღვრულ ორ ან რამდენიმე ალტერნატიულ შედეგს შორის არჩევანს, რომელიც მოიცავს ფაქტობრივი გარემოებების სუბიექტურ შეფასებას და არ კონტროლდება სასამართლოს მიერ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილების არეალი ფართოა. საგადასახადო ორგანოთა ქმედების თავისუფლების საფუძველს წარმოადგენს როგორც განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმების არსებობა საგადასახადო კოდექსში, ასევე ხსენებული საკანონმდებლო აქტით ექსპლიციტურად ან იმპლიციტურად მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილება.

კანონის უზენაესობის ღირებულებების, მათ შორის, დაბეგვრაში კანონიერების პრინციპისა და სამართლებრივი სიცხადის უზრუნველსაყოფად მნიშვნელოვანია ამ უფლებამოსილების გარკვეულ ჩარჩოში მოქცევა.

საგულისხმოა, რომ განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმები საგადასახადო ადმინისტრაციის თავისუფალი ქმედების ფართო არეალს ქმნის, რომელიც თავის მხრივ, მთელ რიგ სამართლებრივ პრინციპებთან შეუსაბამობის წყარო ხდება. მათ შორისაა, სახალხო სუვერენიტეტის, კანონიერების და თანასწორობის პრინციპები.

ზოგადი, ბუნდოვანი და ორაზროვანი ნორმების საფუძველზე საგადასახადო ურთიერთობების წარმართვა იწვევს ხელისუფლების შტოებს შორის ძალაუფლებათა ბალანსის დარღვევას სამართალშემოქმედებაში აღმასრულებელი შტოს, მათ შორის, საგადასახადო ადმინისტრაციის გადაჭარბებული ჩარევით ან/და ამგვარი ნორმის განმარტებისას მისთვის კანონმდებლის ნებისაგან განსხვავებული მნიშვნელობის მინიჭებით. შედეგად მცირდება საგადასახადო კანონის ნორმის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის საგადასახადო შედეგების

განჭვრეტადობა. აღნიშნული კი ეწინააღმდეგება სახალხო სუვერენიტეტისა და დაბეგვრის კანონიერების პრინციპებს.

სამართალშეფარდების პროცესში ამგვარი ნორმების ერთგვაროვანი განმარტება და თანმიმდევრული გამოყენება დიდ გამოწვევას წარმოადგენს. განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმების არათანმიმდევრული განმარტების და გამოყენების შედეგად კი რისკის ქვეშ დგება სწორედ ის ფასეულობა - თანასწორობის პრინციპის დაცვა დაბეგვრაში, რომელიც საგადასახადო ორგანოსათვის ქმედების თავისუფალი სივრცის მინიჭების საჭიროების არგუმენტად სახელდება.

განუსაზღვრელი საკანონმდებლო ნორმით საგადასახადო ადმინისტრაციისათვის მინიჭებული თავისუფალი ქმედების არეალს რიგ შემთხვევებში დისკრეციასაც უწოდებენ, თუმცა ის არ წარმოადგენს ქართული სამართლით აღიარებულ ადმინისტრაციულ დისკრეციას. ადმინისტრაციულ სამართალში მოქმედი პრინციპის თანახმად, სასამართლო სრულად ამოწმებს საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერ განუსაზღვრელი საკანონმდებლო განმარტებისა და გამოყენების კანონიერებას. აღნიშნულ პროცესში მნიშვნელოვანია სასამართლო, გადაჭარბებული აქტივიზმით, კანონმდებლის როლში არ აღმოჩნდეს.

იურიდიულ ლიტერატურაში გადასახადის ძირითადი ელემენტების განსაზღვრულობასთან ერთად სწორედ გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესების განსაზღვრულობის ხარისხთან დაკავშირებით მიმდინარე მსჯელობებია ყველაზე აქტუალური.

წინამდებარე ნაშრომში დეტალურად იქნა განხილული საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესი, რომელიც საგადასახადო ლიტერატურაში შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის სახელით არის ცნობილი.

გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ ბრძოლა მნიშვნელოვან გამოწვევას წარმოადგენს როგორც საერთაშორისო, ასევე

ეროვნულ დონეზე. არ არსებობს გადასახადის თავიდან აცილების უნივერსალური ცნება და მათ წინააღმდეგ მიმართული წესებიც განსხვავდება სახელმწიფოთა სამართლებრივი ტრადიციების მიხედვით.

აღიარებულია, რომ გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართული წესების არსებობის გარდაუვალი შედეგია საგადასახადო ადმინისტრაციების თავისუფალი ქმედების ფართო არეალი, რომელიც ქმნის თვითნებობის, უსამართლობის და დისკრიმინაციის რისკსაც კი.

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი გადასახადის თავიდან აცილების წინააღმდეგ მიმართულ წესთა შორის ერთ-ერთ ყველაზე წინააღმდეგობრივ პრინციპს წარმოადგენს. სხვადასხვა ქვეყნის კანონმდებლობაში დროთა განმავლობაში ცდილობენ მის დახვეწას ან განმარტების სხვადასხვა გზას მიმართავენ. იმ ქვეყნების შემთხვევაში კი, რომელთა კანონმდებლობაში პრინციპი ძალიან ზოგადად არის ასახული, სასამართლომ განავითარა ალტერნატიული დოქტრინები და საგადასახადო ადმინისტრირების პრაქტიკაშიც მათი გამოყენების შემთხვევები გაიზარდა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების მარეგულირებელი ნორმა მეტისმეტად ზოგადი სახით არის ჩამოყალიბებული, რაც გახდა საგადასახადო ორგანოთა და სასამართლოს მიერ მისი განსხვავებულად განმარტებისა და გამოყენების საფუძველი. შედეგად, ნორმის თანმიმდევრული გამოყენება ჯერ კიდევ მიუღწეველია.

სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შესახებ შემოსავლების სამსახურის მეთოდური მითითების გამოცემით სახეზეა შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის მარეგულირებელ საკანონმდებლო ნორმაში მეტი სიცხადის შეტანის მცდელობა. ამასთან, მთელი რიგი ცნებების კოდექსით დაურეგულირებლობის და დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების საკუთარი შეხედულებისამებრ განსაზღვრის მცდელობა, აღნიშნული სამართლებრივი

ინსტრუმენტის მთელ რიგ სამართლებრივ პრინციპებთან შეუსაბამობას იწვევს.

სასამართლო პრაქტიკაში იკვეთება გარკვეული მიდგომების ჩამოყალიბების მცდელობები, მაგ., სასამართლო აქცენტს აკეთებს სახელშეკრულებო თავისუფლების პრინციპისა და გადასახადის თავიდან აცილების ზომების ურთიერთმიმართებაზე; განსაზღვრავს იმ ქმედებებს, რომლებზეც დაუშვებელია პრინციპის გავრცელება; ავითარებს step transaction, sham transaction და სამეურნეო ოპერაციის/გადასახადის გადამხდელის მიზნის დოქტრინის გამომხატველ მსჯელობებს. სასამართლოს გამოკვეთილი მიდგომა ვლინდება შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპის გამოყენებისას საგადასახადო ორგანოს მტკიცების მაღალ სტანდარტთან დაკავშირებითაც. მიუხედავად ამისა, სასამართლო პრაქტიკის ანალიზი ცხადყოფს, რომ იმგვარი გამოკვეთილი მიდგომები, რომლებიც უზრუნველყოფს ნორმის ცხად და ერთგვაროვან გამოყენებას, ჯერ-ჯერობით არ არის ჩამოყალიბებული.

მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის ნორმის სამართლებრივი სიცხადის პრინციპის დაცვით ჩამოყალიბების შემდეგ შეიძენს მეთოდური მითითება განჭვრეტადობისა და თანასწორობის პრინციპის უზრუნველმყოფი ინსტრუმენტის სახეს, რადგან ერთი მხრივ, დაკმაყოფილებული იქნება კანონიერების პრინციპი დაბეგვრაში და მეორე მხრივ, კანონის ნორმის გამოყენების თაობაზე გაცხადებული მიდგომის საფუძველზე შესაძლებელი იქნება თანმიმდევრული პრაქტიკის ჩამოყალიბება.

სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების რეგულირების სამართლის ისეთ პრინციპებთან შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად, როგორებიცაა დაბეგვრის კანონიერების, სამართლებრივი განსაზღვრულობის, თანასწორობის პრინციპები, მნიშვნელოვანია საკანონმდებლო ორგანოს როლის გაძლიერება. საკანონმდებლო ორგანოს მიერ შინაარსის ფორმაზე აღმატებულების პრინციპის ცხადად

დარეგულირებისა და საგადასახადო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის თაობაზე რეკომენდაციები 4.6. ქვეთავშია ჩამოყალიბებული.

აღსანიშნავია, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების ინსტიტუტის განვითარებას მნიშვნელოვანი როლი აქვს სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევაში. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემას ახასიათებს როგორც დადებითი მხარეები, ასევე რისკები, რომლებიც ადეკვატურად უნდა იყოს შეფასებული საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სასამართლო ხელისუფლების მიერ. მთელი რიგი რისკების მატერიალიზების შემთხვევაში ეჭვქვეშ დგება თავად სისტემის ეფექტიანობა, მეტიც, შესაძლოა კიდევ უფრო შეამციროს გადასახადის გადამხდელთა ნდობა საგადასახადო ადმინისტრაციისადმი და საგადასახადო მორალის გაუარესებაც კი გამოიწვიოს. ამ რისკთაგან ყველაზე მნიშვნელოვანი აბსოლუტური დისკრეციისა და სისტემის გაუმჭვირვალობისგან მომდინარე რისკებია.

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისას უფლებამოსილი ორგანოს/პირისათვის აბსოლუტური დისკრეციის მინიჭებამ შეიძლება გამოიწვიოს წინასწარ გადაწყვეტილებაზე, როგორც სამართლებრივი განსაზღვრულობის ინსტრუმენტზე, არათანასწორი ხელმისაწვდომობა. განუსაზღვრელი დისკრეციის პირობებში შეიძლება ისეთი გამოწვევაც კი წარმოქმნას, როგორცაა წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ბოროტად გამოყენება.

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის გაუმჭვირვალობამ შესაძლოა ეჭვქვეშ დააყენოს წინასწარ გადაწყვეტილებასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში თანასწორობის პრინციპის დაცვა, რომელიც, თავის მხრივ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნასაც წარმოადგენს. წინასწარი გადაწყვეტილებების გასაჯაროება (საგადასახადო საიდუმლოების პრინციპის დაცვით ან შემაჯამებელი დასკვნების სახით) კი

გამყარებს ნდობას საგადასახადო ადმინისტრირების სამართლიანობის მიმართ და გაზრდის სისტემის ეფექტიანობასაც.

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემა საქართველოში 2010 წლის პირველი აგვისტოდან მოქმედებს. ამჟამად მოქმედი სისტემა მთელი რიგი სისუსტეებით ხასიათდება.

კანონმდებლის მიერ არ არის განსაზღვრული წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის საფუძვლები და მათი განსაზღვრა აღმასრულებელ ხელისუფლებაზე, კერძოდ კი, ფინანსთა მინისტრზეა დელეგირებული. ფინანსთა მინისტრის ნორმატიული აქტით წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის ერთ-ერთ საფუძვლად შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილების განსაზღვრის შედეგად კი აბსოლუტური დისკრეცია ენიჭება შემოსავლების სამსახურის უფროსს (სხვა უფლებამოსილ პირს).

შემოსავლების სამსახურიდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის გამჭვირვალობის საკითხი არ წარმოადგენს ანალიზის ობიექტს - შემოსავლების სამსახური არ აწარმოებს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის თაობაზე გადაწყვეტილებების აღრიცხვას უარის თქმის საფუძვლების მიხედვით, ასევე არ აწარმოებს ამ გადაწყვეტილებათა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში გასაჩივრების აღრიცხვას, რომელიც შესაძლოა საფუძვლად დაედოს შესაბამისი საკითხის ანალიზსა და სისტემის გამჭვირვალობის გაუმჯობესებას. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს პრაქტიკაში არსებულ შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილების საფუძველზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმასთან დაკავშირებულ ერთადერთ დავაში კი არ იკვეთება როგორც შემოსავლების სამსახურის, ასევე დავების

განხილვის საბჭოს დასაბუთებული მსჯელობა. ამასთან, ჯერ კიდევ არ არის ჩამოყალიბებული სასამართლოს პრაქტიკა შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადაწყვეტილების საფუძველზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის კანონიერების სტანდარტთან დაკავშირებით.

შემოსავლების სამსახური არ ახორციელებს წინასწარი გადაწყვეტილებების გასაჯაროებას და საფუძველად წინასწარი გადაწყვეტილებების საგადასახადო საიდუმლოებისადმი მიკუთვნებას ასახელებს.

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ეფექტიანობის გაზრდა მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული სისტემის მოქმედებისას თანასწორობის პრინციპის (მათ შორის, გადაწყვეტილებების ხელმისაწვდომობის კონტექსტში) დაცვაზე და სისტემის გამჭვირვალობის უზრუნველყოფაზე.

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის გაუმჯობესების, მათ შორის, საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების განსაზღვრის თაობაზე რეკომენდაციები 5.8. ქვეთავშია ჩამოყალიბებული.

გამოყენებული ლიტერატურა

ნორმატიული აქტები

1. საქართველოს კონსტიტუცია. 2023 წლის 16 ივნისის მდგომარეობით.
2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. 2023 წლის 16 ივნისის მდგომარეობით.
3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (ძალადაკარგულია 01/01/2011). 2010 წლის 21 ივლისის მდგომარეობით.
4. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი. 2023 წლის 16 ივნისის მდგომარეობით.
5. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი. 2023 წლის 16 ივნისის მდგომარეობით.
6. „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის მიერ მომსახურების გაწევისათვის საფასურებისა და მათი განაკვეთების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 მარტის N96 დადგენილება. 2023 წლის 16 ივნისის მდგომარეობით.
7. „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანება. 2023 წლის 16 ივნისის მდგომარეობით.
8. „სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შესახებ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე“ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 28 ივლისის N20231 ბრძანება.

ქართულენოვანი სამეცნიერო ლიტერატურა

1. როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, გვ. 12, 42, 47-61.
2. როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი II, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2017, გვ. 120.
3. ტურავა პ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, მესამე გამოცემა, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2020, გვ. 99-100.
4. ტურავა პ., წკეპლაძე ნ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართლის სახელმძღვანელო, გამომცემლობა სეზანი, 2010, გვ. 35.
5. ხოფერია რ., დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების კონტროლი, სადისერტაციო ნაშრომი სამართლის დოქტორის კვალიფიკაციის მოსაპოვებლად, გვ. 16, 24-25, 27, 29, 40-41.
6. თათარაშვილი ფ., შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი საგადასახადო ურთიერთობებში, მართლმსაჯულება და კანონის, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(68), 2020, გვ. 172, 174-175, 179-180, 182-185.
7. თათარაშვილი ფ., კონსტიტუციური პრინციპები საგადასახადო კანონმდებლობაში, მართლმსაჯულება და კანონი, სამართლის ჟურნალი, რედ. დიდიგური ნ., 4(64), 2019, გვ. 151-152, 154-156, 160.

საქართველოს სასამართლოს გადაწყვეტილებები

1. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2018 წლის 14 დეკემბრის N3/1/752 გადაწყვეტილება საქმეზე „ა(ა)იპ „მწვანე ალტერნატივა“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“.
2. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N2/7/667 გადაწყვეტილება საქმეზე „სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“.
3. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 27 მარტის N1/4/757 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე გიორგი კრავეიშვილი საქართველოს მთავრობის წინააღმდეგ“.
4. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 30 ოქტომბრის გადაწყვეტილება N2/3/406,408 საქმეზე „საქართველოს სახალხო დამცველი და საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“.
5. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 26 დეკემბრის N01/03/407 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია და საქართველოს მოქალაქე – ეკატერინე ლომთათიძე საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“.
6. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილება N2/2-389 საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე მათა ნათაძე და სხვები საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს პრეზიდენტის წინააღმდეგ“.
7. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 28 იანვრის N2/2/167-202 საქმეზე „შპს „კავკასტრანსექსპედიტორი ევროპა-აზია“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინააღმდეგ“, 5.
8. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 5 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-397(კ-19).
9. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 2 თებერვლის განჩინება საქმეზე Nბს-734 (2კ-21).
10. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 დეკემბრის განჩინება საქმეზე ბს-1182(2კ-20).
11. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 10 ნოემბრის განჩინება საქმეზე Nბს-937(2კ-22).
12. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 13 ოქტომბრის განჩინება საქმეზე Nბს-333-(2კ-22).
13. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 9 ივნისის განჩინება საქმეზე Nბს-150 (კ-21).
14. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 31 მაისის განჩინება საქმეზე Nბს-1204(2კ-21).
15. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 17 მაისის განჩინება საქმეზე Nბს-688(2კ-20).
16. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 14 აპრილის განჩინება საქმეზე Nბს-100(2კ-22).

18. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 17 ოქტომბრის N6150/2/13 გადაწყვეტილება.
19. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 31 ოქტომბრის N3376/2/11 გადაწყვეტილება.
20. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 24 ოქტომბრის N3105/2/11 გადაწყვეტილება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემიდან მიღებული საჯარო ინფორმაცია

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2023 წლის 2 ივნისის N08-01/44683 წერილი.
2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის სამსახურის 2023 წლის 24 მაისის N88335/01 წერილი.
3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის სამსახურის 2023 წლის 15 მაისის N03/39488 წერილი.
4. შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 13 ივნისის N21-14/47849 წერილი.
5. შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 24 მაისის N21-04/42491 წერილი.
6. შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 19 მაისის N 21-03/41176 წერილი.

უცხოენოვანი ნორმატიული მასალა

1. Abgabenordnung (AO, Deutschland)
2. Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG, Deutschland)
3. Internal Revenue Code (IRC, US)
4. Dutch Civil Code
5. Taxes Consolidation Act (Irland)
6. Internal Revenue Bulletin (US)

უცხოენოვანი სამეცნიერო ლიტერატურა

1. Alarie B., Datt K., Sawyer A., Weeks G. Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis, *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 20(4), 2014, p.372.
2. Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, Edit. Rosenblatt P., Tron M.E., *IFA Cahiers*, Vol.103A, IBFD, 2018, pp. 118, 120, 137, 139, 141-143, 181-183,186, 205-206, 208-2010, 213, 215, 217, 258, 269-270, 276, 283-290, 301-303, 360, 438, 550, 557, 559-563.
3. Bartes R., *Legal Institute of Advance Tax Rulings*, Bialostockie Studia Prawnicze, vol.24, N3, 2019, p. 160.
4. *Delicate Balance - Tax, Discretion and the Rule of Law*, Edit. Evans C., Freedman J., Krever R., Books IBFD, 2011, pp. 1, 3, 7-9.
5. Demin A.V., *Discretion in Tax Law*, Perm University Herald, Juridical Sciences, 2017, Issue 35, pp. 13, 45, 47-48,, 50-52.

6. Detterbeck S., *Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungsprozessrecht*, 19.Auflage, C.H.Beck, 2021, pp. 96, 108, 138-141, 144-145, 148-153.
7. Dorigo S., *The Rule of Law and Tax Law: The Case of the Abuse of Law*, *Italian Journal of Public Law*, Vo. 12, Issue 2, 2020, p.183.
8. Freedman J., *Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 11/19, pp. 2-3.
9. *Form and Substance in Tax Law*, Edit. Zimmer F., IFA Cahiers, Vol. 87A, IBFD, 2002, pp. 42-43, 608.
10. *Fundamentals of Taxation: An Introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration*, Edit.: Pistone P., Roeleveld J., Hattingh J., Nogueira J., West C., IBFD, 2019, pp. 5-12, 15-17, 19-20.
11. *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Edit. Lang M., Rust A., Schuch J., Staringer C., Owens J., Pistone P., Vol. 3, IBFD, 2015, pp. 2, 31, 49, 118, 121-122, 135, 254-260, 388, 404, 411.
12. Gribnau H., *Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in Netherlands, Fundamental Legal Principles as Checks of Legislative Power: A Case Study*, *Utrecht Law Review*, Volume 9, Issue 2 (March) 2013, p. 52.
13. Gribnau H., *Legal Certainty: A Matter of Principle*, *Legal Studies Research Paper Series*, 12, Tilburg Law School, 2014, pp. 80-82.
14. Gribnau H., *Legislative Instrumentalism vs Legal Principles*, *Coventry Law Journal*, 16, 2013, pp. 106-108.
15. Hayek F.A., *The constitution of Liberty*, The University Chicago Press, 1978, p. 205.
16. Leoni B., *Freedom and the Law*, Nash Publishing, Los Angeles, 1972, pp.77-113.
17. Mauerer/Waldhoff, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 20. Auflage, C.H.Beck, 2020, p.145.
18. Maxeiner J., *Legal Certainty and Legal Methods: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?* *ScholarWork*, University of Baltimore School of Law, p. 546.
19. Maxeiner J., *Some Realism About Legal Certainty in the Globalization of the Rule of Law*, *ScholarWorks*, University of Baltimore School of Law, 2008, p.40.
20. Morse E. A. *Reflections on the Rule of Law and «Clear Reflection of Income»: What Constrains Discretion?* *Cornell Journal of Law and Public Policy*. 1999. Vol. 8. Issue 3, p.448-449.
21. Nolte G., *General Principles of German and European Administrative Law - A Comparison in Historical Perspective*, The Modern Law Review Limited, Blackwell Publishers, 1994, p. 196.
22. Offermans R., *The Proposed Unshell Directive – The Luxembourg and Netherlands Approach*, *European Taxation*, IBFD, 2022, pp.237-238.
23. Pakuscher, E. K., *The Use of Discretion in German Law*, *The University of Chicago Law Review* 44:94, 1976, pp. 98, 106.
24. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, edit. Brokelind C., IBFD, 2014, 15-24, 103-104.

25. Report on the Rule of Law, European Commission for Democracy Through Law (Venice Commission), 2011, pp. 10-11.
26. Romano C., “Advance Tax Rulings and Principles of Law“, Doctoral Dissertation, IBFD Doctoral Series, Vol.4, IBFD, 2002, pp. 2-28, 45-49, 80, 85, 94, 104-106, 115, 126.
27. Separation of Powers in Tax Law, edit. Dourado A.P., Report of 2009 EATLP Congress, 2009, pp.27, 37, 40-45, 49-52, 151, 155.
28. Smith A., An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Edit. R.H. Campbell and A.S. Skinner, The Glasgow Edition of the Works and Correspondence of Adam Smith, LibertiClassics, 1981, pp.639-640.
29. Tax Law Design and Drafting, Edit. Turonyi V., Vol.1, IMF, 1996, p.401.
30. Tax Certainty, IMF/OECD Report for G20 Finance Ministers, march 2017, pp.63-76.
31. Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edit. Dourado A.P., IBFD, 2017, pp.6, 114.
32. Trends and Players in Tax Policy, Edit. Lang M., Owens J, Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C.,Storck A.,Vol.4, IBFD, 2016, p.25.
33. Tax Rulings for in the EU Member States, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, IP/A/Econ/2015-08, PE 563.447, EU, 2015, p.22.
34. Update on Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, July 2018, pp.5, 9, 25.
35. Waerzeggers C., Hillier C., Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime - Design considerations for achieving certainty and transparency,” Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, pp.1, 4, 6-7, 10-12.
36. 2019 Progress Report on Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors June 2019, pp. 6, 8.

ელექტრონული ბმულები

1. <https://www.rs.ge> [14.06.2023].
2. <https://infohub.rs.ge> [14.06.2023].
3. <https://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/print#sec811>[14.06.2023].
4. <https://info.parliament.ge> [14.06.2023].
5. <http://www.dutchcivillaw.com/civilcodebook077.htm> [14.06.2023].
6. <http://uscode.house.gov> [14.06.2023].
7. <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> [14.06.2023]
8. <https://news.bloombergtax.com> [14.06.2023].
9. <https://www.gesetze-im-internet.de> [14.06.2023].
10. <https://www.ibfd.org> [14.06.2023].
11. <https://www.jstor.org> [14.06.2023].
12. <https://papers.ssrn.com> [14.06.2023].
13. <https://www.venice.coe.int> [14.06.2023].
14. <https://www.oecd.org/tax> [14.06.2023]
15. <https://www.irs.gov> [14.06.2023]

16. <https://www.europarl.europa.eu> [14.06.2023].
17. <https://eur-lex.europa.eu> [14.06.2023].
18. <https://hudoc.echr.coe.int> [14.06.2023].
19. <https://www.scourt.go.kr> [14.06.2023].
20. <https://www.zakonyprolidi.cz> [14.06.2023].
21. <https://www.domstol.no> [14.06.2023].

უცხო ქვეყნის სასამართლოს გადაწყვეტილებები

1. Summa Holdings, Inc. v. Commissioner, 848 F.3d 779 (6th Cir. 2017).
2. Supreme Court Decision 2011Du9935 rendered on 16 May 2014.
3. Supreme Court Decision 2008Du8499 rendered en banc on 19 January 2012.
4. NSS, 2007, 1 Afs 35/2007-108.
5. NSS, 2006, 2 Afs 178/2005-64.
6. HR-2006-01761-A, case no. 2006/327.
7. ECJ, 12 November 1998, case C-134/97.
8. ECJ, 3 December 1974, case 33-74
9. 724/B/1994. AB határozat.
10. Peat Oil & Gas Assocs. v. Commissioner, 100 T.C. 271 (U.S.T.C. 1993)
11. Case of Pine Valley Developments LTD and Others v. Ireland, 1991, ECHR.
12. Tax Analysts & Advocates v. IRS, 505 F.2d 350 (D.C. Cir. 1974).
13. Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).