

საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელის კრიტიკული შედარებითი ანალიზი ევროკავშირის ანალოგებთან (უპირატესად ესტონურ მოდელთან)

1. შესავალი

ცვლილებები, რომელიც მოგების გადასახადის მოდელმა 2016-17 წლებში განიცადა, შესაძლოა წარმოადგენდეს ყველაზე დიდ გამოწვევას ქართულ თანამედროვე საგადასახადო კოდექსში, ვინაიდან იგი დაეყრდნო მხოლოდ ერთი ქვეყნის – ესტონეთის მოგების გადასახადის მოდელს. აქედან გამომდინარე, ახალი ქართული მოგების გადასახადის მოდელი, რომელიც ემყარება 2016-17 წლების რეფორმას გამორჩეულია და აქვს ძალიან ღარიბი პრაქტიკა როგორც საქართველოში, ასევე ესტონეთში. ეს ფაქტი ასევე გამორიცხავს სასამართლო პრაქტიკის ან საქართველოში მოქმედი სხვა საგადასახადო დავების პლატფორმის შეფასებების არსებობას.

მიუხედავად იმისა, რომ 2016-17 წლების რეფორმის შედეგად მიღებულ მოგების გადასახადის მოდელს აქვს მნიშვნელოვანი ძლიერი მხარეები, მისი პრაქტიკაში გამოყენებისას გამოვლინდა მრავალი მნიშვნელოვანი შეუსაბამო საკითხი, რაც მიმოხილულია წინადადება სტატიაში. ფორმა-

* ნიუ ვიუნის უნივერსიტეტის სამართლის სკოლის სტუდენტი.

ტის შეზღუდვებიდან გამომდინარე – შეფასებულია მხოლოდ პრობლემური და ბუნდოვანი საკითხები, რომელიც დაკავშირებულია 2016-17 წლების რეფორმის შედეგად მიღებული მოგების გადასახადის მოდელთან. ნაშრომი ასევე გვთავაზობს 2016-17 წლების რეფორმის შედეგად მიღებული მოგების გადასახადის მოდელის გაუმჯობესების გზებს, რომელიც ითვალისწინებს ჰოლანდიური და ესტონური მოგების გადასახადის მოდელის მიდგომებს. შემოთავაზებული ანალიზი არ ეხება ეკონომიკურ შედეგებს, არამედ მოტივსა და სამართლებრივ ლოგიკას.

2. მოგების გადასახადის მოდელი 2016-17 წლების რეფორმის ზოგადი მიმოხილვა

2016-17 წლების რეფორმის მოგების გადასახადის მოდელი ფარავს ყველა დასაბეგრ ობიექტს, რომელსაც ითვალისწინებს ესტონური მოგების გადასახადის მოდელი, ოდნავ განსხვავებული ფორმულირებით. ქართული მოგების გადასახადის მოდელისთვის ძირითად დოკუმენტს წარმოადგენს კომპანიის ეკონომიკური საქმიანობა, რაც ემყარება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს. მიუხედავად ამისა, არსებობს ძირეული სხვაობები ინტერპრეტაციისა და შემდგომი განმარტებების თვალსაზრისით, ხვდება თუ არა შესაბამისი დასაბეგრი ობიექტის განმარტებაში კონკრეტული ტრანზაქცია.

ამ მიდგომების თანახმად, აღმოიფხვრა სუსტი კაპიტალიზაციის მარეგულირებელი ნორმები, პერიოდული საბუღალტრო აღრიცხვის მეთოდი, ლიკვიდაცის, რეორგანიზაციის და აქტივების გადაცემის წესები, მრავალი საგადასახადო ნორმა, ვინაიდან ეს ნორმები აღარ ვრცელდება 2016-17 წლების რეფორმის მოგების გადასახადის მოდელს დაქვემდებარებულ პირებზე.

3. გადაუჭრელი საკითხები: არსებული მოდელის პრაქტიკული ნეგატიური ეფექტები და გადაჭრის გზები

3.1. სამართლებრივი ჩარჩო

მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონი შეიცავს იმ ორგანიზაციების ტიპების ჩამონათვალს, რომელიც მიიჩნევა საწარმოებად. მასში არ შე-

დიან კოლექტიური საინვესტიციო ფონდები და ფონდები. დიდად სავარაუდოა, რომ აქედან გამომდინარეობს მიზეზი თუ რატომ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ასეთი ვიწრო დაგროვებით პენსიასთან და საინვესტიციო ფონდებთან დაკავშირებით და ათავისუფლებს გადასახადებისგან ინვესტიციებთან და პენსიებთან დაკავშირებით იმ კომპანიებს, რომლებმაც მოიპოვეს საერთაშორისო საფინანსო კომპანიის სტატუსი.¹

ევროკავშირის ქვეყნების და ესტონური მოგების გადასახადის მოდელებისგან განსხვავებით, ქართული საგადასახადო კანონმდებლობა განიცდის მოგების გადასახადის რეგულაციებს კონკრეტული ტიპის ორგანიზაციებთან დაკავშირებით. ორგანიზაციები, როგორცაა ერთობლივი საანგარიშო ფონდები (როგორც მაგალითად ნიდერლანდებში²) და ფონდები ფართოდ არის გამოყენებული დასავლეთ სამყაროში კონკრეტული საინვესტიციო და/ან სადანიზაციო მიზნებისთვის. ასეთი ორგანიზაციები უმეტესად (ევროკავშირის ქვეყნებში, ისევე როგორც ესტონეთში³) გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისგან ან ექვემდებარება სხვა კონკრეტულ საგადასახადო რეჟიმს.

გარდა ამისა, ევროკავშირისა და საქართველოს შორის ასოცირების შეთანხმების თანახმად,⁴ საქართველო ვალდებულია ამგვარი საინვესტიციო ორგანიზაციები დაარეგულიროს ისევე როგორც UCITS – მიმოქცევად ფასიან ქალაქებში კოლექტიური ინვესტიციების განსახორციელებლად შექმნილ საწარმო, 2009 წლის 13 ივლისის ევროპარლამენტისა და საბჭოს 2009/65/EC დირექტივის შესაბამისად. შესაბამისი რეგულაციების ცვლილებები უნდა განხორციელდეს 2022 წლამდე.⁵ ეს ასევე ნიშნავს შესაბამისი საგადასახადო რეგულაციების იმპლემენტაციასაც.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, ისევე როგორც მეწარმეთა შესახებ კანონში შესაბამისი ცვლილებების განხორციელება, რაც ერთობლივი საანგარიშო ფონდების (მათ შორის მიმოქცევად ფასიან ქალაქებში კოლექტიური ინვესტიციების განსახორციელებლად შექმნილი საწარმო) და ფონდების შექმნის შესაძლებლობას შექმნიდა, რომელიც

¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 2010 (საქართველო) მუხლი 99 (1.0).
² Law on Corporate Taxation 1969 (Netherlands) s2 (1.f).
³ Income Tax Act 1999 (Estonia) s2 (5).
⁴ საქართველო/ევროკავშირის შორის ასოცირების შეთანხმების XV-A დანართის ნაწილი D.
⁵ იქვე.

გათავისუფლებული იქნებოდა შესაბამისი მოგების გადასახადისგან, შექმნიდა საპენსიო/დანაზოგების ფონდების შექმნისთვის მასტიმულირებელ გარემოს. ამ ფაქტორს ასევე დიდი გავლენა ექნებოდა საქართველოს ეკონომიკურ ზრდაზე, რაც წარმოადგენდა ახალი მოგების გადასახადის მოდელის მიზანს.

გარდა ამისა, აღსანიშნავია, რომ საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელი არ ახდენს ამხანაგობების დიფერენცირებას საგადასახადო მიზნებისთვის, ევროკავშირის ქვეყნების კლასიკური მოგების გადასახადის მოდელთან შედარებით, რომლის თანახმადაც სხვადასხვა ამხანაგობა შეიძლება დაიბეგროს განსხვავებულად. საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელის შემთხვევაში, ყველა ამხანაგობა იბეგრება ერთნაირად; ყველა *inter alia* ექვემდებარება მოგების გადასახადს საქართველოში და იბეგრება შესაბამისად.⁶

3.2. მოგების გადასახადის მოდელი საქართველოში მოქმედი მუდმივი დაწესებულების განაწილებულ მოგებასთან დაკავშირებით

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს მუდმივი დაწესებულების განაწილებულ მოგებას როგორც განხორციელებულ განაცემს (არარეზიდენტი საწარმოს მიერ მისი მუდმივი დაწესებულებისათვის მიკუთვნებული მოგების გატანა) მუდმივი დაწესებულების საქმიანობის შედეგად მიღებული მოგებიდან ფულადი ან არაფულადი ფორმით.⁷ ამავდროულად, განაწილებული მოგება არის მოგება, რომელიც საწარმოს მიერ მის პარტნიორზე დივიდენდის სახით, ფულადი ან არაფულადი ფორმით ნაწილდება.⁸

დივიდენდის განმარტებაზე დაყრდნობით, მისი განაწილება შესაძლებელია მხოლოდ ორ დამოუკიდებელ იურიდიულ პირს შორის.⁹ შესაბამისად, ვინაიდან მუდმივი დაწესებულება და მისი სათაო ოფისი არ არიან განსხვავებული იურიდიული პირები და ერთ იურიდიულ პირს წარმოად-

⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2010 (საქართველო) 21-ე მუხლი (1.გ), 97 (1).

⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2010 (საქართველო) მუხლი 98(3).

⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2010 (საქართველო) მუხლი 98(1).

⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2010 (საქართველო) მუხლი 8.12.

გენენ,¹⁰ მუდმივ დაწესებულებას არ შეუძლია თავისი მოგების განაწილება დივიდენდის ფორმით. აქედან გამომდინარე, ის მომენტი და განხორციელებული ოპერაცია რაც უნდა მიიჩნეოდეს მოგების განაწილებად, რომელიც ექვემდებარება მოგების გადასახადს არის ბუნდოვანი.

ქართული საგადასახადო ორგანოები ამ საკითხთან დაკავშირებით ინარჩუნებენ სიჩუმეს, მაშინ როცა 1900-ზე მეტი არარეზიდენტი საწარმოს მუდმივი დაწესებულება¹¹ დარჩენილია ამ გაურკვევლობაში და თითოეული მათგანი საკითხის თავისებურ ინტერპრეტაციას ახდენს.

საკითხისთვის ნათელის მოფენის მიზნით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსს შეეძლო აერჩია ესტონური მოგების გადასახადის მოდელის და ესტონური საგადასახადო საბჭოს მიდგომა. მუდმივი დაწესებულების დივიდენდის განაწილება შეიძლებოდა პირდაპირ დაკავშირებოდა საგადასახადო პერიოდს, მაგალითად ფისკალურ თვეს და ოპერაციის განხორციელებად ჩათვლილიყო მომენტი, როდესაც აქტივები არ არის მუდმივი დაწესებულების კონტროლის ქვეშ ან მუდმივ დაწესებულებას თავისი საქმიანობისთვის არ მიუღია ანაზღაურება საბაზრო ფასზე.

3.3. კონკრეტული ხარჯების დაბეგვრასთან დაკავშირებული გაურკვევლობა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, ხარჯი, რომლის გაწევის მიზანს არ წარმოადგენს მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება, მიიჩნევა, რომ არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან, შესაბამისად არ ექვემდებარება მოგების გადასახადს.¹²

ამ ნორმასთან მიმართებით მთავარი საკითხი დაკავშირებულია სანქციებთან და ჯარიმებთან. ესტონური მოგების გადასახადის მოდელი პირდაპირ ამბობს, რომ ჯარიმების და სანქციების გადახდა (მათ შორის ნატურალური ფორმით ანაზღაურება), რომელიც კანონის საფუძველზეა დაკისრებული და გვიანი გადახდისთვის პროცენტები და ქრთამები ექვემდებარება მოგების გადასახადს.¹³ საქართველოს მოგების გადასახადის

¹⁰ საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ 1994 (საქართველო) მუხლი 16 (1).

¹¹ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს ოფიციალური ვებგვერდი <<https://enreg.reestri.gov.ge>

¹² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2010 (საქართველო) მუხლი 98² (1.ბ).

¹³ Income Tax Act 1999 (Estonia) ss. 51-52.

მოდელი არ ითვალისწინებს ამგვარ დებულებას, შესაბამისად გადასახადების გადამხდელებს უტოვებს ინტერპრეტაციის საშუალებას. გარდა ამისა, ევროკავშირის ქვეყნების კლასიკური მოგების გადასახადის მოდელის თანახმად, კრიმინალური ჯარიმების და საგადასახადო სანქციების უმეტესობა არ გამოიქვითება,¹⁴ როგორც ეს ამჟამად მოქმედებს საქართველოში იმ კომპანიებთან მიმართებით, რომლებიც ჯერ არ გადასულან საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელზე.

ჩემი აზრით, სანქციების/ჯარიმების მოგების გადასახადით დაბეგვრა უნდა ექვემდებარებოდეს მოგების გადასახადს, წინააღმდეგ შემთხვევაში მოგების გადასახადის დაუწესებლობამ შესაძლოა გამოიწვიოს იმ გადასახადების გადამხდელთა არათანაბარი მოპყრობა, რომლებიც გადავიდნენ საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელზე და რომლებიც არ გადავიდნენ. ქრთამებთან დაკავშირებით, ვფიქრობ, არასწორია, დაიბეგროს ქრთამის მიცემა მოგების გადასახადით, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელი, რომელმაც ქრთამი მისცა დაისჯება სანქციის სახით ამგვარი ქრთამისთვის, რაც თავის მხრივ, ჩემი წინა არგუმენტის თანახმად, უნდა დაექვემდებაროს მოგების გადასახადს.

გარდა ამისა, ვფიქრობ, რომ პრეზუმფციის შემოღება, რომ სანქციები/ჯარიმები არ მიიჩნევა ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულად, შესაბამისად არ ექვემდებარება მოგების გადასახადს, არ იქნებოდა სწორი საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელის ზოგადი მიდგომის პერსპექტივიდან:

- როგორც ჩანს, საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელის მიზანია ყველა ფინანსების დაბეგვრა, რომელიც ბეგრავს საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელის საგანს. GCITM's aim seems to be taxation of all the finances that leave the GCITM subject;
- სპეციალური პრეზუმფციები არ არის გათვალისწინებული იმ ხარჯებთან დაკავშირებით, რომელიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

¹⁴ Marnix Schellekens, Netherlands Corporate Taxation Country Surveys, 17 May 2018, Amsterdam, 1.3.3.2. < <https://online.ibfd.org> > (შემოწმებულია 2018 წლის 16 ივლისს).

3.4. შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნების განსაზღვრა

საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელი აწესებს მოგების გადასახადს შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებულ პირთან განხორციელებულ კონკრეტულ ოპერაციაზე.

წესები, რომელიც განსაზღვრავს შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნებს და მიუთითებს საქართველოს მთავრობის შესაბამის დადგენილებაზე¹⁵ აღნიშნულია მუხლში, რომელიც არეგულირებს იმ ხარჯებს, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან არ არის დაკავშირებული.¹⁶ პირველი წესის თანახმად, ქვეყანა მიიჩნევა შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად თუ ქვეყნის ან/და ქვეყნის ცალკეული ტერიტორიების საგადასახადო კანონმდებლობით:

- იურიდიული პირი თავისუფლდება მოგების გადასახადისგან¹⁷; ან
- იურიდიული პირის მიერ მიღებულ ან/და განაწილებულ მოგებაზე დაწესებული არ არის მოგების გადასახადი, ან მოგების გადასახადის განაკვეთი არ აღემატება 5%-ს.¹⁸

მეორე წესის თანახმად, თუ უცხო ქვეყნის ან მისი ცალკეული ტერიტორიის საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, იურიდიული პირის მიმართ, რომელიც რეგისტრირებულია მის ტერიტორიაზე ადგილი აქვს რომელიმე ზემოაღნიშნულ ერთ-ერთ შემთხვევას, აღნიშნული ქვეყანა ან მისი ცალკეული ტერიტორია ამ ნაწილში ითვლება შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად.¹⁹

ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, იმ ქვეყნების ან/და ქვეყნების ცალკეული ტერიტორიების ჩამონათვალი, რომლებიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად ითვლება, დადგენილი კრიტერიუმების გათვალისწინებით განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.²⁰

¹⁵ საქართველოს მთავრობის N 615 დადგენილება, 2016 (საქართველო).

¹⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (საქართველო) მუხლები 98² (5), 98² (6), 98² (10).

¹⁷ ამჟამინდელი საქართველოს მოგების გადასახადის კურსზე დაყრდნობით (15%).

¹⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (საქართველო) მუხლი 98² (5).

¹⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (საქართველო) მუხლი 98² (6).

²⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (საქართველო) მუხლი 98² (10) მიუთითებს საქართველოს მთავრობის N615 განკარგულებაზე, 2016 (საქართველო).

აქედან გამომდინარე, წარმოდგენილია სამი ურთიერთდაკავშირებული წესი, რომელიც განსაზღვრავს ქვეყანა წარმოადგენს თუ არა შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანას. არაბთა გაერთიანებულ საემიროებში რეგისტრირებული კომპანია ხვდება პირველი წესის ქვეშ, ვინაიდან არაბთა გაერთიანებული საემიროები არ აწესებს მოგების გადასახადს კომპიუტერების მიწოდებაზე, თუმცა იგი შესაძლოა არ მოხვდეს მეორე წესის ქვეშ თუ ჩვენ ავიღებთ ნავთობკომპანიის მოგებას, რომელიც იბეგრება არაბთა გაერთიანებულ საემიროებში, და აქედან გამომდინარე, იგი ასევე არ ხვდება მესამე წესის მოქმედების ქვეშ – რადგან თუმცა არაბთა გაერთიანებული საემიროები არის შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნების სიაში, მაგრამ მხოლოდ მეორე წესის მიზნებისთვის. შესაბამისად, ამ შემთხვევაში, არაბთა გაერთიანებულ საემიროებში რეგისტრირებული ნავთობკომპანია პირველ წესის თანახმად, არის კომპანია, რომელიც რეგისტრირებულია შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში, თუმცა მეორე და მესამე წესის თანახმად არ არის შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანა.

საყურადღებოა, რომ სიაში აღნიშნული ზოგიერთი ქვეყანა აღარ არსებობს. ეს ზოგიერთ შემთხვევაში შესაძლოა პრობლემური გახდეს. მაგალითად ნიდერლანდების ანტილები. ეს ქვეყანა დაიშალა.

ყოველივე ზემოხსენებულის თავიდან ასარიდებლად, საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელს შეეძლო ესტონური მოდელის მიდგომის გამოყენება, რომლის თანახმადაც შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად განსაზღვრის წესები იგივეა რაც საქართველოში მხოლოდ მეორე წესი.²¹

რაც ყველაზე მნიშვნელოვანია, ესტონური მოგების საგადასახადო აქტი არ მიუთითებს ტერიტორიებზე, რომელიც უნდა განიხილებოდეს შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად, არამედ მიუთითებს იმ ტერიტორიებზე, რომლებიც არ უნდა განიხილებოდეს ასეთად, და უფრო მეტიც, ეს სია არ გამორიცხავს წესებს, რომლებიც განსაზღვრავენ შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნებს.²² აქედან გამომდინარე, ესტონეთის შემთხვევაში შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად მიიჩნევა ის ქვეყანა, რომელიც აკმაყოფილებს საქართველოში მოქმედ ზემოხსენებულ მეორე წესის აღ-

²¹ Income Tax Act 1999 (Estonia) §10 (1).

²² Income Tax Act 1999 (Estonia) §10 (3).

ტერნატივას. მხოლოდ მეორე წესის დატოვებით, საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელი იქნებოდა უფრო ნათელი და სავარაუდოდ მოხდებოდა გაურკვევლობის თავიდან არიდება.

3.5. საგადასახადო ტვირთის შესაძლო ზრდა ახალი მოგების გადასახადის მოდელის შედეგად

საქართველოს კონსტიტუციის თანახმად, საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება, ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდა შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით, გარდა ორგანული კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.²³ ამასთან, საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდა არ ჩაითვლება გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივა ან ანაცვლებს მას და ამავდროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს.²⁴

2016-17 წლების რეფორმა არ განხორციელებულა გადასახადების დროებითი გაზრდის საფუძველზე, რაც ლეგიტიმური შეიძლება ყოფილიყო ორგანული კანონის მიხედვით.²⁵ შესაბამისად, მთავრობამ არ გამოიყენა ორგანულ კანონში განსაზღვრული უფლება. აქედან გამომდინარე, რეფერენდუმი იყო საჭირო თუ ფაქტობრივი საგადასახადო ტვირთი გაიზარდა საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელში ცვლილებებით.

გადავადებული საგადასახადო აქტივები არის მოგებიდან გადასახადების თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშებო პერიოდში გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით, გამოუყენებელი საგადასახადო ბარალის მომავალ პერიოდში გადატანასთან დაკავშირებით, და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის მომავალ პერიოდში გადატანასთან დაკავშირებით.²⁶ გადავადებული საგადასახადო აქტივები შეიძლება მიჩნეულ იქნას როგორც საგადასახადო შეღავათი, რადგან იგი

²³ საქართველოს კონსტიტუცია 1995 (საქართველო) მუხლი 94 (4).

²⁴ საქართველოს კონსტიტუცია 1995 (საქართველო) მუხლი 94 (5).

²⁵ ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ ორგანული კანონი 2011 (საქართველო) მუხლი 1(6).

²⁶ International Accounting Standards 12: para. 5 — Income Taxes.

შექმნილია ხელოვნურად საგადასახადო კანონმდებლობით და თანხ-ვედრაში არ არის კომპანიის რეალურ საბუღალტრო სიტუაციასთან, შესაბამისად კომპანიისთვის ქმნის შესაძლებლობას დაავიანოს მოგების გადასახადის გადახდა.

წარმოვიდგინოთ, რომ დიდი საერთაშორისო კომპანია რომელიც უზრუნველყოფს ტაქსის სერვისს შემოვიდა საქართველოში 2014 წელს. კომპანიამ იცის, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს საგადასახადო შეღავათს გადავადებული საგადასახადო აქტივების სახით. კომპანიამ ივარაუდა, რომ საგადასახადო შეღავათები მომავალშიც გავრცელდებოდა. კომპანიამ შეიძინა 10 მილიონი დოლარის ღირებულების მანქანები. კომპანიას აქვს ფინანსური მოგება მისი საქართველოში დაარსებიდან. მას შეეძლო ამ რაოდენობის დაქვითვა ერთიანად ან მანქანების წლიური საამორტიზაციო ანარიცხების დაქვითვა (ორივე წარმოადგენს საგადასახადო შეღავათს). საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მანქანებისთვის ითვალისწინებს წლიურ 20%-იან ამორტიზაციის ნორმას. შესაბამისად, კომპანიამ პირველ წელს დაქვითა 2 მილიონი აშშ დოლარი, მეორე წელს 1.6 მილიონი აშშ დოლარი და განიზრახა დაქვითა 1.28 მილიონი აშშ დოლარი მესამე წელს (2017). თუმცა, 2017 წელს, მიღებულ იქნა ახალი მოგების გადასახადის მოდელი და კომპანიის უფლება 20%-იანი დაქვითვის შესახებ გაუქმდა. უფრო მეტიც, გადასახადების გადამხდელებს, რომლებიც სარგებლობდნენ წლიური ამორტიზაციის დაქვითვის მეთოდით საგადასახადო მიზნებისთვის იმის უფლებაც არ მიეცათ, რომ დაეკორექტირებინათ/განემართათ წინა წლების დეკლარაციები.

ალტერნატიულად, თუ კომპანიამ შეარჩია ერთჯერადი დაქვითვის მეთოდი და განიზრახა 2014 წელს განცდილი ზარალის დარეგისტრირება, ასეთი უფლება 2017 წელს აღარ გამოიყენება საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელის გამო. შედეგად, კომპანია პასუხისმგებელია გადაიხადოს მოგების გადასახადი დივიდენდების განაწილებაზე 2017 წელს და მას არ შეუძლია ზარალის რეგისტრირება მომდევნო წლებისთვის.

რაც შეიძლება დადგინდეს ზემოხსენებული არგუმენტებიდან – ახალ მოგების გადასახადის მოდელზე გადასვლა წარმოადგენს საგადასახადო შეღავათების შეწყვეტას. საგადასახადო სტიმულის შეწყვეტა გადასახადების საკითხში მკვლევარების თანახმად საგადასახადო ტვირთს ხდის

უფრო მძიმეს და უფრო მეტ საგადასახადო რისკთან არის დაკავშირებული.²⁷

რადგან კომპანიები არ არიან უფლებამოსილნი დაარეგისტრირონ თავდაპირველად წარმოშობილი ზარალი – ახალ მოგების გადასახადის მოდელზე გადასვლა შეიძლება განხილულ იქნას როგორც საგადასახადო ტვირთის ზრდად, განსაკუთრებით დიდი საერთაშორისო კომანიებისთვის, რომლებიც საქართველოში გრძელვადიან ინვესტიციებს ახორციელებენ, რაც მოითხოვს ძვირადღირებული აქტივების შესყიდვას. შესაბამისად, კონსტიტუციურ სარჩელს სულ მცირე ექნებოდა დაკმაყოფილების სოლიდური საფუძველი.

3.6. ეფექტური წამახალისებელი ფაქტორის ნაკლებობა რეფორმის მიზნის მისაღწევად

საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელი მიზნად ისახავდა ახალი წამახალისებელი ფაქტორის შექმნას – საწარმოში თანხის დაბრუნებას. თუმცა, როდესაც ვამოწმებთ ესტონურ მოდელს, რასაც ეფუძნება ქართული მოდელი, იგი შეიცავს კონკრეტულ წამახალისებელ ფაქტორს, რაც არ არის უზრუნველყოფილი საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელში. კომპანიებს არ გააჩნიათ რეალური ფინანსური წახალისება კომპანიაში მოგების შესანარჩუნებლად. შედეგად, განხორციელებული რეფორმების მიზანი სავარაუდოდ არ იქნა მიღწეული. უფრო მეტიც, როგორც წინა თავებში აღინიშნა, ბევრ გაურკვევლობას აქვს ადგილი, რაც ცალსახად არ ქმნის სტიმულს ქართულ ბაზარზე შესვლისთვის.

ერთ-ერთი ყველაზე საინტერესო წამახალისებელი ფაქტორი, რაც საქართველოს შეეძლო აეღო ესტონური მოდელიდან არის ის, რომ ესტონეთში კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული მოგება, რომელიც ტოლი ან ნაკლებია რეზიდენტი კომპანიის მიერ საშუალო განაწილებული მოგებიდან წინა სამი კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ განაწილებულ შემოსავლებზე, იბეგრება შემცირებული განაკვეთით.²⁸ ასეთი რეგულაცია უფრო სავარაუდოა, რომ ქმნის დამატებით სტიმულს კომპა-

²⁷ Causes of Tax Risks and Ways to Reduce Them, European Research Studies Journal, Volume XX, Issue 3B, 2017, p. 456.

²⁸ Income Tax Act 1999 (Estonia) s50¹.

ნიებისთვის მოახდინონ მეტი რეინვესტირება და არ გაიტანონ ფინანსები ბიზნესიდან წლების განმავლობაში.

4. დასკვნა

ნაშრომის მიზანი ეჩვენებინა საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელთან დაკავშირებული მთავარი პრობლემური საკითხები მიღწეულია. კვლევის დროს, გამოვლინდა და შენიშნულ იქნა მრავალი კომპლექსური საკითხი, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ევროკავშირის ანალოგებთან შედარებით.

მიუხედავად იმისა, რომ თითქმის არ არის საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელის დაკვირვების შემთხვევები, წინამდებარე სტატიამ წარმატებით უზრუნველყო შესაძლო საგადასახადო დავების საგანი და წარმოადგინა ამგვარი საკითხების აღმოფხვრის გზები (სადაც შესაძლებელია), სერიოზული საგადასახადო დავის აღმოცენებამდე. საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელის მთავარი გამოვლენილი და განხილული პრობლემები დაკავშირებულია:

- საგადასახადო სუბიექტებთან;
- მუდმივი დაწესებულების მიერ მოგების განაწილებასთან;
- სანქციების და ჯარიმების გადახდის დაბეგვრასთან;
- შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნის განსაზღვრასთან;
- წამახალისებელ ფაქტორთან რეფორმის მიზნის მისაღწევად;
- საგადასახადო ტვირთის ზრდასთან.

ბოლოს, ვფიქრობ, რომ წინამდებარე ნაშრომი იქნება გამოსადეგი, გამომდინარე იქედან, რომ საქართველოს მოგების გადასახადის მოდელი ახალი მიღებულია და მის სისუსტეებთან დაკავშირებით მწირი რაოდენობის ნაშრომები არსებობს, განსაკუთრებით მისი პრაქტიკული შედეგების თვალსაზრისით.

