



საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები
საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები



ეკრაზიის
თანამშრომლობის
ფონდი



დისკლაიმერი:

ეს კვლევა დაფინანსებულია ევრაზიის თანამშრომლობის ფონდის მიერ „სამოქალაქო ინიციატივა დამოუკიდებელი მართლმსაჯულებისთვის“ პროექტის ფარგლებში, ამერიკელი ხალხის დახმარებითა და შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოსა (USAID) და აღმოსავლეთ-დასავლეთის მართვის ინსტიტუტის (EWMI) მეშვეობით. შინაარსზე პასუხისმგებელია საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია (პროექტის მენეჯერი: კახა კობრეიძე; კვლევის ავტორი: ალექსანდრე სუხიშვილი).

შესაძლებელია კვლევაში გამოხატული შეხედულებები არ ემთხვეოდეს ევრაზიის თანამშრომლობის ფონდის, USAID-ის, ამერიკის მთავრობის ან აღმოსავლეთ-დასავლეთ მართვის ინსტიტუტის (EWMI) შეხედულებებს.

© საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია

კონტრაქტის #: 000700

20 თებერვალი 2012



ევრაზიის
თანამშრომლობის
ფონდი



აღწერილობა

საქართველოში საინვესტიციო გარემოს შეფასებისას მხედველობაში მიიღება გადასახადების გადახდებთან დაკავშირებული პროცედურები. გატარებული რეფორმების შედეგად დანერგილი ელექტრონული სერვისები და დაბალი განაკვეთები მნიშვნელოვანია ბიზნესისთვის, თუმცა კვლავ არსებობს მრავალი საკითხი, რის გამოც ხშირად წარმოიქმნება უთანხმოება კერძო კომპანიებსა და სახელმწიფოს შორის. ინვესტორები განსაკუთრებულ ყურადღებას აქცევენ დავების გადაწყვეტის პროცესს და აანალიზებენ, თუ რამდენად არის შესაძლებელი კერძო ლეგიტიმური ინტერესებისა და უფლებების დაცვა. მაღალ განვითარებული ეკონომიკის მქონე მრავალ სახელმწიფოში ეს საკითხი საგადასახადო სასამართლოებისა და დავების გადაჭრის დამოუკიდებელი ინსტიტუტების შემოღებით მოგვარდა.

წინამდებარე კვლევა ეხება საქართველოში საგადასახადო დავების გადაჭრის ალტერნატიული გზების დანერგვას. კვლევა მიმოიხილავს საქართველოში არსებულ მდგომარეობას, საერთაშორისო პრაქტიკას და რეკომენდაციების სახით იძლევა შემოთავაზებას საჯარო დისკუსიისთვის.



შინაარსი

თავი I

ზოგადი ნაწილი ----- 5

თავი II

საქართველოში საგადასახადო დავის განხილვის სისტემა და სასამართლოს გადაწყვეტილებების
პრეცედენტული მნიშვნელობა სამართლის საგადასახადო დავებში ----- 6

საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის განხილვა შემოსავლების სამსახურის სისტემაში ----- 6

საგადასახადო დავის განხილვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ----- 8

საგადასახადო დავის განხილვა საერთო სასამართლოებში ----- 10

საგადასახადო დავის განხილვა საერთო სასამართლოებში ----- 10

საქართველოში მართლმსაჯულების განმახორციელებელი ორგანოების სტრუქტურა ----- 11

საერთო სასამართლოებში საგადასახადო დავის განხილვა -----

თავი III

საგადასახადო დავების განხილვის პროცედურა უცხო ქვეყნების საგადასახადო სასამართლოებში და
საგადასახადო ტრიბუნალში ----- 16

აშშ-ს საგადასახადო სასამართლოს სისტემა და დავების განხილვის წესი ----- 17

დანის საგადასახადო ტრიბუნალის ფუნქციონირების პრინციპები და საგადასახადო ტრიბუნალში
საგადასახადო დავის განხილვის პროცედურა ----- 20

დანის საგადასახადო ტრიბუნალის სტრუქტურა ----- 21

საგადასახადო ტრიბუნალში დავის განხილვის ვადები და გადაწყვეტილება ----- 22

გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის ფისკალური სასამართლოს სტრუქტურა და მოწყობის წესი
ფისკალურ საკითხებზე მართლმსაჯულების სტრუქტურა ----- 23

ფედერალური ფისკალური სასამართლოს ორგანიზაცია ----- 24

ფედერალური ფისკალური სასამართლოს მოსამართლეების არჩევის (დანიშვნის) წესი ----- 25

ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში საქმის განხილვის პროცედურა და ვადები ----- 28

გადაწყვეტილების მიღება და მისი ძალაში შესვლა ----- 28

თავი IV

საგადასახადო დავის საერთო სასამართლოებში და საგადასახადო სასამართლოში განხილვის
შედარებითი ანალიზი ----- 32

საქართველოს საგადასახადო სასამართლოს დანერგვის მნიშვნელობა და შესაძლო სტრუქტურა ----- 33

საბოლოო შენიშვნები ----- 35

ბიბლიოგრაფია ----- 36

დანართები ----- 37

თავი I

ზოგადი ნაწილი

სასამართლო, როგორც მოდავე მხარეთა შორის არსებული უთანხმოების გადაწყვეტი ორგანო, არსებობს ყველა განვითარებულ თუ განვითარებად სახელმწიფოში. იგი დამოუკიდებელია სახელმწიფო ხელისუფლების სხვა შტოებისაგან და უზრუნველყოფს ქვეყანაში მართლმსაჯულების განხორციელებას სამოქალაქო, ადმინისტრაციულ და სისხლის სამართალწარმოებათა მეშვეობით.

სასამართლოს მიერ განხილება სხვადასხვა კატეგორიის დავები, რომელთა შორის ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან და საპასუხისმგებლოს წარმოადგენს საგადასახადო დავები. საგადასახადო დავების არსებითი მნიშვნელობა განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ თანამედროვე სახელმწიფოებში არსებული საგადასახადო ტვირთის გათვალისწინებით, პირის შემოსავლების დაბეგვრა წარმოადგენს სახელმწიფოს მხრიდან მის საქმიანობაში ჩარევის ერთ-ერთ ყველაზე საგრძნობ მექანიზმს. განსხვავებით სახელმწიფოს მიერ გატარებული სხვა ღონისძიებებისაგან (მაგ.: სანქციების შემოღება და სანქციის დაკისრების პროცედურის განსაზღვრა, სამართალდამცავი ორგანოების მიერ იძულებითი ღონისძიებების გატარება ან სისხლის სამართლებრივი დევნა და სხვ.), რომლებიც პირზე მოქმედებს მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევაში. გადასახადებით დაბეგვრა და გადასახადების დაწესება გავლენას ახდენს პირის საქმიანობაზე მისი არსებობის მთელი პერიოდის განმავლობაში. სწორედ ამიტომ, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო ორგანოების მხრიდან პირის საქმიანობაში ჩარევა ხორციელდებოდეს კანონმდებლობის დაცვით და კონტროლდებოდეს დამოუკიდებელი მართლმსაჯულების ორგანოს მიერ.

სწორედ საგადასახადო დავების განხილვის განსაკუთრებული მნიშვნელობიდან გამომდინარე ქვეყნები სხვადასხვაგვარად უზრუნველყოფენ ასეთი კატეგორიის დავებზე მართლმსაჯულების განხორციელებას. რიგ ქვეყნებში საგადასახადო დავებს განიხილავენ საერთო სასამართლოები, სხვა ქვეყნებში კი - სპეციალიზებული, საგადასახადო ან ფისკალური სასამართლოები. იმისათვის, რათა გაანალიზებულ იქნას საგადასახადო დავების განხილვის ეფექტურობა სპეციალიზებულ სასამართლოებში, საჭიროა შესწავლილ იქნას როგორც საერთო სასამართლოებში, ისე საგადასახადო სასამართლოებში საგადასახადო კატეგორიის დავების განხილვის წესი და პროცედურა.

თავი II

საქართველოში საგადასახადო დავის განხილვის სისტემა და სასამართლოს გადაწყვეტილებების პრეცედენტული მნიშვნელობა სამართლის საგადასახადო დავებში

მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, საქართველოში არსებობს საგადასახადო დავის განხილვის რამდენიმე ეტაპი:

(1) საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენამდე და გადასახადებისა და სანქციების დარიცხვამდე, საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის განხილვა (გადამხდელის პოზიციის შეფასება) შემოსავლების სამსახურის სისტემაში - მედიაციის საბჭო;

(2) საგადასახადო მოთხოვნის და დარიცხვის შესახებ ბრძანების მიღების შემდეგ ადმინისტრაციული აქტის გასაჩივრება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში - საჩივრის განხილვა შემოსავლების სამსახურში და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველ საბჭოში;

(3) საგადასახადო მოთხოვნის და დარიცხვის შესახებ ბრძანების გასაჩივრება საერთო სასამართლოებში - საქალაქო (რაიონული) სასამართლო, სააპელაციო სასამართლო და უზენაესი სასამართლო.

საქართველოში საგადასახადო დავის განხილვის სისტემის ეფექტურობის შეფასების მიზნით მნიშვნელოვანია განხილულ იქნას თითოეული მათგანი და გაანალიზდეს მათი დადებითი და უარყოფითი მხარეები.

1. საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის განხილვა შემოსავლების სამსახურის სისტემაში

საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის განხილვა შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სიახლეს, რომელიც დაინერგა 2011 წლის დასაწყისში და დღეისათვის ამ ინსტიტუტს უკვე აქტიურად იყენებენ გადასახადის გადამხდელები.

მედიაციის ფარგლებში გადასახადის გადამხდელს უფლება ეძლევა შემოსავლების სამსახურში წარადგინოს მისი პოზიცია შემოწმების აქტის პროექტზე და საგადასახადო შემოწმების შედეგად, გადასახადების დარიცხვამდე მოახდინოს შემოწმების აქტში არსებული უზუსტობების გამოსწორება.

კერძოდ, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს უზღავნის საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტს, რომელზეც გადამხდელს უფლება აქვს 5 სამუშაო დღის ვადაში აცნობოს აუდიტის დეპარტამენტს მისი პოზიცია შემოწმების აქტით გათვალისწინებულ საკითხებთან მიმართებაში და მოითხოვოს ხარვეზების შესწორება (მათი არსებობის შემთხვევაში). აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გადამხდელის პოზიციის დაკმაყოფილების ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შემთხვევაში ხორციელდება შემოწმების აქტის პროექტის შესწორება და დასარიცხი გადასახადების გადაანგარიშება, რის შემდეგაც გადასახადის გადამხდელს ეზღავნება უკვე შესწორებული შემოწმების აქტის პროექტი და მას კვლავ

ეძლევა უფლება წარადგინოს პოზიცია იმ შემთხვევაში, თუ არ ეთანხმება შემოწმების აქტით გათვალისწინებულ რომელიმე საკითხს.

აუდიტის დეპარტამენტში გადამხდელის პოზიციის განხილვის შედეგები შესაძლებელია 5 სამუშაო დღის ვადაში (შესაბამისი დოკუმენტის მიღებიდან) გასაჩივრებული იქნეს შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში, სადაც სამსახურის უფროსის მიერ განიხილება გადამხდელის პოზიცია და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში ხორციელდება საგადასახადო შემოწმების აქტის კორექტირება.

მედიაციის საბჭოში საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის „გასაჩივრება“ უფასოა, რის გამოც „გასაჩივრების“ ამ ეტაპის გამოყენება გადასახადის გადამხდელისათვის არ იწვევს დამატებით ხარჯებს. გადამხდელის პოზიცია განიხილება მისი უშუალო მონაწილეობით (დასწრების შემთხვევაში), აუდიტის დეპარტამენტის და შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელი პირების მონაწილეობით.

აღნიშნული ეტაპის ბოლო საფეხურს წარმოადგენს დავის განხილვა შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში, რომლის მიერ გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ ხორციელდება საგადასახადო შემოწმების აქტის დამტკიცება, დარიცხვის შესახებ ადმინისტრაციული აქტის გამოცემა და გადასახადის გადამხდელისათვის „საგადასახადო მოთხოვნის“ გაგზავნა¹.

რეზიუმეს სახით შესაძლებელია ითქვას, რომ საგადასახადო დავის განხილვის ზემოხსენებულ ეტაპს გააჩნია ბევრად უფრო ძლიერი დადებითი მხარეები ვიდრე უარყოფითი, რის გამოც დღეისათვის აღნიშნული ინსტიტუტი ეფექტურად ფუნქციონირებს.

შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის გასაჩივრების რიგი დადებითი და უარყოფითი მხარეები		
დადებითი მხარეები	უარყოფითი მხარეები	
გადამხდელს განხილვის მომენტისათვის არ აქვს დარიცხული გადასახადი და შესაბამისად გასაჩივრების პერიოდში სადავო საგადასახადო ვალდებულების არსებობისას მის მიმართ არ გამოიყენება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები	რთული და კომპლექსური შემოწმების აქტის პროექტის გადამხდელის პოზიციის წარსადგენად განსაზღვრული ვადა საკმაოდ შესაძლებელია გამოიწვიოს დასაბუთებული პოზიციის წარდგენა	საგადასახადო გასაცნობად და წარსადგენად მცირეა, რამაც არასაკმარისად დასაბუთებული პოზიციის წარდგენა
მედიაციის საბჭოში დავის პერიოდში გადამხდელის მიმართ არ აღიძვრება სისხლის სამართლის საქმე საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის შემცირების გამო, რაც ხელს უწყობს გადამხდელს ზედმეტი დანახარჯების (სახელმწიფო ბაჟი) გარეშე შემდგომ საკუთარი ინტერესების დაცვა	ინსტიტუტის დამოკიდებულია ხელმძღვანელ პირზე, ვინაიდან საკითხზე გადაწყვეტილებას იღებს	მუშაობის საგადასახადო ორგანოს განსახილველ საგადასახადო ორგანო

¹ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 03 მაისის №2168 და 2011 წლის 30 ნოემბრის №10757 ბრძანებები

2. საგადასახადო დავის განხილვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო (შემდგომში - „დავების განხილვის საბჭო“). საგადასახადო დავა ორ ეტაპიანია და იწყება საჩივრის წარდგენით შემოსავლების სამსახურში (მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოების მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა პირდაპირ საჩივრდება დავების განმხილველ საბჭოში)².

შემოსავლების სამსახურში საჩივრის წარდგენა შესაძლებელია საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილების მიღებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში, წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით. აღნიშნული ვადის გასვლის შემდეგ დავის დაწყება შესაძლებელია მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი/გამოვლენილი გარემოებების ან მტკიცებულებების საფუძველით³.

როგორც შემოსავლების სამსახურში, ისე დავების განხილვის საბჭოში გადასახადის გადამხდელის საჩივრის განხილვის ვადა არის 20 კალენდარული დღე, რომელიც შესაძლებელია შეჩერდეს არაუმეტეს 45 კალენდარული დღით დავის განმხილველი ორგანოს მიერ დამატებითი ინფორმაციის ან/და დოკუმენტაციის მოპოვების მიზნით. საგადასახადო დავა დავების განხილვის საბჭოში განიხილება მომჩივნის მონაწილეობით, მაშინ როდესაც შემოსავლების სამსახურში დავის განხილვა შესაძლებელია განხორციელდეს მომჩივნის დაუსწრებლად, თუ საქმეში არსებული მასალებიდან სრულად დგინდება დავის საგანთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები⁴.

აღსანიშნავია, რომ მედიაციის საბჭოში საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის განხილვის პროცედურისაგან განსხვავებით, შემოსავლების სამსახურის ან/და დავების განხილვის საბჭოს მიერ საჩივრის განხილვის და გადაწყვეტილების მიღებისათვის დადგენილი ვადის დარღვევისას, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს აღნიშნული მიიჩნიოს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმად და გაასაჩივროს დადგენილი წესით ან დაელოდოს გადაწყვეტილებას.

შემოსავლების სამსახურში საგადასახადო დავა განიხილება შესაბამისი საბჭოს მიერ, რომლის წევრებიც განისაზღვრება შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებით და ძირითადად კომპლექტდება ამავე სამსახურის თანამდებობის პირებით. საჩივრის განხილვის შედეგად გადაწყვეტილებას იღებს საბჭოს თავმჯდომარე (სამსახურის უფროსი ან მისი მოადგილე) და იგი შესაძლებელია გასაჩივრდეს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში, მისი მიღებიდან 10 კალენდარული დღის ვადაში⁵.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში საგადასახადო დავა განიხილება დავების განხილვის საბჭოს მიერ, რომელსაც თავმჯდომარეობს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, საბჭოს თავმჯდომარის მოადგილე (მინისტრის მოადგილე) ან ფინანსთა მინისტრის მიერ

² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 297;

³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 299;

⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლები 302-303;

⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 306;

საბჭოს წევრთაგან დანიშნული პირი. დავების განხილვის საბჭო შედგება 14 წევრისაგან და მისი შემადგენლობა განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით. საბჭოს წევრები შესაძლებელია იყვნენ, როგორც ფინანსთა სამინისტროს თანამდებობის პირები, ისე პარლამენტის წევრები და დამოუკიდებელი ექსპერტები. დავების განხილვის საბჭოზე გადაწყვეტილება მიიღება სხდომაზე დამსწრეთა ხმების უმრავლესობით და იგი შესაძლებელია გასაჩივრდეს სასამართლოში გადაწყვეტილების მიღებიდან 10 კალენდარული დღის განმავლობაში⁶.

განსხვავებით მედიაციის საბჭოს ფორმატში საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის განხილვისაგან, ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში და სასამართლოში დავის პერიოდში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს თავდებობის ხელშეკრულება, საბანკო გარანტია ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ გაცემული დაზღვევის პოლისი, წინააღმდეგ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია დავის მთელი პერიოდის განმავლობაში ყადაღა დაადოს გადამხდელის ქონებას ან/და საბანკო ანგარიშებს (გარდა იმ შემთხვევისა თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთულია მოსარჩელის ქონება, რომლის ღირებულება უზრუნველყოფს სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას).

ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის რიგი დადებითი და უარყოფითი მხარეები	
დადებითი მხარეები	უარყოფითი მხარეები
ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვა უფასოა, რაც ხელს უწყობს გადასახადის გადამხდელს ზედმეტი დანახარჯების (სახელმწიფო ბაჟი) გარეშე შემლოს საკუთარი ინტერესების დაცვა	დავის განხილვის პერიოდში, იმისათვის რომ მისი ქონება და საბანკო ანგარიშები არ იქნეს დაყადაღებული და არ შეფერხდეს საწარმოს სამუშაო პროცესი, გადამხდელი ვალდებულია წარადგინოს საბანკო გარანტია, დაზღვევის პოლისი ან თავდებობის ხელშეკრულება, რაც დაკავშირებულია დამატებით ხარჯებთან
საგადასახადო დავის განხილვა ხორციელდება სპეციალური ცოდნის მქონე პირების მიერ, რაც განაპირობებს მომჩივანის მიერ წარდგენილი არგუმენტაციის შესწავლის მაღალ ხარისხს	დავის განმხილველი ორგანოს მუშაობის ეფექტურობა დამოკიდებულია საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელ პირზე, ვინაიდან განსახილველ საკითხზე გადაწყვეტილებას იღებს საგადასახადო ორგანო
საჩივრის განხილვის ვადა ობიექტურად არის განსაზღვრული და შესაძლებლობას აძლევს გადასახადის გადამხდელს დროულად მიიღოს გადაწყვეტილება მის მიერ დასმულ საკითხებზე	

⁶ საქართველოს მთავრობის 28/03/2007 წლის №65 დადგენილებით დამტკიცებული „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს ფუნქციონირების წესი და რეგლამენტი“, მუხლები 3-6;

3. საგადასახადო დავის განხილვა საერთო სასამართლოებში

საქართველოში მართლმსაჯულების განხორციელებელი ორგანოების სტრუქტურა

საქართველოში, ისევე როგორც მრავალ სხვა სახელმწიფოში, უფლებათა და თავისუფლებათა დასაცავად სასამართლოსათვის მიმართვის შესაძლებლობა წარმოადგენს პირის კონსტიტუციურ უფლებას. მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, სასამართლო ხელისუფლება დამოუკიდებელია სახელმწიფო ხელისუფლების სხვა შტოებისაგან და მართლმსაჯულებას სამოქალაქო, ადმინისტრაციულ და სისხლის სამართალწარმოებათა მემვეობით ახორციელებენ საერთო სასამართლოები - საქალაქო (რაიონული) სასამართლო, სააპელაციო სასამართლო და უზენაესი სასამართლო.

საქალაქო (რაიონული) სასამართლო არის პირველი ინსტანციის სასამართლო, რომელიც მის განსჯადობას მიკუთვნებულ საქმეს განიხილავს ერთპიროვნულად (რიგ შემთხვევებში კოლეგიურად, 3 მოსამართლის შემადგენლობით). საქალაქო (რაიონული) სასამართლო შედგება არანაკლებ 2 მოსამართლისაგან. მოსამართლეთა რაოდენობის განსაზღვრას და მათ დანიშნას 10 წლის ვადით ახორციელებს საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭო.

საქალაქო (რაიონული) სასამართლოებში, სადაც დანიშნულია მხოლოდ ორი მოსამართლე, ერთი განიხილავს სისხლის სამართლის საქმეებს, ხოლო მეორე – სამოქალაქო და სხვა კატეგორიის საქმეებს, ხოლო იმ შემთხვევაში თუ სასამართლოში დანიშნულია ორზე მეტი მოსამართლე, საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭოს გადაწყვეტილებით შესაძლებელია განხორციელდეს მოსამართლეთა უფრო ვიწრო სპეციალიზაცია და/ან შეიქმნას სპეციალიზებული სასამართლო კოლეგიები (სამოქალაქო, ადმინისტრაციული და სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიები).

სააპელაციო სასამართლო წარმოადგენს მეორე ინსტანციის სასამართლოს, რომელიც კოლეგიურად, 3 მოსამართლის შემადგენლობით განიხილავს სააპელაციო საჩივრებს რაიონული (საქალაქო) სასამართლოების გადაწყვეტილებებზე. მართლმსაჯულების განხორციელების მიზნით სააპელაციო სასამართლოში იქმნება სამოქალაქო, ადმინისტრაციული და სისხლის სამართლის საქმეთა პალატები და საგამომიებო კოლეგია (დანართი №1). საგამომიებო კოლეგიის მოსამართლე ერთპიროვნულად განიხილავს საჩივრებს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

სააპელაციო სასამართლოს მოსამართლეთა რაოდენობას განსაზღვრავს და მათ 10 წლის ვადით თანამდებობაზე ნიშნავს საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭო. დღეისათვის საქართველოში არსებობს ორი სააპელაციო სასამართლო - თბილისის სააპელაციო სასამართლო, რომელიც შედგება 40 მოსამართლისაგან და ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო, რომელიც შედგება 14 მოსამართლისაგან.

საქართველოს უზენაესი სასამართლო არის საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე მართლმსაჯულების განხორციელების უმაღლესი და საბოლოო ინსტანციის საკასაციო სასამართლო. იგი საპროცესო ფორმით ზედამხედველობს მართლმსაჯულების განხორციელებას საქართველოს საერთო სასამართლოებში.

უზენაესი სასამართლოს მოსამართლეთა რაოდენობა განისაზღვრება უზენაესი სასამართლოს პლენუმის მიერ და დღეისათვის იგი შედგება 19 წევრისაგან - თავმჯდომარე, თავმჯდომარის სამი მოადგილე და 15 მოსამართლე. უზენაესი სასამართლოს თავმჯდომარეს და წევრებს საქართველოს პრეზიდენტის წარდგინებით, სიითი შემადგენლობის უმრავლესობით, 10 წლის ვადით ირჩევს საქართველოს პარლამენტი. უზენაესი სასამართლოს წევრის თანამდებობაზე ასარჩევად ერთი და იმავე კანდიდატურის წარდგენა შესაძლებელია მხოლოდ ორჯერ.

მართლმსაჯულების განხორციელების მიზნით უზენაეს სასამართლოში იქმნება სამოქალაქო საქმეთა პალატა, ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა, სისხლის სამართლის საქმეთა პალატა და დიდი პალატა (დანართი №2). სამოქალაქო, ადმინისტრაციული, სისხლის სამართლის საქმეთა პალატები საქმეებს განიხილავენ და გადაწყვეტილებას იღებენ 3 მოსამართლის შემადგენლობით, ხოლო დიდი პალატა საქმეებს 9 მოსამართლის შემადგენლობით განიხილავს და გადაწყვეტილებას იღებს განსაკუთრებით რთული კატეგორიის საქმეებზე. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და იგი გასაჩივრებას არ ექვემდებარება.

საერთო სასამართლოებში საქმის განხილვასთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანია, რომ სასამართლოს ფუნქციონირების და ქვეყანაში მართლმსაჯულების განხორციელების მარეგულირებელი საკანონმდებლო აქტებით გარანტირებულია მოსამართლის დამოუკიდებლობა. კერძოდ, „საერთო სასამართლოების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის თანახმად დადგენილია, რომ მოსამართლე საქმეზე გადაწყვეტილების მიღებისას დამოუკიდებელია, იგი ფაქტობრივ გარემოებებს აფასებს და გადაწყვეტილებებს იღებს მხოლოდ საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო სამართლის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპებისა და ნორმების, სხვა კანონების შესაბამისად და თავისი შინაგანი რწმენის საფუძველზე.

სასამართლოს დამოუკიდებლობის შელახვა აკრძალულია და სახელმწიფო თუ ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს, დაწესებულების, საზოგადოებრივი თუ პოლიტიკური გაერთიანების, თანამდებობის პირის, იურიდიული თუ ფიზიკური პირის მიერ მოსამართლეზე რაიმე ზემოქმედება ან მის საქმიანობაში ჩარევა, გადაწყვეტილების მიღებაზე ზეგავლენის მიზნით ისჯება კანონით (მ.შ. რიგ შემთხვევებში იწვევს სისხლის სამართლებრივ პასუხისმგებლობასაც).

საერთო სასამართლოებში საგადასახადო დავის განხილვა

საგადასახადო დავა განეკუთვნება ადმინისტრაციული კატეგორიის საქმეს და მისი განხილვა საერთო სასამართლოებში ხორციელდება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი წესით. მიუხედავად, ადმინისტრაციული პროცესის ზოგადი პრინციპისა, რომლის თანახმადაც სასამართლო არ მიიღებს სარჩელს ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ, თუ მოსარჩელემ არ გამოიყენა ადმინისტრაციული საჩივრის ერთჯერადად წარდგენის შესაძლებლობა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი და მესამე ნაწილები უფლებას აძლევს გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე მიღებული

გადაწყვეტილება (ადმინისტრაციული აქტი) გასაჩივროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ან პირდაპირ სასამართლოში, ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის ნებისმიერ ეტაპზე მიმართოს სასამართლოს.

გადასახადის გადამხდელის მიერ სასამართლოში საგადასახადო ორგანოს აქტის გასაჩივრება სასამართლოში ხორციელდება მოპასუხის ადგილის მიხედვით საქალაქო (რაიონულ) სასამართლოში სასარჩელო განცხადების შეტანის გზით. ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვისაგან განსხვავებით, სასამართლოში აქტის გასაჩივრებისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადაიხადოს სახელმწიფო ბაჟი, რომლის ოდენობაც შეადგენს:

- სასარჩელო განცხადებაზე (საქალაქო (რაიონულ) სასამართლო) - დავის საგნის ღირებულების 3%, მაგრამ არანაკლებ 100 ლარისა და არაუმეტეს 3000 ლარისა ფიზიკური პირის შემთხვევაში ან 5 000 ლარისა იურიდიული პირის შემთხვევაში;
- სააპელაციო საჩივარზე (სააპელაციო სასამართლო) - დავის საგნის ღირებულების 4%, მაგრამ არანაკლებ 150 ლარისა და არაუმეტეს 5 000 ლარისა ფიზიკური პირის შემთხვევაში ან 7 000 ლარისა იურიდიული პირის შემთხვევაში;
- საკასაციო საჩივარზე (უზენაესი სასამართლო) - დავის საგნის ღირებულების 5%, მაგრამ არანაკლებ 300 ლარისა და არაუმეტეს 6 000 ლარისა ფიზიკური პირის შემთხვევაში ან 8 000 ლარისა იურიდიული პირის შემთხვევაში.

სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვისათვის საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილია სპეციალური ვადები. კერძოდ: (1) საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე სასამართლო დავის განხილვის ვადა პირველი ინსტანციის სასამართლოში სასარჩელო განცხადების წარმოებაში მიღებიდან საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების გამოტანამდე არ უნდა აღემატებოდეს 2 თვეს, ხოლო თუ განსახილველი საქმე განსაკუთრებული სირთულით გამოირჩევა, განმხილველი სასამართლოს გადაწყვეტილებით ეს ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 2 თვისა. (2) სააპელაციო სასამართლოში საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე სასამართლო დავის განხილვის ვადა სააპელაციო საჩივრის წარმოებაში მიღებიდან საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების გამოტანამდე არ უნდა აღემატებოდეს 2 თვეს.

საგადასახადო დავის განხილვა სასამართლოში, როგორც წესი მიმდინარეობს 2 თვეზე მეტი ხნის განმავლობაში. აღნიშნული განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ საგადასახადო დავის განხილვა ხშირ შემთხვევაში დაკავშირებულია ისეთ საკითხებთან, რომელიც მოითხოვს სპეციალურ ცოდნას (მაგ. გადამხდელის მიერ წარმოებული აღრიცხვის შესწავლა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებთან ან/და საერთაშორისო ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებთან შესაბამისობის კუთხით, გადასახადის გადამხდელის ბარათებისა და ანგარიშგების სხვადასხვა ფორმების ანალიზი და სხვ.) და წარმოიშობა პროცესზე სპეციალისტის მოწვევის აუცილებლობა, მოპასუხის ან მოსარჩელისგან განსახილველ საკითხთან დაკავშირებით დამატებით დეტალური წერილობითი პოზიციის გამოთხოვის საჭიროება და სხვ.

სასამართლოს მიერ საქმის განხილვის შედეგად მიიღება გადაწყვეტილება, რომელიც შესაძლებელია გასაჩივრდეს ზემდგომ ინსტანციაში. საქალაქო (რაიონული) სასამართლოს გადაწყვეტილება პროცესის მონაწილე მხარის მიერ მისი მიღებიდან 14 კალენდარული დღის განმავლობაში შესაძლებელია გასაჩივრდეს სააპელაციო სასამართლოში. სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება შესაძლებელია მისი მიღებიდან ერთი თვის ვადაში საქართველოს უზენაეს სასამართლოში, რომელიც წარმოადგენს საქართველოში მართლმსაჯულების საბოლოო ინსტანციას და მის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება გასაჩივრებას აღარ ექვემდებარება.

სასამართლოს აქტი (გადაწყვეტილება, განჩინება და ა.შ.), აგრეთვე თავისი უფლებამოსილების განსახორციელებლად სასამართლოს მოთხოვნა და განკარგულება სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე ყველა პირისათვის (მ.შ. სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოსათვის) და მისი შეუსრულებლობა იწვევს კანონით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას.

სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვასთან დაკავშირებით აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის თანახმად, სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან საქალაქო (რაიონული) სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების გამოტანამდე, მიუხედავად იმისა, აღნიშნული გადაწყვეტილება შესულია თუ არა კანონიერ ძალაში. ამდენად, საქალაქო (რაიონული) სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების გამოტანის შემდეგ, მიუხედავად იმისა გადასახადის გადამხდელი აგრძელებს თუ არა დავას ზემდგომი ინსტანციის სასამართლოში, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია ამ გადაწყვეტილების ფარგლებში განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები (საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ქონებაზე ყადაღის დადება და მისი რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა და სხვ.).

ხსენებული საკანონმდებლო რეგულაცია განსაკუთრებულ მნიშვნელობას და პასუხისმგებლობას აკისრებს საგადასახადო დავის განმხილველ საქალაქო (რაიონულ) სასამართლოს, ვინაიდან მისი გადაწყვეტილება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს მხრიდან სადავო გადასახადის თანხის იძულებით გადახდევინების ღონისძიებების გატარების საკმარის საფუძველს, რაც ფაქტობრივად უთანაბრდება გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივი აღსრულების შესახებ სასამართლოს განჩინებას. აღნიშნული რეგულაციით, რიგ შემთხვევებში შესაძლებელია გამოუსწორებელი ზიანი მიადგეს გადასახადის გადამხდელს. კანონმდებლობით არ არის დარეგულირებული შემთხვევა, თუ როგორ ან რა ფორმით უნდა მოხდეს გადამხდელისათვის ზიანის ანაზღაურება იმ შემთხვევაში, თუ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე რეალიზებული იქნება გადამხდელის ქონება, ხოლო დარიცხული გადასახადები მოხსნილ იქნება ზემდგომი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით.

საგადასახადო დავის, ისევე როგორც სხვა კატეგორიის დავების განხილვისას სასამართლოს ძირითადი ფუნქცია მდგომარეობს ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების (მ.შ. ბუნდოვანი და ორაზროვანი ნორმების)

განმარტების/ინტერპრეტაციის გზით სამართლიანი და კანონიერი გადაწყვეტილების მიღებაში. სასამართლო, როგორც მართლმსაჯულების ორგანო, რიგ შემთხვევებში ახორციელებს კანონმდებლობის შესაბამისი რეგულაციის იმდაგვარ განვრცობას, რომელიც წარმოადგენს ლოგიკური მიზნის მიღწევის სამართლიან საშუალებას.

სასამართლოში საგადასახადო დავების რაოდენობის და მისი შედეგების სტატისტიკური ანალიზით (დანართი №3-7) ირკვევა, რომ ადმინისტრაციული კატეგორიის საქმეებში საგადასახადო დავების ხვედრითი წილი საკმაოდ მცირეა, რაც გავლენას ახდენს სასამართლოს მიერ საგადასახადო დავის სპეციფიკის შესახებ პრაქტიკის და გამოცდილების დაგროვებაზე და საბოლოო ჯამში გადაწყვეტილების ხარისხზე. კერძოდ, თბილისის და ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოების სტატისტიკური მონაცემების მიხედვით, ირკვევა, რომ სააპელაციო სასამართლოების მიერ 2009 წელს განხილული იყო 3365 ადმინისტრაციული კატეგორიის საქმე, მათ შორის საგადასახადო დავების რაოდენობა შეადგენდა 319 (9.48%), 2010 წელს - 4273 ადმინისტრაციული კატეგორიის საქმე, მ.შ. 481 (11.26%) საგადასახადო დავა, 2011 წელს (10 თვის მონაცემებით) – 2980 ადმინისტრაციული კატეგორიის საქმე და მ.შ. 321 (10.77%) საგადასახადო დავა. არსებული ინფორმაციის მიხედვით თბილისის⁷ და ქუთაისის⁸ საქალაქო და სააპელაციო სასამართლოების⁹ მიერ 2011 წელს განხილული ადმინისტრაციული კატეგორიის საქმეებში რაოდენობრივად საგადასახადო დავების ხვედრითი წილი სასამართლოების მიხედვით მერყეობდა 4%-დან 17%-მდე. ადმინისტრაციული კატეგორიის საქმეებში საგადასახადო დავების ხვედრითი წილის სიმცირის გამო მცირდება მოსამართლეების საგადასახადო კანონმდებლობაში სპეციალიზაციის შესაძლებლობა, რამაც შესაძლებელია გამოიწვიოს საგადასახადო დავების განხილვის ვადის ხანგრძლივობის კიდევ უფრო გაზრდა და რიგ შემთხვევებში - არასათანადოდ დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღება.

საქართველოში უდიდესი მნიშვნელობა ენიჭება სასამართლოს მიერ საკითხის, მათ შორის საგადასახადო დავის განხილვის ხარისხსა და დასაბუთებულობას, ვინაიდან მიუხედავად იმისა, რომ ფორმალურად სასამართლოს გადაწყვეტილება სავალდებულოა მხოლოდ იმ პირებისათვის, რომლებსაც უშუალოდ ეხება გადაწყვეტილება (პროცესის მხარეები), პრაქტიკაში სასამართლოს გადაწყვეტილება ატარებს პრეცედენტულ ხასიათს. აღნიშნული განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ ანალოგიურ და მსგავს საქმეებზე სასამართლოში დაუშვებელია განსხვავებული მიდგომის და შესაბამისად ურთიერთსაწინააღმდეგო გადაწყვეტილებების არსებობა და როგორც წესი, მოსამართლე ითვალისწინებს ანალოგიურ ან მსგავს საკითხზე სასამართლოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებას. შედეგად, რაც უფრო მაღალი ინსტანციის სასამართლოს მიერ არის გადაწყვეტილება მიღებული, მით უფრო მეტად პრეცედენტული მნიშვნელობა ენიჭება მას. უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებების პრეცედენტული მნიშვნელობა კი იმდენად დიდია, როგორც მართლმსაჯულების ორგანოებისათვის, ისე ადმინისტრაციული ორგანოებისათვის, რომ რიგ შემთხვევებში საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებები

⁷ თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2011 წლის 10 ნოემბრის წერილი;

⁸ ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2011 წლის 11 ნოემბრის წერილი;

⁹ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2011 წლის 9 ნოემბრის და ქუთაისის სააპელაციო საქალაქო სასამართლოს 2011 წლის 14 ნოემბრის წერილები;

სწორედ ამ გადაწყვეტილებით დანერგილი პრინციპებისა და მიდგომების გათვალისწინებით იცვლება.

პრაქტიკაში სასამართლო არის ერთადერთი ორგანო, რომელიც უფლებამოსილია საქმის განხილვისას განმარტოს და განაზოგადოს კანონის ან/და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის ნორმა, შეისწავლოს მისი ლოგიკური მნიშვნელობა და მიუხედავად ნორმის ბუნდოვანებისა და ორაზროვნებისა მოახდინოს მისი ინტერპრეტაცია და დანერგოს ამ ნორმის პრაქტიკული გამოყენების სწორი გზა.

სასამართლო უფლებამოსილია იმსჯელოს ამა თუ იმ ნორმის კონსტიტუციურობაზე და თუ კონკრეტული საქმის განხილვისას დაასკვნის, რომ არსებობს საკმარისი საფუძველი, რათა ნორმა, რომელიც უნდა გამოიყენოს სასამართლომ ამ საქმის გადაწყვეტისას, მთლიანად ან ნაწილობრივ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს საქართველოს კონსტიტუციის შეუსაბამოდ, შეაჩეროს საქმის განხილვა და ნორმის კონსტიტუციურობის საკითხი განსახილველად გადასცეს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს.

ზემოხსენებულიდან გამომდინარე, შესაძლებელია ითქვას, რომ სასამართლოს ფუნქცია პრაქტიკაში არის არა მხოლოდ მართლმსაჯულების განხორციელება, არამედ საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების ბუნდოვანი თუ ორაზროვანი ნორმების ლოგიკური და სამართლიანი განმარტება, ასევე ადმინისტრაციულ ორგანოებსა და კერძო პირებს შორის უფლებრივი თანაფარდობის შენარჩუნება.

საერთო სასამართლოებში საგადასახადო დავის განხილვის რიგი დადებითი და უარყოფითი მხარეები	
დადებითი მხარეები	უარყოფითი მხარეები
საგადასახადო დავას განიხილავს დამოუკიდებელი ორგანო, რაც არსებითად ზრდის საქმის ობიექტურად და მიუკერძოებლად განხილვის ხარისხს.	სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვის ფაქტობრივი ვადის ხანგრძლივობის გამო საგადასახადის გადამხდელს ხშირ შემთხვევებში ექმნება ფინანსური სიძნელეები. ცალკეულ შემთხვევებში, სწორედ განხილვის ხანგრძლივი ვადების გამო პირი უარს ამბობს სასამართლოში გასაჩივრებაზე და მიუხედავად იმისა ეთანხმება თუ არა დარიცხვას, იხდის საგადასახადს ან ცდილობს საგადასახადო შეთანხმების გაფორმებას.
ადმინისტრაციულ ორგანოში საჩივრის განხილვისაგან განსხვავებით, სასამართლოში საქმის განხილვისას პროცესის მხარეებს გააჩნიათ ბევრად უფრო მეტი საკანონმდებლო ბერკეტები საკუთარი სიმართლის დასადასტურებლად (მაგ.: ექსპერტის, სპეციალისტის, მოწმის მოწვევის შესაძლებლობა, ექსპერტიზის ჩატარება და სხვ.).	პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები (მ.შ. გადამხდელის ქონების რეალიზაცია), რამაც შესაძლებელია გამოიწვიოს გადამხდელის საქმიანობის შეჩერება, ხოლო რიგ შემთხვევაში გაკოტრებაც.
	სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვისას გარკვეული საკითხების მიმართ მოსამართლეს შესაძლებელია არ გააჩნდეს საგადასახადო კანონმდებლობისათვის საჭირო სპეციალური ცოდნა (მაგ: ბასს, IFRS და სხვ.), რამაც ცალკეულ შემთხვევაში შესაძლებელია გამოიწვიოს არასწორი ან არასაკმარისად დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღება.

თავი III

საგადასახადო დავების განხილვის პროცედურა უცხო ქვეყნების საგადასახადო სასამართლოებში და საგადასახადო ტრიბუნალში

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საგადასახადო დავების განხილვას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება ქვეყნის ეკონომიკის სტაბილურობისა და მოქალაქეთა უფლებების დაცვის მიზნით, ვინაიდან, განსხვავებით სახელმწიფოს მხრიდან შემოღებული სხვა კატეგორიის რეგულაციებისგან, რომლებიც პირზე მოქმედებს მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევაში, საგადასახადო ვალდებულებები პირის საქმიანობაზე გავლენას ახდენს მისი არსებობის მთელი პერიოდის განმავლობაში და პირის შემოსავლის დაბეგვრა წარმოადგენს სახელმწიფოს მხრიდან პირის საქმიანობაში ერთ-ერთ ყველაზე საგრძნობ და საფრთხილო ჩარევის მექანიზმს.

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

საგადასახადო სასამართლოებსა და ტრიბუნალებში საგადასახადო დავის ეფექტურობის განმაპირობებელი საფუძვლების გაანალიზების მიზნით მნიშვნელოვანია განხილულ იქნას არა მხოლოდ საგადასახადო სასამართლოების სტრუქტურა და დავის განხილვის პროცედურა ევროპის კონტინენტური სამართლის და პრეცედენტული სამართლის ქვეყნებში, არამედ ასევე საგადასახადო ტრიბუნალის ფუნქციონირების თავისებურებანი და მისი ეფექტურობის განმაპირობებელი გარემოებებიც. ამ მიზნით შესაძლებელია განხილულ იქნას რამოდენიმე ქვეყნის მაგალითი:

- **ამერიკის შეერთებული შტატები.** აშშ საგადასახადო სასამართლოს სტრუქტურისა და მისი საქმიანობის წესის განხილვა განპირობებულია პრეცედენტული სამართლის ქვეყნებში აღნიშნული სტრუქტურის ფუნქციონირებისა და მისი მნიშვნელობის შესწავლის მიზნით.
- **დანია.** საგადასახადო სასამართლოს სისტემის შესწავლისას, აუცილებელია გაანალიზებულ იქნას არა მხოლოდ საგადასახადო დავების სასამართლო სისტემაში განხილვის შესაძლებლობა, არამედ ასევე საგადასახადო ტრიბუნალის ეფექტურობა და მისი დადებითი და უარყოფითი მხარეები.

- **გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკა.** გერმანია წარმოადგენს ევროპის კონტინენტური სამართლის ერთ-ერთ ფუძემდებელ ქვეყანას, რომლის კანონმდებლობაც არაერთი ქვეყნისათვის ყოფილა მაგალითი. შესაბამისად, საგადასახადო დავების სპეციალიზებულ სასამართლოში განხილვის შესწავლისას ძალზედ მნიშვნელოვანია აღნიშნული ქვეყნის ფისკალური სასამართლოების მაგალითის განხილვა.

1. ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სასამართლოს სისტემა და დავების განხილვის წესი

აშშ-ს საგადასახადო სასამართლო არის საჯარო ხასიათის ორგანო (ე.წ. „Court of Record“ - ამგვარი ფორმულირება ცალსახად მიუთითებს, რომ თითოეული სასამართლო პროცესი საჯაროა და შესაბამისად, ინფორმაციასაც ახასიათებს საჯაროობა), რომელიც დაარსებულია კონგრესის მიერ, აშშ-ს კონსტიტუციის I მუხლით. კერძოდ, მე-8 სექცია მიუთითებს, რომ „კონგრესს აქვს უფლებამოსილება დაადგინოს და შეკრიბოს მოსაკრებლები, საგადასახადო ვალდებულებები, გადასახდელები და გადასახადები, რომლებიც გამოითვლება ბიზნესის მოცულობის შესაბამისად და არა საკუთრების ან უძრავი ქონებიდან მიღებული შემოსავლის მიხედვით, გადაიხადოს ვალები, უზრუნველყოს საერთო თავდაცვა და საზოგადო კეთილდღეობა. ამასთან, ყველა საგადასახადო ვალდებულება უნდა იყოს ერთიანი მთელს შეერთებულ შტატებში; კონგრესი უფლებამოსილია დანიშნოს უზენაესი სასამართლოს ქვემდგომი ტრიბუნალები, („To constitute Tribunals inferior to the supreme Court“)¹⁰.

საგადასახადო სასამართლოში არსებული მრავალი საქმე წარმოადგენს დავას ფედერალურ საშემოსავლო გადასახადსა და ჯარიმებზე, ხშირ შემთხვევაში ეს ხდება მაშინ, როდესაც შიდა შემოსავლების სამსახური ახორციელებს გადასახადის გადამხდელის შემოწმებას. მთელი რიგი წინასწარი წერილობითი შეტყობინებების დაგზავნის შემდეგ, ასევე, გადასახადის გადამხდელსა და შიდა შემოსავლების სამსახურს შორის შეუთანხმებლობისას, შიდა შემოსავლების სამსახური განსაზღვრავს „დეფიციტური თანხის“ (შემცირებული გადასახადი) მოცულობას და აქვეყნებს ფორმალურ შეტყობინებას, რომელსაც ეწოდება „ნორმატიული შეტყობინება დანაკლისის არსებობის შესახებ“ ("statutory notice of deficiency,") ან სხვაგვარად „90 დღიანი წერილი“. ამ კონტექსტში, ტერმინი „დეფიციტი“ არის იურიდიული ტერმინი და არაა სავალდებულო იგი წარმოადგენდეს გადაუხდელი გადასახადის ზუსტ ოდენობას. მას შემდეგ რაც მოხდება შეტყობინება დეფიციტის შესახებ, გადასახადის გადამხდელს აქვს 90 დღე აღნიშნული გადაწყვეტილების გასაჩივრებისათვის, რათა განხორციელდეს ე.წ. „დეფიციტის“ ხელახალი გადაანგარიშება. თუკი, მოცემულ დროში, არ მოხდება პეტიციის აღძვრა, შიდა შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია განახორციელოს ხსენებული „დეფიციტის“ თანხის აღრიცხვა აშშ-ის სახაზინო დეპარტამენტის წიგნებში. ამის შემდეგ გადასახადის

¹⁰ U.S Constitution, Article 1, Section 8

გადამხდელის მიმართ შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას გირავნობის ან იპოთეკის უფლება.

გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს აქტი „დანაკლისის“ განსაზღვრის შესახებ სხვადასხვა ორგანოებში. ამ მხრივ მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სასამართლო წარმოადგენს ერთადერთ სპეციალიზებულ ინსტიტუტს, სადაც გადასახადების დარიცხვის კანონიერება შესაძლებელია გასაჩივრდეს შიდა შემოსავლების სამსახურის მიერ გადასახადების დარიცხვამდე (გადახდამდე). გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია გადასახადების დარიცხვასთან დაკავშირებული საკითხები გაასაჩივროს სხვადასხვაგვარი სამართლებრივი გზით (გაკოტრების საქმის გარდა), მაგრამ საგადასახადო ტრიბუნალი არის ერთადერთი ინსტიტუტი, სადაც გადასახადის გადამხდელის უფლება აქვს გაასაჩივროს გადასახადების დარიცხვის კანონიერება სადავო გადასახადის სრულად გადახდის გარეშე. მხარეს, რომელიც ასაჩივრებს გადასახადის დაკისრებას, შეუძლია სარჩელი აღძრას შეერთებული შტატების ნებისმიერ რაიონულ სასამართლოში ან შეერთებული შტატების ფედერალური განცხადებების/პრეტენზიების სასამართლოში, თუმცა ორივე ინსტანციაში საქმის გასაჩივრების შემთხვევაში სავალდებულოა გადასახადის გადახდა სარჩელის აღძვრამდე („სრული გადახდის წესი“ დამკვიდრებული პრეცედენტით Flora v. United States).

როგორც აღინიშნა, საგადასახადო სასამართლო წარმოადგენს სასამართლო ფორუმს, სადაც გადასახადის გადამხდელს შეუძლია სადავო გახადოს შიდა შემოსავლების სამსახურის კომისრის მიერ გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევა, სადავო თანხის სრულად გადახდამდე. საგადასახადო სასამართლო უფლებამოსილია განიხილოს გადამხდელთა დაბეგრასთან დაკავშირებული საკითხები, მათ შორის:

1. საგადასახადო დავები, რომლებიც ეხება გადასახადების შემცირების შესახებ შეტყობინებას;
2. უფლებამოსილ პირთათვის გაგზავნილი გაფრთხილებები;
3. რეაბილიტაციის საქმის წარმოება და ამხანაგობის საკითხის კორექტირება („readjustment and adjustment of partnership items“);
4. საგადასახადო დავები დანაკლისის არსებობის შესახებ შეტყობინებებზე („tax disputes concerning notices of deficiency“);
5. განაცხადები უფლებამოსილი პირის პასუხისმგებლობის შესახებ („notices of transferee liability“);
6. საგადასახადო შეღავათის საკითხის განუხილველობის შემთხვევების შესწავლა („review of the failure to abate interest“);
7. ადმინისტრაციული და სამართალწარმოების ხარჯების დაკისრების საკითხი („administrative costs“);
8. თანამშრომელთა კლასიფიკაცია („worker classification“);
9. განთავისუფლება საერთო და პერსონალური პასუხისმგებლობისაგან ერთობლივი დაბრუნების საფუძვლით (“relief from joint and several liability on a joint return“). საერთო პასუხისმგებლობა - მხარეებს საერთო პასუხისმგებლობა აქვთ იმ

შემთხვევაში თუ მათ გააჩნიათ საერთო პასუხისმგებლობა შესაბამისი ვალდებულების სრული მოცულობით, ხოლო პერსონალური პასუხისმგებლობა გულისხმობს ვალდებულების არსებობას მხოლოდ შესაბამისი ვალდებულების ნაწილში;

10. „უისლბლოუერთათვის“¹¹ მინიჭებული ჯილდოების კანონიერება;

11. გადასახადების ადმინისტრირების კონკრეტულ ქმედებათა განხილვა („review of certain collection actions“).

სასამართლო, ასევე უფლებამოსილია მიიღოს დეკლარაციული (ახსნა-განმარტებითი) ხასიათის სასამართლო გადაწყვეტილება (declaratory judgment). ასეთი გადაწყვეტილება მიიღება სამოქალაქო საქმეზე, რომელიც არის იურიდიულად სავალდებულო ძალის მქონე, მაგრამ ის მხარეებს არ ავალდებულებს კონკრეტული მოქმედების შესრულებას, ვინაიდან იგი მიეკუთვნება „პრევენციული განხილვის“ სახეს. უმეტესწილად, დეკლარაციული გადაწყვეტილებები გამოიყენება იმ შემთხვევებში, როდესაც ერთი მხარე მეორეს „ემუქრება“ სასამართლოში სარჩელის შეტანით, მაგრამ ჯერ ეს ქმედება არ განუხორციელებია. დეკლარაციული გადაწყვეტილებები ავტორიზებულია საკანონმდებლო აქტებით, უმეტეს შემთხვევაში საერთო სამართლის იურისდიქციის მქონე ქვეყნებში. აშშ-ში ფედერალურმა ხელისუფლებამ და უმეტესმა შტატებმა 1920-30-იან წლებში საკანონმდებლო აქტები მიიღეს, რომელიც უფლებას აძლევდა სასამართლოებს გამოექვეყნებინათ დეკლარაციული ხასიათის გადაწყვეტილებანი;

აშშ-ის საგადასახადო სასამართლო შედგება 19 მოსამართლისაგან, რომელნიც ინიშნებიან პრეზიდენტის მიერ და რომლის დანიშვნაზეც თანხმობას აცხადებს სენატი. საგადასახადო სასამართლოთა მოსამართლეები ინიშნებიან 15-წლიანი ვადით და მათი დათხოვნა შესაძლებელია მხოლოდ „არაეფექტურობის, დაკისრებული მოვალეობის უგულებელყოფის ან/და ოფისში დანაშაულის ჩადენის“ შემთხვევებში. მოსამართლეები, რომელთა სამსახურის ვადა გასულია, შესაძლოა გახდნენ ე.წ. „უფროსი მოსამართლეები“. მათ უფლება აქვთ სასამართლოს მოთხოვნის შემთხვევაში მონაწილეობა მიიღონ სასამართლო საქმეების მოსმენაში. გარდა ამისა, სასამართლოს საქმიანობაში მონაწილეობენ ე.წ. „სასამართლო პროცესის სპეციალური მოსამართლეები“, რომელნიც არიან ამავე სასამართლოს მოხელეები და ინიშნებიან საგადასახადო სასამართლოს მთავარი მოსამართლის მიერ. სასამართლო პროცესის სპეციალური მოსამართლეები ემსახურებიან ზუსტად იმავე ფუნქციას, რასაც ახორციელებენ აშშ-ის მაგისტრატი მოსამართლეები რაიონულ სასამართლოებში. კერძოდ, მათ შეუძლიათ მოისმინონ საქმეები 50,000 აშშ დოლარამდე საგადასახადო დავებზე. პრეზიდენტის მიერ დანიშნულ თითოეულ მოსამართლეს ჰყავს ორი კლერკი ("law clerks" - მრჩეველები) და ერთი უფროსი მოსამართლე, ხოლო სასამართლო პროცესის სპეციალურ მოსამართლეს ჰყავს ერთი კლერკი. მოსამართლეთა ხელფასი დგინდება ზუსტად ერთნაირი განაკვეთით და ამჟამად იგი შეადგენს \$169,300.00 წელიწადში.

¹¹ პირი, რომელიც სახელმწიფო სტრუქტურის, საჯარო ან კერძო ორგანიზაციის ან კომპანიის თანამშრომელს უკანონო და არაკეთილსინდისიერ ქმედების ჩადენაში. ასეთი პირები შიდა შემოსავლების სამსახურის კომისარს აწვდიან ინფორმაციას 2006 წლის 20 დეკემბერიდან დღემდე.

სასამართლო პროცესის სხდომები ტარდება მოსამართლეების, უფროსი მოსამართლეების (სასამართლოს მიერ გამოძახების შემთხვევაში) და სასამართლო პროცესის სპეციალური მოსამართლეების მიერ. ყველა მოსამართლეს უნდა ჰქონდეს საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნა და მათ მოეთხოვებათ თავიანთი „გამოცდილება გამოიყენონ იმგვარად, რომ უზრუნველყონ გადასახადის გადახდა გადამხდელის მიერ, მხოლოდ იმის მიხედვით, რასაც ისინი ფლობენ და არა მეტი ოდენობით“.

გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო სასამართლოში შესაძლებელია წარმოდგენილ იქნას ნებისმიერი პირის მიერ, რომელსაც ჩაბარებული აქვს სასამართლოს მიერ დაწესებული გამოცდები. ის ადვოკატები, რომლებიც წარმოადგენენ წევრობის დამადასტურებელ საბუთს და ასევე, სარგებლობენ სახელმწიფო ადვოკატურის კარგი რეპუტაციით, შესაძლებელია დაშვებულ იქნან სასამართლოს ადვოკატურაში საგადასახადო სასამართლოს გამოცდის ჩაბარების გარეშე. რაც შეეხება აშშ-ის მთავრობას, საგადასახადო სასამართლოში იგი წარმოდგენილია შიდა შემოსავლების სამსახურის მთავარი მრჩეველის ან მისი დელეგატის მიერ.

შესაძლო ნეგატიური სამართლებრივი შედეგების გამო, რომელიც დასაშვებია დადგეს საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადების დარიცხვის შედეგად (განსაკუთრებით საგადასახადო გირავნობა და მოთხოვნა, რომ გადასახადის გადამხდელმა სრულად გადაიხადოს სადავო თანხა და შემდეგ გასაჩივრების გზით მოითხოვოს მისი ანაზღაურება), გადასახადის გადამხდელები ხშირ შემთხვევაში იყენებენ თანხის გადახდამდე დარიცხვის გასაჩივრების უფლებას და მიმართავენ საგადასახადო სასამართლოს.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო დავაზე, რომლის ღირებულებაც არ აღემატება 50 000 აშშ დოლარს, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მოითხოვოს, რომ საქმე განიხილოს სასამართლომ „მცირე საგადასახადო საქმეებისათვის განსაზღვრული პროცედურის“ მიხედვით. ამ ტიპის პროცედურის დროს სასამართლო საქმე დაჩქარებული წესით განიხილება, თუმცა მიღებული გადაწყვეტილება გასაჩივრებას არ ექვემდებარება და არ ატარებს პრეცედენტულ ხასიათს.

სასამართლო პროცესები ტარდება ერთი მოსამართლის მიერ, ნაფიც მსაჯულთა გარეშე და გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს თავად წარმოადგინოს საკუთარი ინტერესები საქმის განხილვისას. საქმეების უმეტესობა სრულდება მხარეთა შეთანხმებით, სასამართლო პროცესის ჩატარების გარეშე. შიდა შემოსავლების კოდექსის (სექცია 7482) თანახმად, საგადასახადო სასამართლოს გადაწყვეტილება შესაძლოა გასაჩივრებულ იქნეს შესაბამის ტერიტორიულ აშშ-ს სააპელაციო სასამართლოში (დანართი №11).

2. დანიის საგადასახადო ტრიბუნალის ფუნქციონირების პრინციპები და საგადასახადო ტრიბუნალში საგადასახადო დავის განხილვის პროცედურა

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

ტრიბუნალის ინსტიტუტი შემოღებულ იქნა 1938 წელს და იგი წარმოადგენს საგადასახადო, საბაჟო და ქონების შეფასებასთან დაკავშირებული დავების განხილვის უზენაეს ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელიც შექმნილია კანონმდებლობის საფუძველზე და დამოუკიდებელია, როგორც საგადასახადო ორგანოებისაგან, ისე ფინანსთა სამინისტროსაგან. მართალია, საგადასახადო ტრიბუნალი არ წარმოადგენს კლასიკური გაგებით სასამართლოს, თუმცა მას გააჩნია სასამართლოსათვის დამახასიათებელი ელემენტები (დანართი №10).

საგადასახადო ტრიბუნალში დავების განხილვის წესი და პროცედურა ძირითადად რეგულირდება დანიის საგადასახადო ტრიბუნალის საპროცესო კოდექსით, ხოლო რიგი საკითხები კი - დანიის საგადასახადო კანონმდებლობით. საგადასახადო ტრიბუნალში შესაძლებელია გასაჩივრებულ იქნეს საგადასახადო ორგანოების, საგადასახადო საჩივრების განმხილველი საბჭოს და ქონების შეფასების ნაციონალური საბჭოს გადაწყვეტილებები.

დანიის საგადასახადო ტრიბუნალი ყოველწლიურად იხილავს დაახლოებით 4 000 საგადასახადო და საბაჟო დავას და 500 საქმეს ქონების შეფასებასთან დაკავშირებულ საკითხებზე.

დანიის საგადასახადო ტრიბუნალის სტრუქტურა

დღეისათვის დანიის საგადასახადო ტრიბუნალი შედგება 30 წევრისაგან. ტრიბუნალის 19 წევრი ინიშნება ფინანსთა მინისტრის მიერ, ხოლო 11 წევრს ირჩევს დანიის პარლამენტი. ტრიბუნალის წევრთაგან არანაკლებ 11 წევრს უნდა გააჩნდეს მოსამართლის თანამდებობის დასაკავებლად აუცილებელი კვალიფიკაცია და როგორც წესი, არიან დანიის უზენაესი ან რაიონული სასამართლოს მოსამართლეები; დანარჩენი წევრები კი წარმოადგენენ დანიის საზოგადოების ფართო წრეებს. აღსანიშნავია, რომ ავტოსატრანსპორტო საშუალებებთან დაკავშირებული საკითხების (მ.შ. გადასახადი) განხილვის მიზნით დამატებით ინიშნება 4 წევრი¹².

საგადასახადო ტრიბუნალი შედგება 7 ოფისისაგან, რომელთაგან თითოეული განიხილავს საკითხებს კომპეტენციის ფარგლებში:

პირველი ოფისი - თანამშრომელთა დაბეგვრა; პენსიების დაბეგვრასთან დაკავშირებული საკითხები; უძრავ ქონებასთან დაკავშირებული საკითხები; ორმაგი დაბეგვრა.

მეორე ოფისი - კორპორაციების და დამფუძნებლების/პარტნიორების, ფონდების და ასოციაციების დაბეგვრა; კაპიტალის რეალიზაციით მიღებული შემოსავლის დაბეგვრა; იურიდიული პირების რეგისტრაციასთან და რეორგანიზაციასთან დაკავშირებული საკითხები.

მესამე ოფისი - ბიზნესის დაბეგვრა, მათ შორის ხარჯებთან და წარმოებულ პროდუქციასთან/გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებული ხარჯების საკითხები; ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებული საკითხები; საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული საკითხები (Transfer Pricing).

¹² <http://www.uk.landsskatteretten.dk/92/>

მეოთხე ოფისი - ფინანსური ინსტრუმენტები; საპროცენტო განაკვეთები; გუდვილი და სხვა არამატერიალური უფლებები (აქტივები); ძირითადი საშუალებების ამორტიზაცია; ქონების გადასახადი.

მეხუთე ოფისი - გადასახადების დაბრუნება; პროცენტების და საკომისიოს ზღვრული ოდენობები.

მეექვსე ოფისი - დღგ, საბაჟო და სხვა გადასახადები.

მეშვიდე ოფისი - ქონების ღირებულების და ქონების ამორტიზაციის შეფასება. სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებული საკითხები.

საგადასახადო ტრიბუნალში დავის განხილვის ვადები და გადაწყვეტილება

საგადასახადო ტრიბუნალი საჩივრის/სარჩელის მიღებისთანავე იწყებს განსახილველ საკითხთან დაკავშირებით ინფორმაციის მოძიებას, როგორც გადასახადის გადამხდელისაგან, ისე ადმინისტრაციული ორგანოებიდან. როგორც წესი, საქმის განხილვა მიმდინარეობს ზეპირი მოსმენის გარეშე, თუმცა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის შემთხვევაში ინიშნება საქმის ზეპირი განხილვა. საგადასახადო ტრიბუნალში საჩივრის/სარჩელის განხილვის საშუალო ვადა შეადგენს ექვსიდან თორმეტ თვეს.

საგადასახადო ტრიბუნალის რეგლამენტის თანახმად, საქმის განხილვის შედეგად ტრიბუნალი გადაწყვეტილებას იღებს წერილობითი ან ზეპირი კენჭისყრით. კენჭისყრაში მონაწილეობა უნდა მიიღოს ტრიბუნალის არანაკლებ სამმა წევრმა¹³. განსხვავებული აზრის არსებობის შემთხვევაში იგი უნდა დაერთოს გადაწყვეტილებას¹⁴. საგადასახადო ტრიბუნალის გადაწყვეტილება, შესაბამისი საფუძველის არსებობის შემთხვევაში, შესაძლებელია გასაჩივრდეს სასამართლოში.

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

¹³ Rules of Procedure of the National Tax Tribunal (Forretningsorden for Landsskatteretten (BEK nr. 974 af 17. oktober 2005)) - §10 (2)
¹⁴ Rules of Procedure of the National Tax Tribunal (Forretningsorden for Landsskatteretten (BEK nr. 974 af 17. oktober 2005)) - §18 (1)

3. გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის ფისკალური სასამართლოს სტრუქტურა და მისი მოწყობის წესი.

გერმანიის ფედერალური ფისკალური სასამართლო არის გერმანიის კონსტიტუციის 95-ე მუხლის საფუძველზე შექმნილი გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის ხუთი უმაღლესი მართლმსაჯულების ორგანოდან ერთ-ერთი, რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო და საბაჟო საქმეების განხილვის საბოლოო ინსტანციას (გარდა ხსენებულ საკითხებთან დაკავშირებული სისხლის სამართლებრივი საქმეებისა). გერმანიის ფისკალური სასამართლოს ძირითად ფუნქციას წარმოადგენს საგადასახადო სამართლის ნორმების შეფარდებისა და აღსრულების კანონიერების უზრუნველყოფა სამართლის ნორმების ინტერპრეტაციის გზით. გერმანიის ფისკალური სასამართლოს ფუნქციას წარმოადგენს არა მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობის ინტერპრეტაცია და კანონმდებლობით განუსაზღვრელი ტერმინების განმარტება, არამედ, ასევე კანონმდებლობის განვითარება მისი ლოგიკური მნიშვნელობის დადგენის და ერთიანი პრეცედენტული პრაქტიკის დანერგვის გზით¹⁵.

გერმანიის ფედერალური სასამართლოს მიერ მართლმსაჯულების განხორციელებისას ხშირია შემთხვევები, როდესაც გადასახადის გადამხდელები აყენებენ საგადასახადო კანონმდებლობის რიგი ნორმების არაკონსტიტუციურობის საკითხს, რის გამოც გერმანიის ფედერალური სასამართლოს ერთ-ერთ ძირითად ფუნქციად ასევე ჩამოყალიბდა დავის განხილვისას საგადასახადო კანონმდებლობის კონკრეტული ნორმის კონსტიტუციურობის საკითხის შესწავლა. სასამართლო ასეთი წინააღმდეგობის გამოვლენის შემთხვევაში ვალდებულია შეაჩეროს საქმის განხილვა და ნორმის კონსტიტუციურობის საკითხზე გადაწყვეტილება მოითხოვოს ფედერალური საკონსტიტუციო სასამართლოსაგან¹⁶.

ფორმალურად, გერმანიის ფისკალური სასამართლოს გადაწყვეტილებები შეეხება მხოლოდ კონკრეტულ საკითხებს და იგი სავალდებულოა მხოლოდ პროცესის მონაწილე მხარეებისათვის, თუმცა ასეთი გადაწყვეტილებით განსაზღვრული სამართლებრივი მიდგომები და პრინციპები გაითვალისწინება ანალოგიური და მსგავსი საქმეების მიმართ და გავლენას ახდენს მოქალაქეთა დაბეგრვაზე. საგადასახადო ორგანოები, როგორც წესი ითვალისწინებენ ფისკალური სასამართლოს უმეტეს გადაწყვეტილებებს, რაც არსებით ზეგავლენას ახდენს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების გამოყენების პრაქტიკაზე. აღნიშნული გამომდინარეობს იმ გარემოებიდან, რომ სასამართლოს გადაწყვეტილებების არსი რეგულარულად აისახება ფინანსთა სამინისტროს და სხვა ადმინისტრაციული ორგანოების სახელმძღვანელოებში, რომლებსაც იცავენ ფისკალური ადმინისტრაციული ორგანოები.

¹⁵ Finanzgerichtsordnung - §11.

¹⁶ Basic Law for the Federal Republic of Germany – Article 100 (1).

ფისკალურ საკითხებზე მართლმსაჯულების სტრუქტურა

გერმანიის კონსტიტუციის 92 მუხლის თანახმად, გერმანიაში მართლმსაჯულება ხორციელდება ფედერალური კონსტიტუციური სასამართლოს, ფედერალური სასამართლოების და „ლანდების“ სასამართლოების მიერ. გერმანიის ფედერაციაში ფუნქციონირებს ხუთი უმაღლესი ინსტანციის სასამართლო: ფედერალური სასამართლო (სამოქალაქო და სისხლის სამართლის საქმეებზე), ფედერალური ადმინისტრაციული სასამართლო, ფედერალური ფისკალური სასამართლო, ფედერალური შრომითი სასამართლო და ფედერალური სოციალური სასამართლო¹⁷.

გერმანიაში ფისკალური სასამართლოები დაფუძნებულ იქნა 1950 წელს და მათი საქმიანობა რეგულირდება ფისკალური სასამართლოს საპროცესო კოდექსით (Finanzgerichtsordnung). ფისკალური იურისდიქცია ვრცელდება ისეთ საკითხებზე როგორც გახლავთ:

1. „ლანდების“ ან ფედერალური საგადასახადო ორგანოების მიერ ადმინისტრირებად საკითხებთან დაკავშირებული ადმინისტრაციული დავები;
2. „ლანდების“ ან ფედერალური საგადასახადო ორგანოების მიერ ადმინისტრაციული აქტების აღსრულებასთან დაკავშირებული ადმინისტრაციული დავები (გარდა ზემოთხსენებული დავებისა);
3. საგადასახადო კონსულტანტების შესახებ კანონიდან გამომდინარე ადმინისტრაციული დავები;
4. ფედერალური და „ლანდების“ კანონმდებლობის თანახმად ფისკალური სასამართლოების იურისდიქციას მიკუთვნებული სხვა დავები.

ადმინისტრაციული დავები, რომლებიც არ არის მიკუთვნებული ფისკალური სასამართლოს იურისდიქციას, განიხილება საერთო ადმინისტრაციული სასამართლოების მიერ.

განსხვავებით სხვა მართლმსაჯულების ორგანოებისაგან, ფისკალური მართლმსაჯულება ხასიათდება ორ-ინსტანციანი სტრუქტურით. პირველი ინსტანციის სასამართლოებია „ლანდების“ ფისკალური სასამართლოები, ხოლო ფედერალური ფისკალური სასამართლო არის სააპელაციო სასამართლო, რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო და საბაჟო საკითხებზე საბოლოო ინსტანციის სასამართლოს¹⁸.

ფისკალურ სასამართლოებში ძირითადად ხორციელდება საგადასახადო ორგანოების მიერ გამოცემული ადმინისტრაციული აქტების გასაჩივრება, რის შესახებაც სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები გაითვალისწინება შესაბამისი ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ (საგადასახადო და საბაჟო ორგანოები). ფისკალურ სასამართლოში სარჩელის წარდგენა შესაძლებელია მხოლოდ მას შემდეგ, რაც გამოყენებულ იქნება ადმინისტრაციულ ორგანოში მისი გასაჩივრების უფლება. თავად ფისკალური სასამართლოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება კი შესაძლებელია ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში.

¹⁷ Basic Law for the Federal Republic of Germany – Article 95

¹⁸ Finanzgerichtsordnung - §2

მართლმსაჯულების მაღალი ხარისხის უზრუნველყოფის მიზნით მართლმსაჯულება ხორციელდება მოსამართლეთა დამოუკიდებლობის პრინციპის დაცვით. ამავდროულად, ადმინისტრაციული და მართლმსაჯულების ორგანოების განცალკევებულობა გარკვეულწილად ზღუდავს ფისკალურ მართლმსაჯულებას კანონის შეფარდების შემოწმების ნაწილში. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოები უფლებამოსილნი არიან მიიღონ დისკრეციული გადაწყვეტილება (მაგალითად, ვალდებულია თუ არა დამსაქმებელი დააკავოს გადასახადი თუ დასაქმებული თავად არის ვალდებული გადაიხადოს სამემოსავლო გადასახადი მისი დაუკავებლობის შემთხვევაში), ხოლო ფისკალური სასამართლო უფლებამოსილია გადაამოწმოს დისკრეციული გადაწყვეტილების მართლზომიერება. აღნიშნულ ნაწილში, სასამართლოს ფუნქცია არის კონკრეტულ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული დისკრეციული გადაწყვეტილების კანონიერების და არა მიზანშეწონილობის დადგენა.

გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში დღეისათვის ფუნქციონირებს 18 ფისკალური სასამართლო, რომელიც შედგება დაახლოებით 600 მოსამართლისაგან. ფისკალური სასამართლოები განიხილავენ საქმეებს მათი სენატების მეშვეობით, რომლებიც ძირითადად შედგება 3 მოსამართლისა და 2 საპატიო მოსამართლისაგან. საპატიო მოსამართლეები სასამართლო ზეპირი განხილვების გარდა სხვა გადაწყვეტილებებში არ იღებენ მონაწილეობას. საქმეები, რომლებიც არაა დაკავშირებული განსაკუთრებულ სამართლებრივ სიძნელეებთან და არ ატარებს ფუნდამენტური მნიშვნელობის ხასიათს შესაძლებელია განხილული იქნას ერთი მოსამართლის მიერ¹⁹.

დღეისათვის გერმანიაში დაახლოებით 70'000 საქმე ელოდება ფისკალურ სასამართლოში განხილვას. წელიწადში საშუალოდ 50'000 – 60'000 ახალი საქმე შედის სასამართლოში და დაახლოებით ამდენივე საქმეზე მიიღება გადაწყვეტილება. ამასთან, ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში ხორციელდება დაახლოებით ფისკალური სასამართლოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების 4-5%-ის გასაჩივრება.

ფედერალური ფისკალური სასამართლოს ორგანიზაცია

1. *სენატები.* ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში დღეის მდგომარეობით ფუნქციონირებს 11 სენატი (დანართი №8). თითოეულ სენატს ჰყავს თავმჯდომარე და 4-5 მოსამართლე. ფედერალური ფისკალური სასამართლო შედგება 60 მოსამართლისაგან. „მართლმსაჯულების შესახებ“ გერმანიის კანონის თანახმად, გერმანიის ფედერალური ფისკალური სასამართლოს მოსამართლეები გადაწყვეტილებას იღებენ დამოუკიდებლად, კანონმდებლობის საფუძველზე. დაუშვებელია ფისკალურ სასამართლოში არჩეული და დანიშნული მოსამართლეების თანამდებობიდან განთავისუფლება და მათი გადაყვანა სხვა თანამდებობაზე ან სხვა სასამართლოში, მათი თანხმობის გარეშე.

სენატი გადაწყვეტილებას იღებს ხუთი მოსამართლის შემადგენლობით (თავმჯდომარე და ოთხი მოსამართლე), და სამი მოსამართლის შემადგენლობით სასამართლო სხდომების გარეშე განხილულ საქმეებზე.

¹⁹ Finanzgerichtsordnung - §2, §79a (3, 4)

თითოეული სენატის მიერ განსახილველი საქმეების კატეგორია და ფუნქციები, სენატის წევრთა რაოდენობა და მოსამართლეთა ვინაობა განისაზღვრება სასამართლოს ყოველწლიური ორგანიზაციული გეგმით, რომელიც მტკიცდება წარმომადგენლობითი საბჭოს მიერ. ორგანიზაციული გეგმა საჯაროა, იგი ქვეყნდება გაზეთ „Federal Gazette“-ში და განთავსდება ფედერალური ფისკალური სასამართლოს ვებ-გვერდზე.

სენატების მიერ განსახილველი საქმეების კატეგორიები და მათი ფუნქციები ძირითადად განსაზღვრულია შემდეგნაირად:

პირველი სენატი - მოგების გადასახადი; საშემოსავლო გადასახადი, განსაკუთრებული შემთხვევები, როდესაც საკითხი ეხება საგადასახადო ვალდებულებების შეზღუდვებს, საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობებს ან ორმაგი დაბეგვრის შესახებ ხელშეკრულებების ინტერპრეტაციას; ძირითადი საშუალებების მიწოდებას და ეკლესიის გადასახადები.

მეორე სენატი - ქონების შეფასების საკითხები; მემკვიდრეობის (საჩუქრის) გადასახადი; უძრავი ქონების მიწოდების გადასახადი; უძრავი ქონების გადასახადი და სხვა მიწოდებების გადასახადებით დაბეგვრა; სატრანსპორტო საშუალების გადასახადი.

მესამე სენატი - საშემოსავლო გადასახადი დაკავშირებული ვაჭრობით ან ბიზნესით მიღებულ პირად შემოსავლებთან; საშემოსავლო გადასახადის ზრდასთან დაკავშირებული საკითხები, მათ შორის არაკონსტიტუციურად გადაჭარბებული დაბეგვრა; შეღავათები ბავშვებზე; გრანტები და ინვესტიციები.

მეოთხე სენატი - სოფლის მეურნეობიდან და მეტყევეობიდან მიღებული შემოსავლის დაბეგვრა; ამხანაგობის შემოსავალი სოფლის მეურნეობიდან, მეტყევეობიდან, ვაჭრობიდან და ბიზნესიდან.

მეხუთე სენატი - ბრუნვის გადასახადი;

მეექვსე სენატი - საშემოსავლო გადასახადი ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განხორციელებული მომსახურებიდან მიღებულ შემოსავალზე; შრომის ანაზღაურების დაბეგვრა; განსაკუთრებულ ფინანსურ ვალდებულებებთან დაკავშირებული საშემოსავლო გადასახადი.

მეშვიდე სენატი - საბაჟო ვალდებულებები, აქციზის გადასახადი და ევროპის საბაზრო ორგანიზაციებთან დაკავშირებული სხვა საკითხები; ფისკალურ გადასახადებთან დაკავშირებული კანონმდებლობა; საგადასახადო კონსულტაციებთან დაკავშირებული საკითხები;

მერვე სენატი - დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის ფიზიკური პირების შემოსავლის დაბეგვრა; დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის ამხანაგობის შემოსავალი; კაპიტალის ინვესტირებიდან მიღებული შემოსავალი.

მეცხრე სენატი - იჯარის/ქირის და როიალტის შედეგად მიღებული შემოსავლის დაბეგვრა; პირადი ქონების რეალიზაციით, თანმდევი მომსახურების გაწევით და საპარლამენტო გრანტით მიღებული შემოსავლის დაბეგვრა; ზარალის გამოქვითვა.

მეთათე სენატი - საშემოსავლო გადასახადი ვაჭრობიდან ან ბიზნესიდან მიღებულ პირად შემოსავალზე; სხვა შემოსავლები დაკავშირებული პერიოდულ სარგებლებთან და

საპენსიო გეგმის ხელშეკრულებასთან; განსაკუთრებული ხარჯები პენსიის და მუდმივი რჩენის ვალდებულების სახით;

მეთერთმეტე სენატი - დღგ-სთან დაკავშირებული დავები;

2. დიდი პალატა. როგორც პროცედურულ, ისე სამართლებრივ საკითხებზე სენატების შეხედულებები შესაძლებელია გაიყოს (ძირითადად საშემოსავლო გადასახადზე, რომელთან დაკავშირებულ საკითხებსაც განიხილავს 11 სენატიდან 8 სენატი). მაგალითად, შესაძლებელია ერთ-ერთ სენატს უკვე აქვს კონკრეტულ საკითხზე მიღებული გადაწყვეტილება და ჩამოყალიბებული მიდგომა, თუმცა სხვა სენატი ანალოგიურ საკითხთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღებისას მივიდა განსხვავებულ მოსაზრებამდე. ამ შემთხვევაში სენატი, რომელსაც სურს გადაუხვიოს სხვა სენატის მიერ უკვე მიღებული გადაწყვეტილებით გათვალისწინებული კანონის განმარტებასა და ინტერპრეტაციას, ვალდებულია დაადგინოს აპირებს თუ არა წინა გადაწყვეტილების მიმღები სენატი თავისი გადაწყვეტილების დაცვას და იმ შემთხვევაში, თუ წინა გადაწყვეტილების მიმღები სენატი კვლავინდებურად მხარს უჭერს საკუთარ პოზიციას, მაშინ ახალი რეგულაციის ინიციატორი სენატი ვალდებულია განსახილველი საკითხი დასვას დიდი პალატის წინაშე²⁰. დიდი პალატის წინაშე საკითხის დასმა შესაძლებელია იმ შემთხვევაშიც, თუ სენატებს შორის სახეზე არ არის განსახილველი საკითხის მიმართ მიდგომათა განსხვავებულობა, თუმცა საქმის განმხილველი სენატი ამას საჭიროდ მიიჩნევს კანონმდებლობაში შესული ცვლილებების გამო ან მართლმსაჯულების შესაბამისობის გადამოწმების მიზნით.

გერმანიის ფისკალური სასამართლოს საპროცესო კოდექსის მე-11 პარაგრაფის მე-5 პუნქტის თანახმად, დიდი სენატის მოსამართლეთა შემადგენლობა მოიცავს ფედერალური ფისკალური სასამართლოს პრეზიდენტს და თითო მოსამართლეს ყოველი სენატიდან. დიდი სენატი იღებს გადაწყვეტილებას მხოლოდ მისთვის წარდგენილ საკითხზე და იგი სავალდებულოა საკითხის წარმდგენი სენატისათვის.

3. უზენაესი ფედერალური სასამართლოების გაერთიანებული სენატი. იმ შემთხვევაში, თუ ფედერალური ფისკალური სასამართლოს სენატი აპირებს გადაუხვიოს სხვა უზენაესი ფედერალური სასამართლოს გადაწყვეტილებით განმარტებულ საკითხს, მართლმსაჯულების ერთიანი მიდგომის და კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შენარჩუნების აუცილებლობის გამო, საკითხი განიხილება უზენაესი ფედერალური სასამართლოების გაერთიანებულ სენატზე. აღნიშნული სენატი შედგება უზენაესი ფედერალური სენატების პრეზიდენტების და განსახილველ საკითხთან დაკავშირებული სენატების პრეზიდენტებისა და ამ სენატების დამატებით ერთი სხვა მოსამართლისაგან. უზენაესი ფედერალური სასამართლოების გაერთიანებული სენატის მიერ სასამართლო საქმის განხილვა რეგულირდება „უზენაეს ფედერალურ სასამართლოებში იურისდიქციის შენარჩუნების შესახებ“ გერმანიის კანონით.

²⁰ Finanzgerichtsordnung - §11;

ფედერალური ფისკალური სასამართლოს მოსამართლეების არჩევის (დანიშვნის)

წესი

მოსამართლეთა დანიშვნა ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში ხორციელდება მოსამართლეთა არჩევის შესახებ გერმანიის 1950 წლის 25 აგვისტოს კანონით დადგენილი წესით. მოსამართლეთა დანიშვნა ხორციელდება მოსამართლეთა საარჩევნო კომისიის მიერ, რომელიც შედგება 16 „ლანდის“ მინისტრებისგან (ბავარიის ფინანსთა მინისტრისგან და სხვა „ლანდების“ იუსტიციის მინისტრებისგან) და პარლამენტის მიერ დანიშნული 16 წევრისგან. ფედერალური ფისკალური სასამართლოს მოსამართლეთა საარჩევნო კომისიას თავმჯდომარეობს ფედერალური იუსტიციის მინისტრი, რომელიც მონაწილეობას არ იღებს კენჭისყრაში, თუმცა უფლებამოსილია ვეტო დაადოს მოსამართლის კონკრეტულ კანდიდატურას. კომისია გადაწყვეტილებას იღებს ხმათა უმრავლესობით, ფარული კენჭისყრის გზით.

მოსამართლის კანდიდატურის წარდგენის უფლება აქვს მხოლოდ ფედერალური იუსტიციის მინისტრს და საარჩევნო კომისიის წევრებს. მოსამართლის კანდიდატურა უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს: იგი უნდა იყოს არანაკლებ 35 წლის, მას უნდა გააჩნდეს მოსამართლის თანამდებობის დასაკავებლად გათვალისწინებული კვალიფიკაცია, საგადასახადო და საბაჟო სამართლის სპეციალური/განსაკუთრებული ცოდნა და იგი უნდა იყოს გერმანიის მოქალაქე. ფისკალურ სასამართლოში მოსამართლეები ინიშნებიან (აირჩევიან) უვადოდ, ხოლო საპატიო მოსამართლეები 5 წლის ვადით.

ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში საქმის განხილვის პროცედურა და ვადები

ფედერალური ფისკალური სასამართლო სარჩელების (აპელაციების) საფუძველზე განიხილავს ფისკალური სასამართლოს გადაწყვეტილებების ფედერალურ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის საკითხს, ხოლო გამონაკლის შემთხვევაში „ლანდების“ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის საკითხსაც. გერმანიის ფედერალური ფისკალური სასამართლო, ისევე როგორც საქართველოს უზენაესი სასამართლო, განიხილავს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებას სამართლებრივი გარემოებების ფარგლებში და დავასთან დაკავშირებით ახალი ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლას არ ახორციელებს. იმ შემთხვევაში თუ ფედერალური ფისკალური სასამართლო ჩათვლის, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ არასათანადოდ განხორციელდა განსახილველი საქმის ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლა, იგი საქმეს აბრუნებს ფისკალურ სასამართლოში ხელახლა განსახილველად.

იმ შემთხვევაში თუ ფედერალური ფისკალური სასამართლო არ დაუშვებს სააპელაციო საჩივარს, აპელანტს უფლება აქვს სასამართლოში წარადგინოს აღნიშნული განჩინების შესახებ საჩივარი. გასათვალისწინებელია, რომ სააპელაციო საჩივარი განსახილველად მიიღება მხოლოდ იმ შემთხვევებში თუ:

- საქმეს გააჩნია ფუნდამენტური სამართლებრივი მნიშვნელობა, ან
- ფედერალური ფისკალური სასამართლოს გადაწყვეტილება აუცილებელია სასამართლოს პრაქტიკისა ერთიანობისა შენარჩუნების ან პრეცედენტული სამართლის განვითარებისათვის, ან

- საქმე განხილულია მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევით და არსებობს ვარაუდი, რომ მას შეეძლო არსებითად ემოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე.

ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში ასევე შესაძლებელია ფისკალური სასამართლოების განჩინებების (რომელიც არ გულისხმობს საქმეზე არსებით გადაწყვეტილებას) გასაჩივრება. ასეთ შემთხვევაში, ფისკალური სასამართლო განიხილავს საკითხის, როგორც სამართლებრივ, ისე ფაქტობრივ გარემოებებს და იღებს განჩინებას, რომელიც სავალდებულოა ფისკალური სასამართლოსათვის.

ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში მხარის წარმომადგენლობა შეზღუდულია და საგადასახადო კონსულტაციების შესახებ გერმანიის კანონის თანახმად წარმომადგენელი შესაძლებელია იყოს ადვოკატი, საგადასახადო კონსულტანტი ან სერთიფიცირებული ბუღალტერი, საგადასახადო საკითხებში ავტორიზებული წარმომადგენელი, ევროპაში სერთიფიცირებული ადვოკატი, ნაფიცი აუდიტორი ან ანალოგიურად მოქმედი კომპანია.

ფედერალური ფისკალური სასამართლო საქმეებს განიხილავს ზეპირი მოსმენით, თუმცა საქმეთა გადაჭარბებული რაოდენობის გამო (დანართი №9), მხარეთა თანხმობის შემთხვევაში საქმეები განიხილება ზეპირი მოსმენის გარეშეც.

ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში საქმის განხილვის საშუალო ხანგრძლივობა შეადგენს 11 თვეს. აღნიშნული ვადა შესაძლებელია გაიზარდოს იმ შემთხვევაში თუ საბოლოო გადაწყვეტილების მიღება დამოკიდებულია ფედერალური ფისკალური სასამართლოს დიდი სენატის, საკონსტიტუციო სასამართლოს ან ევროპის სასამართლოს გადაწყვეტილებაზე. იმის გათვალისწინებით, რომ ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში სარჩელის წარდგენამდე გადასახადის გადამხდელები ვალდებულნი არიან სადავო საკითხი გაასაჩივრონ ადმინისტრაციულ ორგანოში და ფისკალურ სასამართლოში, ხშირ შემთხვევაში დიდი დრო იკარგება საკითხის ადმინისტრაციულ ორგანოში გასაჩივრებიდან მის ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში განხილვამდე.

გადაწყვეტილების მიღება და მისი ძალაში შესვლა

საქმის განხილვის შედეგებზე სასამართლოს სენატი გადაწყვეტილებას იღებს მომხსენებელი და თანამომხსენებელი მოსამართლეების მიერ წარდგენილი პოზიციების შესახებ თათბირის საფუძველზე, რომელსაც თავმჯდომარეობს სენატის პრეზიდენტი. მისაღებ გადაწყვეტილებას ხმას პირველი აძლევს მომხსენებელი მოსამართლე, შემდეგ თანამომხსენებელი მოსამართლეები და ბოლოს სენატის პრეზიდენტი. მოსამართლეთა ხმის მიცემის შედეგები საიდუმლოა და იგი არ გამოქვეყნდება პროცესის მხარეებთან. გადაწყვეტილებას ხელს აწერენ როგორც მის მომხრე, ისე მის წინააღმდეგ ხმის მიცემი მოსამართლეები. განსხვავებული აზრის გადაწყვეტილებაზე დართვა დაუშვებელია.

სასამართლოს გადაწყვეტილებები, რომლებიც მიღებულია ზეპირი მოსმენის გარეშე (გადაწყვეტილებები, როდესაც მხარეები თანახმა არიან საქმის ზეპირი მოსმენის გარეშე განხილვაზე, გამარტივებული განჩინებები, ბრძანებები) მხარეებს ეგზავნებათ წერილობითი ფორმით, რომელიც ძალაში შედის მისი მხარისათვის ჩაბარებისთანავე.

ზეპირი მოსმენით საქმის განხილვისას მხარეებს გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი შესაძლებელია გამოუცხადდეს სასამართლო განხილვის ბოლოს ან ე.წ. გადაწყვეტილების გამოცხადების სხდომაზე. ასეთ შემთხვევაში, გადაწყვეტილება ძალაში შედის მისი გამოცხადებისთანავე, ხოლო წერილობითი ფორმით იგი მოგვიანებით ბარდება მხარეებს. მიუხედავად აღნიშნულისა, სენატი უფლებამოსილია სხდომაზე არ გამოაცხადოს გადაწყვეტილება და წერილობით ჩააბაროს იგი პროცესის მხარეებს, თუმცა ამ შემთხვევაში სენატი ვალდებულია გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილის დეკონირება/წარდგენა განახორციელოს სასამართლო განხილვის დასრულებიდან 2 კვირის ვადაში, რათა პროცესის დასრულების შემდეგ მხარეთათვის ხელმისაწვდომი იყოს სასამართლოში საქმის განხილვის შედეგი.

აღსანიშნავია, რომ ფედერალური ფისკალური სასამართლოს გადაწყვეტილებების ძირითადი ნაწილი (გარდა არსებითი სამართლებრივი მნიშვნელობის არმქონე გადაწყვეტილებებისა) სისტემატურად ქვეყნდება (გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ინფორმაციის გამომრიცხავი ფორმით). ეს გადაწყვეტილებები, როგორც წესი, წარმოადგენს პრეცედენტული ძალის მქონე დოკუმენტს სხვა ანალოგიური და მსგავსი საქმეების მიმართ. საგადასახადო ორგანოების მიერ ხორციელდება საგადასახადო კანონმდებლობის კონკრეტულ საკითხთან დაკავშირებით ფედერალური ფისკალური სასამართლოს გადაწყვეტილებებით დადგენილი ნორმის ინტერპრეტაციისა და მისი პრაქტიკული გამოყენების პრინციპების ასახვა შიდა ინსტრუქციებში, რომლებიც კანონმდებლობითაც სავალდებულოა საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთათვის. ასევე, აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ საგადასახადო ორგანო არ არის ვალდებული ყოველთვის დაეთანხმოს სასამართლოს გადაწყვეტილებას იმგვარად, რომ იგი გამოიყენოს ანალოგიური ან სხვა მსგავსი საკითხების მიმართ პრეცედენტად. რიგ შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია განმარტოს, რომ ფედერალური ფისკალური სასამართლოს გადაწყვეტილება გამოიყენება მხოლოდ იმ გადასახადის გადამხდელის მიმართ, რომელსაც შეეხება იგი. ასეთ შემთხვევაში, ადმინისტრაციულ ორგანოს აქვს საშუალება ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოს წარუდგინოს შესაბამისი არგუმენტაცია ახალ სასამართლო საქმეზე და მისცეს მას შესაძლებლობა ხელახლა შეაფასოს მის მიერ მიღებული წინა გადაწყვეტილებით დადგენილი საკითხები. იმ შემთხვევაში, თუ ფედერალური ფისკალური სასამართლოს გადაწყვეტილება კვლავინდებურად დაეფუძნება წინა გადაწყვეტილებაში აღნიშნულ პრინციპებს, როგორც წესი, საგადასახადო ორგანო ასეთ გადაწყვეტილებას უკვე ანიჭებს პრეცედენტულ ძალას სხვა მსგავსი და ანალოგიური საკითხების მიმართ.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შესაძლებელია ითქვას, რომ გერმანიის ფისკალური სასამართლო წარმოადგენს საგადასახადო საბაჟო საკითხებში გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის უმნიშვნელოვანეს და უდავოდ ეფექტურ ინსტიტუტს. ფისკალური სასამართლოს არსებობით გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკა არა მხოლოდ საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის ჭრილში ახდენს მართლმსაჯულების სპეციალიზაციას, არამედ თავად ამ სასამართლოში ქმნის სენატებს, რომლებიც კიდევ უფრო ვიწრო სპეციალიზაციით ხასიათდება, სენატები საგადასახადო საბაჟო დავებს



განხილავენ, ამასთან თითოეული საკუთარი კომპეტენციის ფარგლებში - ერთი სენატი განიხილავს მხოლოდ საბაჟო საკითხებს, 2 მათგანი - დღგ-ს, ნაწილი მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადთან დაკავშირებულ საკითხებს და ა.შ. განსახილველი საქმიანობის ამგვარი დაყოფა უზრუნველყოფს მოსამართლეთა ვიწრო სპეციალიზაციას და შედეგად, სასამართლოში დავის განხილვის ხარისხის არსებით ზრდას. გერმანიის მართლმსაჯულების სისტემა საგადასახადო და საბაჟო დავებთან დაკავშირებით ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის ერთ-ერთ ძირითად ინტერესს და აწესებს სასამართლოში საქმის განხილვის მხოლოდ ორ-საფეხუროვან სისტემას. საერთო ჯამში, სპეციალიზებული მართლმსაჯულების ორგანო, განსახილველი საკითხის მიმართ სპეციალური და სიღრმისეული ცოდნისა და პრაქტიკის მქონე მოსამართლეები, სასამართლო განხილვის მხოლოდ ორი ინსტანცია, როგორც გადასახადის გადამხდელისათვის, ისე სახელმწიფოსათვის გარანტიაა ეფექტური და სწრაფი მართლმსაჯულების განხორციელებისა, რაც, თავის მხრივ, ხელს უწყობს მათ საქმიანობას და ქმნის საგადასახადო კანონმდებლობის სამართლიანი აღსრულების მექანიზმს.

თავი IV

საგადასახადო დავის საერთო სასამართლოებში და საგადასახადო სასამართლოში განხილვის შედარებითი ანალიზი

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საგადასახადო დავის განხილვა სასამართლოში განსაკუთრებული სიფრთხილით ხორციელდება. საგადასახადო დავის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, სხვადასხვა ქვეყნები განსხვავებულად არეგულირებენ ასეთი კატეგორიის დავის განხილვის წესს მართლმსაჯულების ორგანოებში. რიგ ქვეყნებში, მათ შორის საქართველოში საგადასახადო დავებს განიხილავენ საერთო სასამართლოები ადმინისტრაციული სამართალწარმოების გზით. ასეთ შემთხვევებში, საგადასახადო საქმეები მოსამართლეს განსახილველად ეწერება სხვა მრავალრიცხოვან ადმინისტრაციული კატეგორიის საქმეებთან ერთად. იმის გათვალისწინებით, რომ ადმინისტრაციული სამართალი შედგება აურაცხელი რაოდენობის კანონების, კანონქვემდებარე ნორმატიული და ინდივიდუალური აქტებისაგან, ნათელია, რომ მოსამართლეს თითქმის შეუძლებელია გააჩნდეს ადმინისტრაციული სამართლის ყველა დეტალის და თავისებურებების სიღრმისეული ცოდნა. გარდა ამისა, ადმინისტრაციული საქმეების რაოდენობის და მათში საგადასახადო დავების მოცულობის (4-6% საქალაქო სასამართლოებში და 7-17% სააპელაციო სასამართლოებში) ანალიზი გვიჩვენებს, რომ სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას თავის მხრივ, მოსამართლეებს მისცეს შესაძლებლობა საგადასახადო დავებთან დაკავშირებული პრაქტიკული გამოცდილების დაგროვებისა.

სწორედ აღნიშნული გარემოებიდან გამომდინარე, რიგ ქვეყნებში შემოღებულ იქნა სპეციალიზებული სასამართლოები, რომლებიც უზრუნველყოფენ კონკრეტულად საგადასახადო და საბაჟო დავების განხილვას. საგადასახადო სასამართლოების შექმნით და კონკრეტულად სამართლის ამ სფეროში სპეციალიზირებული მოსამართლეების მიერ დავების განხილვით, მნიშვნელოვნად იზრდება საგადასახადო დავების განხილვის ეფექტურობა და არსებითად მცირდება გადაწყვეტილების მიღებისას შეცდომის დაშვების ალბათობა. ასეთი სტრუქტურა ერთდროულად ხელსაყრელია, როგორც გადასახადის გადამხდელებისათვის, ისე საგადასახადო ორგანოებისათვისაც, ვინაიდან საგადასახადო სასამართლოებში საგადასახადო დავა განიხილება კონკრეტულად სამართლის ამ სფეროში სპეციალიზებული მოსამართლეების მიერ, რაც უზრუნველყოფს დავის სწრაფად გადაწყვეტას, შეცდომის დაშვების ალბათობის შემცირებას, სწორი სასამართლო პრაქტიკის დანერგვას, რომელიც ფაქტობრივად არეგულირებს კანონმდებლობაში არსებულ ორაზროვან თუ ბუნდოვან ნორმებს და აყალიბებს ერთიან მიდგომას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შესაძლებელია ითქვას, რომ საგადასახადო სასამართლოს არსებობა მნიშვნელოვნად აუმჯობესებს სამართლის ამ სფეროში მართლმსაჯულების ეფექტურობას და ამკვიდრებს ქვეყანაში საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ საკითხებთან დაკავშირებით ერთიან მიდგომას.

საგადასახადო სასამართლოს დანერგვის მნიშვნელობა და შესაძლო სტრუქტურა

საქართველოს საერთო სასამართლოებში ადმინისტრაციული (მ.შ. საგადასახადო) დავების განხილვის შესახებ სტატისტიკური ინფორმაციიდან ნათლად ჩანს, რომ საგადასახადო დავების მოცულობის სიმცირის გამო სასამართლოს ფაქტობრივად არ გააჩნია შესაძლებლობა გააღრმავოს პრაქტიკული თუ თეორიული ცოდნა სამართლის ამ დარგში, რაც არსებით ზეგავლენას ახდენს, როგორც საგადასახადო დავის განხილვის ვადაზე, ასევე, სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებისას შეცდომის დაშვების ალბათობაზე (როგორც არსებითად საკითხის გადაწყვეტაში, ისე გადაწყვეტილების დასაბუთებაში).

საქართველოში საგადასახადო სასამართლოს შექმნის შემთხვევაში მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდება გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან სასამართლო ინსტიტუტისადმი ნდობის ხარისხი, შემცირდება საქმის განხილვის ვადები, რაც ერთნაირად მნიშვნელოვანია, როგორც გადასახადის გადამხდელისათვის, ისე სახელმწიფოსათვის (საგადასახადო ორგანოებისათვის), შეიქმნება ინსტიტუტი, რომელიც ქვეყანაში დაამკვიდრებს სწორ სასამართლო პრაქტიკას და გადაწყვეტილების მიღებისას საკმარისი სიზუსტით დაასაბუთებს მისი მიღების საფუძვლებს, რამაც შესაძლებელია შეამციროს ასეთი გადაწყვეტილებების გასაჩივრების რაოდენობა. ამასთან, ამაღლდება დამოუკიდებლობა და შესაბამისად, საზოგადოების მხრიდან ნდობა სასამართლოს მიმართ.

დღეისათვის საქართველოში არსებული სასამართლო ხელისუფლების სტრუქტურის და მათი საქმიანობის სტატისტიკური მაჩვენებლების გათვალისწინებით საქართველოში შესაძლებელია საგადასახადო დავების განხილვის სპეციალიზაციის კუთხით გატარდეს შემდეგი რეფორმები:

1. მოკლევადიანი რეფორმა

თბილისის და ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოებში ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას უნდა გამოეყოს საგადასახადო დავები და ამ კატეგორიის დავების განხილვის მიზნით შეიქმნას საგადასახადო საქმეთა პალატა, რომელიც განიხილავს მხოლოდ საგადასახადო და საბაჟო კატეგორიის საქმეებს.

ამრიგად, შესაძლებელი იქნება საგადასახადო კატეგორიის საქმეების საერთო სასამართლოების სისტემაში სპეციალიზება საგადასახადო საქმეთა პალატის შექმნით. ასეთ შემთხვევაში, საგადასახადო დავების განხილვა განხორციელდება სპეციალიზებული კოლეგიის მიერ და სახეზე იქნება საგადასახადო დავის განხილვის სასამართლოს ორ-ინსტანციიანი სტრუქტურა (სააპელაციო სასამართლო და უზენაესი სასამართლო) დამოუკიდებელი საგადასახადო სასამართლოს შექმნის გარეშე.

საგადასახადო დავის განხილვის ხსენებული სტრუქტურა შესაბამისი პალატების მეშვეობით მეტ-ნაკლებად (თუმცა გაცილებით ნაკლებად ეფექტურად ვიდრე ეს შესაძლებელია დამოუკიდებელი საგადასახადო სასამართლოს არსებობის პირობებში) უზრუნველყოფს საგადასახადო კატეგორიის საქმეების განხილვის ხარისხის გაუმჯობესებას და ამით, როგორც მოსამართლეების კონკრეტული სამართლის დარგში კვალიფიკაციის ამაღლებას თუ გამოცდილების დაგროვებას, ისე ზოგადად საგადასახადო

სამართლის სფეროში სასამართლო პრაქტიკის დანერგვას და საგადასახადო დავების განხილვის ფაქტობრივი ვადების შემცირებას.

2. საშუალოვადიანი რეფორმა

საკონსტიტუციო ცვლილებების გარეშე შესაძლებელია შეიქმნას საგადასახადო დავების განმხილველი ინსტიტუტი, რომელიც იქნება სახელმწიფოს აღმასრულებელი ხელისუფლებისაგან დამოუკიდებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი და რომელშიც დავების განხილვა განხორციელდება სასამართლოსათვის დადგენილი პროცესის მსგავსად.

კერძოდ, მიზანშეწონილია შეიქმნას სსიპ „საგადასახადო დავების განხილვის ბიურო“, რომელიც დამოუკიდებელი იქნება საქართველოს აღმასრულებელი ხელისუფლებისაგან და რომელსაც ექნება ოფისები ქ. თბილისში და ქ. ქუთაისში. აღნიშნული პირის სამეთვალყურეო/სამეურვეო საბჭოს წევრები უნდა იყვნენ საქართველოს მთავრობის, საქართველოს სახალხო დამცველის და არასამთავრობო ორგანიზაციების (მაგ.: ბიზნესმენტა ასოციაცია, საქართველოს ბანკების ასოციაცია, მცირე და საშუალო ბიზნესის ასოციაცია და სხვ.) მიერ წარდგენილი პირები.

ზემოხსენებულ ორგანოში არბიტრთა დანიშვნა/არჩევა უნდა განხორციელდეს საქართველოს პარლამენტის მიერ და პარლამენტში არბიტრთა კანდიდატურების 1/3-ის წარდგენის უფლება უნდა ჰქონდეთ საქართველოს მთავრობას, 1/3-ის საქართველოს სახალხო დამცველის აპარატს და 1/3-ის არასამთავრობო ორგანიზაციებს. არბიტრებად შესაძლებელი უნდა იყოს მხოლოდ ისეთი პირების დანიშვნა/არჩევა, რომლებსაც გააჩნიათ მოსამართლედ მუშაობისათვის საკმარისი კვალიფიკაცია და ამავდროულად გააჩნიათ საგადასახადო და საბაჟო სამართლის სპეციალური ცოდნა (ამ სფეროში მუშაობის გარკვეული გამოცდილება კი განხილული იქნება უპირატესობად).

დავების განხილვის პროცესის მოწესრიგების მიზნით, საკანონმდებლო დონეზე უნდა განისაზღვროს, რომ საგადასახადო დავები განხილვა ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სსიპ „საგადასახადო დავების განხილვის ბიუროში“. სსიპ „საგადასახადო დავების განხილვის ბიუროში“ მიზანშეწონილია შეიქმნას რამდენიმე პალატა, რომელთა კომპეტენციაც გამიჯნული იქნება საგადასახადო დავის კონკრეტული საკითხების მიხედვით (მაგ.: პირველი კოლეგია - საბაჟო დავები, მეორე კოლეგია - არაპირდაპირი გადასახადები, მესამე კოლეგია - პირდაპირი გადასახადები და ა.შ.), ხოლო დავების განხილვა განხორციელდეს კოლეგიურად - სამი არბიტრის შემადგენლობით. დავის საგნის მნიშვნელობისა და სადავო თანხის ოდენობის გათვალისწინებით, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის შემთხვევაში შესაძლებელი უნდა იყოს დავის დაჩქარებული წესით განხილვა არბიტრის მიერ ერთპიროვნულად და ამავდროულად განისაზღვროს, რომ ასეთი წესით განხილულ საქმეებზე მიღებული გადაწყვეტილებები გასაჩივრებას არ ექვემდებარება.

ბიუროს გადაწყვეტილებების (გარდა დაჩქარებული წესით განხილულ საქმეებზე მიღებული გადაწყვეტილებებისა) გასაჩივრება შესაძლებელი უნდა იყოს მხოლოდ

საქართველოს უზენაეს სასამართლოში ადმინისტრაციული და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსებით დადგენილი წესით.

ამასთანავე, განსახილველი ინსტიტუტის შექმნასთან ერთად, არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება საგადასახადო დავებზე მიღებული გადაწყვეტილებების, გადასახადის გადამხდელთა იდენტიფიკაციის გამომრიცხავი ფორმით სისტემატურ გამოქვეყნებას. აღნიშნულით უზრუნველყოფილი იქნება გადასახადის გადამხდელების წვდომა საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების აღსრულების პრაქტიკასთან, რაც შეამცირებს გადამხდელების მიერ კანონის ან კონკრეტული ნორმის არასწორად გაგების გამო შეცდომის დაშვების შემთხვევებს.

აღნიშნული რეფორმა იძლევა საგადასახადო დავების განმხილველი დამოუკიდებელი ორგანოს შექმნის შესაძლებლობას, რომლის გადაწყვეტილებების გადასინჯვა/გაკონტროლება განხორციელდება უზენაესი სასამართლოს მიერ და ამით უზრუნველყოფილი იქნება საგადასახადო დავების მაქსიმალურად დეტალური და კომპეტენტური განხილვა და ამ სფეროში ერთიანი პრაქტიკის ჩამოყალიბება.

საბოლოო შენიშვნები

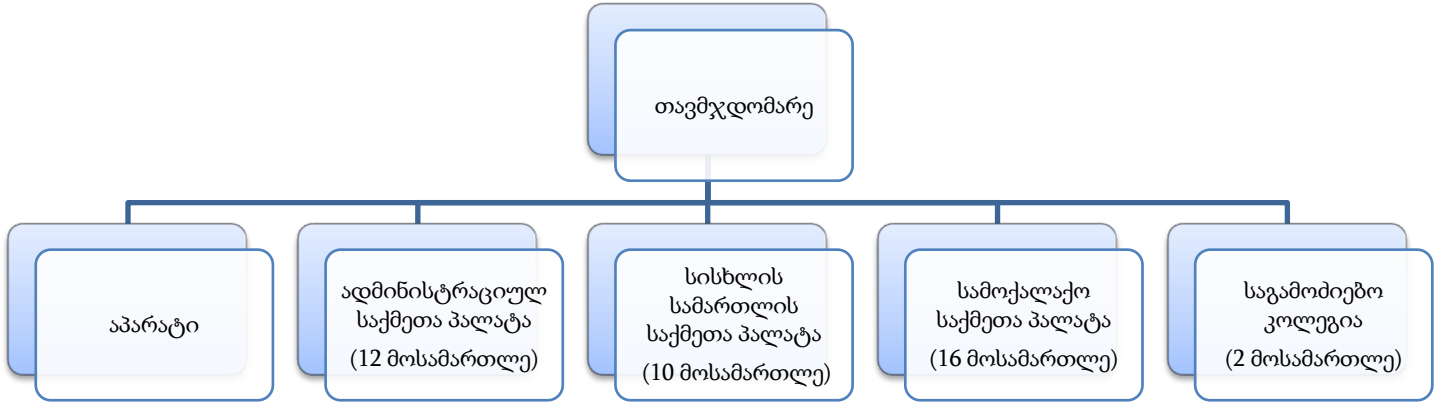
დასკვნის სახით, შესაძლებელია ითქვას, რომ საქართველოში საგადასახადო სასამართლოს ინსტიტუტის შემოღებით მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდება საგადასახადო ორგანოების და გადასახადის გადამხდელთა მდგომარეობა: (1) დავის განხილვა განხორციელდება სპეციალური ცოდნისა და გამოცდილების მქონე მოსამართლეების მიერ და მიღებული გადაწყვეტილება ხშირ შემთხვევაში იქნება ამომწურავად დასაბუთებული, რაც დაარწმუნებს მოდავე მხარეებს გადაწყვეტილების სამართლიანობასა და კანონიერებაში და რიგ შემთხვევებში დაზოგავს მხარეთა დროს ზემდგომ ინსტანციაში საქმის გასაჩივრების საჭიროების არარსებობის შედეგად; (2) სასამართლო დავის განხილვის ორ-ინსტანციიანი სტრუქტურა და განხილვის ობიექტური ვადები უზრუნველყოფს საკითხის დროულ გადაწყვეტას, რაც თანაბრად მნიშვნელოვანია როგორც გადასახადის გადამხდელისათვის, ისე საგადასახადო ორგანოსათვის; (3) საგადასახადო საკითხებზე სასამართლო პრაქტიკის დანერგვა და მისი განზოგადება იძლევა საშუალებას განიმარტოს საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული უზუსტობები და აღმოიფხვრას დაურეგულირებელი საკითხები. ასეთი პრაქტიკის შექმნის შედეგად მცირდება საგადასახადო ორგანოების მხრიდან კანონის არასწორი ინტერპრეტაციით გადასახადების დარიცხვის, ხოლო გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან კი კანონის არასწორად გაგების გამო შეცდომის დაშვების ალბათობა.

ბიბლიოგრაფია:

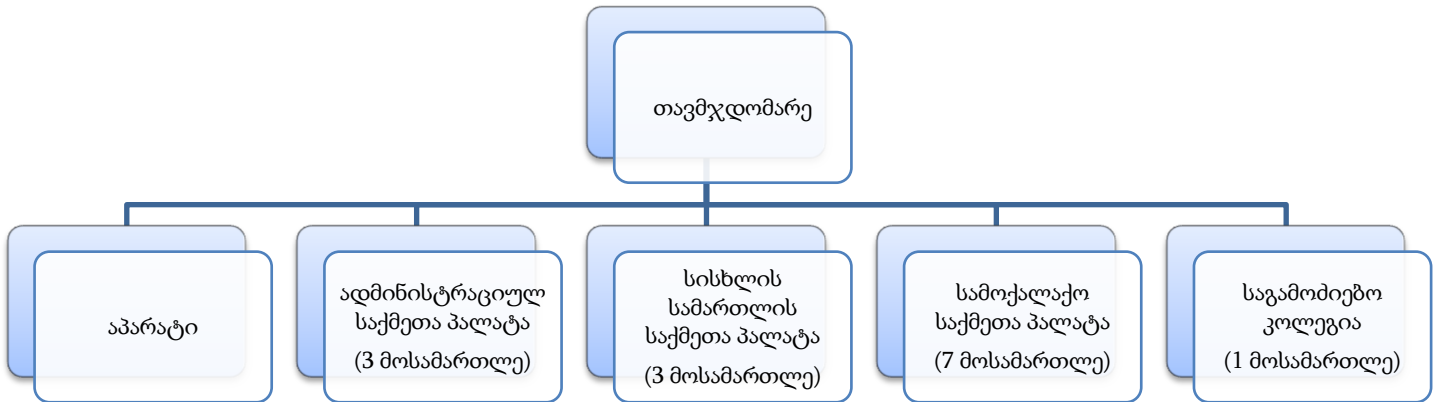
1. საქართველო:
 - 1.1. საქართველოს კონსტიტუცია
 - 1.2. „საერთო სასამართლოების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი
 - 1.3. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი
 - 1.4. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი
 - 1.5. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი
 - 1.6. საქართველოს მთავრობის 28/03/2007 წლის №65 დადგენილებით დამტკიცებული „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს ფუნქციონირების წესი და რეგლამენტი“
 - 1.7. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 03 მაისის №2168 ბრძანება
 - 1.8. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 30 ნოემბრის №10757 ბრძანება
 - 1.9. თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2011 წლის 10 ნოემბრის წერილი
 - 1.10. ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2011 წლის 11 ნოემბრის წერილი
 - 1.11. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2011 წლის 9 ნოემბრის წერილი
 - 1.12. ქუთაისის სააპელაციო საქალაქო სასამართლოს 2011 წლის 14 ნოემბრის წერილი
 - 1.13. <http://www.supremecourt.ge/statistics/>
2. ამერიკის შეერთებული შტატები
 - 2.1. U.S Constitution
 - 2.2. Rules of Practice & Procedure – United States Tax Court
 - 2.3. <http://www.ustaxcourt.gov/>
3. დანია
 - 3.1. Rules of Procedure of the National Tax Tribunal (Forretningsorden for Landsskatteretten (BEK nr. 974 af 17. oktober 2005))
 - 3.2. Judicial Review within Danish Tax Law - Malene Kerzel
 - 3.3. <http://www.uk.landsskatteretten.dk/92/>
4. გერმანია
 - 4.1. Basic Law for the Federal Republic of Germany
 - 4.2. Finanzgerichtsordnung
 - 4.3. The Fiscal Code of Germany
 - 4.4. <http://www.bundesfinanzhof.de/>

დანართი №1

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს სტრუქტურა

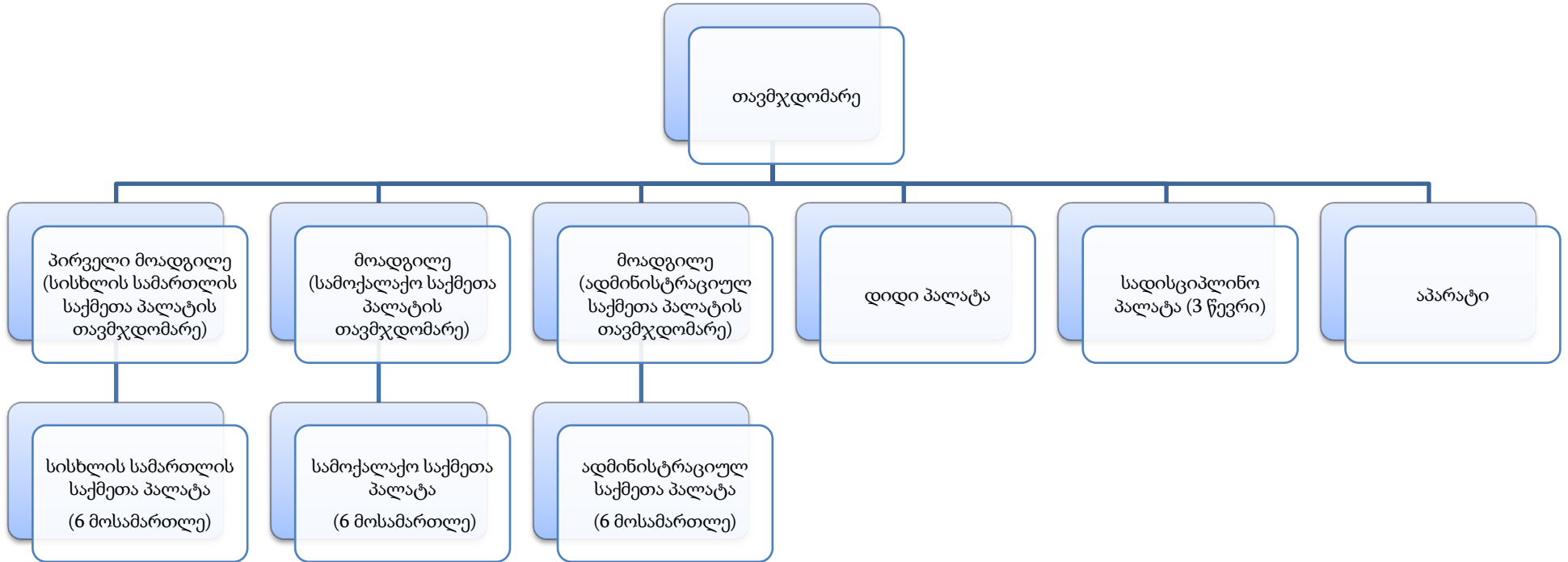


ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს სტრუქტურა



დანართი №2

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სტრუქტურა



დანართი №3

ინფორმაცია

თბილისის და ქუთაისის საქალაქო და სააპელაციო სასამართლოების მიერ განხილული ადმინისტრაციული და საგადასახადო/საბაჟო საქმეების ოდენობის შესახებ

სასამართლოს დასახელება	ადმინისტრაციული საქმეები (სულ)	საგადასახადო/საბაჟო საქმეები				
		რაოდენობა	პროცენტი	სარჩელი არ დაკმაყოფილდა	სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა/ დაკმაყოფილდა	
					რაოდენობა	პროცენტი
2009 წელი						
თბილისის საქალაქო სასამართლო	4076	615	15.09%	-	-	
ქუთაისის საქალაქო სასამართლო	228	31	13.60%	12	19	61.29%
თბილისის სააპელაციო სასამართლო	2119	192	9.06%	96	96	50%
ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო	1246	127	10.19%	71	56	44.09%
2010 წელი						
თბილისის საქალაქო სასამართლო	6858	2324	33.89%	-	-	
ქუთაისის საქალაქო სასამართლო	498	50	10.04%	39	11	22%
თბილისის სააპელაციო სასამართლო	2953	278	9.41%	189	89	32%
ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო	1320	203	15.38%	135	68	33.50%
2011 წელი (არასრული)						
თბილისის საქალაქო სასამართლო	3214	191	5.94%	-	-	
ქუთაისის საქალაქო სასამართლო	245	10	4.08%	8	2	20%
თბილისის სააპელაციო სასამართლო	1984	148	7.46%	106	42	28.38%
ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო	996	173	17.37%	143	30	17.43%

წყარო: თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2011 წლის 10 ნოემბრის, ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2011 წლის 11 ნოემბრის, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2011 წლის 9 ნოემბრის და ქუთაისის სააპელაციო საქალაქო სასამართლოს 2011 წლის 14 ნოემბრის წერილები;

დანართი №4

ინფორმაცია

საქართველოს საერთო სასამართლოების მიერ განხილული საგადასახადო საქმეების შესახებ

№		2011 წელი (9 თვე)			2010 წელი			2009 წელი		
		I ინსტანციის სასამართლოები	სააპელაციო სასამართლოები	უზენაესი სასამართლო	I ინსტანციის სასამართლოები	სააპელაციო სასამართლოები	უზენაესი სასამართლო	I ინსტანციის სასამართლოები	სააპელაციო სასამართლოები	უზენაესი სასამართლო
1	სულ განხილულია საქმეები, მათ შორის სარჩელი შეტანილია:	2078	194	208	3810	394	222	1007	309	342
	საგადასახადო ორგანოს მიერ	1884	57	97	3273	139	100	644	166	243
	ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ	194	137	99	537	255	108	363	143	87
	საკასაციო/სააპელაციო საჩივარი ორივე მხარის მიერ			12			14			12
2	დამთავრდა საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოს	1731	132	79	2889	275	100	780	157	89
3	დამთავრდა ფიზიკური და იურიდიული პირების სასარგებლოდ	340	59	109	867	113	101	204	136	215
4	დამთავრდა მორიგებით	3		2			1	1		
5	დაბრუნდა ხელახლა განსახილველად წინა ინსტანციაში: მათ შორის გადაწყდა:		3	14		6	15		16	37
6	საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოდ		2	2		5	9		10	22
7	ფიზიკური და იურიდიული პირების სასარგებლოდ		1	12		1	6		6	15

წყარო: საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ვებ-გვერდი (<http://www.supremecourt.ge/statistics/>)

დანართი №5

	სულ განხილულია	მათ შორის დავის საგნის ღირებულების მიხედვით (ლარებში)					
		50 000-მდე	50 000-დან 100 000-მდე	100 000-დან 500 000-მდე	500 000-იდან 1 000 000-მდე	1000 000-ის ზევით	დავა არაა თანხობრივი ან თანხა არაა დაკონკრეტებული
განხილულია საკასაციო საჩივარი მ.შ შეტანილია:	342	171	17	23	6	4	121
საგადასახადო ორგანოს მიერ:	243	135	10	15	4	2	77
ფიზიკური ან იურიდიული პირის მიერ:	87	32	6	8	1	1	39
ორივე მხარის მიერ	11	4	1	-	1	1	4
ორივე მხარე ადმინისტრაციული ორგანოა	1	-	-	-	-	-	1
საქმე დამთავრდა: საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოდ	89	30	6	10	1	1	41
ფიზიკური ან იურიდიული პირის სასარგებლოდ	215	123	8	10	4	3	67
დაბრუნდა ხელახლა განსახილველად მ.შ:	37	18	3	3	1	-	12
გადაწყდა საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოდ	22	9	2	3	-	-	8
გადაწყდა ფიზიკური ან იურიდიული პირის სასარგებლოდ	15	9	1	-	1	-	4

მონაცემები: საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის მიერ 2009 წელს საგადასახადო დავებზე განხილული საკასაციო საჩივრების შესახებ; წყარო: (<http://www.supremecourt.ge/statistics/>)

დანართი №6

	სულ განხილულია	მათ შორის დავის საგნის ღირებულების მიხედვით (ლარებში)					
		50 000-მდე	50 000-დან 100 000-მდე	100 000-დან 500 000-მდე	500 000-იდან 1 000 000-მდე	1000 000-ის ზევით	დავა არაა თანხობრივი ან თანხა არაა დაკონკრეტებული
განხილულია საკასაციო საჩივარი მ.შ შეტანილია:	222	140	19	39	11	4	9
საგადასახადო ორგანოს მიერ:	100	82	10	4	1	-	3
ფიზიკური ან იურიდიული პირის მიერ:	108	49	8	35	9	3	4
ორივე მხარის მიერ	9	6	1	-	1	1	-
ორივე მხარე ადმინისტრაციული ორგანოა	5	3	-	-	-	-	2
საქმე დამთავრდა: საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოდ	101	47	9	30	8	3	4
ფიზიკური ან იურიდიული პირის სასარგებლოდ	102	82	8	5	3	1	3
დამთავრდა მორიგებით:	1	-	-	1	-	-	-
დაბრუნდა ხელახლა განსახილველად მ.შ:	15	10	2	3	-	-	-
გადაწყდა საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოდ	8	6	2	-	-	-	-
გადაწყდა ფიზიკური ან იურიდიული პირის სასარგებლოდ	5	2	-	3	-	-	-

მონაცემები: საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის მიერ 2010 წლის 12 თვეში საგადასახადო დავებზე განხილული საკასაციო საჩივრების შესახებ. წყარო: (<http://www.supremecourt.ge/statistics/>)

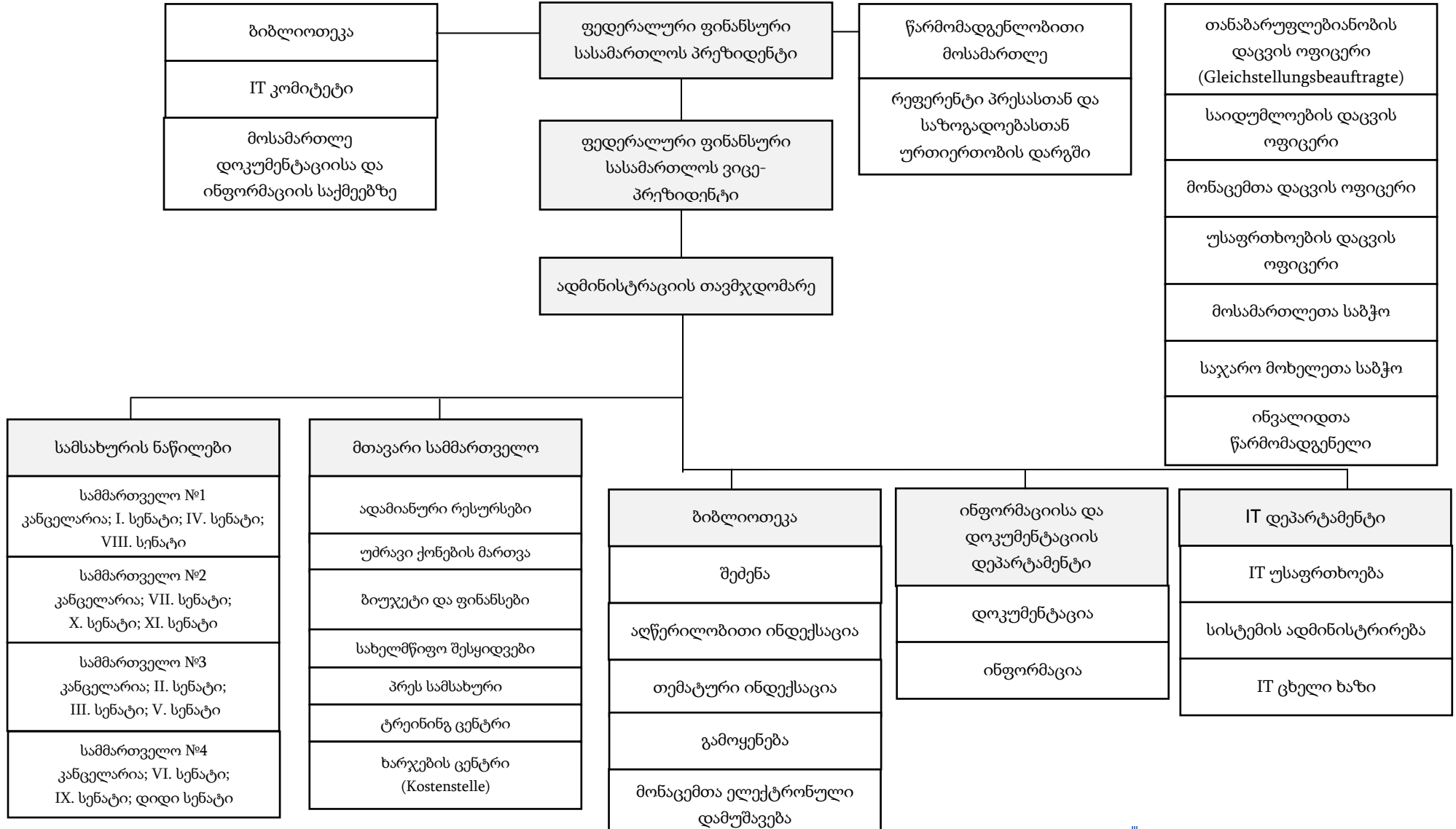
დანართი №7

	სულ განხილულია	მათ შორის დავის საგნის ღირებულების მიხედვით (ლარებში)					
		50 000-მდე	50 000-დან 100 000-მდე	100 000-დან 500 000-მდე	500 000-იდან 1 000 000-მდე	1000 000-ის ზევით	დავა არაა თანხობრივი ან თანხა არაა დაკონკრეტებული
განხილულია საკასაციო საჩივარი მ.შ შეტანილია:	208	126	17	32	10	4	19
საგადასახადო ორგანოს მიერ:	97	77	5	10	-	-	5
ფიზიკური ან იურიდიული პირის მიერ:	99	43	11	19	9	4	13
ორივე მხარის მიერ	8	3	1	3	-	-	1
ორივე მხარე ადმინისტრაციული ორგანოა	4	3	-	-	1	-	-
საქმე დამთავრდა: საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოდ	79	29	9	17	8	3	13
ფიზიკური ან იურიდიული პირის სასარგებლოდ	109	83	5	14	1	1	5
დამთავრდა მორიგებით:	2	-	1	-	-	-	1
დაბრუნდა ხელახლა განსახილველად მ.შ:	14	11	2	1	-	-	-
გადაწყდა საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოდ	2	1	1	-	-	-	-
გადაწყდა ფიზიკური ან იურიდიული პირის სასარგებლოდ	12	10	1	1	-	-	-

მონაცემები: საქართველოს უზანაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის მიერ 2011 წლის 9 თვეში საგადასახადო დავებზე განხილული საკასაციო საჩივრების შესახებ; წყარო: (<http://www.supremecourt.ge/statistics/>)

დანართი №8 (<http://www.bundesfinanzhof.de/gericht/organisation/gerichtsverwaltung>)

გერმანიის ფედერალური ფინანსური სასამართლოს ადმინისტრაციის სტრუქტურა



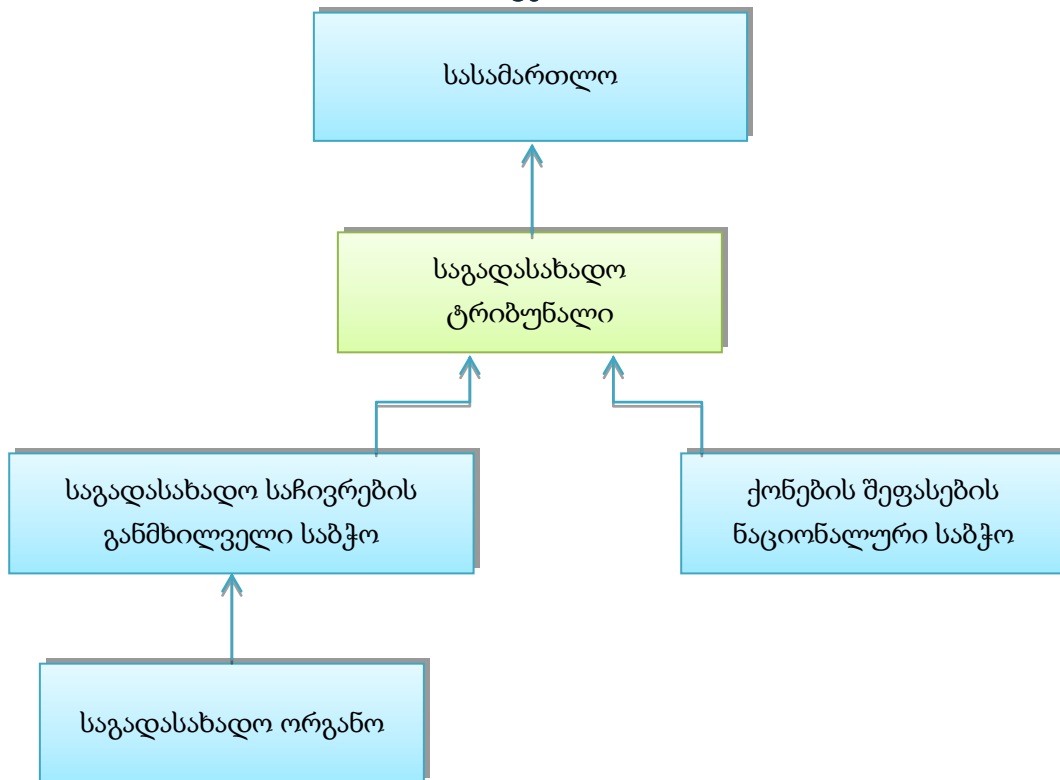
დანართი №9

სტატისტიკური ინფორმაცია
გერმანიის ფედერალური ფისკალური სასამართლოში განხილული საქმეების შესახებ

წელი	სარჩელი წარდგენილია გადასახადს გადამხდელის მიერ	სარჩელი წარდგენილია საგადასახადო ორგანოს მიერ	წარდგენილი სარჩელები (ჯამი)	მიღებული გადაწყვეტილებების რაოდენობა	ზეპირი მოსმენით განხილული საქმეები
1990	3368	616	3984	3995	138
1995	3149	425	3574	3574	131
2000	2977	426	3403	3325	90
2001	2964	459	3423	3225	105
2002	3077	435	3512	3425	95
2003	3204	465	3669	3596	84
2004	2994	467	3461	3663	101
2005	2981	422	3403	3652	92
2006	2922	464	3386	3468	136
2007	2912	389	3301	3514	131
2008	3394	395	3789	3494	180
2009	3029	401	3430	3364	160
2010	2767	408	3175	3438	221

დანართი №10

დანის საგადასახადო ტრიბუნალის ადგილი საგადასახადო დავის განმხილველ ორგანოთა სისტემაში



საგადასახადო სასამართლოს ადგილი აშშ-ს სასამართლოთა სისტემაში

