

წინასწარი გადაწყვეტილების როლი საგადასახადო სისტემაში

THE ROLE OF ADVANCE TAX RULING IN TAX SYSTEM

Otar Gvazava,
Auditor

RESUME

There is no doubt that as in the majority of countries, in the Georgian tax system, the advance tax ruling has an important role. It is very important that the advance tax ruling in Georgia is an administrative legal act and the existing five step appealing procedure, causes high level of lawfulness and justness of the advance tax ruling system. It would be better that the price for advance tax ruling (if it will be chargeable at all) to be more differentiated. Moreover, it is significantly important that any act of advance tax ruling should be public. Publicity would ensure as the protection of the taxpayer's healthy competition level, also it would significantly increase the taxpayers' awareness and would have distorted the negative public opinion, that in case of unclearness, the justice often chooses a damaging decision for the payer, which is one of the factors, which increases the investments in the country.

Taking above circumstances into the consideration, it would raise the effectiveness of advance tax ruling in Georgian tax system.

* * * *

2010 წელს მიღებულ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამკვიდრდა წინასწარი გადაწყვეტილების ინსტიტუტი, რომელსაც გამოსცემს შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე, განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულების თაობაზე. ამასთან, განსხვავებით საგადასახადო ორგანოს განმარტებისა, რომელიც მხოლოდ რეკომენდაციად მიიჩნევა,¹ წინასწარ გადაწყვეტილებას აქვს სავალდებულო ძალა. წინასწარი გადაწყვეტილება საშუალებას აძლევს კონკრეტულ გადასახადის გადამხდელს, რომ მისთვის წინასწარვე იყოს ცნობილი თუ რა სახის დაბეგვრის რეჟიმი იმოქმედებს მის მიერ განხორციელებულ ან განსახორციელებელ ისეთ ფინანსურ ოპერაციაზე, რომელიც კოდიფიცირებული არ არის, ან რომელიც რეგულირდება ბუნდოვანი/ორაზროვანი ან ორი/ორზე მეტი ნორმით.

წინასწარი გადაწყვეტილების საკანონმდებლო დანერგვა OECD²-ის წევრი ქვეყნებისათვის ძირითადად 1990

1 იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 46.
2 ოესიდი - ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია.



ოთარ გვაზავა
აუდიტორი

წლიდან შევიდა აქტიურ ფაზაში.³ დღესდღეობით ყველა OECD-ის წევრ სახელმწიფოს დანერგილი აქვს აღნიშნული ინსტიტუტი. თუმცა წინასწარი გადაწყვეტილებით დასარეგულირებელი საკითხების ნუსხა მეტად მწირია და გამოიცემა ისეთ ოპერაციებზე როგორცაა მაგალითად საწარმოს რესტრუქტურისა და ციკლისთან დაკავშირებული საგადასახადო საკითხები.⁴ ამასთანავე, დიდარიცხვი არანევი ქვეყნებისა, რომელთაც წინასწარი გადაწყვეტილება აქციეს საგადასახადო სამართლის ნაწილად. საქართველოც OECD-ის არანევი ქვეყანაა. საქართველოში, 2010 წელს მიღებულ საგადასახადო კოდექსში დამკვიდრდა წინასწარი გადაწყვეტილების ინსტიტუტი. წინასწარ გადაწყვეტილებას მიიჩნევენ აუცილებელ და შეუცვლელ მექანიზმად თანამედროვე საგადასახადო ადმინისტრირების სამყაროში.⁵

წინასწარი გადაწყვეტილება, განსხვავებით საჯარო გადაწყვეტილებისა⁶, სამართლებრივი ფორმით, წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, ანუ იგი მიემართება მხოლოდ ერთი ადრესატის - განმცხადებელი პირის მიმართ და ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული⁷. საქართველოში წინასწარი გადაწყვეტილება

3 იხ., Alarie Benjamin, Datt Kalmen, Sawyer Adrian, Weeks Greg, *Advance Tax Ruling in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis*, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, Volume 20, 2014, 364.

4 იხ., *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, Edited by: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch and Claus Staringer, Kluwer Law Internationa BV, The Netherland, 2010, 75-76.

5 Alia Duta, *The Harmonization of Advance Tax Rulings Systems in European Union Member States - Why?*, University of Craiova, 2009, 247.

6 იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 461.
7 იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 47.

სრულად პასუხობს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით¹ განსაზღვრულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად მიჩნევის საფუძვლებს: 1) მას ახასიათებს ერთჯერადი ხასიათი; 2) გამოცემულია ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ; 3) გამოცემულია ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე; 4) მიემართება კონკრეტული ადრესატისკენ.²

წინასწარი გადაწყვეტილება გამოიცემა იმ საკითხების დასარეგულირებლად, რომლებიც მოცემულია ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობაში. რიგ ქვეყნებში არ არის შეზღუდვა რაიმე კონკრეტული გადასახადით და კონკრეტული სახის ფინანსური ოპერაციების ჩრილში (მაგ: პოლონეთი, პორტუგალია, ესპანეთი, ლატვია და საბერძნეთი)³. თუმცა არსებობს მთელი რიგი ქვეყნებისა, სადაც წინასწარ გადაწყვეტილებას გამოსცემენ სპეციფიურ ჩრილში ან კონკრეტულ გადასახადებზე. მაგალითად უნგრეთში გამოიცემა - მხოლოდ განსახორციელებელ ოპერაციაზე, ხოლო ლუქსემბურგსა და რუმინეთში მხოლოდ პირდაპირ გადასახადებზე.⁴

საქართველოში წინასწარი გადაწყვეტილება შესაძლოა გამოიცეს ნებისმიერი სახის გადასახადთან მიმართებით და განხორციელებულ, თუ განსახორციელებელ დასაბეგრ ოპერაციაზე. მაშასადამე, წინასწარ გადაწყვეტილებას ახასიათებს მოქმედების ფართო სპექტრი⁵.

მსოფლიო სამეცნიერო საზოგადოებაში, წინასწარი გადაწყვეტილების ინსტიტუტის დანერგვის დღიდან, აქტიური მსჯელობა მიდის მის დადებით და უარყოფით მხარეებზე. შეფასებები კეთდება როგორც სახელმწიფო ფისკალური პოლიტიკის, ასევე გადასახადის გადამხდელთა კანონიერ ინტერესთა გათვალისწინებით. აღსანიშნავია, რომ ყველაზე აქტიური და კეთილსინდისიერი გადამხდელიც კი უხალისოდ იხდის გადასახადებს⁶. გადასახადის გადამხდელთა გადმოსახედიდან გამოყოფენ ორ ძირითად ფაქტორს, თუ რატომ უნდა მიმართონ მათ საგადასახადო ორგანოებს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით: 1) გადასახადის გადამხდელს საშუალება აქვს წინასწარ გაიგოს საგადასახადო ორგანოს ხედვა დასაბეგრ ოპერაციებზე და თავი დაიზღვიოს შემდგომი არასასურველი დაბეგრისაგან, რაც, შესაძლოა გამოწვეული იყოს სამართლებრივი ბუნდოვანებით;

2) გადასახადის გადამხდელი თავისუფლდება ადმინისტრაციული თუ სისხლის სამართლებრივი სანქციისგან, თუკი ის დასაბეგრ ოპერაციას ახორციელებდა წინასწარი გადაწყვეტილების საფუძველზე.⁷ რაც შეეხება წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის სახელმწიფო ინტერესებსა და პრიორიტეტებს, გამოყოფენ შემდეგ ძირითად სამ მომენტს: 1) საგადასახადო ორგანო იღებს შიდა ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელთა შესასრულებელი თუ შესრულებული ოპერაციების შესახებ; 2) საგადასახადო ორგანო წინასწარი გადაწყვეტილების ფარგლებში განხორციელებულ ოპერაციებზე აღარ საჭიროებს საგადასახადო შემომწმების ჩატარებას, რითიც საბიუჯეტო ხარჯები იზოგება; 3) მცირდება რისკი გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან შემოსავლების დამალვისა ან შემცირებისა.⁸ ერთი შეხედვით, დადებითი ინსტიტუტი, რომელიც ხელს უწყობს სამართლებრივი ბუნდოვანების გაფანტვას, გადასახადის გადამხდელი-სათვის დაბეგრასთან დაკავშირებულ წინასწარ ინფორმირებულობას და აძლევს მას დაცვის სამართლებრივ გარანტიებს, მაინც ბევრ კითხვის ნიშანს აჩენს.

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის პროცედურები თითქმის მსგავსია ყველა სახელმწიფოში, სადაც იგი დანერგილია. პირველ ეტაპს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის მიერ წერილობითი განცხადების შეტანა წინასწარი გადაწყვეტილების გამომცემ ორგანოში, რომელშიც უნდა იქნეს ასახული გადამხდელის რეკვიზიტები, განხორციელებული თუ განსახორციელებელი ოპერაციის აღწერა თანდართული დოკუმენტაციით, კანონის ის ნორმა, რომელსაც გადამხდელი მიიჩნევს, ბუნდოვნად ან ორაზროვნად, ხოლო თუკი ოპერაცია ეხება ისეთ საკითხს, რომელიც საერთოდ არ არის დარეგულირებული კოდექსითა თუ ნორმატიული აქტებით, ამგვარი მითითება საჭირო არაა.⁹ ამის შემდგომ საგადასახადო ორგანო კანონმდებლობით განსაზღვრულ ვადაში გამოსცემს წინასწარ გადაწყვეტილებას. წინასწარი გადაწყვეტილება არ გამოიცემა, თუ: 1) პირი წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემას ითხოვს იმ საკითხზე ან პერიოდზე, რომლის შემომწმების შესახებაც მას უკვე ჩაბარდა საგადასახადო შემომწმების შესახებ შეტყობინება, გადაწყვეტილება, ან სამართალდარღვევის ოქმი; 2) პირი ითხოვს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემას იმ საკითხზე ან პერიოდზე, რომელიც უკვე შემომწმდა საგადასახადო ორგანოს მიერ; 3) პირის მიმართ დანეგებულია სისხლის სამართლებრივი

1 იხ., საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლი.

2 იხ., ტურავა პაატა, წკებლაძე ნათია, ზოგადი ადმინისტრაციული სამართლის სახელმძღვანელო, თბილისი, 2010, 44-45.

3 იხ., Tax Rulings in the EU Member States, Study for the ECN Committee, 2015, 59.

4 იხ., იქვე.

5 იხ., Waerzeggers Christophe and Cory Hillier, Introducing an advance tax ruling (ATR) regime-Design considerations for achieving certainty and transparency, Tax Law IMF Technical Note Volume, IMF Legal Department, 1,2/2016, 5.

6 იხ., Alarie Benjamin, Datt Kalmen, Sawyer Adrian, Weeks Greg, Advance Tax Ruling in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, Volume 20, 2014, 364.

7 იხ., Givati Yehonatan, Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings, John M. Olin Center for Law, Economics, and Business Fellows' Discussion Paper Series, Paper №30, 2009,3.

8 იხ., Alarie Benjamin, Datt Kalmen, Sawyer Adrian, Weeks Greg, Advance Tax Ruling in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, Volume 20, 2014, 363.

9 იხ., Waerzeggers Christophe and Cory Hillier, Introducing an advance tax ruling (ATR) regime-Design considerations for achieving certainty and transparency, Tax Law IMF Technical Note Volume, IMF Legal Department, 1,2/2016, 11.

დევნა, ან საგადასახადო/ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის წარმოება; 4) პირმა არ აღმოფხვრა ხარვეზი დადგენილ ვადაში.¹ წინასწარი გადანაცვები მსოფლიოს ქვეყნებში ასევე არ გამოიცემა თუკი აშკარაა გადასახადის გადახდელის სურვილი, თავი აარიდოს გადასახადის გადახდას.²

მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნებში წინასწარი გადანაცვების გამოცემაზე უფლებამოსილი ორგანოებთან ძირითადად გვევლინება სახელმწიფო შემოსავლების სამსახურები ან ფინანსთა სამინისტროები. საქართველოში წინასწარი გადანაცვების გამოცემა ორგანოა შემოსავლების სამსახური.³ წინასწარი გადანაცვების გამოცემა საჭიროებს ფინანსთა მინისტრთან შეთანხმებას, გარდა საქონლის საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის შესაბამისად სასაქონლო კოდის ან წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის საკითხის მიმართ.⁴ აღნიშნული ფაქტი ამყარებს მოსაზრებას, რომ წინასწარი გადანაცვების გამოცემა საჭიროებს უფრო მეტ ლეგიტიმაციას და რევიზიას, ვიდრე სხვა საგადასახადო-სამართლებრივი აქტები.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, წინასწარი გადანაცვების გამოცემაზე უფლებამოსილი არიან ქვეყნის საგადასახადო ორგანოები. თუმცა დიდ ინტერესს იწვევს შვედური საგადასახადო სისტემა. საკანონმდებლო დონეზე შექმნილია დამოუკიდებელი ადმინისტრაციული ორგანო სპეციალურად წინასწარი გადანაცვებების მისაღებად - „წინასწარი საგადასახადო გადანაცვებების დამოუკიდებელი საბჭო“.⁵ აღნიშნულ ინსტიტუტს, როგორც სამეცნიერო სფეროებში აფასებენ, შეუძლია თავიდან აირიდოს ინტერესთა კონფლიქტი საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის.⁶

წინასწარი გადანაცვების გამოცემის ვადები სხვადასხვა ქვეყანაში სხვადასხვაგვარადაა დარეგულირებული. ავსტრალიაში ყველაზე მცირე ვადაა დადგენილი - 28 დღე.⁷ საფრანგეთში ბელგიაში, პოლონეთსა და

მექსიკაში დადგენილია 3 თვიანი ვადა.⁸ საბერძნეთში 120 დღე, ლატვიაში, კორეასა და რუსეთში 1 თვე, ხოლო ყველაზე ხანგრძლივი ვადა დადგენილია ბრაზილიაში - 360 დღე.⁹ ამერიკის შეერთებულ შტატებში წინასწარი გადანაცვების გამოცემის ვადა მერყეობს 90 დღიდან 6 თვემდე¹⁰, სლოვენიაში 6 თვიანი ვადაა გათვალისწინებული¹¹, უნგრეთში - 60 დღე¹². საქართველოში წინასწარი გადანაცვების გამოცემულ უნდა იქნეს განცხადების წარდგენიდან არაუგვიანეს 90-ე დღისა.¹³ მეტი ეფექტურობისთვის ქვეყნების უმრავლესობა ითვალისწინებს დაჩქარებულ ვადებსაც.

გამოცემის ვადა ძირითადად დამოკიდებულია წინასწარი გადანაცვებით დასარეგულირებელ საკითხთა მოცულობაზე და სამართლებრივ სირთულეზე, რაშიც იგულისხმება ბუნდოვანი ნორმების განმარტების საკითხი. აღსანიშნავია, რომ წინასწარი გადანაცვების გამოცემის ვადის ხანგრძლივობა (რომ აღარაფერი ვთქვათ იმ შემთხვევებზე როცა გამოცემის ვადები ირღვევა) მიიჩნევა ამ მექანიზმის ერთ-ერთ უარყოფით მხარედ და შესაძლოა რიგ შემთხვევებში ძირსაც კი უთხრიდეს მთელ დადებით ასპექტებს¹⁴, რადგან გადასახადის გადამხდელმა შესაძლოა გადაიფიქროს ოპერაციის განხორციელება და შესაბამისი ბიზნეს ინვესტირება.

წინასწარი გადანაცვების გამოცემა რიგ ქვეყნებში ფასიანია (მაგ: დანია, ესტონეთი, ფინეთი გერმანია, საბერძნეთი, ისლანდია, ახალი ზელანდია, ნორვეგია, პოლონეთი, პორტუგალია, სლოვენია, აშშ, ინდოეთი, რუმინეთი, სამხრეთ აფრიკის რესპუბლიკა) ზოგ ქვეყანაში კი - უფასო (მაგ: ავსტრალია, ბელგია, ჩილე, საფრანგეთი, ირლანდია, იტალია, იაპონია, სამხრეთ კორეა, ლუქსემბურგი, მექსიკა, ჰოლანდია, ესპანეთი, შვეიცარია, თურქეთი, დიდი ბრიტანეთი, არგენტინა, ბულგარეთი ჩინეთი კოლუმბია, კვიპროსი, რუსეთის ფედერაცია).¹⁵ იმ ქვეყნებში, სადაც წინასწარი გადანაცვების გამოცემა ფასიანია, გადასახდელი თანხის ოდენობა ზოგადად დაკავშირებულია განსახორციელებელი ოპერაციის ღირებულებასთან, შესაბამისად ფიქსირებული გადასახადი ძირითადად არ არსებობს. 3 000 ევროდან 10

1 იხ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლი; აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანება „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“, მუხლი 19.

2 იხ., Waerzeggers Christophe and Cory Hillier, *Introducing an advance tax ruling (ATR) regime-Design considerations for achieving certainty and transparency*, Tax Law IMF Technical Note Volume, IMF Legal Department, 1,2/2016, 6.

3 იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 47-ე მუხლი.

4 იხ., იქვე.

5 იხ., *Tax Rulings in the EU Member States, Study for the ECON Committee*, 2015, 59.

6 იხ., Alarie Benjamin, Datt Kalmen, Sawyer Adrian, Weeks Greg, *Advance Tax Ruling in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis*, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, Volume 20, 2014, 369.

7 იხ., Waerzeggers Christophe and Cory Hillier, *Introducing an advance tax ruling (ATR) regime-Design considerations for achieving certainty and transparency*, Tax Law IMF Technical Note Volume, IMF Legal Department, 1,2/2016, 10.

8 იხ., იქვე.

9 იხ., იქვე.

10 იხ., Givati Yehonatan, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings*, John M. Olin Center for Law, Economics, and Business Fellows' Discussion Paper Series, Paper №30, 2009, 15.

11 იხ., *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, Edited by: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch and Claus Staringer, Kluwer Law Internationa BV, The Netherlands, 2010, 592.

12 იხ., იქვე, 309.

13 იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლი.

14 იხ., Waerzeggers Christophe and Cory Hillier, *Introducing an advance tax ruling (ATR) regime-Design considerations for achieving certainty and transparency*, Tax Law IMF Technical Note Volume, IMF Legal Department, 1,2/2016, 4.

15 იხ., იქვე, 10.



000 ევრომდეა განსაზღვრული მომსახურების საფასური იმ ევრო-კავშირის წევრ ქვეყნებში, სადაც წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა ფასიანია.¹ გერმანიაში წინასწარი გადაწყვეტილების საფასური განისაზღვრება დასაბეგრი ოპერაციის ღირებულების 1%-ით, ამასთან, თუკი ოპერაციის ღირებულება 10 000 ევროზე ნაკლებია - გადასახადის გადამხდელი ვათავისუფლდება საფასურის გადახდისაგან.² უნგრეთში, როგორც გერმანიული საგადასახადო სამართლის სისტემის ქვეყანაში, წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის საფასური ასევე განსაზღვრულია ოპერაციის ღირებულების 1%-ით განისაზღვრება, ამასთან თუკი გადასახადის გადამხდელს უარს ეტყვიან წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე, მას დაუბრუნდება გადახდილი საფასურის 75%.³ აშშ-ში მომსახურების საფასური 10 000 დოლარამდე მერყეობს.⁴

საქართველოში წინასწარი გადაწყვეტილებისათვის დადგენილი გადასახადი თითქმის არაა დიფერენცირებული, რადგანაც, გარდა რეზიდენტი ფიზიკური პირებისა, რომელთათვისაც საფასური 5 000 ლარია, ნებისმიერი სხვა გადამხდელისათვის ის შეადგენს 10 000 ლარს.⁵

საინტერესოა, რამდენად სამართლიანია ფასიანი მომსახურება წინასწარ გადაწყვეტილებაზე მაშინ, როცა სამართლებრივი ბუნდოვანების გაქარწყლება კანონის უზენაესობის პრინციპის უალტერნატივო მოთხოვნაა.⁶ ერთი შეხედვით სახელმწიფოს მხრიდან წინასწარი

გადაწყვეტილების გამოცემის დადებითი მხარეებს თუ გავითვალისწინებთ, საგადასახადო ორგანოს მონოდებული უნდა იყო, რაც შეიძლება მეტმა გადასახადის გადამხდელმა მიმართოს მას წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისთვის, რადგან მისი გამოცემა უფრო ნაკლებ ხარჯს გამოიწვევს საგადასახადო ადმინისტრირებისთვის, ვიდრე საგადასახადო შემოწმება. გარდა ამისა, დადგენილი საფასური შესაძლოა კოლოსალურად დიდი იყოს დაბალი ფინანსური ბრუნვის მქონე გადასახადის გადამხდელისთვის და შედეგად - არათანასწორ მდგომარეობაში აღმოჩნდეს.⁷ ამასთანავე, სამეცნიერო წრეებში იზიარებენ შეხედულებას, რომ გადასახადის გადამხდელს ურჩევნია ინვესტიცია განახორციელოს წინასწარი გადაწყვეტილების საფასურის გადახდის ნაცვლად, თუკი დარწმუნებული არ იქნება რომ წინასწარ გადაწყვეტილებას საგადასახადო ორგანო მისი ინტერესების სასარგებლოდ გამოსცემს,⁸ ან საერთოდ გამოსცემს თუ არა.

სავალდებულო ძალა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისას, საგადასახადო სისტემის საყოველთაო პრინციპად უნდა იქნეს აღიარებული, თუკი სახელმწიფოს მართლაც სურს რომ გააქარწყლოს სამართლებრივი ბუნდოვანება, რათა გადამხდელს გააჩნდეს სამართლებრივი დაცვის გარანტია წინასწარ დაზღვეული იქნეს უფრო დიდი საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან.⁹

ევროპის კავშირის წევრ ქვეყნებში წინასწარი საგადასახადო გადაწყვეტილება ძირითადად სავალდებულო ძალის მქონეა საგადასახადო ორგანოთათვის, თუმცა ზოგ მათგანში იგი მოქმედებს 5 წლის განმავლობაში (მაგ: ბელგია, დანია, ლუქსემბურგი, ნიდერლანდების

7 ობ., Waerzeggers Christophe and Cory Hillier, *Introducing an advance tax ruling (ATR) regime-Design considerations for achieving certainty and transparency*, Tax Law IMF Technical Note Volume, IMF Legal Department, 1,2/2016, 4.

8 ობ., Diller Marcus, Vollert Pia, *Economic analysis of advance tax rulings*.Arbeitskreis Quantitative steuerlehre Diskussionsbeitraf NR 122, 2011, 15.

9 ობ., Alarie Benjamin, Datt Kalmen, Sawyer Adrian, Weeks Greg, *Advance Tax Ruling in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis*, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, Volume 20, 2014, 367.

1 ობ., *Tax Rulings in the EU Member States, Study for the ECON Committee*, 2015, 41.

2 ობ., *Fiscal Code of Germany*, 2015, Section 89;

3 ობ., *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, Edited by: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch and Claus Staringer, Kluwer Law International BV, The Netherland, 2010, 309.

4 ობ., Givati Yehonatan, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings*, John M. Olin Center for Law, Economics, and Business Fellows' Discussion Paper Series, Paper №30, 2009,13-14.

5 ობ., იქვე, 48-ე და 49-ე გრაფები.

6 ობ., Alarie Benjamin, Datt Kalmen, Sawyer Adrian, Weeks Greg, *Advance Tax Ruling in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis*, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, Volume 20, 2014, 382.



სამეფო, მალტა)¹ და შესაბამისად მისი სავალდებულობაც ამ ვადით განისაზღვრება.

საინტერესოა სავალდებულო ძალის კონტექსტში სხვა სამართლებრივი სისტემები. ავსტრალიისა და ახალი ზელანდიის საგადასახადო სისტემებში წინასწარ გადანყვეტილებას აქვთ სავალდებულო ძალა საგადასახადო ორგანოთათვის.²

ცალკე აღნიშვნის ღირსია აშშ-ს საგადასახადო სისტემა. ამერიკაში წინასწარ გადანყვეტილებას არ გააჩნია სავალდებულო ძალა საგადასახადო ორგანოთათვის ძირითადი გადასახადის კონტექსტში. უფრო მეტიც, წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემა არათუ ამცირებს საგადასახადო კონტროლის განხორციელების შანსს, არამედ ზრდის კიდევ და გადასახადის გადამხდელი ეგრედ ნოდებულ „ნითელი დროის“ ქვეშეცემა, რაც იმას ნიშნავს, რომ აშშ-ს შემოსავლების სამსახური აუცილებლად შეამონმებს მას.³

საქართველოს შემთხვევაში, წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემისას შემოსავლების სამსახურს გააჩნია დისკრეციული უფლებამოსილება, ე.ი. შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია⁴ და არა ვალდებული გამოსცეს წინასწარი გადანყვეტილება. ზემოაღნიშნულ მსჯელობებში ნათლად არის აღნიშნული თუ რაოდენ დიდი მნიშვნელობა აქვს სახელმწიფოს მხრიდან სამართლებრივი ბუნდოვანების აღმოფხვრას. კანონის უზენაესობის პრინციპი (Rule of Law) ავალდებულებს სახელისუფლებო ორგანოებს მიიღონ ისეთი კანონები, სადაც მაქსიმალურად იქნება დაცული განსაზღვრულობის პრინციპი.

1 იხ., Tax Rulings in the EU Member States, Study for the ECOC Committee, 2015, 29;44.

2 იხ., Alarie Benjamin, Datt Kalmen, Sawyer Adrian, Weeks Greg, Advance Tax Ruling in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, Volume 20, 2014, 368.

3 იხ., Givati Yehonatan, Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings, John M. Olin Center for Law, Economics, and Business Fellows' Discussion Paper Series, Paper №30, 2009, 18.

4 იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 47-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, თუ პირი მოქმედებს წინასწარი გადანყვეტილების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადანყვეტილების სანინაალმდეგო გადანყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა.⁵ ნორმის ანალიზი ცხადყოფს, რომ საქართველოში, შემოსავლების სამსახური შებოჭილია წინასწარი გადანყვეტილებით. შესაბამისად მასზე მოქმედებს სავალდებულო ძალა, ანუ არ შეუძლია წინასწარი გადანყვეტილების ფარგლებში მოქმედ გადამხდელს დააკისროს განსხვავებული გადასახადი ან სანქცია, ხოლო ამგვარი შემთხვევები რამდენად შეესაბამება საქართველოს კონსტიტუციას ცალკე საკითხია. რაც შეეხება სანქციის დაკისრების დაუშვებლობას, აღნიშნული სრულად შეესაბამება განვითარებული ქვეყნების მიერ დადგენილ სტანდარტებს, როგორც კონტინენტურ ასევე ანგლო-ამერიკულ სამართალს. სწორედ საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამომრიცხავი ხასიათის გამო სარგებლობს წინასწარი გადანყვეტილება პოპულარობით და სწორედ ეს წარმოადგენს ერთ-ერთ ფუნდამენტურ ნიშანს, რომელსაც იგი თანხვედრაში მოჰყავს კანონის უზენაესობის (Rule of Law) პრინციპთან.

OECD-ი და ევროპის კავშირი⁶ არაერთ რეგულაციას აქვეყნებენ, რითიც თხოვენ ნევრ ქვეყნებს რაც შეიძლება მეტ გამჭვირვალობას საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში, მათ შორის წინასწარი გადანყვეტილების ასპექტში. წინასწარი გადანყვეტილებების გასაჯაროებას, იმ პირობით, რომ დაცული იქნება გადასახადის გადამხდელის პერსონალური მონაცემები, მოითხოვს არასასურველი/საზიანო დაბეგვრის (Harmful Tax Competition) თავიდან აცილება. საჯაროობის არ არსებობამ, შესაძლოა გამოიწვიოს თითქოსდა გამჭვირვალე

5 იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47- მუხლის მე-5 ნაწილი.

6 იხ., COUNCIL DIRECTIVE 2011/16/EU of 15 February 2011,

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>, 26th section.



საგადასახადო რეჟიმის არაგამჭვირვალე საგადასახადო რეჟიმად გადაქცევა¹.

ევროპის კავშირის წევრი ქვეყნებიდან მხოლოდ ლუქსემბურგში, პოლონეთში, ნიდერლანდებში, ბელგიასა და შვედეთში ქვეყნდება ყველა წინასწარი გადაწყვეტილება ან ინდივიდუალური სახით, ან წლიური ანგარიშის ფორმით, ამასთან საგადასახადის გადამხდელთა რეკვიზიტები ანონიმურია. დანარჩენ წევრ ქვეყნებში ან არ ქვეყნდება, ან საჯაროვდება მხოლოდ ძირითადი ხასიათის მქონე წინასწარი გადაწყვეტილებები (მაგ: საფრანგეთი და იტალია).² ამერიკის შეერთებულ შტატებში 1977 წლიდან წინასწარი გადაწყვეტილებები საჯაროდ ქვეყნდება, გადამხდელთა პერსონალურ მონაცემთა დაცვის გათვალისწინებით.³

საქართველოში წინასწარი გადაწყვეტილებები საჯაროდ არ ქვეყნდება. საჯაროობა განაპირობებს წინასწარი გადაწყვეტილების პრეცედენტული ეფექტის რეალურ დაცვას.

გადასახადის გადამხდელს არ შეუძლება სხვის მაგივრად მიმართოს საგადასახადო ორგანოს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისათვის. ასევე დაუშვებელია, რომ ამ მიზნით საგადასახადო ორგანოს ერთობლივად რამდენიმე გადასახადის გადამხდელმა მიმართოს. აქედან გამომდინარე წინასწარ გადაწყვეტილებას არ გააჩნია de iure პრეცედენტული ძალა, თუმცა იგი ალტურვილია de facto პრეცედენტული ძალით, როდესაც ისინი გამოქვეყნებულია საჯაროდ და ხელმისაწვდომია სხვა პოტენციური განმცხადებლებისთვის (მაგ. ფინეთი).⁴

1 იხ., Harmful Tax Competition. An emerging global issue, Paris, OECD, 1998, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>, 44, 61.

2 იხ., Tax Rulings in the EU Member States, Study for the ECON Committee, 2015, 46, 57-59.

3 იხ., Givati Yehonatan, Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings, John M. Olin Center for Law, Economics, and Business Fellows' Discussion Paper Series, Paper №30, 2009, 19.

4 იხ., Tax Rulings in the EU Member States, Study for the ECON Committee, 2015, 29, 44.

მიუხედავად საჯაროობისა, ფაქტობრივად, როგორც გამოქვეყნებულ, ასევე გამოუქვეყნებელ წინასწარ გადაწყვეტილებასაც კი აქვს პრეცედენტული ძალა.

წინასწარი გადაწყვეტილება უნდა შეესაბამებოდეს საგადასახადო სამართლის ძირითად პრინციპებს. კანონიერების პრინციპი, თანასწორობის პრინციპი და საჯაროობის პრინციპი, ის მინიმალური დაცვის სტანდარტია, რომელიც საჭიროა სამართლებრივი ჰარმონიზაციისთვის.⁵

საქართველოში წინასწარი გადაწყვეტილების პრეცედენტული ეფექტის გარანტიად გვევლინება საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომელიც ადგენს, რომ სხვადასხვა პირის მიერ განხორციელებული იდენტური ოპერაციების მიხედვით არ შეიძლება გამოიცეს განსხვავებული წინასწარი გადაწყვეტილება.⁶ ერთი შეხედვით აღნიშნული მუხლი იცავს საგადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოს მხრიდან დისკრიმინაციული მიდგომისაგან. მიუხედავად ნორმის არსებობისა, სხვა საკითხია თუ როგორ იქნება დაცული პრეცედენტულობის ეფექტი პრაქტიკაში.

გადასახადის გადამხდელთა მიმართ თანასწორი მოპყრობა პირდაპირ აისახება ბაზარზე არსებულ ჯანსაღ კონკურენციაზე. OECD-ის მიერ ჯერ კიდევ 1998 წელს იქნა დადგენილი, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების საჯაროობა უპირველესი განმაპირობებელია იმისა, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ე.წ. დამაზიანებელი საგადასახადო კონკურენცია (Harmful tax competition)⁷. „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-10 მუხლის „ბ“ პუნქტი ადგენს, რომ „სახელმწიფო ხელისუფლების, ავტონომიური რესპუბლიკის ხელისუფლებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის

5 Alia Duta, The harmonization of Advance Tax Ruling systems in European Union member states - why?, University of Craiova, 2009, 249.

6 იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლი.

7 იხ., Harmful Tax Competition. An emerging global issue, Paris, OECD, 1998, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>, 44, 61.

ორგანოებს ეკრძალებათ ეკონომიკური აგენტისათვის¹ ისეთი საგადასახადო ან სხვა შეღავათების დანესება, რომლებიც მას კონკურენტებთან (პოტენციურ კონკურენტებთან) შედარებით უპირატესობას ანიჭებს და ზღუდავს კონკურენციას, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, „აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დანესება და ცალკეული პირის გათავისუფლება გადასახადისაგან.“³ საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლი იცავს ფუნდამენტურ ძირითად უფლებას - კანონის წინაშე თანასწორობას. კანონის წინაშე თანასწორობის მოთხოვნა ვრცელდება არა მარტო სამართალშემოქმედებით, არამედ სამართალგამოყენების პროცესზეც.⁴ კანონის წინაშე თანასწორობა გულისხმობს, რომ იდენტური საქმეები უნდა გადაწყდეს თანასწორობის დაცვით, და განსხვავებული საქმეები უნდა გადაწყდეს განსხვავებული იმ დოზით, რა დოზითაც ისინი განსხვავდებიან ერთმანეთისგან.⁵ ნიშანდობლივია, რომ წინასწარი გადაწყვეტილება სწორედ სამართალგამოყენების პროცესის ნაწილია.

არსებობს რისკები იმისა, რომ წინასწარი გადაწყვეტილებით კონკრეტულ საგადასახადო გადასახადის ინდივიდუალური საგადასახადო შეღავათი დაუნესდეს, იმ პირობებში, როცა სხვა პირისათვის წინასწარი გადაწყვეტილებები საჯარო არ არის. ამდენად პრეცედენტული ეფექტი დამოკიდებულია მის საჯაროობასთან. საქართველოში კი წინასწარი გადაწყვეტილება საჯაროდ არ ვრცელდება. აღნიშნულიდან გამომდინარეობს, რომ თანასწორი მოპყრობა ერთსა და იმავე მდგომარეობაში მყოფი სხვადასხვა საგადასახადის გადამხდელის მიმართ, მთლიანად დამოკიდებულია საგადასახადო ორგანოს სურვილზე, რადგან გაკონტროლება იმისა, არსებობს თუ არა მანამდე გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილება, იდენტური საკითხის დასარეგულირებლად, ფაქტობრივად შეუძლებელია.

საკვირველია, რომ ევროპის კავშირის ისეთ მაღალგანვითარებულ ქვეყნებში, როგორიცაა იტალია, ესპანეთი, ბელგია, პორტუგალია, ლუქსემბურგი და

ჩეხეთი, წინასწარი გადაწყვეტილება არ საჩივრდება.⁶ მაგალითად ფინეთში სამსაფეხურიანი გასაჩივრებაა შესაძლებელი: 1) შემოსავლების სამსახურის დავების საბჭო; 2) ადმინისტრაციულ საქმეთა სასამართლო; 3) უზენაესი ადმინისტრაციული სასამართლო, ხოლო პოლონეთში გასაჩივრება შესაძლებელია მხოლოდ ერთ ინსტანციაში - რაიონულ ადმინისტრაციულ სასამართლოში.⁷

აშშ-ში საგადასახადის გადამხდელს შეუძლია გაასაჩივროს წინასწარი გადაწყვეტილება სამ სხვადასხვა სასამართლოში 1) შტატის საგადასახადო სასამართლოში, 2) ფედერალურ რაიონულ სასამართლოში და 3) ფედერალურ სააპელაციო სასამართლოში.⁸

შესაძლოა ითქვას, რომ საქართველოში წინასწარი გადაწყვეტილების ხუთ საფეხურიანი გასაჩივრებაა შესაძლებელი: 1) შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტში; 2) ფინანსთა მინისტრთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში; 3) სამივე ინსტანციის სასამართლოში.⁹ აღსანიშნავია რომ სასამართლოსადმი მიმართვის უფლება საქართველოში სრულადაა განხორციელებული წინასწარი გადაწყვეტილების კონტექსტში.

უდავოა, რომ, როგორც უმრავლეს ქვეყნებში, ასევე საქართველოს საგადასახადო სისტემაში წინასწარი გადაწყვეტილების ისტიტუტი მნიშვნელოვანი როლის მქონეა. ამასთან მნიშვნელოვანია, რომ საქართველოში წინასწარი გადაწყვეტილება წარმოადგენს ადმინისტრაციულ სამართლებრივ აქტს და არსებული ხუთ საფეხურიანი გასაჩივრების წესი მას კიდევ უფრო მეტ სამართლიანობის ეფექტს სძენს. უკეთესი იქნებოდა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის საფასური (საერთოდ თუ იქნება ფასიანი) იყოს მეტად დიფერენცირებული. ამასთანავე განსაკუთრებული მნიშვნელობის მქონეა, რომ გამოცემული ნებისმიერი წინასწარი გადაწყვეტილება იყოს საჯარო. საჯაროობა უზრუნველყოფდა, როგორც გადამხდელთა ჯანსაღი კონკურენციის დაცვას ასევე, მნიშვნელოვნად გაზრდიდა გადამხდელთა ინფორმირებულობას და გაფანტავდა საზოგადოებაში არსებულ იმ ნეგატიურ მოსაზრებას, რომ მაკონტროლებელი ორგანო ბუნდოვანების შემთხვევაში ირჩევს გადამხდელისათვის საზიანო გადაწყვეტილებას, რაც ქვეყანაში ინვესტიციების გაზრდის ერთერთ ფაქტორს წარმოადგენს.

მოცემული გარემოებების გათვალისწინებით, კიდევ უფრო გაიზრდებოდა წინასწარი გადაწყვეტილებების ეფექტურობა საქართველოს საგადასახადო სისტემაში.

6 იხ., Tax Rulings in the EU Member States, Study for the ECOC Committee, 2015, 57-79.

7 იხ., იქვე.

8 იხ., Givati Yehonatan, Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings, John M. Olin Center for Law, Economics, and Business Fellows' Discussion Paper Series, Paper №30, 2009, 7.

9 იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის მე-10 ნაწილი და XIV კარი.

1 განმარტება: „ეკონომიკური აგენტი - პირი, რომელიც, განურჩევლად რეზიდენტობისა, საწარმოს სამართლებრივი ფორმისა, ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას, ასევე არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი და სხვა გაერთიანება, რომლებიც არიან მონაწილეები ან/და ახორციელებენ სამეწარმეო საქმიანობას“. „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლი.

2 იხ., საქართველოს კანონი „კონკურენციის შესახებ“, 21 მარტი, 2014 წელი, მუხლი 10.

3 იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 60.

4 იხ., საქართველოს კონსტიტუციის კომენტარი, ვვა გოცირიძე, თბილისი, 2013, 61.

5 Romano Carlo, Advance Tax Ruling and Principle of Law, Towards a European Tax Rulings Sisem? The Netherlands, 2002, 310.