

წინასწარი გადაწყვეტილება: სამართლებრივი სიცხადის მიღწევის ინსტრუმენტი და მის მოქმედებასთან დაკავშირებული გამოწვევები

I. შესავალი

საერთო საზოგადოებრივი სიკეთის დაფინანსებაში გადასახადის გადამხდელის სავალდებულო მონაწილეობა საქართველოს კონსტიტუციით დადგენილი პრინციპია: კონსტიტუციის თანახმად, სავალდებულო გადასახადების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით.¹ ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობის კომპლექსურობა და საგადასახადო ადმინისტრირების პრაქტიკაში დამკვიდრებული ფართო დისკრეციული უფლებამოსილება ქმნის არაერთ გამოწვევას გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მიმართულებით. საქართველოში არ არსებობს გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის დამოუკიდებელი დოკუმენტი. აღნიშნული საკითხი რეგულირებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, თუმცა ის არ ითვალისწინებს პროცედურული უფლებების უმრავლესობას. ეს გამოწვევა გარკვეულწილად დაიძლევა სამართლის პრინციპების ძალით. მათგან ყველაზე მნიშვნელოვანი, სამართლებრივი და დემოკრატიული სახელმწიფოს პრინციპი, მთელ რიგ ვალდებულებებს აკისრებს როგორც კანონმდებელს, ასევე საგადასახადო ადმინისტრაციას.

საგადასახადო კანონმდებლობის კომპლექსურობა უმეტესწილად გამოიხატება მეტისმეტად ზოგადი და ხშირ შემთხვევაში ბუნდოვანი საკანონმდებლო ნორმების შექმნაში, რომლის გამოც სამართლებრივი სახელმწიფოსათვის დამახასიათებელი სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპი საფრთხის ქვეშ დგება. საგადასახადო ურთიერთობებში სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევის ერთ-ერთ გავრცელებულ მექანიზმად საგადასახადო ადმინისტრაციის რბილი სამართლის ინსტრუმენტები მიიჩნევა. თუმცა ამგვარი ინსტრუმენტების მეშვეობით საგადასახადო ადმინისტრაცია ხშირ შემთხვევაში გადაჭარბებით ერევა სამართალშემოქმედებაში და კანონმდებლის როლშიც აღმოჩნდება ხოლმე.

* სულხან-საბა ორბელიანის უნივერსიტეტის ასისტენტი. ORCID: 0000-0003-2347-9029.

¹ საქართველოს კონსტიტუციის 67-ე მუხლის პირველი პუნქტი.

წინამდებარე სტატიის ფარგლებში განხილული იქნება რბილი სამართლის ერთ-ერთი ინსტრუმენტის – წინასწარი გადაწყვეტილების დადებითი მხარეები და გამოწვევები და შემოთავაზებული იქნება კანონიერების, თანასწორობის და გამჭვირვალობის პრინციპებთან მისი თავსებადობის გაუმჯობესების რეკომენდაციები.

II. წინასწარის გადაწყვეტილების შინაარსობრივი მხარე

წინასწარი გადაწყვეტილება განვითარებული საგადასახადო ადმინისტრირების მახასიათებლად მიიჩნევა. მისი განვითარების მთავარი მიზანი საგადასახადო ურთიერთობებში სიცხადისა და თანმიმდევრულობის მიღწევაა. ამასთან, საგულისხმოა, რომ მთელი რიგი სამართლებრივი პრინციპების დაცვის გარეშე აღნიშნული სისტემის ფუნქციონირება მნიშვნელოვან რისკებს შეიცავს. სამართლის უზენაესობის პრინციპი და დაბეგვრის კანონიერება მოითხოვს, საკანონმდებლო ორგანოსგან უფლებამოსილების განხორციელებას სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპის დაცვით. ამასთან, საგადასახადო თავიდან აცილების წინააღმდეგ ბრძოლა ისეთი მნიშვნელოვანი მიზანია, როგორც ფისკალური თვალსაზრისით, ასევე დაბეგვრაში თანასწორობის მისაღწევად, რომ მკვლევართა ნაწილის მოსაზრებით, საგადასახადო კანონის ნორმების მომეტებულ ზოგად ხასიათსა და მეტ-ნაკლებ განუსაზღვრელობას ამართლებს.²

საგადასახადო კანონში განუსაზღვრელი სამართლებრივი ნორმების (მათ შორის, ზოგადი, ბუნდოვანი, ორაზროვანი 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, განუსაზღვრელ საკანონმდებლო 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.³

აღმასრულებლის მონაწილეობა სამართლებრივი სიცხადის მიღწევაში რბილი სამართლის ინსტრუმენტების გამოყენებით დამკვიდრებული პრაქტი-

² Separation of Powers in Tax Law, Edited by A.P. Dourado, Report of 2009 EATLP Congress, IBFD, 2009, 49-50.

³ იქვე, 51-52.

კაა. 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 აქტებია რბილი სამართლის ინსტრუმენტები, 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 დაბეგრის არსებული პრაქტიკის ანალიზის საფუძველზე გამოსცეს საჯარო გადაწყვეტილება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმის გამოყენების შესახებ. საგადასახადო კოდექსი შემოსავლების სამსახურს ანიჭებს პირის მიმართვის საფუძველზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის უფლებამოსილებას განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით: 1. საგადასახადო კოდექსით და საქართველოს საბაჟო კოდექსით გათვალისწინებული ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო/საბაჟო ვალდებულებების თაობაზე;⁴ 2. იმ მოსაკრებელთან დაკავშირებული ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი ვალდებულებების თაობაზე, რომლის ადმინისტრირებასაც საგადასახადო ორგანო ახორციელებს⁵.

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 გამობატულება 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.⁶ IMF-ის ტექნიკური შენიშვნის დოკუმენტი ხსენებულ ტერმინს ყოფს ტერმინებად – “Private Tax Ruling” (კერძო საგადასახადო გადაწყვეტილება) და “Public Tax

⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი.

⁵ იქვე, „ბ“ ქვეპუნქტი.

⁶ Romano C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 45.

Ruling” (საჯარო საგადასახადო გადაწყვეტილება).⁷ დოკუმენტის მიხედვით, “Private Tax Ruling” არის რჩევა, რომელიც გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება მოითხოვოს საგადასახადო ორგანოსაგან მის მიერ განსახორციელებელ გარიგებაზე/შეთანხმებაზე კონკრეტული საგადასახადო კანონის ნორმის გავრცელების თაობაზე.⁸ ამგვარი გადაწყვეტილება, როგორც წესი, ბოჭავს საგადასახადო ორგანოს იმ კონკრეტულ გარიგებასთან/შეთანხმებასთან მიმართებით, რომელთან დაკავშირებითაც ის გამოიცა და ამ გადაწყვეტილების საფუძველზე მოქმედებისას გადასახადის გადამხდელი დაცულია დამატებითი გადასახადის ან/და სანქციის დაკისრებისაგან.⁹ “Private Tax Ruling”-გან სარგებელს იღებს კონკრეტული გადასახადის გადამხდელი, იგი არ ზღუდავს საგადასახადო ორგანოს სხვა გადასახადის გადამხდელთან მიმართებით, იგივე ან ანალოგიური გარემოებების არსებობის შემთხვევაშიც კი¹⁰.

წინამდებარე ნაშრომში ტერმინი „წინასწარი გადაწყვეტილება“ აღნიშნავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართლებრივი ინსტრუმენტის არსს. წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივი ბუნების განსაზღვრა მნიშვნელოვანია მასზე, როგორც ადმინისტრაციული სამართლის ინსტიტუტზე, სამართლის პრინციპების გავრცელებისა და გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმების გამოყენების თვალსაზრისით.

სახელმწიფოთა უმრავლესობა, რომელთა საგადასახადო ურთიერთობებში სამართლებრივი სიცხადის მიღწევისა და საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობის გამჭვირვალობის უზრუნველყოფის (გადაწყვეტილებების გასაჯაროების შემთხვევაში) ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია წინასწარი გადაწყვეტილება, კონკრეტულად არ მიუთითებს მისი სამართლებრივი სტატუსის შესახებ. ამასთან, საგადასახადო ადმინისტრაციების მიერ გადამხდელთან ურთიერთობებში არაერთი სხვა ინსტრუმენტი გამოიყენება განსხვავებული დანიშნულებით, გამოცემისა და ხელმისაწვდომობის არაერთგვაროვანი ფორმით. აღნიშნული კიდევ უფრო ართულებს საგადასახადო ურთიერთობებში გამოყენებული რბილი სამართლის ინსტრუმენტების სამართლებრივი სტატუსის განსაზღვრას.

წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივ ბუნებასთან დაკავშირებით განსხვავებული შეხედულებები არსებობს. მაგ., ნიდერლანდებში აზრთა სხვადასხვაობა იყო არა მხოლოდ სამართლის მკვლევართა შორის, არამედ აღმასრულებ-

⁷ Waerzeggers C., Hillier C., *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime – Design Considerations for Achieving Certainty and Transparency*,” Tax Law IMF Technical Note, Vol. 1, N2, 2016, 1.

⁸ იქვე.

⁹ იქვე.

¹⁰ იქვე.

ბელი ხელისუფლებისა და სასამართლოს განმარტებებშიც. საბოლოოდ, ნიდერლანდების სამართლებრივ სისტემაში წინასწარი გადაწყვეტილება განიმარტა, როგორც ნიდერლანდების სამოქალაქო კოდექსით რეგულირებული მხარეთა შეთანხმება¹¹, რომლის პირობები შესასრულებლად სავალდებულოა მხარეთა მიერ ანუ შეთანხმების პირობებს მხოლოდ ძალა აქვს როგორც სავალდებულო ადმინისტრაციისათვის, ასევე გადასახადის გადამხდელისათვის.¹²

აღსანიშნავია, რომ იურისდიქციათა უმეტესობაში წინასწარი გადაწყვეტილება კანონმდებლობით ან ადმინისტრაციული და სასამართლო პრაქტიკით მიჩნეულია ცალმხრივ ადმინისტრაციულ აქტად.¹³

წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემის განვითარება სასარგებლოდ მიიჩნევა როგორც გადასახადის გადამხდელის, ასევე სავალდებულო ადმინისტრაციისათვის. წინასწარი გადაწყვეტილებების განვითარებული სისტემის დადებითი მხარეებია: 1. მეტი სამართლებრივი სიცხადის მიღწევის შესაძლებლობა სავალდებულო ურთიერთობებში; 2. გადასახადის გადამხდელსა და სავალდებულო ადმინისტრაციას შორის დიალოგის გაძლიერების შესაძლებლობა; 3. სავალდებულო ანგარიშგების სისტემის განვითარების ხელშეწყობის გაძლიერება; 4. სავალდებულო კანონმდებლობის თანმიმდევრული გამოყენების ხელშეწყობა; 5. სავალდებულო ადმინისტრაციის მიერ გადაწყვეტილების მიღების პროცესის გაუმჯობესება; 6. სავალდებულო ორგანოთა საქმიანობის გამჭვირვალობის და სავალდებულო მორალის გაძლიერების ხელშეწყობა; 7. სავალდებულო დავების შემცირება.

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის მოქმედების დადებით შედეგებთან ერთად არსებობს ამ მექანიზმის აგრესიული სავალდებულო დაგეგმვის მიზნებისათვის გამოყენების შემთხვევებიც. თუმცა სავალდებულო ლიტერატურაში გავრცელებული მოსაზრებით, აღნიშნული მიზეზის გამო მისი მნიშვნელობა არათუ კნინდება, არამედ გამოკვეთს სავალდებულო ორგანოთა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლების შემცირებისა და მათი გადაწყვეტილებების გამჭვირვალობის გაუმჯობესების საჭიროებას.¹⁴ წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის დანერგვისას გასათვალისწინებელია შემდეგი რისკები: 1. სავალდებულო შემოსავლების შემცირება არასწორი წინასწარი

¹¹ Civil Code of the Kingdom of the Netherlands, 1838, Art. 900.

¹² Pijil H., Hahlen W., The New Advance Pricing agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherlands, International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin, December 2001, 616; Romano C., Advance Tax Rulings and Principles of Law, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 41.

¹³ Bartes R., Legal Institute of Advance Tax Rulings, Bialostockie Studia Prawnicze, Vol.24, No. 3, 2019, 160; Romano C., Advance Tax Rulings and Principles of Law, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 46-47.

¹⁴ Pistone P., General Part, in: Trends and Players in Tax Policy, Edited by M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer and A. Storck, IBFD, 2016, 25.

გადაწყვეტილების საფუძველზე;¹⁵ 2. წინასწარ გადაწყვეტილებაზე ხელმისაწვდომობის შეზღუდვა;¹⁶ 3. საკანონმდებლო პროცესში გადაჭარბებული ჩარევა; 4. სისტემის მოქმედებისას თანასწორობის პრინციპის დარღვევა;¹⁷ 5. გადასახადის გადამხდელისგან მიღებული ინფორმაციის ბოროტად გამოყენება¹⁸.

III. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ისტორიული განვითარება

წინასწარი გადაწყვეტილების ფესვები ჯერ კიდევ რომაულ სამართალშია აღმოჩენილი. *Rescripta* იყო რომის იმპერატორის წერილობითი მოსაზრება სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით.¹⁹ იმპერატორისათვის კონსულტაციის მიზნით მიმართვა შეეძლო როგორც სახელმწიფო მოხელეს, ასევე ნებისმიერ სხვა პირს. იმპერატორი საკუთარ მოსაზრებებს მიმართვაზე წერილობითი პასუხების სახით ვასცემდა. გარდა ამისა, იმპერატორი *mandatum*-ის სახით აძლევდა დირექტივებს მოხელეებს, რამაც საფუძველი დაუდო შემდგომში ადმინისტრაციული სამართლის კოდექსის შექმნას. რომის იმპერიის პერიოდიდან საუკუნეების მანძილზე ჯერ ცენზორებს, შემდეგ კი საგადასახადო ადმინისტრაციებს შეეძლოთ გადაწყვეტილების მიღება სახელმწიფოს შემოსავლების საჭირო რაოდენობისა და კონკრეტულ პირთა დაბეგვრის შესახებ. ისინი განსაზღვრავდნენ

¹⁵ აღნიშნული რისკი მცირდება იმ მოცემულობით, რომ წინასწარი გადაწყვეტილება მოქმედებს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის იმ ტრანზაქციის მიმართ, რომელთან დაკავშირებითაც გადაწყვეტილება იქნა გამოცემული.

¹⁶ განსაკუთრებით, თუ საგადასახადო ორგანოს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის სრული დისკრეციული უფლებამოსილება ენიჭება, რომელიც მას აძლევს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე დაუსაბუთებელი უარის თქმის შესაძლებლობას.

¹⁷ წინასწარი გადაწყვეტილების დახურული სისტემის მოქმედებისას, თუ, იმავდროულად, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის საფუძველები წინასწარ არ არის გაცხადებული, წარმოიშობა აღნიშნულ ურთიერთობებში თანასწორობის პრინციპის დარღვევის რისკი.

¹⁸ განსაკუთრებით, თუ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე დაუსაბუთებელი უარია, იზრდება გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის დამატებითი გადასახადის ან/და სანქციის დაკისრების მიზნით გამოყენების ალბათობა.

¹⁹ შდრ. საფრანგეთში მოქმედი პროცედურა *rescrit* (*Livre des procédures fiscales* მუხლი L 64-B). აღნიშნული წესის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს, კონკრეტულ ტრანსაქციაში შესვლამდე ან ხელშეკრულების დადებამდე, 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. იხ., Romano C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 2-3.

კონკრეტული ეკონომიკური აქტივობის განვითარების მიზანშეწონილობას, აფასებდნენ ცალკეული პირების თუ ოჯახების გადამხდელუნარიანობას, ადგენდნენ ამა თუ იმ აქტივობისათვის საგადასახადო შეღავათების დანესების საჭიროებას. შესაბამისად, მათ ხელში იყო დაბეგვრაში საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სასამართლო ხელისუფლებაც. საგადასახადო ადმინისტრაციების უფლებამოსილებების 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 გადამხდელს შორის დაბალანსებული ურთიერთობის საჭიროება.²⁰

თანამედროვე სახით წინასწარი გადანყვეტილების სისტემა ჩამოყალიბდა 1911 წელს შვედეთში ე.წ. “Stamp Duty”-ის²¹ საფუძველზე. მე-20 საუკუნეში კი სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში განსხვავებულად განვითარდა და ყველა შემთხვევაში სხვადასხვა მიზეზი ჰქონდა: აშშ-ში ეს საგადასახადო კანონმდებლობის აღქმის სირთულე იყო, ნიდერლანდებში – მეორე მსოფლიო ომის შემდეგ უცხოური ინვესტიციების ფისკალური შედეგების დრამატული განუჭვრეტელობის აღმოფხვრის საჭიროება, იტალიაში – საგადასახადო ადმინისტრაციასა და გადასახადის გადამხდელს შორის დიალოგის აუცილებლობა.²² ყველა დასახელებული მიზეზი, საბოლოო ჯამში, საგადასახადო ურთიერთობებში წინასწარი განჭვრეტადობის მიღწევას უკავშირდება.

წინასწარი გადანყვეტილების სისტემის შემდგომი განვითარება უკავშირდება საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში საგადასახადო ორგანოთა მიერ კანონის განმარტების ფუნქციას. ბევრმა სახელმწიფომ დროთა განმავლობაში განავითარა თვითდეკლარირების სისტემა. გადასახადის გადამხდელს, როგორც ნებაყოფლობითი კანონშესაბამისობის უზრუნველსაყოფად, ისე 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.²³

²⁰ იქვე, 5-6.

²¹ მოსაკრებელი ან არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც გადაიხდება სხვადასხვა ოფიციალური დოკუმენტის (მაგ., პასპორტი, საკუთრების უფლების გადაცემასთან დაკავშირებული დოკუმენტები) დადასტურებისთვის. იხ., <<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>> [14.06.2023]

²² Romano C., Advance Tax Rulings and Principles of Law, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 2-28.

²³ იქვე, 5.

IV. წინასწარი გადაწყვეტილება საქართველოს კანონმდებლობაში, ადმინისტრაციულ და სასამართლოს პრაქტიკაში

1. წინასწარი გადაწყვეტილება საქართველოს კანონმდებლობაში

წინასწარი გადაწყვეტილება, როგორც საგადასახადო ურთიერთობებში მოქმედი ერთ-ერთი სამართლებრივი ინსტრუმენტი, საგადასახადო კანონმდებლობაში 2010 წლიდან არსებობს.²⁴ მისი გამოცემის წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ.²⁵ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უფლებამოსილი სუბიექტი შემოსავლების სამსახურია. 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.²⁶

წინასწარი გადაწყვეტილება გამოიცემა განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით: 1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით და საქართველოს საბაჟო კოდექსით გათვალისწინებული ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო/საბაჟო ვალდებულებების თაობაზე; 2. იმ მოსაკრებელთან დაკავშირებული 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 მაინდენტიფიცირებელი ინფორმაციისა, მოთხოვნის წარმდგენმა დეტალურად უნდა აღწეროს განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის შინაარსი და მასთან დაკავშირებუ-

²⁴ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ“ საქართველოს 2010 წლის 21 ივლისის კანონი.

²⁵ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანება „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“.

²⁶ იხ., იქვე.

ლი 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. პირის მიერ წინასწარი გადანყვეტილების მოთხოვნაში წარდგენილი ინფორმაცია განეკუთვნება საგადასახადო საიდუმლოებას.

წინასწარი გადანყვეტილების გავრცელების მასშტაბი შემოიფარგლება მხოლოდ იმ პირით, რომლის მიმართაც ის გამოიცა. ამასთან, წინასწარ გადანყვეტილებას არ გააჩნია მბოჭავი ძალა გადასახადის გადამხდელისათვის.²⁷ ეს უკანასკნელი არ არის ვალდებული საგადასახადო ანგარიშგება განახორციელოს ან საგადასახადო ვალდებულება შესასრულოს წინასწარ გადანყვეტილებაში მითითებული სახით. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ საგადასახადო ანგარიშგების/საგადასახადო ვალდებულების განსხვავებულად განხორციელებას/შესრულებას შედეგად შესაძლოა მოჰყვეს გადასახადის დარიცხვა და საგადასახადო სანქციის დაკისრება, რომლის გასაჩივრების უფლებაც აქვს გადამხდელს.

წინასწარ გადანყვეტილებასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში თანასწორობის პრინციპის უზრუნველსაყოფად საკანონმდებლო ნორმა ითვალისწინებს სხვადასხვა პირის მიერ განხორციელებული იდენტური ოპერაციების მიხედვით განსხვავებული წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემის აკრძალვას.

წინასწარ გადანყვეტილებას აქვს მბოჭავი ძალა საგადასახადო ადმინისტრაციისა და სამართალდამცავი ორგანოებისათვის, კერძოდ, თუ პირი მოქმედებს წინასწარი გადანყვეტილების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადანყვეტილების სანინააღმდეგო გადანყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა.

წინასწარ გადანყვეტილებას არ გააჩნია ძალა, თუ წინასწარ გადანყვეტილებაში აღნიშნული ფაქტები და გარემოებები, რომლებიც გავლენას მოახდენდა წინასწარ გადანყვეტილებაზე, არ შეესაბამება რეალურად არსებულს ან თუ გაუქმდა ან შეიცვალა საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც იქნა მიღებული წინასწარი გადანყვეტილება. ამასთან, საგადასახადო კოდექსი ადგენს წინასწარი გადანყვეტილების 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 გადანყვეტილების შესაბამისად განხორციელებულ ოპერაციებზე.

²⁷ აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით არსებობს განსხვავებული პოზიციაც. შდრ., როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, ნ. 1, თბილისი, 2018, 200.

კანონმდებლობა ითვალისწინებს წინასწარ გადანყვეტილებაში ცვლილების შეტანის შესაძლებლობას კონკრეტული პირობით. პირის მოთხოვნის საფუძველზე და დამატებითი ან შესწორებული ინფორმაციის წარმოდგენის შემთხვევაში შესაძლებელია შემოსავლების სამსახურმა თავის მიერ გამოცემულ წინასწარ გადანყვეტილებაში შეიტანოს ცვლილება და დამატება, თუ პირს არ გამოუყენებია ცვლილებისა და დამატების შეტანამდე გამოცემული წინასწარი გადანყვეტილება იმ ოპერაციის მიმართ, რომლის მიხედვითაც ეს გადანყვეტილება იყო გამოცემული.

საკანონმდებლო ნორმა ითვალისწინებს წინასწარი გადანყვეტილების გასაჩივრების შესაძლებლობას საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. დაინტერესებულ პირს შეუძლია წინასწარი გადანყვეტილება გაასაჩივროს შესაბამისი ანგარიშგების განხორციელებამდე და საგადასახადო ვალდებულების შესრულებამდე. ამასთან, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია წინასწარი გადანყვეტილება გაასაჩივროს გადასახადის/სანქციის დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილებასთან ერთად, თუ ამგვარი დარიცხვა განხორციელდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშგების ან საგადასახადო ვალდებულების წინასწარ გადანყვეტილებაში განსაზღვრულისგან განსხვავებულად განხორციელების/შესრულების შედეგად.

წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემისათვის საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრულია საფასური, რომელიც რეზიდენტი ფიზიკური პირისთვის შეადგენს 5000 ლარს, ყველა სხვა დაინტერესებული პირისთვის კი – 10 000 ლარს.²⁸

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 297-ე მუხლის მე-3¹ ნაწილის საფუძველზე, წინასწარი გადანყვეტილება შემოსავლების სამსახურში არ საჩივრდება. პირს უფლება აქვს, ამ კოდექსის 47-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული წინასწარი გადანყვეტილება გაასაჩივროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.

კანონმდებლის მიერ არ არის განსაზღვრული წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის საფუძველები და მათი განსაზღვრა აღმასრულებელ ხელისუფლებაზე, კერძოდ კი, ფინანსთა მინისტრზეა დელეგირებული. ფინანსთა მინისტრის ნორმატიული აქტით კი წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის ერთ-ერთ საფუძველად შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადანყვეტილების განსაზღვრა აბსოლუტურ დისკრეციას ანიჭებს შემოსავლების სამსახურს.²⁹

²⁸ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 მარტის N96 დადგენილება „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის მიერ მომსახურების განწესისათვის საფასურებისა და მათი განაკვეთების დამტკიცების შესახებ“.

²⁹ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010

2. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემა ადმინისტრაციულ და სასამართლო პრაქტიკაში

წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ამოქმედებიდან შემოსავლების სამსახურის მიერ მათი გამოცემის პრაქტიკა 13 წელს ითვლის. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ამოქმედების მომენტიდან (2010 წლის პირველი აგვისტოდან) იმავე 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.³⁰ შემოსავლების სამსახური არ ასაჯაროებს გამოცემულ წინასწარ გადაწყვეტილებებს, საფუძვლად კი სახელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლის საფუძველზე მისი მიკუთვნება საგადასახადო საიდუმლოებისადმი.

2010 წლის პირველი აგვისტოდან 2023 წლის 30 აპრილის ჩათვლით პერიოდში შემოსავლების სამსახურმა უარი თქვა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის თაობაზე 114 მოთხოვნაზე. შემოსავლების სამსახური არ აღრიცხავს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის თაობაზე მიღებული გადაწყვეტილებების უარის თქმის საფუძვლის 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.

შემოსავლების სამსახურის პრაქტიკის ანალიზის საფუძველზე შეიძლება ითქვას, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემას გარკვეული ნაკლოვანებები და გამჭვირვალობასთან დაკავშირებული გამოწვევები აქვს. უპირველეს ყოვლისა, 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 და-

წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-19 მუხლის მე-4 პუნქტის „ზ“ ქვეპუნქტი.

³⁰ სსიპ – შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 19 მაისის N 21-03/41176 წერილი.

ცვის პრინციპით არ ქვეყნდება, რაც თავისთავად ეჭვქვეშ აყენებს სხვადასხვა პირის მიერ განხორციელებული იდენტური ოპერაციების მიხედვით ერთგვაროვანი წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემის პრაქტიკას და შესაბამისად, თანასწორობის პრინციპის დაცვას წინასწარ გადანყვეტილებებთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში.

შემოსავლების სამსახური არ აღრიცხავს შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი მოადგილის მოტივირებული გადანყვეტილების საფუძველზე წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის თაობაზე გადანყვეტილებების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში გასაჩივრებებს. შემოსავლების სამსახურის ინფორმაციით, 2018 წლიდან საჯარო ინფორმაციის გაცემის მომენტი სათვის დავების განხილვის საბჭოს ან სასამართლოს მიერ წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის შესახებ გადანყვეტილებაზე საჩივარი სრულად ან ნაწილობრივ არ დაკმაყოფილებულა.³¹

გამოცემული წინასწარი გადანყვეტილებების სასამართლოში გასაჩივრების თაობაზე სტატისტიკას შემოსავლების სამსახური აწარმოებს 2020 წლიდან. 2020 წლიდან 2023 წლის 20 აპრილის ჩათვლით, სასამართლოში გასაჩივრდა 16 წინასწარი გადანყვეტილება. აქედან, 2 საქმეზე პირველი ინსტანციის სასამართლომ სარჩელი არ დააკმაყოფილა და აღნიშნულ საქმეებზე მიღებული გადანყვეტილებები შესულია კანონიერ ძალაში. დანარჩენ 14 საქმეზე სამართალწარმოება მიმდინარეობს. მათგან ერთ საქმეზე პირველი ინსტანციის და სააპელაციო სასამართლოს მიერ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, თუმცა გადანყვეტილებები 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 სასამართლოებმა წინასწარი გადანყვეტილება სრულად ან ნაწილობრივ ბათილად ცნეს 4 შემთხვევაში, რის საფუძველზეც შემოსავლების სამსახურს დაევალა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის (წინასწარი გადანყვეტილების) გამოცემა.

წინასწარი გადანყვეტილებების კანონიერებაზე სასამართლო კონტროლის ფარგლებში სასამართლო ადგენს მისი შინაარსის შესაბამისობას საგადასახადო კოდექსისა და სხვა მარეგულირებელი აქტების ნორმებთან,³² ამონიშნებს შემოსავლების სამსახურის მიერ საქმისათვის არსებითი გარემოებების სრულყოფილად გამოკვლევის საკითხს, წინასწარი გადანყვეტილების დასაბუთების ხარისხს³³.

³¹ იქვე.

³² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 მარტის განჩინება Nბს-895 (კ-18).

³³ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 2 თებერვლის განჩინება Nბს-734 (2კ-21).

წინასწარი გადაწყვეტილების კანონიერების განსაზღვრისას სასამართლო მსჯელობს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის უფლების არსზე,³⁴ წინასწარი გადაწყვეტილების სამართლებრივ ბუნებაზე,³⁵ მისი კანონიერების სტანდარტზე,³⁶ ადგენს ნორმის განმარტების სტანდარტს.³⁷

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის შესახებ შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება, რომლის საფუძველიც იყო 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 განგარიშების საკითხს. შემოსავლების სამსახურის მიერ გადასახადის გადამხდელს უარი ეთქვა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე იმ მოტივით, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა შემოსავლების სამსახურის დისკრეციული უფლებამოსილებაა და არა ვალდებულება. 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 დამატებითი ინფორმაცია ფაქტობრივ გარემოებებში მითითებული გაუფასურებული ქონების ფინანსური/ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ და ასევე, აუდიტორული კომპანიის მოსაზრება და ფინანსური ანგარიშგება. დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ მომჩივანს

³⁴ იქვე; საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 მარტის განჩინება Nბს-895 (კ-18).

³⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 14 ივლისის განჩინება Nბს-578-565(კ-14).

³⁶ იქვე; საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 თებერვლის განჩინება Nბს-1421(2კ-18); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება Nბს-631-619(კ-12).

³⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 7 თებერვლის განჩინება Nბს-1421(2კ-18).

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარი ეთქვა საკითხის შესწავლის/გამოკვლევის საფუძველზე. ამასთან, საბჭოს მოსაზრებით, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილებაა და არა ვალდებულება და არ არსებობდა მიღებული გადაწყვეტილებების გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.³⁸

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 ჯერჯერობით გადაწყვეტილება არ მიუღია.³⁹ განსაკუთრებით საინტერესო იქნება სასამართლოს მსჯელობა და გადაწყვეტილება იმ მიზეზის გამო, რომ კანონმდებლობა შემოსავლების სამსახურს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისას ანიჭებს განუსაზღვრელ დისკრეციას.

V. 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 შემოღებაში, ფუნქციონირებასა და განვითარებაში. საგადასახადო სამართალშემოქმედებაში, ადმინისტრირებასა და სამართალშეფარდებაში გამოყენებული საგადასახადო სამართლის ძირითადი პრინციპების⁴⁰ გარდა, საგადასახადო სამართალურთიერთობებზე დიდი გავლენას აქვს სამართლის ისეთ პრინციპებს, როგორცაა, კანონიერების პრინციპი, თანასწორობის პრინციპი, კანონიერი ნდობის პრინციპი და გამჭვირვალობის პრინციპი. სამართლის სხვა პრინციპების გავრცელება კი დამოკიდებულია სხვადასხვა იურისდიქცია-

³⁸ 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.

³⁹ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2023 წლის 2 ივნისის N08-01/44683 წერილი.

⁴⁰ გადასახადებით დაბეგრის 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. იხ., როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, წიგნი I, თბილისი, 2018, 57-61.

ში ადმინისტრაციული თუ კერძო სამართლით წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემის მოწესრიგებაზე.

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)⁴¹, ასევე კანონის ზოგადი ჩანაწერით აღმასრულებელი ხელისუფლებისათვის მინიჭებული უფლებამოსილების ძალით სისტემის ნორმატიული აქტით მოწესრიგებაში (მაგ., აშშ, ირლანდია).⁴² ზოგიერთ შემთხვევაში საკანონმდებლო საფუძველი აქვს მხოლოდ კონკრეტულ გადასახადებთან დაკავშირებით წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემას და სისტემის საერთო საკანონმდებლო საფუძველი არ არსებობს (მაგ., ასე განვითარდა სისტემა ნიდერლანდებში).⁴³ რიგ შემთხვევაში კი წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემის შემოღება და ფუნქციონირება სრულად დაეფუძნა აღმასრულებელი ხელისუფლების აქტებს (მაგ., კანადაში).⁴⁴

საკანონმდებლო აქტით წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის ფუნქციონირების კონკრეტული მოწესრიგების წინააღმდეგ ძირითადი არგუმენტი სწრაფად განვითარებადი ეკონომიკური ურთიერთობების კვალდაკვალ წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემის მოქნილობის საჭიროებაა. აღნიშნული შეიძლება გამოვლინდეს როგორც 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 შესაძლებლო-

⁴¹ Abgabenordnung (AO), 1977 vom März 1976, § 89.

⁴² Internal Revenue Code of US, Sec. 7805; Taxes Consolidation Act, 1997, 849.

⁴³ Romano C., Advance Tax Rulings and Principles of Law, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 106-115.

⁴⁴ იქვე.

ბას 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 რეალიზებაში (წინასწარი გადაწყვეტილებების გასაჯაროების ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში).⁴⁵

კანონიერების პრინციპის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მოთხოვნის შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილებები და შესაბამისად, მათში დაფიქსირებული საგადასახადო კანონის ნორმის განმარტება და კონკრეტული გარემოებებისადმი მისადაგება არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს 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 საფუძველია. ის განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში გადაწყვეტილების მიღებისას. თუ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა უფლებამოსილი ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილებაა, მნიშვნელოვანია, შესაბამისმა ორგანომ დაასაბუთოს საგადასახადო ურთიერთობებში სამართლებრივი სიცხადის მიღწევის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტის გამოცემაზე უარის თქმის მიზეზი. გფრ-ის საგადასახადო კოდექსი (AO) ადგენს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის დასაბუთების ვალდებულებას. მისი 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.⁴⁶

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.

⁴⁵ Romano C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 106-115.

⁴⁶ Abgabenordnung (AO), 1977 vom März 1976, § 89.

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. უპირველეს ყოვლისა, ამ პრინციპთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა შესაძლებელია წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის, უარყოფის და გაუქმების პოლიტიკისა და პროცედურული წესების წინასწარი გაცხადებით.⁴⁷ აშშ-ის გამოცდილების მიხედვით, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის ან მასზე უარის პოლიტიკა და პროცედურები დეტალურად არის აღწერილი შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ბიულეტენში.⁴⁸ თანასწორობის პრინციპის უზრუნველყოფის ერთ-ერთი მექანიზმია ასევე წინასწარ გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებული წლიური ანგარიშების გამოქვეყნება, მათ შორის, იმ საკითხებზე, რომლებთან დაკავშირებითაც წინასწარი გადაწყვეტილებები არ გამოიცა. წინასწარი გადაწყვეტილების ნიდერლანდებისეულ სისტემაში 2019 წელს განხორციელებული ცვლილებების საფუძველზე, ფინანსთა მინისტრის მიერ ყოველწლიურად ქვეყნდება შესაბამისი ანგარიში იმ საკითხების მითითებით, რომლებთან დაკავშირებითაც უფლებამოსილმა ორგანომ წინასწარი გადაწყვეტილებები არ გამოსცა.⁴⁹

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისას უზრუნველყოფილი უნდა იქნეს იდენტური ან ძალიან მსგავსი ფაქტობრივი გარემოებების ერთგვაროვანი შეფასება და საგადასახადო შედეგების განსაზღვრა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა სუბიექტის მიერ, რაც შესაძლებელია მიღწეულ იქნეს 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 მექანიზმია 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 გადაწყვე-

⁴⁷ “Tax Rulings” in the EU Member States, Study for the ECON Committee, 2015, 22.

⁴⁸ Internal Revenue Bulletin: 2023-1, Internal Revenue Service of the US, 3 January 2023.

⁴⁹ <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/dutch-ministry-of-finance-report-on-tax-rulings>> [14.06.2023].

ტილებას, როგორც სამართლებრივი სიცხადის მიღწევის ინსტრუმენტს, ლეგიტიმაციას სძენს.⁵⁰

წინასწარი გადაწყვეტილებების სისტემაში კანონიერი ნდობის პრინციპის მოქმედება სხვადასხვა საფუძველს ემყარება: საგადასახადო კანონს, თუ ის არეგულირებს გადასახადის გადამხდელის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად მოქმედების სამართლებრივ შედეგებს (მაგ., ავსტრალიის,⁵¹ ახალი ზელანდიის კანონები⁵², საქართველოს საგადასახადო კოდექსი); მოქმედებს ადმინისტრაციული სამართლის მნიშვნელოვანი პრინციპის ძალით (მაგ., იტალიაში და უკავშირდება ასევე კეთილსინდისიერების პრინციპს⁵³); რეგულირდება აღმასრულებელი ხელისუფლების აქტით, თუ ამგვარი უფლებამოსილება მას საგადასახადო კანონის საფუძველზე აქვს მინიჭებული (მაგ., გფრ საგადასახადო კოდექსი⁵⁴); დამკვიდრებულია სასამართლო პრაქტიკის საფუძველზე (მაგ., ნიდერლანდებში⁵⁵) ან/და გამომდინარეობს სასამართლოს მიერ დამკვიდრებული სხვა პრინციპებიდან (მაგ., აშშ-ში *the rule of adherence to precedent* (პრეცედენტის დაცვის პრინციპი), *principle of estoppel*⁵⁶ (ესტოპელის პრინციპი), ნიდერლანდებში – *general principles of proper administration*⁵⁷ (სამართლიანი ადმინისტრირების პრინციპი), გაერთიანებულ სამეფოში – *principle of estoppel*⁵⁸).

წინასწარი გადაწყვეტილების 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.

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

⁵⁰ “Tax Rulings” in the EU Member States, Study for the ECON Committee, 2015, 22.

⁵¹ Taxation Administration Act 1953, SCH 1, 359-360.

⁵² Tax Administration Act 1994, 91EA

⁵³ Romano C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 113-115.

⁵⁴ *Abgabenordnung (AO)*, 1977 vom März 1976, § 89.

⁵⁵ Romano C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 113.

⁵⁶ იქვე, 109.

⁵⁷ იქვე, 112.

⁵⁸ <<https://www.supremecourt.uk/cases/docs/uksc-2019-0183-judgment.pdf>> [22.08.2023].

მრავალი ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობის ნაწილია (აშშ, ნიდერლანდები, გერ, იტალია და სხვ.⁵⁹) და შესაბამისად, ყველა სამართლებრივ სისტემაში აღმასრულებელ ხელისუფლების გამოწვევაა 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.⁶⁰

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 გადაწყვეტილება⁶¹, რომლის შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილებები დაექვემდებარა გასაჯაროებას FOIA-ის (ინფორმაციის თავისუფლების აქტი) საფუძველზე. აღნიშნულის საპასუხოდ, კონგრესმა ცვლილება შეიტანა IRC-ში (საგადასახადო კოდექსი) 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 საჯაროვდება გადასახადის გადამხდელის მაიდენტიფიცირებელი და ფინანსური და კომერციული ინფორმაციის დაფარვით.

⁵⁹ IRC of the US, Art. 6103; General Act on Taxes 1959, Art.67; Abgabenordnung (AO), 1977 vom Marz 1976, §30; Constitution of the Italian Republic 1947, Art.15.

⁶⁰ Waerzeggers C., Hillier C., *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime – Design Considerations for Achieving Certainty and Transparency*,” Tax Law IMF Technical Note, Vol. 1, No. 2, 2016, 2.

⁶¹ Tax Analysts & Advocates v. IRS, 505 F.2d 350 (D.C. Cir. 1974); იხ., Romano C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 138.

ნიდერლანდებში წინასწარი გადაწყვეტილებების გასაჯაროების საკითხის გადაწყვეტას ორი სამართლებრივი აქტის კოლიზია უძლოდა წინ: ზოგადი საგადასახადო აქტი (**General Tax Act**) საგადასახადო საიდუმლოების დაცვის საფუძველს ქმნიდა, საჯარო ინფორმაციის აქტი (**Governments Information(Public Access) Act**) კი იცავდა მოქალაქეების უფლებას, გაცნობოდნენ მთავრობის გადაწყვეტილების მიღების პროცესს მისი გაკონტროლების მიზნით.⁶² დასახელებულ ინტერესთა შორის ბალანსის მიღწევის მექანიზმად იქცა, ერთი მხრივ, წინასწარი გადაწყვეტილების 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).⁶³ 2019 წელს განხორციელებული რეფორმის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხიც გამჭვირვალობის პრინციპის გაძლიერება იყო⁶⁴.

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.

VI. დასკვნა

წინასწარი გადაწყვეტილების ინსტიტუტის განვითარებას მნიშვნელოვანი როლი აქვს სამართლებრივი განსაზღვრულობის მიღწევაში. წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემას ახასიათებს როგორც დადებითი მხარეები, ასევე რისკები, რომლებიც ადეკვატურად უნდა შეფასდეს საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სასამართლო ხელისუფლების მიერ. მთელი რიგი რისკების მატერიალიზების შემთხვევაში ეჭვქვეშ დგება თავად სისტემის ეფექტიანობა, მეტიც, შესაძლოა ამან 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.

⁶² Romano C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 129-130.

⁶³ *Tax Analysts & Advocates v. IRS*, 505 F.2d 350 (D.C. Cir. 1974); იხ. Romano C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, Doctoral Dissertation, IBFD, 2002, 142.

⁶⁴ იხ., <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/dutch-ministry-of-finance-report-on-tax-rulings>> [22.06.2023]

წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემისას უფლებამოსილი ორგანოს/პირისათვის აბსოლუტური დისკრეციის მინიჭებამ შეიძლება გამოიწვიოს წინასწარ გადანყვეტილებაზე, როგორც სამართლებრივი განსაზღვრულობის ინსტრუმენტზე, არათანასწორი ხელმისაწვდომობა. განუსაზღვრელი დისკრეციის პირობებში შეიძლება ისეთი გამონწვევაც კი წარმოქმნას, როგორცაა, წინასწარი გადანყვეტილების სისტემის ბოროტად გამოყენება.

წინასწარი გადანყვეტილების სისტემის გაუმჭვირვალობამ შესაძლოა ეჭვქვეშ დააყენოს წინასწარ გადანყვეტილებებთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში თანასწორობის პრინციპის დაცვა, რომელიც, თავის მხრივ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნაცაა. წინასწარი გადანყვეტილებების გასაჯაროება (საგადასახადო საიდუმლოების პრინციპის დაცვით ან შემაჯამებელი დასკვნების სახით) კი გაამყარებს ნდობას საგადასახადო ადმინისტრირების სამართლიანობის მიმართ, ამასთან, გაზრდის სისტემის ეფექტიანობას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილია საგადასახადო კოდექსით განისაზღვროს წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემაზე შემოსავლების სამსახურის მიერ უარის თქმის უფლებამოსილების საფუძვლები **numerus clausus** პრინციპით. წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემაზე შემოსავლების სამსახურის მიერ უარის თქმის უფლებამოსილების ამომწურავი საფუძვლების განუსაზღვრელობის შემთხვევაში, სასურველია, საგადასახადო კოდექსის შესაბამის მუხლს დაემატოს შემდეგი შინაარსის დებულება – „წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემაზე უარი უნდა დასაბუთდეს“.

ამასთან, მიზანშეწონილია, წინასწარი გადანყვეტილების მარეგულირებელ საგადასახადო კოდექსის შესაბამის მუხლს დაემატოს შემდეგი შინაარსის ნორმა – „შემოსავლების სამსახურმა წინასწარი გადანყვეტილებები უნდა გამოაქვეყნოს საგადასახადო საიდუმლოების დაცვის მოთხოვნათა გათვალისწინებით, ხოლო ასეთის შეუძლებლობის შემთხვევაში კი – კონკრეტული გადანყვეტილების შემაჯამებელი დასკვნის სახით“.