

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 დააგვიანოს 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.



საიდუმლოს ფარდის ახდა: გადასახადებისგან თავის არიდება, დირექტორების, პარტნიორებისა და კომპანიების ცხოვრება

1. შესავალი

გადასახადების ვარიაცია და მათი შემცირება ის შემთხვევებია, როდესაც ჩვენ უნდა ვიცოდეთ გარკვეული წესები, რომ არ მოვხვდეთ ციხეში და არ მოხდეს მილიონების დაკარგვა. კონკრეტულ საქმეზე მუშაობისას, იურისტმა საჭიროა განსაზღვროს კლიენტების და კომპანიის ყველა რისკი. ამიტომ აუცილებელია რისკების იდენტიფიკაციის მეთოდების ცოდნა. მაგალითად, უზენაესმა სასამართლომ განიხილა დირექტორისა და პარტნიორის პასუხისმგებლობის საკითხი, როდესაც ისინი საგადასახადო შეღავათებს ბოროტად იყენებენ. წინამდებარე ნაშრომის მიზანია საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილების (2015 წლის 6 მაისის) შესაბამისად, გამოიკვლიოს და გამოავლინოს სად გადის ზღვარი გადასახადების თავიდან აცილებასა და საგადასახადო დაგეგმარებას შორის, ასევე განსაზღვროს მიღებულია თუ არა ამ გადაწყვეტილებით რაიმე სპეციალური ტესტი. ეს მოიცავს კომპანიის, მისი დირექტორის და პარტ-

* თბილისის თავისუფალი უნივერსიტეტის იურიდიული ფაკულტეტის სტუდენტი.

ნიორების პასუხისმგებლობას, როდესაც ისინი სარგებლობენ საგადასახადო შეღავათებით, ასევე სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობასა და რისკებს, რომლებიც ადგილობრივ ბაზარზე ჩნდება სასამართლოს მიერ ჩამოყალიბებული განმარტების გამო.

ამ მიზნის სრულყოფილად მისაღწევად, ნაშრომში გამოყენებულია მეთოდები, რაც ეფუძნება შედარებითი ანალიზსა და სინთეზს, განზოგადებას, აბსტრაქციას, ანალოგიასა და სისტემურ მიდგომას.



ნაკლები გადასახადების გადახდა თუ ეს შესაძლებელია – რა თქმა უნდა ლეგიტიმური მიზანია. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის თანახმად, სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით.¹ ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ ორგანულ კანონში ეს ფართო საკითხი კონკრეტდება: ვკითხულობთ, რომ „თავისუფლება არის ეკონომიკური პოლიტიკის ძირითადი პრინციპი, რომელიც გამოიხატება მთავრობის მცირე ზომაში, პასუხისმგებლობიან მაკროეკონომიკურ პოლიტიკასა და დაბალ გადასახადებში“². ეს იმას ნიშნავს, რომ თუ მინიმუმაცა კანონით არის განსაზღვრული, მაშინ შესაძლებელია თქვენი გადასახადებით ლობირება იმგვარად, რომელიც საშუალებას გაძლევთ განახორციელოთ ნაკლები საგადასახადო ვალდებულება. შესაბამისად, ძირითადი კითხვები, რომლებსაც პასუხი გაცემდა ამ კვლევის დახმარებით შემდეგია:

1. შესაძლებელია თუ არა გადასახადების შემცირება და როგორ?
2. რა არის განსხვავება გადასახადების გადაუხდელობას, გადასახადებისაგან თავის არიდებასა და გადასახადების დაგეგმარებას შორის?
3. რას ნიშნავს საგადასახადო სამართალში კანონის ბოროტად გამოყენება?
4. არსებობს თუ არა რაიმე ტესტი, რომელიც მიუთითებს, რომ კონკრეტული შემთხვევა გადასახადებისაგან თავის არიდებაა თუ გადასახადების დაგეგმვა?

¹ საქართველოს კონსტიტუცია, 1995, მუხლი 94.

² ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ საქართველოს ორგანული კანონი, 2011, პრეამბულა;

5. რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრება კომპანიებს, დირექტორებსა და პარტნიორებს თუ ისინი გადასახადების შემცირებას გადაწყვეტენ? ვინ არის პასუხისმგებელი კონკრეტული ქმედებისთვის და რას ეყრდნობა სამართლებრივად ეს პასუხისმგებლობა?
6. როგორ უნდა იმოქმედოს დირექტორმა, როცა მას გადასახადების შემცირება შეუძლია – იმოქმედოს კომპანიის ინტერესების სასარგებლოდ და დადგეს სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის რისკის ქვეშ თუ გადაიხადოს მეტი და ანგარიშვალდებული იყოს პარტნიორებთან პირადად?

სამი ძირითადი ფორმა (ტერმინი) – გადასახადების გადაუხდელობა, გადასახადებისაგან თავის არიდება და გადასახადების დაგეგმარება საქართველოს კანონმდებლობაში არ არის სათანადოდ განმარტებული. მაგალითად: გადასახადების გადაუხდელობა – ეს არის შემთხვევა, როცა დარღვევა ნათელია: პირი არ იყენებს სალარო აპარატს, ახორციელებს უკანონო ბულალტერიას, და აქედან გამომდინარე პირდაპირ არღვევს კანონს. ამ შემთხვევაში, პირს უწევს არა მხოლოდ საბაზო რაოდენობის გადახდა, არამედ ჯარიმის და სანქციის. ამავდროულად, სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობაც ეკისრება მას.³ გადასახადებისთვის თავის არიდება არის შუალედური ელემენტი, ამ შემთხვევაში კომპანია არ არღვევს დაწერილ კანონს და ემორჩილება ფორმალურ მოთხოვნებს, მაგრამ უკანონო სტრუქტურის/სქემის ამუშავება იწვევს შედეგებს, რომელსაც კანონმდებელი მიზნად არ ისახავდა.⁴ შესაბამისად, კანონმდებლის მიზნის გასაგებად, რომელსაც ემყარება კონკრეტული საგადასახადო შეღავათი, უნდა გავეცნოთ სამართლებრივ ტექსტებს, მის ისტორიასა და განმარტებით ჩანაწერებს. საგადასახადო დაგეგმარებაა, როდესაც გადასახადის გადამხდელი მისი სამართლებრივი ქმედებების შედეგად მიაღწევს კანონმდებლის მიზანს საგადასახადო შეღავათთან დაკავშირებით და არც სისხლისსამართლებრივი და არც ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა არ ეკისრება.⁵

³ Inertnational Tax Avoidance and Evasion, Four related studies (OECD, Paris, 1987), p.11; see United States v. Terrel, 754 F.2d 1139, 1144 (1985); United States v. Grasso, 629 F.2d. 805, 805 (1980).

⁴ Lord Nolan opinion on Inland Revenue v. Willoughby case (1997), p. 27.

<https://publications.parliament.uk/pa/ld199798/ldjudgmt/jd970710/willough.htm>

⁵ M. Paulus, Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning, Issue 5 (May 2006), pp. 272-281; P. Kavelaars, EU and OECD: Fighting against Tax Avoidance, Issue 10 (October 2013), pp. 507-515;

დღესდღეობით, როდესაც არსებობს ტერმინოლოგიასთან დაკავშირებული უამრავი შეკითხვა, საქართველოში არ არსებობს განსხვავებული და მრავალმხრივი სასამართლო პრაქტიკა აღნიშნულთან დაკავშირებით. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ჩვენ ვხვდებით ტერმინს „გადასახადების თავიდან აცილება“ ქართულ ენაზე და „გადასახადების გადაუხდელობა“ ინგლისურ ენაზე, რაც დიდ პრობლემებს იწვევს ადგილობრივ ბაზარზე.⁶ თუ გავითვალისწინებთ თანხის რაოდენობას, რაც საკმარისია იმისთვის, რომ ქმედება დანაშაულად ჩაითვალოს⁷, ყველა პოტენციური შემთხვევა შეიძლება დანაშაულად იქნას ცნობილი. აქედან გამომდინარე, ყველა დირექტორი და/ან პარტნიორი არის პოტენციური ბრალდებული, თუ მისი გადაწყვეტილება საგადასაადო ხელისუფლების მიერ არ ჩაითვლება გადასახადების დაგეგმარებად.

2. გადასახადებისთვის თავის არიდება, კანონის ბოროტად გამოყენება და გადასახადების დაგეგმარება – კანონის ფარგლები

არის თუ არა შეთანხმებული ოპერაცია განხორციელებული საქმიანობის შესატყვისი? პრაქტიკულად, ეს არის ქართული ანდაზის მსგავსი პრინციპი „ფიცი მწამს ბოლო მაკვირვებსო“. მაგალითად, თუ ვინმემ ხელი მოაწერა ქირავნობის ხელშეკრულებას, ისმის კითხვა ნამდვილად ქირავნობის ხელშეკრულებაა თუ არა იგი? ხომ არ წარმოადგენს სინამდვილეში საკუთრების გადაცემას? თუ ხელშეკრულების საგანია ქონება, რომელიც ბუნებრივად ცვეთადია და ხელშეკრულების ვადად განსაზღვრულია 60-70 წელი, ეს წარმოშობს ლოგიკურ ეჭვს, ქირავნობის ხელშეკრულებას დოკუმენტის უკან არსებითად სახეზეა საკუთრების გადაცემა, ვინაიდან საკუთრების უკან დაბრუნებისას ის შეიძლება გაუფასურდეს/განადგურდეს.

ამრიგად, ამ ნაშრომში მთავარი პრობლემაა კანონის შინაარსსა და ოპერაციას შორის შესატყვისობა. თუ ისინი არ შეესაბამება ერთმანეთს, აუცილებელია გაირკვეს, უკანონოა თუ არა პირის მიერ გამოყენებული ფორმა. ამ შემთხვევაში, საქართველოს კანონმდებლობის უმნიშვნელო-

⁶ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, 1999, მუხლი 218.

⁷ იქვე.

ვანესი მხარეა ის ფაქტი, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი სიტყვა სიტყვით განმარტავს „გადასახადის თავიდან აცილებას“. ეს მოიცავს არამხოლოდ შემოსავლების დამალვასა და საგადასახადო შეღავათების უკანონო მიღებას, არამედ გადასახადებისაგან თავის არიდებას, რაც ჩვეულებრივ ფორმალურად კანონიერია, მაგრამ არ შეესაბამება კანონმდებლის პირდაპირ ნებას. ეს მაგალითი სრულყოფილად აღწერს⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებას, რომელსაც დიდი გამოხმაურება მოყვა.

ამ კონტექსტში საყურადღებოა ჰალიფაქსის შესახებ სარჩელი.⁹ სასამართლომ დაადგინა, რომ კომპანიის მიზანი, გადაეხადა ნაკლები გადასახადები, როდესაც კანონი ამის საშუალებას იძლევა, კანონიერია. მაგრამ მნიშვნელოვანია გარკვეული კრიტერიუმების არსებობა, რომელიც განსაზღვრავს პირთა ეკონომიკური საქმიანობის შესაბამისობას მათ შინაარსთან.¹⁰ ჰალიფაქსი, ისევე როგორც სხვა ფინანსური ინსტიტუტები თავისუფალი იყო დღგ-გან დაქვითვის უფლების გარეშე. ამრიგად, ჰალიფაქსს, როდესაც საკუთარი ბიზნესსაქმიანობისათვის შეიძენდა მომსახურებას/პროდუქტებს მომმარაგებლისგან, რომლებიც იყვნენ დღგ-ს გადამხდელები, არ შეეძლო დღგ-ს დაქვითვა. შესაბამისად, დირექტორებმა გადაწყვიტეს ოპერაციების განხორციელება დაეკავმათ იმგვარად, რომ ყველაფერი შესაბამისობაში ყოფილიყო ფორმალურ სამართლებრივ სტანდარტებთან და ამავედროულად დღგ-ს დაქვითვის შესაძლებლობა ჰქონოდათ. ისინი აპირებდნენ სატელეფონო ცენტრის აშენებას, რისთვისაც მათ მოუწევდათ დღგ-ს გადახდა რამდენიმე მილიონის ოდენობით გამოქვითვის უფლების გარეშე. მისი გეგმების განხორციელების მიზნით, ჰალიფაქსმა სპეციალური ოპერაცია განახორციელა რამდენიმე შვილობილ და მასთან დაკავშირებულ კომპანიასთან. საერთო ჯამში ეს ფორმალურად კანონიერი იყო, მაგრამ გარკვეულმა ქმედებებმა გააუქმეს ერთმანეთი.¹¹ მაგალითად, თუ შვილობილი კომპანია უძრავი ქონების მფლობელი გახდებოდა, იგი თავის საკუთრებას ჰალიფაქსს მიაქირავებდა. ჰალიფაქსი ორ კომპანიას დაიქირავებდა: ერთი ააშენებდა შენობას

⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლო, გადაწყვეტილება #as-1158-1104-2014, 2015 წლის 6 მაისი;

⁹ C-255/02 – Halifax and Others, 2006.

¹⁰ C-255/02 – Halifax and Others, 2006, paras. 12-30.

¹¹ ibid, paras. 31-37.

და მეორე გაარემონტებდა. ამ შემთხვევაში დღგ-ს გამოქვითვა დაშვებული იყო ბრიტანეთის კანონმდებლობით.¹² საბოლოოდ, კომპანიამ მიზანს მიაღწია და ყველაფერი კანონიერად (ფორმალურად) გააკეთა, მაგრამ შემოსავლების სამსახურისთვის საეჭვო გახდა ეს სიტუაცია. მას შემდეგ, რაც ბრიტანეთის სასამართლოებმა განიხილეს გადასახადის გადამხდელთა უფლებები კონსერვატიულად და ზოგადად კანონმდებლობა არ უშვებდა ტრანზაქციების გაუქმებას, ჰალიფქსის დასჯის ერთადერთი გზა იყო ზოგადი სამართლებრივი პრინციპი – კანონის ბოროტად გამოყენება.¹³ როდესაც კანონს, რომელიც მიზნად არ ისახავს საგადასახადო შეღავათებს, გადასახადის გადამხდელი იყენებს იმგვარად, რომ გამიზნული აქვს მიიღოს საგადასახადო შეღავათი, ეს შეიძლება ჩაითვალოს კანონის ბოროტად გამოყენებად. ამის შედეგი ის იყო, რომ გადაწყვეტილების თანახმად, ევროკავშირის ქვეყნების შემოსავლების სამსახურები გახდნენ უფლებამოსილნი, ეჭვქვეშ დააყენონ ისეთ შემთხვევები, რომლებიც ადრე ვერ განიხილებოდა. მე ვფიქრობ, რომ აღნიშნული გადაწყვეტილება ხსნის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებითი ფორმის პრინციპის წარმოშობას და საგადასახადო ორგანოებს კვალიფიკაციის შეცვლის უფლებას აძლევს.¹⁴ სწორედ ამ მუხლში მოწმდება რამდენად შესაბამისობაშია ოპერაციის ფორმა მის შინაარსთან. ყველა ოპერაცია შესაძლოა შემოწმდეს ამაზე დაყრდნობით. ჩვეულებრივ, მტკიცების ტვირთი ეკისრება საგადასახადო უწყებას, თუმცა თუ გადასახადის გადამხდელს მოუწევს სასამართლოში სამივე ინსტანციის გავლა, ცხადი ხდება, რომ რეალურად მტკიცების ტვირთის დიდი ნაწილი მას ეკისრება.

ამ პრებლემამე მსჯელობა შეგვიძლია უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებაზე დაყრდნობით.¹⁵ ამ გადაწყვეტილებაში მოცემულია ტესტი, რომელიც მიუთითებს შემთხვევაზე, როდესაც ერთობლივი და სხვადასხვაგვარი პასუხისმგებლობა ეკისრება დირექტორსა და დამფუძნებელს და იწვევს თუ არა სისხლის სამართლებრივად დამნაშავედ ცნობა პერსონალურ მატერიალურ პასუხისმგებლობას.

¹² C-255/02 – Halifax and Others, 2006, paras. 1-11.

¹³ Ibid, paras. 62-86; 88-97;

¹⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 73(9.ბ)

¹⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლო, გადაწყვეტილება #as-1158-1104-2014, 2015 წლის 6 მაისი.

3. დირექტორთა და მეწილეთა პასუხისმგებლობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიხედვით

3.1. დირექტორთა პასუხისმგებლობა

საქმეში, რომელიც უზენაესმა სასამართლომ განიხლა, კომპანიამ დაარღვია საგადასახადო რეგისტრაციის წესები. მას ჰქონდა საგადასახადო ვალდებულება 233,636 ლარის ოდენობით, რისი გადახდაც არ შეეძლო აქტივების არქონის გამო. კომპანიის მიერ კანონით განსაზღვრულ ვადაში განცდილი დავალიანების გადაუხდელობის გამო, 2011 წელს დაიწყო კომპანიის ხელმძღვანელებისა და პარტნიორების წინააღმდეგ გამოძიება. დირექტორის განცხადებით, გაკოტრება არ იყო გამოწვეული მისი უკანონო საქმიანობით, არამედ საწარმოში არსებული მძიმე ფინანსური მდგომარეობით. პარტნიორმა ხაზგასმით აღნიშნა, რომ იგი იყო საწარმოს დამფუძნებელი და კომპანიის სახელით ბიუჯეტში გადასახადების გადახდის ვალდებულება არ ჰქონდა, ამიტომ მისი პირადი პასუხისმგებლობა არ უნდა დამდგარიყო.¹⁶

სააპელაციო სასამართლომ გადაწყვიტა, რომ კომპანიის პარტნიორებმა და დირექტორებმა სათანადოდ არ აღრიცხეს საგაჯრო ოპერაციები, რათა თავიდან აეცილებინათ გადასახადები პროდუქციის იმპორტისას/გაყიდვასას. ეს სიტყვები ქუთაისის სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა. პალატამ იხელმძღვანელა დელიქტის შესახებ ზოგადი ნორმებით და მიიჩნია, რომ მხარეთა ქმედებები უკანონო და მიზანმიმართული იყო, შესაბამისად, როგორც პალატამ აღნიშნა, ვალდებულმა პირებმა ზიანი უნდა აანაზღაურონ.

სააპელაციო სასამართლომ განაცხადა, რომ დირექტორისა და პარტნიორების მხრიდან ხაზგასმით აღნიშვნა, რომ კომპანია შპს-ს წარმოადგენდა იურიდიული ფორმის ბოროტად გამოყენებაა, შესაბამისად, ისინი კრედიტორების წინაშე პირადად იყვნენ პასუხისმგებელნი. სასამართლომ განაცხადა, რომ თუ კრედიტორი არ იღებს შემოსავლებს პარტნიორების მიერ უფლების ბოროტად გამოყენების გამო, პირადი პასუხისმ-

¹⁶ საქართველოს უზენაესი სასამართლო, გადაწყვეტილება #as-1158-1104-2014, 2015 წლის 6 მაისი, 1 ნაწილი;

გებლობა ეკისრება პარტნიორს. მიუხედავად ამისა, უზენაესმა სასამართლომ განაცხადა, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად დაადგინა მხარის მიერ გადაწყვეტილების გასაჩივრების, ისევე როგორც საგადასახადო შეტყობინების მიღების გარემოებების საკითხი.¹⁷

წინა სასამართლოების მიერ სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაეკისრათ კომპანიის დამფუძნებლებსა და დირექტორებს გადასახადებისათვის თავის არიდების საფუძველით. შედეგად, შემოსავლების სამსახურმა შეიტანა სარჩელი ზოგად დელიქტზე დაყრდნობით, რომელიც ამბობს რომ „პირი, რომელიც უკანონოდ, განზრახ ან დაუდევრობით იწვევს მეორე პირისთვის ზიანის მიყენებას, მან დაზარალებულ მხარეს უნდა აუნაზღაუროს ზიანი“.¹⁸

უზენაესმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ გარემოებების გათვალისწინებით, საქმე უნდა დარეგულირებულიყო საქართველოს მეწარმეთა შესახებ კანონის შესაბამისად დირექტორისა და პარტნიორების პასუხისმგებლობის ფარგლებში. მან ასევე აღნიშნა, რომ საქმეში წარმოდგენილი გარემოებების სამართლებრივი ხასიათი რეალურად ეფუძნებოდა კორპორაციულ სამართალს და არა სამოქალაქო კოდექსის ზოგად მუხლს. სასამართლომ განაცხადა, რომ შპს-ს შექმნის მთავარი მოტივაცია სწორედ ქონების გამიჯვნაა. გარდა ამისა, მან გამოიყენა ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება, რომელიც ამბობს, რომ „ევროპის კავშირის წევრ ქვეყნებს შეუძლიათ მიუთითონ ლეგიტიმურ საჯარო ინტერესზე, როცა ისინი იყენებენ განსაკუთრებულ ზომებს მათი საგადასახადო მოთხოვნების აღსასრულებლად შემლუდული პასუხისმგებლობის მქონე იურიდიულ პირებთან მიმართებაში დამატებითი გარანტიების შექმნით“.¹⁹

სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონი არ ითვალისწინებს პირად პასუხისმგებლობას გამონაკლისი შემთხვევების გარდა.²⁰

¹⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლო, გადაწყვეტილება #as-1158-1104-2014, 2015 წლის 6 მაისი, ნაწილი 1;

¹⁸ იქვე.

¹⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლო, გადაწყვეტილება #as-1158-1104-2014, 2015 წლის 6 მაისი, ნაწილი 1; see ECJ, Case C-212/97, March 9, 1999, note 37-Centros;

²⁰ Ibid.

ლებრივ ფორმას. პალატამ მიიჩნია, რომ აღნიშნული ნორმა თავის თავში მოიცავს არა მხოლოდ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის კორპორატიული ფორმის ბოროტად გამოყენებას, არამედ თავად შეზღუდული პასუხისმგებლობის ბოროტად გამოყენებას. ეს მოიცავს პარტნიორის შეზღუდული პასუხისმგებლობის გამოყენებას სხვებისთვის ზიანის მიყენების მიზნით.²⁵

საბოლოოდ უზენაესმა სასამართლომ დაადგინა, რომ „პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენება სახეზეა, როცა შპს-ს პარტნიორი საზოგადოებაში უშუალოდ ხელმძღვანელობს და ახორციელებს ისეთ საქმიანობას, რომელიც მიზნად ისახავს გადასახადებისაგან თავის არიდებას, ასევე როცა საზოგადოება პარტნიორის მიერ გამოიყენება არადეკლარირებული შემოსავლის მაგენერირებელი წყაროს დანიშნულებით“.²⁶

სასამართლომ დაადგინა, რომ ამ შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივი ფორმის ბოროტად გამოყენებას. ვინაიდან X წარმოადგენდა შპს Z და K ფაქტობრივ ხელმძღვანელს, ქირობდა თანამშრომლებს, შემოჰქონდა საქონელი, ადგენდა ფასებს და აწარმოებდა ყოველთვურ აღწერებს, იგი პირადად იყო პასუხისმგებელი ყველაფერზე.²⁷

რასაკვირველია, სასამართლოს გადაწყვეტილება თანმიმდევრული იყო, მაგრამ ამ ნაწილში მას უნდა განემარტა და განეხილა გადასახადებისგან თავის არიდების ფარგლები და გაემიჯნა გადასახადების გადაუხდელობისა და საგადასახადო დაგეგმარებისგან.

4. დასკვნა

წინამდებარე ნაშრომის ძირითადი თემა იყო საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილების ფარგლებში (2015 წლის 6 მაისი) საერთაშორისო საგადასახადო კანონმდებლობაში ტერმინოლოგიის თვალსაზრისით არსებული პრობლემის ანალიზით ქართული იურისდიქციისთვის პოტენციური საფრთხის დემონსტრირება.

²⁵ Ibid, see Bayer/Lutter in Lutter/Hommelhoff GmbHG Komm.,18.AufI. §13,Rn.19.

²⁶ იქვე.

²⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლო, გადაწყვეტილება #as-1158-1104-2014, 2015 წლის 6 მაისი, ნაწილი 2;

ნაშრომის თანახმად, როდესაც საქმე ეხება დირექტორებისა და პარტნიორების პერსონალური მატერიალურ პასუხისმგებლობას გადასახადებისაგან თავის არიდების საფუძველზე, ეროვნული სასამართლოების როლი მნიშვნელოვანია და სასამართლოებმა უნდა გამოიყენონ ეს გარემოება, რათა უზრუნველყონ მნიშვნელოვანი განმარტებები.

ტერმინებთან დაკავშირებით არსებულმა გაურკვევლობამ შეიძლება განსაზღვროს პარტნიორებისა და დირექტორების პერსონალური მატერიალური პასუხისმგებლობის ფარგლები, ასევე გადაწყვიტოს საკითხი, დირექტორმა, რომელმაც არ გადაიხადა, ნაკლები გადასახადი არღვევს თუ არა კომპანიის საუკეთესო ინტერესებს. ზუსტად ამ ნაწილში სასამართლოს შეეძლო ტერმინთა ახსნა. ეს აშკარად გაკეთებულია პარტნიორების შესახებ ნაწილში, მაგრამ დირექტორთა ნაწილში ის გაურკვევლობას იწვევს, მაგალითად, დირექტორს უნდა გადაეხადა ნაკლები გადასახადი (საგადასახადო დაგეგმარება) მისი კომპანიის საუკეთესო ინტერესების მიხედვით და ყოფილიყო საფრთხის ქვეშ ხომ არ აღიარებდა ამას საგადასახადო უწყება როგორც გადასახადებისაგან თავის არიდებას, თუ უნდა გაეწია რისკი და ყოფილიყო მზად იმისთვის, რომ პარტნიორები უჩივლებდნენ კომპანიის ინტერესების დაიგნორებისთვის?

ამ კითხვას შეიძლება პასუხი გაეცეს, თუ ჩვენ განვსაზღვრავთ, თუ რა სახის გადასახადები შეეძლო გადაეხადა დირექტორს კანონის მიხედვით. ამ მიზნით კომპანიამ უნდა გამოიყენოს შემდეგი ტესტი:

1. იღებს თუ არა გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო შეღავათებს განხორციელებული ოპერაციის შედეგად, რაც ეწინააღმდეგება კანონის მიზანს:
 - 1.1 ეკონომიკური საქმიანობა;
 - 1.2 ბიზნესგარემო;
 - 1.3 პოსტ ოპერაციული პერიოდი;
2. ობიექტურ გარემოებებზე დაყრდნობით ოპერაციის მიზანი იყო ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება თუ საგადასახადო სარგებლის მიღება;
3. ბიზნესის სტრუქტურის არსებობის ინტერვალი;
4. რამ გამოიწვია ოპერაციის ასეთი დაგეგმარება?

ამგვარად, ეს ნაშრომი მოიცავს საგადასახადო და სამეწარმეო კანონმდებლობის ზოგიერთ ზემოხსენებულ დავაზე შესაძლო გადაწყვეტილებებს. თუმცა, არსებობს მრავალი კითხვა გადასახადებისგან თავიდან არიდებისა და დირექტორების/პარტნიორების პასუხისმგებლობის შესახებ. მე ვფიქრობ, რომ ტერმინის „გადასახადებისგან თავიდან არიდება“ ცვლილება სისხლის სამართლის კოდექსში ტერმინით „გადასახადების გადაუხდელობა“ გამოიწვევს გარკვეულ კონსენსუსს. აშკარაა, რომ OECD-ის კომენტარები ამ ტერმინებზე და შესაბამისი სასამართლო პრაქტიკა შეამცირებს საგადასახადო ორგანოების მიერ დირექტორების/პარტნიორების „დაშინების“ რისკებს.

