
პირსპექტივა

„ორმაგი დაბეგვრის შესახებ“ საქართველოს შეთანხმებები ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის თვალსაზრისით

მანია მნარიაშვილი*

1. შესავალი

„ეს წიგნი არარსებულ ხელშეკრულებას ეხება. არცერთ ორ ქვეყანას შორის არ დადებულია ხელშეკრულება, რომელიც ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (ეთგო) „შემოსავლისა და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის შესახებ მოდელური კონვენციის“ იდენტური იქნებოდა,“ – აღნიშნავდა ბეიკერი 1991 წელს დაწერილი ნაშრომის წინასიტყვაობაში.¹ მეოთხედი საუკუნის შემდეგ იგივე ავტორი აღნიშნავს, რომ „ორმაგი დაბეგვრის შესახებ“ კონკრეტულ კონვენციას დიდი უმრავლესობა ეთგო-ის მოდელის მიხედვითაა შემუშავებული.² სიმართლე ის არის, რომ ეთგო-ის მოდელურ კონვენციას უკვე ფართოდ იყენებენ არა მხოლოდ წევრი, არამედ ამ ორგანიზაციის არაწევრი ქვეყნებიც. ჯოუნსის აზრით, განვითარებად ქვეყნებს ნაკლებად სჭირდებათ განსხვავებული მოდელი, ერთადერთი, რაც აუცილებელია, ეთგო-ის წევრი ქვეყნების მიერ იმის აღიარებაა, რომ განვითარებად ქვეყნებს წყაროს პრინციპით გადახდილი მეტი გადასახადები სჭირდებათ.³ მკითხველს შევახსენებთ, რომ ეთგო-ის მოდელური კონვენცია არ არის სავალდებულო საერთაშორისო ხელშეკრულება ორგანიზაციის წევრი ქვეყნებისათვის,⁴ იგი მიღებულ იქნა ეთგო-ის საბჭოს რეკომენდაციით და მისი მთავარი მიზანი სახელმწიფოებს შორის ორმხრივი კონვენციების საფუძვლის უზრუნველყოფაა. ფოგელი იმ აზრს ემხრობა, რომ ეთგო-ის წევრი ქვეყნები კანონის ძალით არიან ვალდებული, პრინციპულად დაიცვან მოდელური კონვენცია და მისი კომენტარები. ფოგელის მიხედვით, ეთგო-ის პრაქტიკაში „რეკომენდაციების სამართლებრივი მნიშვნელობა გაცილებით უფრო დიდია.“ რეალურად, წევრი ქვეყნების მიერ კონვენციის კონკრეტულ განმარტებებთან დაკავშირებით გაკეთებულ „დათქმებსა“ თუ „შენიშვნებში“ აღიარებულია საყოველთაო თანხმობა მოდელური კონვენციისა და მისი კომენტარების გამოყენების თაობაზე. აქედან გამომდინარე, ფოგელი ასკვნის, რომ არსებობს ორივეს გამოყენების, სულ მცირე, „მსუბუქი“ ვალდებულება, თუკი ამის სანაღმდეგოდ არ არსებობს ისეთი მნიშვნელოვანი მიზეზი, როგორცაა „ეროვნული კანონმდებლობის თავისებურებები ხელშეკრულების ცალკეულ დებულებასთან მიმართებით.“⁵ ამ რეალობაზე დაყრდნობით, ზოგიერთი კომენტატორი ეჭვის ქვეშ აყენებს საერთაშორისო საგადასახადო რეჟიმის არსებობას, რომელიც ჩადებულია თითქმის იდენტურ სახელშეკრულებო

* პარტნიორი, „ბიზნეს ლიგალ ბიურო“.

¹ Baker, *Double Taxation Agreements and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, London, 1991.

² Baker, *Double Taxation Conventions*, Sweet & Maxwell, London, 2007.

³ Jones, *The David R. Tillinghast Lecture, "Are Tax Treaties Necessary?"*, *Tax Law Review*, 1, 1999-2000, 1-38.

⁴ იხ. ზემოთ, მე-2 სქოლიო, A-5.

⁵ Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, 3 ed., paragraph 80, 44.

პარსკაქტივა

სისტემაში.⁶ ვინაიდან ქვეყანათა უმეტესობაში საერთაშორისო ხელშეკრულებებს უპირატესი ძალა ენიჭებათ ეროვნულ კანონმდებლობასთან მიმართებით, შეიძლება ითქვას, რომ აღნიშნული შეთანხმებები შესასრულებლად სავალდებულოა ამ ქვეყნებისთვის. ამ იდეის ავტორი ამტკიცებს, რომ 2 000-ზე მეტი ორმხრივი საგადასახადო შეთანხმებისგან შემდგარი სისტემა, „რომლებიც ძალიან ჰგავს ერთმანეთს არა მხოლოდ პოლიტიკის, არამედ ენობრივი თვალსაზრისითაც, საერთაშორისო საგადასახადო რეჟიმს წარმოადგენს.“⁷ მართლაც, სავარაუდოა, რომ მიუხედავად მათი დამოუკიდებლობისა, ქვეყნები, განსაკუთრებით კი არაინდუსტრიული ქვეყნები, თავიანთი ნება-სურვილის შესაბამისად ვერ მიიღებენ საერთაშორისო წესებს – მათ მსხვილი მოთამაშეების მიერ უკვე შექმნილი საერთაშორისო საგადასახადო რეჟიმის ფარგლებში უნდა იმოქმედონ. ცხადია, არსებობს ნათლად ჩამოყალიბებული საერთაშორისო საგადასახადო პრაქტიკა, რომელიც საყოველთაოდაა აღიარებული, მაგალითად: დისკრიმინაციის დაუშვებლობა, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება ორიდან ერთი მეთოდის მიხედვით, ფორმალური სტანდარტი და სხვა, თუმცა ზემოთქმული არ ნიშნავს, რომ ეს რეჟიმი სტატიკურია და არ იცვლება, პირიქით, იგი მუდმივად დგას ახალ-ახალი გამოწვევების წინაშე, როგორცაა, მაგალითად, საგადასახადო არბიტრაჟი, რაზეც ქვემოთ ვისაუბრებთ.

წინამდებარე ნაშრომი მიზნად არ ისახავს ზემოთ ხსენებული საკითხების დეტალურ კვლევას, თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ბეიკერის შეხედულება, ძირითადად, არ ეწინააღმდეგება ფოგელის პოზიციას. საერთაშორისო საჯარო სამართლის მიხედვით, ეთგო-ის მოდელური კონვენცია არ არის საერთაშორისო შეთანხმება, რომელიც გარკვეულ ვალდებულებებს დააკისრებდა სუვერენულ სახელმწიფოებს, თუმცა არსებობს წევრი ქვეყნების საერთაშორისო კონსენსუსი, დაემორჩილონ საერთაშორისო ფისკალური პრაქტიკის საყოველთაოდ აღიარებულ წესებს.⁸ ეს მიდგომა გასცდა წევრი ქვეყნების ფარგლებს და საერთაშორისო საგადასახადო რეჟიმი თანამედროვე რეალობად იქცა.

ეთგო-ის მოდელური კონვენციის სტატუსის მოკლე მიმოხილვა აუცილებელი იყო ზოგადიდან კონკრეტულზე, ანუ წინამდებარე ნაშრომში განხილულ საკითხზე გადასასვლელად. კვლევის მიზანი საქართველოს საგადასახადო შეთანხმებების ანალიზია, რისთვისაც შესწავლილ იქნა საქართველოს მიერ დღეისათვის დადებული ყველა საგადასახადო შეთანხმება.⁹ შეფასების კრიტერიუმია ეთგო-ის მოდელური კონვენცია „საშემოსავლო და ქონების გადასახადების შესახებ“¹⁰ და მისი კომენტარები. კვლევის ავტორის აზრით, მოდელურ კონვენციაზე დაფუძნებული ხელშეკრულებები, შესაძლებლობის ფარგლებში, ერთგვაროვნად უნდა განმარტონ ხელმოწერმა მხარეებმა, თუმცა ერთ-ერთი ხელმოწერი მხარე შეიძლება არც იყოს ეთგო-ის წევრი ქვეყანა. შეთანხმებების კოორდინებული განმარტება შესაძლებელია ეთგო-ის კომენტარების გამოყენების შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა შეთანხმების ერთ-ერთი მხარე ამ ორგანიზაციის წევრი. წინამდებარე ნაშრომში, მართალია, დაცულია ეთგო-ის მოდელური კონვენციის მუხლების თანამიმდევრობა, ყურადღება გამახვილებულია მხოლოდ იმ საკითხებზე, რომლებიც ცხადად წარმოაჩენენ საქართველოს საგადასახადო შეთანხმებების გამოყენებასთან დაკავშირებულ პრობლემებს და, ამდენად, მხოლოდ შესაბამისი მუხლებია

⁶ რომლებიც ემყარება ეთგო-ისა და გაეროს მოდელებს, თუმცა, ჩემი აზრით, გაეროს მოდელური კონვენცია ორმაგი დაბეგვრის შესახებ განვითარებულ და განვითარებად ქვეყნებს შორის მთლიანად ეთგო-ს ვერსიას ემყარება და ამ უკანასკნელისაგან ოდნავ განსხვავდება.

⁷ იხ. *Reuven, Tax Competition and International Tax Regime, Bulletin for International Taxation, April 2007, 130-138.*

⁸ რასაც მხარს უჭერს ეთგო-ის საბჭო და მისი ფისკალური კომიტეტის რეკომენდაციები.

⁹ მონაცემები დადასტურებულია საქართველოს საგარეო საქმეთა სამინისტროს მიერ 2008 წლის მარტში; მიუხედავად იმისა, რომ ზოგიერთი შეთანხმება ჯერ არ არის რატიფიცირებული და, შესაბამისად, არც ძალაშია შესული, წინამდებარე ნაშრომი მათ მაინც მოიცავს.

¹⁰ 2005 წლის 15 ივლისის ვერსიით.

განხილული. ამასთან დაკავშირებით, გარკვეული ყურადღება დაეთმო საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ზოგიერთ თავისებურებას. სათაურიდან გამომდინარე, წინამდებარე კვლევა ეთგო-ის მოდელური კონვენციის ჩრდილში განხორციელდება.

2. ხელშეკრულებათა ზოგადი მიმოხილვა და ორგანიზაცია

1991 წელს საბჭოთა კავშირის დაშლის შემდეგ დამოუკიდებლობამოპოვებულმა სახელმწიფოებმა ოფიციალურად მიიღეს უფლება, დაემყარებინათ საერთაშორისო სამართლებრივი ურთიერთობები. თუმცა დამოუკიდებლობის მოპოვების პირველ ეტაპზე ორმხრივი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებები არც ისე სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი იყო. მათი საჭიროება დრომ მოიტანა, რასაც ცხადყოფს ასეთ შეთანხმებათა სულ უფრო და უფრო მეტ ქვეყანასთან გაფორმების ბოლოდროინდელი ტენდენცია. საქართველომ ორმაგი დაბეგვრის შესახებ პირველი შეთანხმება უკრაინასთან გააფორმა 1995 წელს,¹¹ თუმცა იგი ძალაში მხოლოდ ოთხი წლის შემდეგ შევიდა.¹² ბოლო და უახლესი შეთანხმება თურქეთთან დაიდო 2007 წლის ნოემბერში.¹³ 12 წლის განმავლობაში საქართველომ 28 საერთაშორისო შეთანხმება გააფორმა შემდეგ ქვეყნებთან (ქრონოლოგიური თანამიმდევრობით): უკრაინა, აზერბაიჯანი, სომხეთი, თურქმენეთი, უზბეკეთი, ყაზახეთი, რუსეთი, რუმინეთი, ბულგარეთი, ირანი, საბერძნეთის რესპუბლიკა, პოლონეთი, ჩეხეთის რესპუბლიკა, ლატვია, ლიტვა, ესტონეთი, ჩინეთი, ბელგიის სამეფო, ნიდერლანდები, იტალია, გერმანია, ავსტრია, დიდი ბრიტანეთი, საფრანგეთი, დანია, ფინეთი, ლუქსემბურგი და თურქეთი.

არ არსებობს ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს შეთანხმების სანიშნო პროექტი, რომელსაც საქართველოს ხელისუფლება გამოიყენებდა ამა თუ იმ ქვეყანასთან ან ქვეყნების გარკვეულ კატეგორიასთან გამართული მოლაპარაკებების დროს.¹⁴ ყველა არსებული შეთანხმება – იმ შეთანხმებების ჩათვლით, რომლებიც ორგანიზაციის არანეგო ქვეყნებთანაა გაფორმებული, – ეთგო-ის მოდელურ კონვენციას ეფუძნება. მათთვის დამახასიათებელი ზოგიერთი ნიშნის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო შეთანხმებები შეიძლება შემდეგ კატეგორიებად დაიყოს: ა) დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებთან დადებული შეთანხმებები, ბ) განვითარებად ქვეყნებთან დადებული შეთანხმებები და გ) ყოფილი საბჭოთა კავშირის ქვეყნებთან დადებული შეთანხმებები. მიუხედავად იმისა, რომ ყველა მათგანი ეთგო-ის მოდელურ კონვენციას ემყარება, კონკრეტული ხელშეკრულების კატეგორიზაცია, ზემოთ მითითებული ჯგუფების მიხედვით, შეიძლება მათი განმარტების თავისებურებებს განაპირობებდეს. აღნიშნული სხვაობა კარგად ჩანს ტერმინთა განმარტებებშიც, რომლებიც ხელშეკრულებებშია მოცემული და სხვადასხვა ხელშეკრულებაში სხვადასხვანაირად ფერს, მაგალითად, „ფაქტიური მართვის ადგილი“ და „ეფექტური მართვის ადგილი“ და სხვ.

¹¹ საგადასახადო შეთანხმებების დახვეწაზე მეტყველებს მათი რაოდენობა და წარსული. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ზოგიერთი ასპექტის შესახებ მოლაპარაკებების ისტორია მე-19 საუკუნის მეორე ნახევრიდან იწყება, იხ. ზემოთ, მე-5 სქოლიო. პირველი ყოვლისმომცველი შეთანხმება დიდმა ბრიტანეთმა შეერთებულ შტატებთან გააფორმა 1945 წელს, ხოლო პირველი 50 ხელშეკრულება 1945-1951 წლებში დაიდო, იხ. ზემოთ, მე-3 სქოლიო. გერმანიამ ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმება იტალიასთან 1925 წელს გააფორმა, შეერთებული შტატების პირველი ყოვლისმომცველი შეთანხმება შეედეტსა და საფრანგეთთან 1939 წლით თარიღდება.

¹² საქართველოს პარლამენტმა მისი რატიფიცირება 1999 წელს მოახდინა.

¹³ რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის მიერ 2007 წლის დეკემბერში.

¹⁴ მაგალითად, შეერთებული შტატების ხაზინის დეპარტამენტმა 1976 წელს გამოაქვეყნა საკუთარი მოდელური ხელშეკრულება, რომელიც საფუძვლად უნდა დაედოს შეერთებული შტატების ყველა შეთანხმებას. აღნიშნული მოდელური შეთანხმება მრავალჯერ შესწორდა. 2006 წლის 15 ნოემბერს შეერთებული შტატების ხაზინამ ახალი მოდელური შეთანხმების ტექსტი გამოაქვეყნა. დეტალებისათვის იხ. *Reuven/Title, The New United States Model Income Tax Convention, IBFD, June 2007, 224-235.*

ეთგო-ის მოდელური კონვენციის წინა (1963 წ., 1977 წ.) ვერსიათა სათაურებში იყო მითითება ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებაზე. 2003 წელს 1-ლი მუხლის კომენტარს დაემატა შემდეგი მე-7 პუნქტი: „საგადასახადო კონვენციების მიზანია ასევე გადასახადების დაფარვის ან თავის არიდების აღკვეთა.“ თუმცა საბოლოო ვერსიას უფრო მოკლე სათაური აქვს, აღნიშნული მითითებების გარეშე. ვფიქრობ, ხელმომწერ მხარეებს, თუ მათ ამის სურვილი ექნებათ, თავისუფლად შეუძლიათ, დამატებითი მნიშვნელობა შესძინონ საგადასახადო შეთანხმებებს, მაგრამ ამ შემთხვევაში შეთანხმებებში გათვალისწინებული უნდა იქნეს დათქმები სარგებლის შეზღუდვის თაობაზე. პრაქტიკაში მრავალი ქვეყნის შეთანხმებათა სათაურებში მითითებულია ხელშეკრულების ყველა მიზანი, ამიტომ ისინი გაცილებით ფართოა, ვიდრე ეთგო-ის ადრეული მოდელური ვერსიის სათაური. ზოგიერთ შემთხვევაში სათაური იგივეა, მაგრამ დამატებულია მითითება ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებაზე. საქართველოს ხელშეკრულებები ორმაგი დაბეგვრის შესახებ ორივე პრაქტიკას იზიარებს და ამ მიმართულებით პოლიტიკის რაიმე ტენდენცია არ არსებობს. თუმცა ხელშეკრულებები არ ითვალისწინებს გადასახადებისთვის თავის არიდების პრევენციულ ღონისძიებებს დიდ ბრიტანეთსა და ლუქსემბურგთან დადებული შეთანხმებების გარდა, რომლებიც შეიცავს დებულებებს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შეღავათებით ვაჭრობის აკრძალვის შესახებ.¹⁵

ეთგო-ის (და ასევე გაეროს) მოდელური კონვენციის მსგავსად, ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს შეთანხმებები შვიდი თავისაგან შედგება.¹⁶ საქართველოს მიერ ადრე გაფორმებულ ზოგიერთ შეთანხმებაში გათვალისწინებულია მოდელური კონვენციის მე-14 მუხლი („დამოუკიდებელი პერსონალური მომსახურება“), მაშინ, როდესაც უფრო ახალი პერიოდის შეთანხმებებში ეს მუხლი აღარ ფიგურირებს.¹⁷ თუმცა უკანასკნელი პერიოდის ზოგიერთ მათგანში¹⁸ მაინც არის მოცემული ცალკეული მუხლი „დამოუკიდებელი პერსონალური მომსახურების“ შესახებ, სამაგიეროდ ამოღებულია „ბიზნისის“ განმარტება.¹⁹ შეთანხმებათა უმეტესობით გათვალისწინებულია მუხლი პროფესორების, მასწავლებლებისა და მეცნიერ-მუშაკების დაბეგვრის შესახებ.²⁰ ზოგიერთი შეთანხმება სიახლეებს ითვალისწინებს, მაგალითად, 27-ე მუხლი – „წყაროსთან დაბეგვრის შესახებ“, რაც გადასახადების დაკავებას შეეხება²¹, ასევე „დახმარება გადასახადების ადმინისტრირებაში“.²² არის კიდევ სხვა სიახლე, რომელიც ჯერ არ არის ასახული ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაში, თუმცა საქართველოს მიერ ნიდერლანდებთან დადებული შეთანხმება უკვე ითვალისწინებს დებულებას არბიტრაჟის შესახებ. ქვემოთ განხილული იქნება ამ ხელშეკრულებათა ყველა განმასხვავებელი ნიშანი.

¹⁵ იხ. საქართველოსა და დიდ ბრიტანეთს შორის დადებული შეთანხმების მე-10 VI, მე-11 V, მე-12 V და 24-ე II მუხლები და საქართველოსა და ლუქსემბურგს შორის დადებული შეთანხმების ოქმის მე-3 პუნქტი.

¹⁶ ზოგიერთი იმ შეთანხმებათაგან, რომელნიც თავებად არ არის დაყოფილი, მაინც იწარჩუნებს ეთგო-ის (და ასევე გაეროს) მოდელური კონვენციის სტრუქტურას.

¹⁷ მაგალითად, საქართველოსა და დიდ ბრიტანეთს შორის 2005 წელს დადებული შეთანხმება.

¹⁸ საქართველოსა და საფრანგეთს შორის 2007 წელს და საქართველოსა და გერმანიას შორის 2006 წელს დადებული შეთანხმებები.

¹⁹ ტერმინი „საქმიანობა“ ეთგო-ის მოდელურ კონვენციას დაემატა 2000 წელს, მაშინ, როდესაც კონვენციიდან ამოღებულ იქნა მე-14 მუხლი (დამოუკიდებელი პერსონალური მომსახურება). მიჩნეულ იქნა, რომ ტერმინი „საქმიანობა“ გულისხმობს ყველა იმ საქმიანობის განხორციელებას, რომელიც ადრე მე-14 მუხლში იყო მოცემული. იხ. „კომენტარები“, მე-14 მუხლის მე-10 II პუნქტი.

²⁰ ამ საკითხს ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაში ცალკე მუხლი არ ეთმობა.

²¹ საქართველოსა და გერმანიას შორის დადებული შეთანხმება; ამ მუხლებს ანალოგი არა აქვთ არც ეთგო-ის მოდელურ კონვენციასა და არც საქართველოს სხვა შეთანხმებებში.

²² საქართველოსა და ნიდერლანდებს შორის დადებული შეთანხმება, 27-ე მუხლი; საქართველოს სხვა შეთანხმებები მსგავს დებულებებს არ შეიცავს.

3. საგადასახადო შეთანხმებათა და საქართველოს ეროვნული კანონმდებლობის ურთიერთდამოკიდებულება

ორმაგი დაბეგვრის შესახებ სხვა ქვეყნების ყველა შეთანხმების მსგავსად საქართველოს შეთანხმებები „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ“ არის საქართველოს (და არა გადასახადის გადამხდელთა) საერთაშორისო ვალდებულება, თანახმად საერთაშორისო საჯარო სამართლისა. „ორმაგი დაბეგვრის შესახებ“ საქართველოს ყველა შეთანხმება ექვემდებარება რატიფიცირებას და, საერთაშორისო საჯარო სამართლის თანახმად, ისინი შესასრულებლად სავალდებულო ხდება სარატიფიკაციო დოკუმენტების გაცვლისთანავე. როგორც კი საერთაშორისო სამართლის შესაბამისად, შეთანხმება შესასრულებლად სავალდებულო ხდება, იგი იქნის შიდა იურიდიულ ნამდვილობას. თუმცა შიდა იურიდიული ნამდვილობა უნდა განვსახვავოთ შეთანხმებათა შიდასახელმწიფოებრივი გამოყენებისაგან.²³ საგადასახადო შეთანხმებების ეროვნულ კანონმდებლობაში წარმოდგენის სხვადასხვა წესი არსებობს სხვადასხვა სახელმწიფოში. ეს შეთანხმებები შეიძლება გამოიყენებოდეს პირდაპირ ან არაპირდაპირ. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, ვიცოდეთ, თუ როგორ არის წესები ჩართული და როგორ გამოიყენებიან ისინი ქართულ სამართლებრივ სისტემაში. აღნიშნული საკითხი განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იქნის ხელშეკრულების გადაფარვის პრობლემის განხილვისას. ამ საკითხს მიეძღვნა ეთგო-ის ფისკალურ საკითხთა კომიტეტის მცირე ანგარიში.²⁴ ხელშეკრულების გადაფარვის პრობლემა აქ სხვა კუთხით იქნება განხილული – უშვებს თუ არა საქართველოს კანონმდებლობა ხელშეკრულების გადაფარვას დე ფაქტო თუ დე იურე. ორივე შემთხვევა უაღრესად მნიშვნელოვანია, ვინაიდან, საგადასახადო შეთანხმებათა იურიდიული სტატუსის გარდა, ამან შეიძლება ამ შეთანხმებებით გათვალისწინებული მექანიზმების ქმედითობასაც შეურყიოს საფუძველი.

სამართლებრივი თვალსაზრისით, საერთაშორისო ხელშეკრულების იურიდიული ძალა უმეტესწილად საერთო სამართლის ქვეყნებისათვის არის მნიშვნელოვანი,²⁵ თუმცა აღნიშნული საკითხი ქართული კანონმდებლობის ჭრილში განხილვის ღირსიცაა. საქართველოს კონსტიტუციის თანახმად, საქართველოს საერთაშორისო შეთანხმებებს, თუ ისინი არ ეწინააღმდეგებიან თავად კონსტიტუციას, აქვთ უპირატესი იურიდიული ძალა შიდასაკანონმდებლო აქტებთან მიმართებით.²⁶ „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების“ შესახებ საქართველოს კანონის თანახმად, საერთაშორისო შეთანხმებები საქართველოს კანონმდებლობის განუყოფელი ნაწილია.²⁷ ეროვნულ კანონმდებლობაში ავტომატური ან სპეციალური საკანონმდებლო აქტის მეშვეობით გათვალისწინების შემთხვევაშიც კი ისინი მაინც საერთაშორისო შეთანხმებებზე უპირატესი და სწორედ ამიტომაც ინარჩუნებენ უპირატეს ძალას სხვა ნორმატიულ აქტებთან მიმართებით. საქართველოს საკანონმდებლო აქტების იერარქიაში საერთაშორისო შეთანხმებას (ხელშეკრულებას) საქართველოს კონსტიტუციის მომდევნო

²³ იხ. *Knechtle*, *Basic Problems in International Fiscal Law*, HFL Ltd., Weisflog (Transl.), 1973, 171.

²⁴ იხ. *OECD report on Treaty override adopted by the Council on October 2, 1989*. ჩვეულებრივ, ტერმინი „ხელშეკრულების უპირატესი ძალის დაკარგვა“ გულისხმობს ისეთი შემდგომი ეროვნული კანონმდებლობის მიღებას, რომელიც ეწინააღმდეგება ადრე არსებულ და შესასრულებლად სავალდებულო ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვალდებულებებს. ეთგო განასხვავებს ორი სახის შემთხვევებს: ა) „საერთაშორისო“ ხელშეკრულება კარგავს უპირატეს ძალას, როდესაც ქვეყანა იღებს ისეთ კანონს, რომელიც წინასწარ განზრახულად და გამიზნულად ეწინააღმდეგება ხელშეკრულებით ნაკისრ ვალდებულებებს და ბ) ხელშეკრულება კარგავს უპირატეს ძალას „წინასწარი განზრახვის გარეშე“.

²⁵ ზოგადად, კონტინენტური ევროპის ქვეყნების ხელშეკრულებათა უმეტესობა უპირატესი ძალით სარგებლობს ეროვნულ კანონმდებლობასთან მიმართებით.

²⁶ საქართველოს კონსტიტუციის მე-6 მუხლი.

²⁷ „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს 1997 წლის კანონის მე-6 I და მე-6 II მუხლები.

ადგილი უჭირავს და, შესაბამისად, უფრო მაღლა დგას, ვიდრე სხვა საკანონმდებლო აქტები, მათ შორის საგადასახადო კანონმდებლობა. საქართველოს საგადასახადო შეთანხმებები უპირატესი იურიდიული ძალით სარგებლობს შიდასახელმწიფოებრივ კანონმდებლობასთან შედარებით იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც კონკრეტული საკითხის თაობაზე მოგვიანებით მიღებული შიდასახელმწიფოებრივი აქტით გათვალისწინებული მოწესრიგება გარკვეულწილად განსხვავდება შეთანხმებით ნაკისრი ვალდებულებისგან. თუ საქართველოს ფისკალური კანონმდებლობის რომელიმე დებულება ორმაგი დაბეგვრის შესახებ კონკრეტულ შეთანხმებას ეწინააღმდეგება, ფისკალური კანონის შესაბამისი ნორმა არ კარგავს ძალას: იგი კვლავაც ძალაში რჩება, მაგრამ არ უნდა იქნეს გამოყენებული იმ პირების ან ფაქტების მიმართ, რომლებზეც ვრცელდება მოცემული ხელშეკრულება. აქედან გამომდინარე, ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებათა დებულებები ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობის დებულებებს კი არ ჩაანაცვლებს, არამედ გამოიყენება მხოლოდ ხელშეკრულების მოქმედების ფარგლებში.

შეთანხმებების დე ფაქტო გამოყენება კი სულ სხვა საკითხია. ამ შემთხვევაში ყველაფერი დეტალურად დამოკიდებულია საქართველოს კანონმდებლობას ორმაგი მიდგომა აქვს საერთაშორისო შეთანხმებების შიდასახელმწიფოებრივ კანონმდებლობაში წარმოდგენასთან დაკავშირებით: შეთანხმებების პირდაპირი გამოყენება დამოკიდებულია იმაზე, თუ რამდენად საჭიროა კონკრეტული შიდა რეგულაციების მიღება მისი ამოქმედებისათვის. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, თუ ისინი თვითაღსრულებადია, მათ პირდაპირი მოქმედების ძალა ენიჭებათ რატიფიცირებისთანავე. რეალურად ნაკლებად სავარაუდოა, რომ საერთაშორისო შეთანხმებების მექანიზმები, განსაკუთრებით კი ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებები, თვითაღსრულებადი იყოს დეტალური პროცედურული ნორმებისა და მონაწილე მხარეების საგადასახადო კანონმდებლობებს შორის არსებული მკვეთრი სახესხვაობების გამო. ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებების უმეტესობა მონაწილე მხარეების შიდასახელმწიფოებრივ ნორმატიულ აქტებთან ერთობლიობაში უნდა იქნეს წაკითხული. აქედან გამომდინარე, ასეთი სახის შეთანხმებებს ესაჭიროება ეროვნულ კანონმდებლობაში მაღალი ხარისხის ჩართულობა, ხელშეკრულების დებულებებთან მჭიდრო შესაბამისობის დაცვით. კანონით განსაზღვრული და დამაკონკრეტებელი ნორმების საჭიროების პრობლემა წამოიჭრა სასამართლო საქმეში – „საქართველოს საგადასახადო ხელისუფლება „არაგვიზნესბანკის“ წინააღმდეგ“, სადაც საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ დაადგინა, რომ საქართველოსა და თურქეთს შორის თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ დადებული შეთანხმება დამაზუსტებელი ხასიათის საკანონმდებლო ნორმების მიღებას საჭიროებს და, შესაბამისად, იგი რატიფიცირებულ უნდა იქნეს.²⁸ სასამართლოს განმარტებით, ის გარემოება, რომ არ განხორციელებულა ხელშეკრულების ნორმების იმპლემენტაცია, არ ნიშნავს, რომ შეთანხმებას აქვს პირდაპირი მოქმედების ძალა. საბოლოოდ, როგორც სასამართლომ დაადგინა, შეთანხმება საქართველოსათვის სავალდებულო ძალას ვერ შეიძენს, ვიდრე არ იქნება რატიფიცირებული საქართველოს პარლამენტის მიერ, იმის გათვალისწინებით, რომ აღნიშნული შეთანხმების გამოყენებისათვის აუცილებელია მისი ნორმების იმპლემენტაცია შიდა კანონმდებლობაში. გადაწყვეტილების იდეის მიხედვით, რატიფიცირება თავისთავად არ ნიშნავს, რომ შეთანხმება პირდაპირ გამოიყენება²⁹. თუკი არ არსებობს შეთანხმების ამოქმედების დეტალური წესები, არ არსებობს ხელშეკრულების არანაირი პირდაპირი მოქმედება არც რეალობაში და არც დე ფაქტო.

²⁸ შეთანხმება ძალაში რატიფიცირების გარეშე შევიდა, პრეზიდენტის თანხმობის საფუძველზე, რომლის არსებობაც დასტურდებოდა საქართველოს საგარეო საქმეთა სამინისტროს შეტყობინებით. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 1999 წლის 18 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საქმეზე – „არაგვიზნესბანკი რეგიონალური საბაჟოს წინააღმდეგ“, № 3გ-ად-9-კ.

²⁹ სრულიად საპირისპირო მიდგომაა მოცემული ნიდერლანდების კონსტიტუციური კანონში, რომლის თანახმადაც სასამართლოებს უფლება არა აქვთ, უგულებელყონ ხელშეკრულებები, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ისინი სათანადოდ არ არის რატიფიცირებული, ან, თუნდაც, იმყოფებოდეს საპარლამენტო განხილვის

ჩემი აზრით, ასეთი სახის შემთხვევებიც განხილული უნდა იქნეს როგორც შეთანხმებათა გადაფარვის სიტუაციები. ვასაგებია, რომ ამ შემთხვევაში შეთანხმების გადაფარვას სასამართლო კი არ ახდენს, არამედ ფაქტობრივად ხდება ასე, კანონმდებლობაში არსებული ხარვეზების გამო. ერთადერთი შემთხვევა, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მიუთითებს საერთაშორისო შეთანხმებაზე, არის 122-ე მუხლი, რომელიც ინფორმაციის გაცვლას ეხება; თუმცა აღნიშნული მუხლი თითქმის არაფერს ამბობს ინფორმაციის გაცვლის თაობაზე დებულებათა სათანადო გამოყენების შესახებ. ეს არგამოყენებლობა კარგად ჩანს ასევე შეთანხმებათა სხვადასხვაენოვან ვერსიებში არსებული ტერმინოლოგიური შეუსაბამოებიდან. ამის მიზეზი არა მხოლოდ არაადეკვატური იურიდიული თარგმანი, არამედ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სამართლებრივი კონცეფციების შედარებითი დაუხვეწაობაც გახლავთ.

4. საგადასახადო შეთანხმებების განმარტება

საგადასახადო შეთანხმებათა მიზანი საგადასახადო მოთხოვნების განაწილებაა შეთანხმების მხარეებს შორის. ეს მიზანი კი მხოლოდ იმ შემთხვევაში მიიღწევა, თუ შეთანხმებას ორივე ქვეყნის სათანადო ორგანოები და სასამართლოები თანამიმდევრულად იყენებენ.³⁰ წინამდებარე ნაშრომში განხილულია შეთანხმების განმარტებასთან დაკავშირებული საკითხები, რომლებიც შეიძლება წამოიჭრას საქართველოს ადმინისტრაციული ორგანოებისა და სასამართლოების წინაშე. ამ პროცესში გათვალისწინებული უნდა იქნეს ის ფაქტი, რომ განმარტების შიდასახელმწიფოებრივი პრინციპები შეიძლება განსხვავდებოდეს საგადასახადო შეთანხმებათა განმარტებისგან.³¹ საქართველოს სასამართლოებს აქვთ შეთანხმებების განმარტების უფლება, თუმცა საქართველოში მოსამართლე მკაცრად არის შეზღუდული კანონისეული ტექსტის ფორმულირებით, თუმცა, იმავდროულად, მართლმსაჯულებას უნდა ეკისრებოდეს გადასახადების გადამხდელთა დაცვის ვალდებულება ხელშეკრულებებში ჩადებული ბუნდოვანებებისაგან. სამწუხაროდ, სასამართლო პრაქტიკა საქართველოში ამ სფეროში ძალიან მწირია და მცირე საშუალებას იძლევა სასამართლო მიდგომების ანალიზის კვლევისათვის.

კვალიფიკაციის პრობლემის ნაწილობრივი გადაწყვეტა მოცემულია მოდელური კონვენციის მე-3.2 მუხლში, რომელიც უცვლელად არის გადმოტანილი საქართველოს ყველა საგადასახადო შეთანხმებაში. წინამდებარე სტატიაში მიმოხილულია, თუ რა თანამიმდევრობით უნდა იქნეს გამოყენებული მითითებები ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებათა ტერმინების განმარტებისას. გათვალისწინებული უნდა იქნეს: ა) ტერმინის ნომინალური მნიშვნელობა; ბ) ტერმინის განმარტება თავად შეთანხმებაში (ასეთის არსებობის შემთხვევაში); გ) კონტექსტით განპირობებული მოთხოვნები; დ) ტერმინის მნიშვნელობა იმ ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობაში, რომელიც იყენებს მას.³² ფოგელის თანახმად, იმ შემთხვევების განმარტება შიდასახელმწიფოებრივ კანონმდებლობაზე დაყრდნობით, რომლებსაც არ მოიცავს მე-3.2 მუხლი, შესაძლებელია მხოლოდ მაშინ, თუკი თავად კონტექსტი არ იძლევა განმარტების არანაირ საფუძველს.³³ თუმცა შიდასახელმწიფოებრივ კანონმდებლობაზე უკუმივითება აუცილებლად გამოიწვევს საქართველოს საგადასახადო შეთანხმებათა ერთმანეთისაგან განსხვავებულ ინტერპრეტაციას მათში

სტადიაზე, ან წარდგენილი იყოს მისთვის. იხ. *Maarten, The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries, response to van Brunschot*, IBFD, January 2005, 11-13.

³⁰ იხ. მე-5 სქოლიო, 39.

³¹ ვენის კონვენციისა და ეთგო-ის მოდელური კონვენციის მე-3 II მუხლიდან გამომდინარე განმარტების პრობლემებთან დაკავშირებული დეტალური ინფორმაციისთვის იხ. *Qureshi, The Public International Law on Taxation, Texts, Cases and Materials*, 1994, 135-153.

³² იხ. *Brunschot, The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries*, IBFD, January 2005, 5-10.

³³ დეტალებისთვის იხ. მე-5 სქოლიო, 207-217.

ჩადოს შეთანხმებებში, მან აღნიშნულის თაობაზე წინასწარ უნდა განაცხადოს შეთანხმებაში. წინააღმდეგ შემთხვევაში უნდა ჩაითვალოს, რომ ეთგო-ის „კომენტარები“ გამოყენებული იქნება.³⁷

ესტონეთთან, ლატვიასთან და ლიტვასთან დადებული შეთანხმებები ამ მოსაზრების ნათელი მაგალითია. შეთანხმებების ოქმებში მოცემულია დათქმები, რომელთა თანახმადაც კონკრეტული მუხლები³⁸ არ ამოქმედდება მანამ, სანამ აღნიშნული ქვეყნების შიდასახელმწიფოებრივ კანონმდებლობაში არ იქნება გათვალისწინებული ტერმინი „ეფექტური მართვის ადგილი“, როგორც რეზიდენტობის განმსაზღვრელი კრიტერიუმი.³⁹ ამის სანაცვლოდ, ეს შეთანხმებები ორმაგი რეზიდენტობის საკითხის ორმხრივი შეთანხმების მეშვეობით მოგვარებას ითვალისწინებს.

განმარტებასთან დაკავშირებული პრობლემის საინტერესო გადაწყვეტაა მოცემული ავსტრიასთან დადებულ შეთანხმებაში.⁴⁰ „კომენტარების“ შესავალი ნაწილის თანახმად, იგი არც ერთ შემთხვევაში არ წარმოადგენს კონვენციის დანართს, რომელსაც ხელი უნდა მოაწერონ წევრმა ქვეყნებმა.⁴¹ თუმცა საქართველოსა და ავსტრიას და საქართველოსა და დანიას შორის დადებულ შეთანხმებებს თან ერთვის ოქმი განმარტების მიზნებისათვის „კომენტარების“ გამოყენების თაობაზე. ოქმები აღნიშნული შეთანხმებების განუყოფელი ნაწილია და, შესაბამისად, საერთაშორისო საჯარო სამართლის თანახმად, სავალდებულო ინსტრუმენტებია. ოქმებში განმარტების წესი შემდეგი სახით არის მოცემული: „აღიარებულია, რომ შეთანხმების დებულებები... განმარტებული იქნება ეთგო-ის „კომენტარებში“ მოცემული მნიშვნელობის შესაბამისად.“ თუმცა დაშვებულია ამ წესიდან გადახვევა, თუ მხარეები შეთანხმდებიან სხვა სახის განმარტებაზე. ერთი რამ გაუგებარია: მოცემულია ასევე მითითება შემდგომი პერიოდის კომენტარებზეც: „კომენტარები“, რომელიც შესაძლოა, დროდადრო გადაისინჯოს,⁴² ასევე იძლევა განმარტების საშუალებას...“ აღნიშნული ციტატა მიუთითებს „კომენტარების“ მზარდ მნიშვნელობაზე ამ შემთხვევაში. შესაძლოა, ეს საფუძვლიანი იყოს, მაგრამ ეჭვის ქვეშ დგება კომენტარებისთვის უკუქცევითი ძალის მინიჭების საკითხი.⁴³ როგორ შეხედავს ქართული სასამართლო იმ ფაქტს, რომ არსებული ხელშეკრულებები უნდა განიმარტოს ახალი კომენტარების შესაბამისად? აღსანიშნავია ავსტრიის სასამართლოს⁴⁴ გადაწყვეტილება, რომ განმარტების მიზნებისათვის გამოყენებული უნდა იქნეს არსებული და არა სამომავლო „კომენტარები“. ⁴⁵ ამ საკითხს საქართველოში კონსტიტუციური პრობლემა უნდა წამოეჭრა, თუმცა, რაოდენ გასაოცარიც არ უნდა იყოს,

³⁷ განსაკუთრებით კი წევრ ქვეყნებთან დადებული შეთანხმებების შემთხვევაში.
³⁸ მუხლები მე-8 I, მე-13 III, მე-15 III, 23-ე III. ყველა მათგანში გამოყენებულია ტერმინი „ეფექტორივი მართვის ადგილი...“
³⁹ დათქმების ავტორები არიან: ესტონეთი, ლატვია და ლიტვა. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ეს ტერმინი შიდასახელმწიფოებრივი კანონმდებლობის მოქმედების ფარგლებში არ ექცევა და იგი დამოუკიდებლად უნდა იყოს განმარტებული მხარეების მიერ, ასეთი გამოსავალი უკეთესია, ვიდრე ტერმინების ისეთი განმარტება, რომელსაც წინასწარ ვერ განჭვრეტ.
⁴⁰ ავსტრიასა და საქართველოს შორის 2005 წელს დადებული შეთანხმების ოქმი. თუმცა საქართველოსთან დადებული შეთანხმება არ არის ერთადერთი გამონაკლისი, ავსტრიას ასეთი სახის ოქმები სხვა ქვეყნებთანაც აქვს გაფორმებული. დეტალებისათვის იხ. ზემოთ, მე-3 სქოლიო.
⁴¹ იხ. „კომენტარები“, შესავალი ნაწილი, 29-ე პუნქტი.
⁴² ასეთი ფორმულირება ეთგო-ის საბჭოს რეკომენდაციაცაა.
⁴³ დეტალებისათვის იხ. ზემოთ, მე-3 სქოლიო.
⁴⁴ დაადგინა მას შემდეგ, რაც ავსტრიამ გააფორმა შეთანხმება შეერთებულ შტატებთან, რომელშიც იგივე დებულებაა მოცემული, რაც საქართველოსთან დადებული შეთანხმების ოქმში.
⁴⁵ ავსტრიის ადმინისტრაციული სასამართლოს 1996 წლის 31 ივლისის გადაწყვეტილებაში 92/13/0172. გადაწყვეტილებაზე საუბარია შემდეგ ნაშრომში: Lang, Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties, 25 Intertax, 7-9, 1997.

საქართველოს პარლამეტმა ამ შეთანხმებების რატიფიცირება მოახდინა.⁴⁶ მაგრამ ამ საკითხთან დაკავშირებით შეიძლება კიდევ ერთი პრობლემა წამოიჭრას: თუ ქვეყნის მიერ დადებული საგადასახადო შეთანხმება ზუსტად იმეორებს ადრე დადებული შეთანხმების ტექსტს, ერთმანეთისაგან განსხვავებულად უნდა განიმარტონ თუ არა ისინი იმ მიზეზით, რომ მოგვიანებით მიღებულ „კომენტარებს“ აქვთ განსხვავებული იურიდიულ ძალა? ჯოუნსის წინადადებით, ერთმანეთისგან უნდა გაიმიჯნოს ტერმინები: „განმარტება“ და „შეცვლა“, მაგრამ პრაქტიკაში ეს დიდ სარგებლობას ვერ მოიტანს. არასოდეს დამთავრდება იმაზე კამათი, ეს კომენტარის ახალი განმარტებაა თუ წინა განმარტების შესწორება. ამრიგად, ეს ერთი მიმართულებით მოძრაობაა.

თანდართულ ოქმებში ინტერპრეტირების წესების ჩადების იდეა სწორად გვეჩვენება. რაც შეეხება მოგვიანებით მიღებული „კომენტარების“ პრობლემას, აღნიშნული საქართველოს სასამართლოების პრეროგატივა უნდა იყოს. მათი გადასაწყვეტია, უნდა იქნეს თუ არა გამოყენებული უფრო გვიანდელი „კომენტარები“ და რა მიზანს ემსახურებიან ისინი – ტექსტის შეცვლას თუ უბრალოდ ინტერპრეტირებას.

პრობლემის შეჯამებისათვის უნდა გამოვყოთ ორი ძირითადი საკითხი: ვინ უნდა გამოიყენოს „კომენტარები“ – საგადასახადო ორგანომ (მთავრობამ) თუ სასამართლომ? „კომენტარები“, ისევე როგორც „ურთიერთშეთანხმების პროცედურის“ ფარგლებში მიღებული გადაწყვეტილებები, სავალდებულო მხოლოდ ხელისუფლებისათვის შეიძლება იყოს და არა სასამართლოსათვის. პროფესორი ფოგელი აღნიშნავს, რომ „სასამართლომ უნდა გამოიკვლიოს მხოლოდ და მხოლოდ კანონი(სამართლის ნორმა), რომელიც ასევე მოიცავს საერთაშორისო ხელშეკრულებებსაც... მაგრამ არ მოიცავს საერთაშორისო ორგანოთა გადაწყვეტილებებს.“⁴⁷ ვფიქრობ, ამ დისკუსიის გამოტანისას ფოგელი არ გულისხმობდა იმ შემთხვევებს, როდესაც განმარტების წესი მოცემულია ოქმში, რომელიც შეთანხმების განუყოფელი ნაწილია. ეს სიტუაცია განსხვავდება იმ შემთხვევებისაგან, როდესაც შეთანხმებას არ ახლავს ოქმი, რომლითაც დადგენილია საგადასახადო შეთანხმების „კომენტარების“ შესაბამისად განმარტების ვალდებულება, როგორც ეს მოხდა საქართველოსა და ავსტრიას და საქართველოსა და დანიას შორის დადებულ შეთანხმებებთან დაკავშირებით. ყველა დანარჩენ შემთხვევაში მდგომარეობა ცალსახად ნათელია. სასამართლოში „კომენტარი“ მიჩნეულ უნდა იქნეს ხელისუფლების პოზიციად ან ექსპერტის დასკვნად.

5. ტერმინთა განმარტებები

ეთგო-ის მოდელური კონვენციის მსგავსად, ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს შეთანხმებები ზოგად დებულებებს მე-3 მუხლში აჯგუფებს, ზოგიერთი მათგანს კი შეთანხმებათა სხვა მუხლებში განმარტავს. ეთგო-ის მიდგომის შესაბამისად, ტერმინების ერთი ნაწილი შეთანხმების ინტერპრეტირების საგანია, მეორე ნაწილს თავად მონაწილე მხარეები განმარტავენ დამოუკიდებლად, ხოლო მესამე ნაწილი შიდასამართლებრივი კონცეფციებით უნდა განიმარტოს. ტერმინები, როგორც ზემოთ ითქვა, განიმარტება მე-3.2 მუხლში მოცემული თანამიმდევრობით. ამასთანავე, ორმხრივი შეთანხმების საფუძველზე, მონაწილე მხარეებს უფლება აქვთ, შეთანხმებაში ისეთი ტერმინებიც განმარტონ, რომლებიც არ არის განმარტებული ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაში. მაგალითად, საქართველოსა და გაერთიანებულ სამეფოს შორის ორმაგი დაბეგვრის შესახებ დადებულ შეთანხმებაში დამატებით მოცემულია „კაპიტალის“ განმარტება, ასევე დამატებულია გარკვეული

⁴⁶ საქართველოსა და ავსტრიას შორის დადებული შეთანხმება რატიფიცირებულ იქნა 01.03.06, ხოლო საქართველოსა და დანიას შორის დადებული შეთანხმება – 28.12.07.

⁴⁷ პროფესორ ფოგელის ლექცია. *Vogel, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, IBFD, 12, 2002, 614.*

ნიუანსები ტერმინ „ბიზნესის“ უკვე არსებულ განმარტებაზე.⁴⁸ რუსეთთან დადებულ შეთანხმებაში დამატებით განმარტებულია ტერმინი „ფაქტიური მართვის ადგილი“.⁴⁹

ა) ურთიერთდამოკიდებულება ტერმინებს შორის: „ბიზნესი“ და „სანარმო“

ეს ორი ტერმინი ერთმანეთთან კავშირში იქნება განხილული, ვინაიდან ამ ცოტა ხნის წინ ისინი გადატანილ იქნა ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაში.⁵⁰ მანამდე „კომენტარები“ იზიარებდა მოსაზრებას, რომ ეს ტერმინები მთლიანად შიდა ინტერპრეტაციის ობიექტებს განეკუთვნებოდა. მოდელური კონვენციის არსებულ ტექსტში „სანარმო“ განმარტების შეტანის მიუხედავად, „კომენტარებში“ კვლავაც მითითებულია, რომ ამ ტერმინის განმარტებისას შეიძლება ასევე გამოყენებულ იქნეს შიდასამართლებრივი დებულებები.⁵¹ იგივე შეიძლება ითქვას „ბიზნესის“ თაობაზეც, ვინაიდან არც მისი განმარტებაა ამომწურავი. „სანარმო“ განმარტება მოცემულია „ბიზნესზე“ მითითებით,⁵² რაც იმას ნიშნავს, რომ ისინი ცალ-ცალკე არ მოიაზრება და იმავდროულად პირველი ტერმინი მოიცავს მეორეს. ეს განმარტება არ ფიგურირებს საქართველოს მიერ ადრე დადებულ და არც ბოლო პერიოდის შეთანხმებებში, გარდა გაერთიანებულ სამეფოსთან, ავსტრიასა და ლუქსემბურგთან დადებული შეთანხმებებისა,⁵³ მიუხედავად იმისა, რომ ტერმინი „სანარმო“ უცხო საერთო სამართლისთვის, ტერმინი „ბიზნესი“ კი უცნობია საქართველოს კანონმდებლობისათვის. ამრიგად, ტერმინ „სანარმო“ განმარტება ხელშეკრულებაში პრობლემა არა მხოლოდ საერთო სამართლის ქვეყნებისათვის, არამედ იგივე პრობლემა წარმოეშობათ საქართველოს საგადასახადო ორგანოებს ტერმინ „ბიზნესის“ ინტერპრეტირებისას.

ნიშნავს თუ არა „სანარმო“ „ბიზნესს“ მოდელურ კონვენციაში, მხოლოდ მე არმინტერესებს. ლიტერატურაში ინტენსიურად კამათობენ „სანარმოსა“ და „ბიზნესის“ ურთიერთგადამფარავ მნიშვნელობაზე.⁵⁴ ზოგიერთი ავტორი ამტკიცებს, რომ ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაში მოცემულია ტერმინ „სანარმო“ მხოლოდ ნაწილობრივი განმარტება.⁵⁵ საქართველოს კანონმდებლობა „სანარმო“ განმარტავს როგორც იურიდიულ პირს, რომელიც ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, ან შექმნილია ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების მიზნით, კერძოდ, აქ საუბარია წარმონაქმნზე, საქმიანობის ორგანიზაციულ ფორმაზე, და არა ფუნქციასა და პროცესზე, როგორც ეს ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაშია მოცემული. ამასთანავე, ეს არ არის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ტერმინი. ამ მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობა იძულებულია, მიმართოს სამეწარმეო სამართალს. თუკი ტერმინის განმარტება ხდება მოდელური კონვენციის მე-3.2 მუხლის შესაბამისად, მხარემ უნდა მიმართოს ეროვნულ

⁴⁸ ტერმინი „ბიზნესი“ გათანაბრებულია „ეკონომიკურ საქმიანობასთან“.

⁴⁹ საქართველოსა და რუსეთის შორის 1999 წელს დადებული შეთანხმების მე-3 I (თ) მუხლი.

⁵⁰ მოდელური კონვენციის მე-3 მუხლის ქვეპუნქტები გ) „სანარმო“, თ) „ბიზნესი“ ჩანაცვლებულ იქნა ანგარიშით, რომლის სათაურია „მოდელური საგადასახადო კონვენციის 2000 წლის განახლება.“

⁵¹ იხ. „კომენტარები“, მე-3 IV მუხლი.

⁵² მე- 3.1 (გ) მუხლში „ტერმინი „სანარმო“ გამოიყენება ნებისმიერი ბიზნესის საქმიანობის მიმართ.“

⁵³ იხ. საქართველოსა და ავსტრიას შორის დადებული შეთანხმების მე-3.1 (ვ) და მე-3.1 (ლ) მუხლები, საქართველოსა და გაერთიანებულ სამეფოს შორის დადებული შეთანხმების მე-3.1 (ვ) და მე-3.1 (ლ) მუხლები და საქართველოსა და ლუქსემბურგს შორის დადებული შეთანხმების მე-3.1 (ვ) მუხლი.

⁵⁴ აშკარაა, რომ თვით ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაშიც კი არ არის კონსენსუსი „სანარმოსა“ და „ბიზნესის“ ცნებების თაობაზე. იხ., Jones, Does “Enterprise” in the OECD Model Mean “Business”? IBFD, December 2006, 476-480.

⁵⁵ Jones/De Broe/Ellis/Van Raad/Le Gall/Goldberg/Killius/Maisto/Miyatake/Torrione/Vann/Ward/Wiman, The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States, IBFD, June 2006, 220-254.

საგადასახადო კანონმდებლობას, რომელიც არ იცნობს ტერმინ „სანარმო“.⁵⁶ „სანარმო“ ეთგო-ის მოდელური კონვენციისეული განმარტება, ცოცხა არ იყოს, ბუნდოვანია ქართული სამართლებრივი აზროვნებისათვის. რეალურად კი, კონვენციისეული ტერმინი „კომპანია“ შეესაბამება ქართული სამართლის წარმოდგენას „სანარმო“ კონცეფციასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო პრაქტიკაში ამ ტერმინის გამოყენების მოსალოდნელობა სრულიად გასაგებია. პრაქტიკაში ტერმინის ეთგო-ისეული მნიშვნელობა უგულებელყოფილი იქნება.

საქართველოს წარმომადგენლებმა, რომლებიც მონაწილეობდნენ გაერთიანებულ სამეფოსთან შეთანხმების თაობაზე გამართულ მოლაპარაკებებში, აშკარად იგრძნეს ეს კონცეპტუალური (ტერმინოლოგიური) შეუსაბამობა და შეთანხმებაში შეიტანეს ტერმინი „ეკონომიკური საქმიანობა“, როგორც „ბიზნესის“ ანალოგიური ტერმინი. თუმცა შეთანხმების დონეზე გათანაბრება არ ნიშნავს, რომ ამ ტერმინებს ერთი და იგივე ან მსგავსი მნიშვნელობა ექნებათ ორივე სამართლებრივ სისტემაში. „ეკონომიკური საქმიანობის“ ცნება არ არის „ბიზნესის“ იდენტური. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ეკონომიკურ საქმიანობას განმარტავს როგორც ნებისმიერ საქმიანობას, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, ასეთი საქმიანობის შედეგების მიუხედავად.⁵⁷ სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, ნებისმიერი სახის საქმიანობა, იქნება ეს სამეწარმეო თუ არასამეწარმეო, ეკონომიკურ საქმიანობად განიხილება. საერთო სამართალში კომპანია შეიძლება ეწოდეს ან არ ეწოდეს ბიზნესს, ანუ იგი შეიძლება იღებდეს შემოსავლებს, მაგრამ არ ახორციელებდეს ბიზნესსაქმიანობას,⁵⁸ მაშინ, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობა მოიცავს როგორც სამეწარმეო, ისე არასამეწარმეო საქმიანობასაც. შესაბამისად, გაერთიანებული სამეფოს საგადასახადო სამართალი ბიზნესის მოგებას განსაზღვრავს შემოსავლის ტიპების⁵⁹ და პირთა ტიპების მიხედვით, როგორც ეს საქართველოს საგადასახადო სამართალშია. ეს განსხვავება მნიშვნელოვან როლს შეასრულებს შეთანხმებათა პრაქტიკული გამოყენებისას, განსაკუთრებით კი „მუდმივი დანესებულებების“ დაბეგვისას.

სამართლებრივი აზროვნების თვალსაზრისით, ზემოთ აღნიშნული განსხვავებებიდან გამომდინარე, ტერმინები: „სანარმო“ და „ბიზნესი“ ამოღებულ უნდა იქნეს საქართველოს საგადასახადო ხელშეკრულებებიდან, ვინაიდან ისინი ბევრს არაფერს მატებენ შეთანხმების ერთგვაროვნად გაგების ამოცანას, პირიქით, აბუნდოვანებენ განსხვავებას ხელშეკრულების ტერმინებსა და შიდასამართლებრივ კონცეფციებს შორის.

ბ) „მონაწილე სახელმწიფოს სანარმო“

ეთგო-ის კონვენციის მე-3.1 (დ) მუხლსა და საქართველოს შეთანხმებების შესაბამის მუხლებში გამოყენებულია ტერმინი „მონაწილე სახელმწიფოს სანარმო“ და მოცემულია მისი განმარტებაც, რაც ნიშნავს „სანარმო“, რომლის მართვაც ხორციელდება მონაწილე სახელმწიფოს რეზიდენტის მიერ.“⁶⁰ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ტერმინი შეთანხმების ტერმინისაგან მკვეთრად განსხვავდება და სანარმოს სახელმწიფოსადმი (მხარისადმი)

⁵⁶ საერთო სამართლის ქვეყნებში „სანარმო“ ცნება უცნობია როგორც ზოგადი, ისე საგადასახადო სამართლისათვის. იხ. *Jones, Does “Enterprise” in the OECD Model Mean “Business”?* IBFD, December 2006, 477-479.

⁵⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-13 მუხლი.

⁵⁸ იხ. 56-ე სქოლიო.

⁵⁹ *Jones/De Broe/Ellis/Van Raad/Le Gall/Torrione/Miyatake/Roberts/Goldberg/Killius/Maisto/Giulian/Vann/Ward/Wiman, Treaty Conflict in Understanding Income as Business Profits Caused by Differences in Approach Between Common Law and Civil Law, B.T.R.*, 2003, 224-246.

⁶⁰ იხ. ეთგო-ის მოდელური კონვენციის მე-3 I (დ) მუხლი.

კუთვნილებას განსაზღვრავს საქმიანობის ან/და საწარმოს მართვის ადგილის მიხედვით. საქმიანობის ადგილი განისაზღვრება როგორც კომპანიის რეგისტრაციის ადგილი.⁶¹ შესაბამისად, საწარმოს მართვის ადგილად ითვლება საწარმოს ფაქტობრივი მართვის ადგილი, ანუ ადგილი, სადაც საწარმოს დირექტორატი (მმართველობის სხვა ორგანო) ასრულებს მმართველობის ფუნქციას სადამფუძნებლო დოკუმენტების (წესდების, ხელშეკრულების, დებულების) შესაბამისად, ამ საწარმოს უმაღლესი მაკონტროლებელი ორგანოების საქმიანობის ადგილისა და შემოსავლების მიღების ადგილის მიუხედავად.⁶² ყველაზე ბუნდოვანი განმარტება მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 28-ე მუხლის მეხამე პუნქტში, რომლის თანახმადაც, თუ საწარმოს მართვას ახორციელებს მმართველი (სხვა საწარმო ან ფიზიკური პირი), საწარმოს მართვის ადგილად, შესაბამისად, ითვლება მმართველი საწარმოს საქმიანობის ადგილი ან მმართველი (მენეჯერი) ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილი (ანუ რეზიდენციის ადგილი). როგორც ჩანს, ეს ბოლო ფრაზა ეთგო-ის მოდელური კონვენციის დებულებათა გათვალისწინების შედეგად იქნა შეტანილი კოდექსში. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ეს განმარტება სრულ შეუსაბამობაშია იმავე მუხლის დანარჩენ პუნქტებსა და „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონთან.⁶³ აღნიშნული კანონის თანახმად, კომპანიის მართვას ახორციელებს ერთ- ან ორსაფეხურიანი ადმინისტრაცია (დირექტორთა საბჭო და სამეთვალყურეო საბჭო). კანონით კომპანიის მართვის უფლებამოსილება არა აქვს არც ერთ სხვა მმართველს, მენეჯერსა თუ კომპანიას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 28-ე III მუხლში მოცემული განმარტება ეთგო-ის დებულების არასწორი ასახვაა. როგორც არ უნდა იყოს, ტერმინი „მონაწილე სახელმწიფოს საწარმო“, საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად, დაკავშირებულია რეგისტრაციის ადგილთან ან იმ ადგილთან, სადაც საწარმოს მართვის ფუნქციები სრულდება, მაშინ, როდესაც ეთგო-ის მოდელური კონვენცია ტერმინს იმ პირის სამყოფელს (რეზიდენციას) უკავშირებს, რომელიც ახორციელებს კომპანიის მართვას. ეთგო-ის მოდელური კონვენციის თანახმად, საწარმოს სახელშეკრულებო დაცვა დამოკიდებულია იმ პირის რეზიდენტობაზე, რომელიც ახორციელებს საწარმოს მართვას (გაძლოლას) და არა იმ ადგილზე, სადაც ხორციელდება საწარმოს საქმიანობა.⁶⁴ საქართველოს საგადასახადო შეთანხმებებში მოცემული არ არის რაიმე სხვა განმარტებები ან დათქმები ამ ტერმინის განმარტების თაობაზე, შესაბამისად, გამოყენებული უნდა იქნეს ეთგო-ის მოდელური კონვენციის ტერმინი „მონაწილე სახელმწიფოს საწარმო.“ თუმცა უდავოა, რომ იარსებებს ორმაგი პრაქტიკა: ზოგიერთ შემთხვევაში შეთანხმებით გათვალისწინებული დაცვა საწარმოზე გავრცელება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მათ მიაკუთვნებენ სახელმწიფოს, შეთანხმების განმარტების შესაბამისად, ხოლო თუ საწარმოების მიკუთვნება სახელმწიფოსადმი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დებულებათა შესაბამისად მოხდება, აღნიშნული დაცვა მათზე ვერ გავრცელდება.⁶⁵

გ) ფიზიკური პირის „რეზიდენტობა“

არც ეთგო-ის მოდელურ კონვენციასა და არც საქართველოს საგადასახადო შეთანხმებებში არ არის მოცემული, თუ რა სტანდარტების მიხედვით უნდა იქნეს ფიზიკური პირი მიჩნეული „რეზიდენტად“. ⁶⁶ ფისკალური თვალსაზრისით, ამ საკითხის მონესრიგება მთლიანად შიდასახელმწიფოებრივი კანონმდებლობისთვისაა მინდობილი. ეთგო-ის მოდელური კონვენციის

⁶¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლი.
⁶² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 28-ე მუხლი.
⁶³ საქართველოს 1994 წლის კანონი „მენარმეთა შესახებ“.
⁶⁴ იხ. მე-3 I (დ) მუხლის კომენტარი.
⁶⁵ თუმცა მიკუთვნების ხელშეკრულების ტერმინის მიხედვით განმარტებისას, მათზე შეიძლება გავრცელებულიყო შეთანხმებათა დებულებები.
⁶⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 34-ე I მუხლი.

მნიშვნელობით, მონაწილე მხარის რეზიდენტი არის პირი, რომელიც აკმაყოფილებს, თავის მხრივ, ეროვნული კანონმდებლობით განსაზღვრულ ადგილსამყოფელთან დაკავშირებულ კრიტერიუმებს. ფიზიკური პირებისთვის ეს კრიტერიუმებია: საცხოვრებელი ადგილი (დომიცილი), ადგილსამყოფელი და მსგავსი ხასიათის სხვა კრიტერიუმები, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს როგორც ფიზიკური, ისე იურიდიული პირების მიმართ. თუმცა ტერმინი „მსგავსი ხასიათის სხვა კრიტერიუმები“ ცხადყოფს, რომ ზემოთ ჩამოთვლილ კრიტერიუმთა ჩამონათვალის გავრცობა მხოლოდ ადგილთან დაკავშირებული კრიტერიუმებით შეიძლება. ეთგო-ის მოდელური კონვენციის თვალსაზრისით, სამართალთან დაკავშირებული კრიტერიუმები აქ არ მოიაზრება.

არც საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა და არც სამოქალაქო სამართალი არ იცნობს ცნებას „დომიცილი“⁶⁷. საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს „რეზიდენტობის“ დადგენის წესს, რომელიც დაკავშირებულია მოცემული პირის ფაქტობრივ ყოფნასთან საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღით ან, მეტი ხნით, უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში.⁶⁸ შესაბამისად, მე-4.1 მუხლის მიზნებისათვის გამოყენებული უნდა იქნეს ცნება „რეზიდენტობა“, ანუ 183 დღის განმავლობაში ყოფნა საქართველოში, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა სხვა კრიტერიუმს არ იცნობს. თუმცა შეთანხმების გამოყენებისას შეიძლება ნარმოიშვას გარკვეული გაუგებრობაც, როგორც, მაგალითად, პოლონეთთან დადებული შეთანხმების შემთხვევაში: მე-4.2(ბ) მუხლში „ჩვეულებრივი საცხოვრებელი ადგილის“ (*habitual abode*) ნაცვლად რეზიდენტობის დამდგენ საბმელად (დამატებით კრიტერიუმად) მითითებულია თორმეტთვიანი პერიოდის განმავლობაში 182 დღეზე მეტ ხანს ყოფნა;⁶⁹ ვინაიდან, საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად, „რეზიდენტობის“ ცნებისათვის ძირითადი ამოსავალი კრიტერიუმი პირის ტერიტორიაზე ყოფნის ხანგრძლივობაა, იგი არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ორმაგი რეზიდენტობის გადაჭრის კრიტერიუმად, რადგან ამ შემთხვევაში ეს ორი ცნება (ძირითადი და დამატებითი კრიტერიუმები) ერთმანეთს ემთხვევა. ბელგიასთან დადებულ შეთანხმებაში, სადაც „ყოფნის ვადა“ გამოყენებულია როგორც ძირითადი კრიტერიუმი და არა დამატებითი, ემთხვევა ასევე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ „რეზიდენტობას“, რომელიც უკავშირდება მხოლოდ ქვეყნის ტერიტორიაზე ყოფნის ვადას.

თუ ფიზიკური პირი ორი სახელმწიფოს რეზიდენტი, მაშინ გამოიყენება მე-4.2 მუხლით გათვალისწინებული საბმელები (დამატებითი კრიტერიუმები). ადგილთან დაკავშირებული ეს საბმელები, „ეროვნების“ გარდა, უნდა განიმარტოს ავტონომიურად, შიდასახელმწიფოებრივი კანონმდებლობისგან დამოუკიდებლად.⁷⁰ მოდელური კონვენციის მე-4.2 მუხლი ავსებს შიდასახელმწიფოებრივი კანონმდებლობით გათვალისწინებულ რეზიდენტობის კრიტერიუმს დამოუკიდებელი ტერმინების დამატების გზით. პირი განიხილება სახელმწიფოს რეზიდენტად მე-4.2 მუხლში მოცემული თანამიმდევრობის მიხედვით: (ა) პუნქტიდან (დ) პუნქტამდე. მუდმივი სახლის (*permanent home*), ჩვეულებრივი საცხოვრებელი ადგილისა (*habitual abode*) და მოქალაქეობის კრიტერიუმები შეიძლება არსებობდეს ერთ ან ორივე სახელმწიფოში ან არცერთ მათგანში. სასიცოცხლო ინტერესების ცენტრი კი შეიძლება არსებობს მხოლოდ ერთ-ერთ მონაწილე სახელმწიფოში ან მესამე ქვეყანაში.⁷¹

⁶⁷ ბრიტანულ კანონმდებლობაში „დომიცილს“ განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს, რომელსაც პარალელი არ მოეძებნება სხვა კანონმდებლობებში. თავდაპირველად მისი შექმნა დაბადების ფაქტის მეშვეობით ხდება – „დაბადების დომიცილი“, შემდეგ იგი შესაძლოა „არჩევით დომიცილად“ გადაკეთდეს გამონაკლის შემთხვევებში. იხ. *Clarkson/Hill, The Conflict of Laws*, 3 ed., Oxford University Press, 2006, 18-52.

⁶⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 34-ე I მუხლი.

⁶⁹ „კომენტარები“ მხარს არ უჭერს ფიქსირებული პერიოდის კრიტერიუმად გამოყენების იდეას. ეს ვადა საკმარისად დიდი უნდა იყოს იმის დასადგენად, არის თუ არა საცხოვრებელი მოცემულ ქვეყანაში ჩვეულებრივი, უნდა განისაზღვროს, აგრეთვე, თუ რა ინტერვალებით ხდება ამ ქვეყანაში ყოფნა. იხ. „კომენტარები“, მე-4 მუხლი, მე-19 პუნქტი.

⁷⁰ „ეროვნება“ ეროვნული კანონმდებლობის ცნებაა და დაუშვებელია მისი სხვაგვარი განმარტება.

⁷¹ იხ. ზემოთ, მე-5 სქოლიო, 246.

საბჭოთა რესპუბლიკებთან ადრე დადებული ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებების ქართულ-ენოვან ვერსიებში საბმელად ანუ დამატებით კრიტერიუმად ფიგურირებს ტერმინი „მუდმივი საცხოვრებელი ადგილი“, მაშინ როდესაც განვითარებულ ქვეყნებთან დადებულ შეთანხმებებში გამოყენებულია ტერმინი „მუდმივი სახლი“, თუმცა მათ ქართულ თარგმანებში მაინც „მუდმივი საცხოვრებელი ადგილი“ ცვლის. ეს ვარიაციები დაბრკოლებებს ქმნის დამოუკიდებელი განმარტებისას. ეთგო-ის მოდელური კონვენციის დამატებითი საბმელი „მუდმივი სახლი, რომელიც შესაძლებელია მისთვის“ გარკვეულ სუბიექტურ ელემენტს შეიცავს,⁷² მაშინ როდესაც „რეზიდენტობა“ ობიექტურად განსაზღვრებადი ცნებაა. ომე ქართულ ენაზე ნიშნავს სახლს, ბინას, რომელსაც ფლობს ან რომელსაც ქირაობს ფიზიკური პირი. ეს ტერმინი ნაკლებად არის დაკავშირებული სუბიექტთან და მხოლოდ ნივთზე მიუთითებს. თუმცა, კონვენციისეული მნიშვნელობით, „მუდმივი სახლი“ გაგებული უნდა იქნეს როგორც ცნება, რომელიც მოიცავს საცხოვრებელთან პირად კავშირს. ვინაიდან ცნება „სახლში“ „ოჯახური ცხოვრებისა და ინტერესების განხორციელების ადგილი მოიაზრება“, თავისი მნიშვნელობით, გარკვეულნილად, ჰგავს მე-4.2 (ა) მუხლში გამოყენებულ „სასიცოცხლო ინტერესების ცენტრის“ კონცეფციას.⁷³ მე-4.2 (ა) მუხლის მეორე ნიშნადეზიდან აშკარაა, რომ „სასიცოცხლო ინტერესების ცენტრი“ ერთ-ერთი განმსაზღვრელი ფაქტორია „მუდმივი სახლის“ კვალიფიკაციისათვის. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, „მუდმივი სახლი“ ან „საცხოვრებელი ადგილი“⁷⁴ „ჩვეულებრივ საცხოვრებელ ადგილს“ უთანაბრდება, სადაც პირველი ტერმინი მოიცავს ამ უკანასკნელს, როგორც „მუდმივი სახლის“ გამოვლინების შემთხვევას. საგადასახადო კოდექსი უშვებს ერთზე მეტი „მუდმივი სახლის“ ან „ჩვეულებრივი საცხოვრებელი ადგილის“ ქონის შესაძლებლობას. ორმაგი „საცხოვრებელი ადგილის“ ქონის შემთხვევაში საკითხი საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის ურთიერთშეთანხმებით განისაზღვრება.⁷⁵ და ბოლოს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, უპირატესობა 183 დღის განმავლობაში ყოფნის ნებს ენიჭება, შემდეგ ასპარეზზე გამოდის „მუდმივი საცხოვრებელი ადგილის ნესი“, რომელიც გადაფარავს „მუდმივი სახლის“ ან „ჩვეულებრივი საცხოვრებელი ადგილის“ ცნებებს და საბოლოო ალტერნატივად გვევლინება გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის შეთანხმება. აღნიშნულ შეთანხმებასთან დაკავშირებით განსაზღვრული არ არის არანაირი კრიტერიუმი, რაც იმას ნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოს შეუძლია ამტკიცოს ამა თუ იმ პირის „რეზიდენტობა“ სხვადასხვა სიტუაციაში.

დ) არაფიზიკური პირის „რეზიდენტობა“

ეთგო-ის მოდელური კონვენციის თანახმად, „რეზიდენტობის“ პრინციპი არაფიზიკური პირის შემთხვევაში მართვის ადგილთანაა დაკავშირებული. მე-4 III მუხლი გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ერთი და იგივე არაფიზიკური პირი ორივე მონაწილე სახელმწიფოს რეზიდენტია მე-4 I მუხლის ძალით. ამჯერად გადამწყვეტი კრიტერიუმი „ფაქტიური მართვის ადგილია“. ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს შეთანხმებებში, ეთგო-ის კონვენციით გათვალისწინებულის გარდა, კიდევ სხვა, დამატებითი კრიტერიუმებია გამოყენებული: რეგისტრაციის ადგილი,⁷⁶ ფაქტიური მართვის ორგანოს ადგილმდებარეობა,⁷⁷ დაფუძნების ადგილი,⁷⁸ ეკონომიკური

⁷² იხ. მე-5 სქოლიო, 247.

⁷³ Jones, Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Excretions in the OECD Model Convention, BTR 15, 104, 1981.

⁷⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 35-ე მუხლში გამოყენებული ტერმინი „საცხოვრებელი ადგილი“ თავისი შინაარსით უფრო „მუდმივ სახლთან“ არის ახლოს.

⁷⁵ იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 35-ე მუხლი.

⁷⁶ უკრაინასთან, აზერბაიჯანთან, სომხეთთან დადებული შეთანხმებები.

⁷⁷ სომხეთთან, ყაზახეთთან, უკრაინასთან, პოლონეთთან დადებული შეთანხმებები.

⁷⁸ ლატვიასთან, ესტონეთთან, ლიტვასთან, გაერთიანებულ სამეფოსთან დადებული შეთანხმებები.

საქმიანობის ადგილი,⁷⁹ ფაქტიური მართვის ადგილი.⁸⁰ უნდა აღინიშნოს, რომ განმსაზღვრელი კრიტერიუმების სიმრავლე ზრდის ორმაგი დაბეგვრის სიტუაციების წარმოქმნის სიხშირეს კომპანიებისათვის. მაგალითად, თუ ერთ-ერთი სახელმწიფო მნიშვნელობას რეგისტრაციის ადგილს ანიჭებს, ხოლო მეორე მართვის ადგილს, ორმაგი დაბეგვრის სიტუაციების წარმოქმნის რისკი შედარებით მაღალია.

ეთგო-ის „კომენტარების“ თანახმად, კომპანიების შემთხვევაში რეზიდენტობის კრიტერიუმი ასევე მთლიანად შეიძლება დასაზღვრებელი კანონის მიხედვით განმარტებას ექვემდებარება.⁸¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თავისებურება ისაა, რომ იგი არ იცნობს ტერმინს – „იურიდიული პირის რეზიდენტობა“;⁸² ამის სანაცვლოდ კოდექსით გათვალისწინებულია ტერმინი „საქართველოს სანარმო“.⁸³ ეს უკანასკნელი განისაზღვრება საქმიანობის ადგილის მიხედვით, რაც უთანაბრდება რეგისტრაციის ადგილს⁸⁴ და მართვის ადგილს⁸⁵. თუმცა კოდექსის სხვა მუხლებში მითითებულია ტერმინი „სანარმოს რეზიდენტობა“, კერძოდ, იმ დებულებებში, რომლებიც ეხება წყაროს პრინციპით დაბეგვრის საკითხებს. კოდექსის მთელი სტრუქტურიდან გამომდინარე, ჩანს, რომ ტერმინ „რეზიდენტობაში“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი გულისხმობს კომპანიის „ეროვნებას“. ეს უკანასკნელი განისაზღვრება სამართალთან და ადგილმდებარეობასთან დაკავშირებული კრიტერიუმების საფუძველზე ერთობლივად, როგორც ზემოთ იქნა აღნიშნული, თუმცა ადგილმდებარეობასთან დაკავშირებული კრიტერიუმი განსხვავდება მართვის პრინციპის ეთგო-ისეული გაგებისაგან. საბოლოოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მიუთითებს რეგისტრაციისა და მართვის პრინციპებზე, ზემოთ ხსენებულ ყველა სხვა დანარჩენ კრიტერიუმს არანაირი მნიშვნელობა არა აქვს შეთანხმებების საქართველოში გამოსაყენებლად.

ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს შეთანხმებათა უმეტესობა იყენებს ტერმინ „ეფექტური მართვის ადგილს“, როგორც დამატებით ბმულს ორმაგი რეზიდენტობის სიტუაციებისათვის. ამ ტერმინის განსაზღვრება არც ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაშია მოცემული და არც საქართველოს საგადასახადო შეთანხმებებში. როგორც ზემოთ აღინიშნა, დამატებითი კრიტერიუმები ავტონომიურად უნდა განიმარტოს, წინააღმდეგ შემთხვევაში იგი სასარგებლო ვერ იქნება ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების კოორდინებული მიდგომისათვის.⁸⁶ ამ შემთხვევაში პრობლემას მხოლოდ განმარტება როდი ქმნის, გაურკვევლობას იწვევს ასევე, შეთანხმებათა მონაწილე ქვეყნების კორპორაციული სამართლის სახესხვაობები, კერძოდ კი, საერთო სამართლისა და სამოქალაქო სამართლის ქვეყნებს შორის არსებული განსხვავებები.⁸⁷ ასეთი სტრუქტურული და კონცეპტუალური განსხვავებების არსებობისას ძნელია მართვის იმ დონის განსაზღვრა, რომელიც საკმარისი იქნება მისი „ეფექტური მართვის“ ადგილად კვალიფიცირებისათვის.⁸⁸

⁷⁹ ბულგარეთთან, რუსეთთან დადებული შეთანხმებები.

⁸⁰ გერმანიასთან დადებული შეთანხმება.

⁸¹ იხ. „კომენტარი“, მე-4 I მუხლი, მე-4 პუნქტი.

⁸² საქართველოს სამეწარმეო კანონმდებლობა აგებულია იურიდიული პირის ცენაზზე, რაც ფაქტობრივად კომპანიას ან სანარმოს უტოლდება.

⁸³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 26-ე მუხლი.

⁸⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლი.

⁸⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 28-ე მუხლი.

⁸⁶ იხ. „კომენტარი“, მე-4 III მუხლი, აგრეთვე: Jones, Place of Effective Management as a Residence Tie-breaker, IBFD January 2005, 20-24; Hinnekens, Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule, Intertax, Volume 31, Issue 10, 314-319.

⁸⁷ სამოქალაქო სამართლის სხვა ქვეყნების მსგავსად საქართველომ ორსაფეხურიანი მიდგომა აირჩია, მაშინ როდესაც სამოქალაქო (თუ საერთო) სამართლის ქვეყნები ტრადიციულად ერთიანი ადმინისტრაციის პრინციპის ერთგულნი არიან.

⁸⁸ იხ. 56-ე სქოლიო.

ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს შეთანხმებებში ორმაგი რეზიდენტობის შემთხვევების დარეგულირებისათვის კიდევ სხვა კრიტერიუმები იქნა აღმოჩენილი. საქართველოსა და რუსეთს შორის ორმაგი დაბეგვრის შესახებ დადებულ შეთანხმებაში გადამწყვეტი მნიშვნელობა „ფაქტობრივი მართვის ადგილს“ ენიჭება და არა „ეფექტური მართვის ადგილს“, ხოლო ამ ტერმინის განმარტება მოცემულია ამავე შეთანხმების მე-3 მუხლში. განმარტების თანახმად, „ფაქტობრივი მართვის ადგილი“ დაკავშირებულია სანარმოს ფიზიკური განლაგების ადგილთან, მაშინ როდესაც „კომენტარები“ მნიშვნელობას ანიჭებს იმ ადგილს, საიდანაც ფაქტიურად იმართება მოცემული კომპანია.⁸⁹ ეთგო-ის მიდგომის მიხედვით, ეს ის ადგილია, სადაც მიიღება მართვასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებები და არა ის, სადაც ისინი ფაქტიურად ხორციელდება. საქართველოსა და გერმანიას შორის დადებული შეთანხმების მე-4 III პუნქტშიც იგივე ტერმინია – „ფაქტობრივი მართვის ადგილი“ – მიჩნეული დამატებით კრიტერიუმად (ბმულად), თუმცა ამ შეთანხმებაში არ არის მოცემული აღნიშნული ტერმინის განმარტება. ფოგელის განმარტებით, გერმანიის პრეცედენტული სამართალი „ფაქტობრივი მართვის ადგილად“ კომპანიის უმაღლესი დონის ადმინისტრაციის ადგილსამყოფელს მიიჩნევს,⁹⁰ რომელიც ძალიან ახლოს არის ეთგო-ის მოდელური კონვენციის ტერმინთან – „ეფექტური მართვის ადგილი“. აქედან გამომდინარე, გერმანიასა და რუსეთთან დადებულ შეთანხმებათა ტექსტები ერთმანეთს ემთხვევა, თუმცა თავად ცნებათა შინაარსი განსხვავებულია და, შესაბამისად, ტერმინოლოგიურად ერთი და იმავე ცნების განმარტებამ შეიძლება განსხვავებული შედეგები გამოიწვიოს. ორმაგ რეზიდენტობასთან დაკავშირებული სიტუაციის გადაჭრის კიდევ ერთი კრიტერიუმიც არსებობს. ბულგარეთთან დადებული შეთანხმება შეიცავს ტერმინს – „სათავო ოფისის მდებარეობის ადგილი“, შეთანხმებაში ამ ტერმინის განმარტება არ არის მოცემული, ვინაიდან პრაქტიკაში ამ კრიტერიუმის განსაზღვრა საკმაოდ მარტივია.

„ეფექტური მართვის ადგილის“ ერთიანი გაგების დასამკვიდრებლად ყველაზე სასურველი გამოსავალია⁹¹ თავად ამ შეთანხმებებში მისი დამოუკიდებელი განმარტების გათვალისწინება. მართალია, რუსეთთან დადებულ შეთანხმებაში მოცემული განმარტება განსხვავდება ეთგო-ისეული გაგებისგან, იგი მაინც უფრო გამოსადეგია ორმაგი დაბეგვრის სიტუაციების გადწყვეტისათვის, ვიდრე წინასწარ არაგანჭვრეტადი და უცნობი განმარტებები, რომლებიც ნამდვილად არ გამოდგება ორმაგ დაბეგვრასთან დაკავშირებული პრობლემების მოსაწესრიგებლად.

ე) „მუდმივი დანესებულება“

როგორც ჩანს, ქვეყნების შიდა კანონმდებლობაზე ყველაზე მეტი ზეგავლენა ეთგო-ისეული „მუდმივი დანესებულების“ ცნებამ მოახდინა. ეს ტერმინი ქვეყნების უმეტესობამ გაითვალისწინა საკუთარ კანონმდებლობაში.⁹² საქართველოს საგადასახადო კოდექსში „მუდმივ დანესებულებას“ ცალკე მუხლი ეთმობა,⁹³ მაგრამ ტერმინის ეროვნულ კანონმდებლობაში მოცემულ განმარტებას მნიშვნელობა არ ენიჭება ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებათა მიზნებისათვის, მაშინაც კი, როდესაც შიდასახელმწიფოებრივი კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმულირება სიტყვასიტყვით იმეორებს კონვენციაში მოცემულ განმარტებას.⁹⁴ ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული განმარტება გამოყენებულ უნდა იქნეს ცალმხრივად, იმ სანარმოებთან დაკავშირებით, რომლებზეც არ ვრცელდება შეთანხმებით გათვალისწინებული დაცვა, ე.ი. მესამე მხარის მუდმივ დანესებულებებზე.

⁸⁹ იხ. „კომენტარები“, მე-4 III მუხლი, 22-ე და 24-ე პუნქტები.

⁹⁰ იხ. მე-5 სქოლიო, 104-ე პუნქტი, 262.

⁹¹ რადგან „კომენტარების“ სტატუსი ჯერ კიდევ გაურკვეველია ისეთი ქვეყნებისთვის, როგორიცაა საქართველო.

⁹² შერთებული შტატების გარდა, იხ. ზემოთ, 56-ე მუხლი.

⁹³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლი.

⁹⁴ იხ. მე-5 სქოლიო, მე-9 პუნქტი.

ეთგო-ის მოდელური კონვენცია „მუდმივ დანესებულებას“ განმარტავს როგორც საქმიანობის ფიქსირებულ ადგილს. საქმიანობის წარმოების ადგილი „ფიქსირებული“ უნდა იყოს – ეს იმას ნიშნავს, რომ მუდმივი დანესებულება გარკვეულ ადგილზე უნდა დაფუძნდეს, მაგრამ საქმიანობის ადგილსა და კონკრეტულ გეოგრაფიულ ადგილს შორის უნდა იყოს გარკვეული კავშირი.⁹⁵ ტერმინი „მუდმივი დანესებულება“ ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს შეთანხმებების ინგლისურენოვან ვერსიებში უცვლელად არის გადატანილი. გაურკვევლობას იწვევს შეთანხმებათა ქართული ვერსიები, ასევე შეთანხმებები, რომლებიც დადებულია რუსულ ან ყოფილი საბჭოთა რესპუბლიკების სხვა ენებზე. აღნიშნულ შეთანხმებებში მუდმივი დანესებულება განმარტებულია როგორც „მუდმივი საქმიანობის ადგილი“ და არა „ფიქსირებული“ ადგილი. ერთადერთი გამონაკლისი საფრანგეთთან დადებული შეთანხმებაა, სადაც ქართულ ტექსტში მოცემულია „ფიქსირებული“ ადგილის ზუსტი თარგმანი. არც ერთი ეს განსხვავება პრობლემას არ ქმნის იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელშეკრულებათა გამოყენებისას უპირატესობა ინგლისურენოვან ტექსტს ენიჭება, თუმცა ეს წესი ყველა შეთანხმებაში არ არის მოცემული. ზოგიერთ შემთხვევაში დომინირებს რუსულ ენაზე შედგენილი ტექსტი,⁹⁶ ზოგჯერ კი ორივე ტექსტი თანაბარი იურიდიული ძალის მქონეა.⁹⁷ „მუდმივი საქმიანობის ადგილის“ ცნება განსხვავდება „ფიქსირებული ადგილის“ ცნებისაგან, ვინაიდან პირველი დაკავშირებულია საქმიანობის განხორციელების განგრძობადობასთან და არა კონკრეტულ გეოგრაფიულ წერტილთან ან გარკვეულ ადგილთან. ცხადია, რომ ის შემთხვევები, სადაც განსხვავებული ფორმულირებაა მოცემული, პრობლემური გახდება შეთანხმების შესაბამისი მუხლების განმარტებისას: თუ საქართველოს კომპეტენტური ორგანოები ქართულ ტექსტს დაეყრდნობიან, მაშინ მათი ხედვა ეთგო-ის მიერ შემოთავაზებული საგან განსხვავებული იქნება. საგადასახადო შეთანხმებებთან დაკავშირებული უმთავრესი მოთხოვნაა, მათი დებულებები თანმიმდევრულად იქნეს განმარტებული. რაც შეეხება „მუდმივ დანესებულებას“, სხვადასხვა იურისდიქციის მიერ მათი არათანმიმდევრული განმარტების შემთხვევაში, საერთაშორისო საწარმოები (კომპანიები) ყოველთვის გამოიყენებენ დაგეგმვის ტექნიკას, რათა მიიღონ სარგებელი განსხვავებული განმარტებების შედეგად.⁹⁸

6. გადასახადების ურთიერთგაყოფის (განაწილების) წესები

საგადასახადო სამართალში არსებობს საკმაოდ საფუძვლიანი დოქტრინა იმის თაობაზე, რომ წყარო ქვეყანა სარგებლობს დაბეგვრის უპირატესი უფლებით. ამ მოსაზრების მომხრენი ამტკიცებენ, რომ წყაროს პრინციპი ერთ-ერთი იმ ძირითად პრინციპთაგანია, რომელზე დაყრდნობითაც უნდა განაწილდეს შემოსავლისა და სიმდიდრის დაბეგვრა სახელმწიფოებს შორის.⁹⁹ თუმცა სახელმწიფოები, რეზიდენტობის პრინციპზე დაყრდნობით, ასევე ტრადიციულად ამტკიცებდნენ, რომ სწორედ მათ ეკუთვნით დაბეგვრის უპირატესი უფლება. ამ შეხედულებას იზიარებს ეთგო-ის მოდელური კონვენცია და ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებათა უმეტესობაც. „ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებების ძირითადი მიზანი ეროვნული

⁹⁵ იხ. „კომენტარები“, მე-5 მუხლი, მე-2 და მე-5 პუნქტები.

⁹⁶ მაგალითად, გერმანიასთან დადებული შეთანხმება.

⁹⁷ მაგალითად, გაერთიანებულ სამეფოსთან დადებული შეთანხმება.

⁹⁸ Kobetsky, Article 7 of the OECD Model: Defining the Personality of Permanent Establishments, IBFD October 2006, 411-425.

⁹⁹ Kemmeren, Source of Income in Globalising Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach, IBFD November 2006, 430-453; იხ., აგრეთვე, Pinto, Exclusive Source or Residence-Based Taxation: Is a New and Simpler World Tax Order Possible? IBFD, July 2007, 277-293.

საგადასახადო სისტემების ერთმანეთისაგან გამიჯვნაა.¹⁰⁰ ვიტყვით, რომ ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებათა საბოლოო მიზანი ორმაგი დაბეგვრის პრევენცია უნდა იყოს, რაც რამდენიმე გზით შეიძლება იქნეს მიღწეული, სადაც მთავარი საშუალება მაინც საგადასახადო ბაზის განაწილებაა. ზოგიერთი კომენტატორის აზრით, ეკონომიკური ზრდის ძირითადი შემაფერხებელი ფაქტორი და ორმაგი დაბეგვრის უმთავრესი მიზეზი მსოფლიო მასშტაბით დაბეგვრაა, რასაც ურიცხვი საგადასახადო დავები მოსდევს სახელმწიფოებს შორის.¹⁰¹ ამის საწინააღმდეგოდ სხვა ავტორები ამტკიცებენ, რომ მსოფლიო მასშტაბის დაბეგვრა გამართლებულია კაპიტალის ექსპორტის ნეიტრალიტეტის პრინციპით, რაც ხელს შეუწყობს მწარმოებლურობის დონის ამაღლებას მთელ მსოფლიოში და არა კაპიტალის იმპორტის ნეიტრალიზაციის პრინციპით, ვინაიდან ეს სისტემა ითვალისწინებს ისეთ დაბეგვრას, როდესაც არანაირი განსხვავება არ არსებობს, კაპიტალი საზღვარგარეთ იქნება დაბანდებული თუ ქვეყნის შიგნით.¹⁰² თუმცა საეჭვოა, როგორ უზრუნველყოფს ეს სისტემა რაიმე ეფექტურობას განვითარებადი ქვეყნებისათვის, თუკი იგი ხელს არ უწყობს ინვესტიციების მხარდამჭერ საქმიანობას, ვინაიდან ნეიტრალურ პოზიციებს ინარჩუნებს კაპიტალის საზღვარგარეთ ინვესტირებასთან დაკავშირებით. აშკარაა, რომ სისტემა უპირატესობას ინდუსტრიული ქვეყნების საგადასახადო ინტერესებს ანიჭებს.

საგადასახადო შეთანხმებები კოლიზიური სამართლის ნორმებითაპელირებენ,¹⁰³ ვინაიდან ფისკალური იურისდიქციის გადაწინააღმდეგობა ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ძირითადი საშუალებაა. თუმცა ზემოთქმული არ ნიშნავს, რომ საგადასახადო შეთანხმებები შეიცავს კოლიზიურ ნორმებს. შეთანხმებებით არ არის განსაზღვრული, ეროვნული სამართალი უნდა გამოიყენოს სახელმწიფომ, თუ უცხოური, ხელშეკრულებებში მოცემულია იურისდიქციის განაწილების საკუთარი წესები, რომლებიც განსხვავდებიან საერთაშორისო კერძო სამართლის კოლიზიური ნორმებისგან.¹⁰⁴ საგადასახადო ორგანოები იყენებენ არა უცხოური ქვეყნის სამართალს, როგორც კოლიზიური სამართლის შემთხვევაში, არამედ ეყრდნობიან მიკუთვნებულ საგადასახადო უფლებამოსილებას და გადასახადს დარიცხავენ ეროვნული კანონების საფუძველზე შეთანხმების დებულებათა განმარტებების გამოყენებით, მე-311 მუხლის შესაბამისად.

კნესტლის ფორმულირების თანახმად, გადაწინააღმდეგობის წესები ხატოვნად შეიძლება დემარკაციულ წესებად იქნეს მიჩნეული.¹⁰⁵ როგორც გადაწინააღმდეგობის წესებს დისტრიბუციის წესებად მოიხსენიებს, რომლებიც ჯერ საგადასახადო უფლებების კლასიფიცირებას ახდენენ, ხოლო შემდეგ მათ მიაკუთვნებენ ერთ-ერთ ან ორივე მონაწილე მხარეს.¹⁰⁶ მოკლედ, მიკუთვნების წესები შეიძლება მიჩნეულ იქნეს შესაბამის სახელმწიფოებს შორის გადასახადის ურთიერთგაყოფის (განაწილების) წესებად. შეთანხმებათა ძირითადი ნაწილი სწორედ ასეთი სახის წესებისაგან შედგება, ხოლო მათი სწორი განმარტებისათვის კონკრეტული დებულებების ფორმულირება უაღრესად მნიშვნელოვანია. „მიკუთვნების წესები“ ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაში ოპერირებს შემდეგი ფრაზების გამოყენებით: „იბეგრება მხოლოდ“, „იბეგრება მხოლოდ მონაწილე სახელმწიფოში...“, თუ...“, „შეიძლება დაიბეგროს მეორე სახელმწიფოში“, „...შეიძლება ასევე დაიბეგროს პირველ სახელმწიფოში“, „არ იბეგრება“. ფრაზები – „იბეგრება“ ან „შეიძლება

¹⁰⁰ იხ. ზემოთ, 24-ე სქოლიო, 162.

¹⁰¹ Andersson, An Economists View on Source versus Residence Taxation – The Lisbon Objectives and Taxation in the European Union, IBFD, October 2006, 395-401.

¹⁰² Mossner, Source versus Residence: A EU Perspective, IBFD, December 2006, 501-503. თავად ამ სტატიის ავტორი არ იზიარებს ზემოთ მოცემულ მოსაზრებას, იგი სხვა კომენტატორების ციტირებას ახდენს.

¹⁰³ იხ. ზემოთ, 24-ე სქოლიო, 167-168.

¹⁰⁴ იხ. ზემოთ, მე-5 სქოლიო, 52.

¹⁰⁵ იხ. ზემოთ, 24-ე სქოლიო.

¹⁰⁶ Rohatgi, Basic International Taxation, Kluwer Law International 2002, 56.

დაიბეგროს“ – გაგებულ უნდა იქნეს მოცემული სიტყვების ჩვეულებრივი მნიშვნელობით, როგორც „ექსკლუზიური“ ან „არაექსკლუზიური“ საგადასახადო უფლებები, შესაბამისად.¹⁰⁷ ვინაიდან არაექსკლუზიური უფლების მინიჭების შესახებ მუხლების სტრუქტურით უარყოფილი არ არის სხვა სახელმწიფოს უფლება დაბეგვრაზე, ეს ნიშნავს, რომ იგი გამოიწვევს გადასახადების გადახდის შემსუბუქებას შეთანხმების შესაბამისად. სამწუხაროდ, საგადასახადო შეთანხმებათა ზოგიერთი ქართული ვერსია მკაცრად არ იცავს „მიკუთვნების წესების“ ამ სტრუქტურას. ისინი, გარკვეულწილად, სამართლებრივი კონსტრუქციების სიტყვასიტყვითი თარგმანია, რითაც შეცდომაში შეჰყავთ შეთანხმებების ქართულენოვან ვერსიათა მკითხველები. მაგალითად, უკრაინასთან დადებული შეთანხმების ქართული ტექსტის მე-11 მუხლში „იბეგრებას“ ნაცვლად წერია „შეიძლება დაიბეგროს“, რაც მთლიანად ცვლის მოცემული დებულების აზრს.

ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს შეთანხმებები შეიცავს გარკვეულ გადახვევებს ეთგო-ის მოდელური კონვენციის მიკუთვნების წესებიდან. ეს გასაკვირი არც არის, ვინაიდან ეთგო-ის მოდელური კონვენცია ყველაზე განვითარებულ ინდუსტრიული ქვეყნებში დამკვიდრებულ შეხედულებებს ასახავს. საქართველოს ზოგიერთი შეთანხმება ცოტა უფრო მეტად აფართოებს წყაროს პრინციპით დაბეგვრის უფლებას, ვიდრე ეთგო-ის მოდელური კონვენცია, ხოლო ზოგიერთი სხვა შეთანხმება ამ უფლებას ამცირებს. მაგალითად, ყოფილ საბჭოთა რესპუბლიკებთან, მათ შორის, ბალტიისპირეთის ქვეყნებთან დადებული შეთანხმებები შეიცავს დებულებას როიალტის დაბეგვრის უფლების წყარო სახელმწიფოსთვისაც მიკუთვნების თაობაზე.¹⁰⁸ ბელგიასთან დადებული შეთანხმება იზიარებს ასევე ამავე დებულებას. შემოსავლის ყველა სხვა სახეობა,¹⁰⁹ რომლებიც შეთანხმების კონკრეტული მუხლით არ არიან მონესრიგებულნი (21-ე მუხლი) და რომლებიც მიღებულია მოცემულ სახელმწიფოში არსებული წყაროდან, შეიძლება დაიბეგროს წყაროს პრინციპით, აზერბაიჯანთან, ბულგარეთთან და რუსეთთან დადებული შეთანხმებების თანახმად.¹¹⁰ ბელგიასთან დადებული შეთანხმების თანახმად, შემოსავლის სხვა სახეობები შეიძლება დაიბეგროს წყაროს პრინციპით, თუ ისინი არ არის დაბეგრილი რეზიდენტობის პრინციპით¹¹¹. აღნიშნულთან დაკავშირებით პროფესორი ელისი აღნიშნავს, რომ 21-ე მუხლი ეთგო-ის მოდელური კონვენციის ძირითადი წესია, ვინაიდან დანარჩენი მუხლები გამონაკლისია ამ ფუნდამენტური წესიდან. მხოლოდ რეზიდენტობის პრინციპით უნდა ჰქონდეს ამა თუ იმ ქვეყანას აღნიშნული ტიპის შემოსავლის დაბეგვრის უფლება.¹¹² თუმცა ეს საკითხი განსხვავებულადაა მონესრიგებული ზემოთ აღნიშნულ შეთანხმებებში.

განვითარებულ ქვეყნებთან დადებული თითქმის ყველა შეთანხმება ავიწროებს წყაროს პრინციპით დაბეგვრის შესაძლებლობას, ვინაიდან გამორიცხავენ პროცენტების დაბეგვრის უფლებას წყაროს პრინციპით დაბეგვრის სფეროდან. მაგალითად, გაერთიანებულ სამეფოსთან, საფრანგეთთან, ნიდერლანდებთან, ავსტრიასთან, გერმანიასთან დადებული შეთანხმებები არ ითვალისწინებს ეთგო-ის მოდელური კონვენციის მე-11 მუხლს და, შესაბამისად, არ იძლევა პროცენტის წყაროს პრინციპით დაბეგვრის უფლებას. ამ მუხლის ფორმულირება შემდეგნაირად შეიცვალა: „... იბეგრება მხოლოდ“, რაც იმას ნიშნავს, რომ ამ დებულებებთან მიმართებით დაბეგვრის ექსკლუზიური უფლება ეკუთვნის იმ ქვეყანას, რომლის რეზიდენტიც არის შემოსავლის მიმღები.

¹⁰⁷ იხ. ზემოთ, მე-5 სქოლიო, მე-6-22-ე მუხლების წინასიტყვაობა, 3-5, იხ., აგრეთვე, „კომენტარები“, 23-ე მუხლი, მე-6 და მე-7 პუნქტები; იხ. აგრეთვე ზემოთ, 108-ე სქოლიო.

¹⁰⁸ ეთგო-ის მოდელური კონვენცია ამ მიდგომას არ იზიარებს, თუმცა ასეთივე დებულება მოცემულია გაეროს მოდელურ კონვენციაში.

¹⁰⁹ ეთგო-ის მოდელური კონვენციის 21-ე მუხლი.

¹¹⁰ აზერბაიჯანთან და რუსეთთან დადებული შეთანხმებების 21-ე მუხლი და ბულგარეთთან დადებული შეთანხმების 21-ე I მუხლი.

¹¹¹ ბელგიასთან დადებული შეთანხმების 22-ე II მუხლი.

¹¹² იხ. ზემოთ 30-ე სქოლიო.

დივიდენდების განაწილების შესახებ მუხლები განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საქართველოს საგადასახადო შეთანხმებებისათვის. ეთგო-ის მოდელური კონვენცია ამ წესს განიხილავს როგორც წყაროს პრინციპით დაბეგვრის შეზღუდულ უფლებას. ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს შეთანხმებები განსხვავდება ეთგო-ის მოდელური კონვენციისაგან; შესაბამისად, ისინი შეიძლება დაიყოს: ა) დივიდენდების განაწილების შესახებ წესებად, რომლებიც შეიცავს დებულებებს ინვესტიციებისათვის საგადასახადო შეღავათების დაწესების თაობაზე, და ბ) უბრალოდ, დივიდენდების განაწილების შესახებ წესებად, რაც ძირითადად ეთგო-ის მოდელური კონვენციის ნიმუშის მიხედვით ხორციელდება. ყოფილ საბჭოთა რესპუბლიკებთან (ბალტიისპირეთის ქვეყნების გარდა) და ზოგიერთ სხვა არაინდუსტრიულ სახელმწიფოსთან დადებული შეთანხმებებით არ არის გათვალისწინებული ინვესტიციების ხელშეწყობის დებულებები, თუმცა წყაროს პრინციპით დივიდენდებზე გადასახდელი გადასახადის განაკვეთი დადგენილია ნაკლები ოდენობით, ვიდრე ეს შემოთავაზებულია ეთგო-ის მოდელური კონვენციით. განვითარებულ ქვეყნებთან დადებული შეთანხმებები დივიდენდების განაწილების წესებთან ერთად ინვესტიციების ხელშეწყობის შესახებ დებულებებსაც მოიცავს. მაგალითად, დივიდენდები თავისუფლდება გადასახადისგან იმ სახელმწიფოში, სადაც კომპანია, რომელიც იხდის დივიდენდებს, არის ამ სახელმწიფოს რეზიდენტი კომპანია და მასში ჩადებული ინვესტიციები გადააჭარბებს წინასწარ დადგენილ თანხას. ინვესტიციების წინასწარ განსაზღვრული რაოდენობა, როგორც შეღავათების წინაპირობა, სხვადასხვა შეთანხმებაში სხვადასხვაა. ამ ტიპის დებულებები ეკონომიკურ დასაბუთებას უნდა ემყარებოდეს. აქედან გამომდინარე, სასურველია, რომ სხვადასხვა ქვეყანასთან ურთიერთობის სხვადასხვანაირი პრაქტიკა არსებობდეს. დივიდენდების განაწილების შესახებ წესების ამგვარი სტრუქტურა ოდნავ ცვლის ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებების მიზანს, ვინაიდან ითვალისწინებს დამატებითი შედეგების მიღწევას ინვესტიციების ხელშეწყობის გზით. თუმცა ეს დებულებები კარგად თავსდება ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებებში.

7. ორმაგი დაბეგვრისგან გათავისუფლების მეთოდები

ეთგო-ის მოდელური კონვენციის 23-ე მუხლი და საქართველოს ორმაგი დაბეგვრის შესახებ შეთანხმებები შეეხება ე.წ. ორმაგი სამართლებრივი დაბეგვრის საკითხებს. აუცილებელია ამ შემთხვევის განსხვავება ე.წ. ეკონომიკური ორმაგი დაბეგვრისაგან, რომელიც ამ სტატიაში არ იქნება განხილული.¹¹³ საერთაშორისო ორმაგი სამართლებრივი დაბეგვრის განმარტება არც ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაშია მოცემული და არც საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ „კომენტარები“ გარკვეულწილად ნათელს ჰყვენს ამ საკითხს¹¹⁴ და განმარტავს, რომ ორმაგი სამართლებრივი დაბეგვრა გვაქვს იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთი და იმავე პირის ხელთ არსებული შემოსავალი ან ქონება იბეგრება ერთზე მეტ ქვეყანაში. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში არ არის მოცემული ორმაგი სამართლებრივი დაბეგვრის განმარტება, თუმცა სასამართლოს მიერ შემოთავაზებული განმარტება შეიძლება სახელმძღვანელოდ იქნეს მიჩნეული ამ შემთხვევაში. საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ დაადგინა, რომ „ერთსა და იმავე საგადასახადო ბაზასთან მიმართებით პირის რამდენჯერმე დაბეგვრა“¹¹⁵ კანონს ეწინააღმდეგება. რეალურად ეს განმარტება მსგავსია „კომენტარებში“ მოცემული განმარტებისა.

¹¹³ თუ სახელმწიფოებს სურთ ეკონომიკურ ორმაგ დაბეგვრასთან დაკავშირებული პრობლემების გადაჭრა, ეს ორმხრივი შეთანხმებების მეშვეობით უნდა მოხერხდეს.
¹¹⁴ იხ. „კომენტარები“, 23ა და 23ბ მუხლები, შესავალი შენიშვნები, პუნქტი 2.
¹¹⁵ შპს „დიდუბის რძე“ საქართველოს საბაჟო დეპარტამენტის წინააღმდეგ, 2000 წლის 20 ივლისი.

დღეს ორმაგი დაბეგვრისაგან გათავისუფლების სამი ძირითადი მეთოდი გამოიყენება: ჩათვლა, გამორიცხვა და დაკრედიტების მეთოდი.¹¹⁶ ეთგო-ის მოდელური კონვენციით ნებადართულია მხოლოდ გამორიცხვისა და დაკრედიტების მეთოდების გამოყენება,¹¹⁷ ორივე მათგანის გამოყენება დაშვებულია მოდელურ კონვენციაზე დაფუძნებულ შეთანხმებებში იმის გათვალისწინებით, რომ თითოეულ ქვეყანას აქვს თავისუფალი არჩევანის უფლება.¹¹⁸ გამორიცხვისა და დაკრედიტების მეთოდებში განარჩევენ: სრულ გამორიცხვას და გამორიცხვას პროგრესული მეთოდით, და სრულ და ჩვეულებრივ დაკრედიტებას. ეთგო-ის მოდელური კონვენცია პროგრესული გამორიცხვის მეთოდსა (23ა მუხლი) და ჩვეულებრივი დაკრედიტების მეთოდს (23ბ მუხლი) შორის არჩევანით შემოიფარგლება. ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს უმეტესი შეთანხმებები იყენებენ გამორიცხვის მეთოდს საქართველოს მხრიდან ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით.¹¹⁹ ზოგიერთ მათგანში კი გამოყენებულია ამ ორი მეთოდის კომბინაცია, ანუ 23ა და 23ბ მუხლების შერეული ვერსია.¹²⁰ როგორც წესი, განვითარებული ქვეყნები საქართველოსთან მიმართებით ორი მეთოდის კომბინაციას იყენებენ – გამორიცხვა პლუს დაკრედიტება ან გამორიცხვა პლუს ჩათვლა (დივიდენდებთან დაკავშირებით).

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ერთი უნივერსალური მეთოდის თაობაზე ეთგო-ის წევრი სახელმწიფოების შეთანხმებლობის მიზეზი ისაა, რომ ამ ორ მეთოდს ერთმანეთისაგან სრულიად განსხვავებული ფილოსოფია უდევს საფუძვლად. გამორიცხვის მეთოდი უპირატესობას კაპიტალის იმპორტისადმი ნეიტრალიტეტს ანიჭებს და ინვესტიციებს თანაბარ კონკურენტულ პირობებში აყენებს შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში. მისგან განსხვავებით დაკრედიტების მეთოდი უპირატესობას კაპიტალის ექსპორტისადმი ნეიტრალიტეტს ანიჭებს და თანაბარი დამოკიდებულება აქვს ინვესტიციებისადმი რეზიდენტ ქვეყანაში. ფოგელი მხარს გამორიცხვის მეთოდს უჭერს, ვინაიდან ეს უკანასკნელი გამორიცხვას არა მხოლოდ რეალურ, არამედ პოტენციურ ორმაგ დაბეგვრასაც.¹²¹ ამ მოსაზრებას სხვა მეცნიერებაც იზიარებენ;¹²² მეორე მხრივ, ზოგიერთი კომენტატორი მიიჩნევს, რომ დაკრედიტების მეთოდი საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის აღკვეთის საუკეთესო საშუალებაა.¹²³ თუმცა შემოსავლის მსოფლიო მასშტაბით დაბეგვრის პრინციპის არსებობის გამო და დაკრედიტების მეთოდის გამოყენებით ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებით ევროპული სახელმწიფოები წარმატებით ახორციელებენ თავიანთი მაღალი საგადასახადო განაკვეთების ექსპორტს საზღვარგარეთის ბაზრებზე.¹²⁴ სიმართლე კი ისაა, რომ ძალიან ცოტა ქვეყანა თუ იყენებს წმინდა გამორიცხვის ან წმინდა დაკრედიტების მეთოდს. უმეტეს შემთხვევაში, ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს შეთანხმებათა მსგავსად, სხვადასხვა ქვეყანა ორივე მიდგომას იყენებს სხვადასხვა სახის შემოსავლებთან და საქმიანობასთან დაკავშირებით. სწორად აგების შემთხვევაში კი, ორივე მეთოდი შეიძლება სათანადოდ ჩაენაცვლოს ერთმანეთს.¹²⁵

¹¹⁶ *Arnold/McIntyre, International Tax Primer, Kluwer Law International, 2 ed. 2002, 30-47.*

¹¹⁷ იხ. ზემოთ, 107-ე სქოლიო. ჩათვლისა და გათავისუფლების მეთოდის გამოყენება ნებადართულია როგორც გაეროს, ისე შეერთებული შტატების მოდელებით, თუმცა ზოგიერთ შტატში გამოქვეყნების მეთოდსაც იყენებენ როგორც ოპტიმალურ საშუალებას იმ უცხოურ გადასახადებთან მიმართებით, რომლებიც არ ექვემდებარება ჩათვლას.

¹¹⁸ თეორიულად მხოლოდ ერთი პრინციპის გამოყენება შეიძლება უფრო სასურველად იქნეს მიჩნეული, იხ. „კომენტარები“, 23-ე მუხლი, 28-ე პუნქტი.

¹¹⁹ სომხეთთან, აზერბაიჯანთან, ყაზახეთთან, საფრანგეთთან და სხვ. დადებული შეთანხმებები.

¹²⁰ საქართველოსა და ავსტრიას შორის დადებული შეთანხმება.

¹²¹ *Vogel, Tax Treaty News, IBFD, December 2006, 474-475.*

¹²² როპატგი ამტკიცებს, რომ გათავისუფლების მეთოდი თავიდან გვაცილებს ან სრულად აღკვეთს ორმაგ დაბეგვრას იმ დროს, როდესაც ჩათვლის მეთოდი მხოლოდ თავიდან გვაცილებს ან ნაწილობრივ აღკვეთს მას. დეტალებისთვის, იხ. ზემოთ, 107-ე სქოლიო, II თავი, მე-5.5 პუნქტი.

¹²³ იხ. ზემოთ, 117-ე სქოლიო.

¹²⁴ იხ. ზემოთ, 102-ე სქოლიო.

¹²⁵ იხ. ზემოთ, 117-ე სქოლიო.

ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაში ორივე მეთოდი საკმაოდ ზოგადად არის წარმოდგენილი, არ არის მოცემული მათი გამოთვლისა და დაკრედიტების მეთოდის გამოყენების დეტალური წესები. ამ საკითხების რეგულირება შიდასახელმწიფოებრივი საგადასახადო კანონმდებლობისთვისაა მინდობილი. შიდასახელმწიფოებრივი საგადასახადო კანონმდებლობის დებულებები მხოლოდ დამატებითი დებულებები არ არის ორმაგი დაბეგვრის შესახებ საქართველოს შეთანხმებებისათვის, ორმაგი დაბეგვრისაგან გათავისუფლების შესახებ დებულებები შეიძლება საგადასახადო შეთანხმებების გარეშე ცალმხრივად იქნეს ამოქმედებული. თუმცა სახელმწიფოებრივ გათავისუფლება კვლავ მნიშვნელოვანია, ვინაიდან იგი შეიძლება უფრო ხელსაყრელიც აღმოჩნდეს, ვიდრე ცალმხრივად დაწესებული შეღავათი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (უკანასკნელ ხანს განხორციელებული ცვლილებები) ითვალისწინებს გადასახადისაგან გათავისუფლების წესს, რომელიც ყველაზე ახლოს ჩათვლის მეთოდთან დგას. როგორც წესი, სახელმწიფოები, რომლებიც იყენებენ ჩათვლის მეთოდს, ბეგრავენ საკუთარ რეზიდენტებს მსოფლიო პრინციპით.¹²⁶ ამ დროს უცხოური გადასახადები განიხილება როგორც ბიზნესის კეთების ან შემოსავლის დაგროვების ხარჯები სხვა იურისდიქციაში. თუმცა საქართველოს კანონმდებლობა შორს არის იდეალურისაგან, ამ თვალსაზრისით, როგორც ზემოთაც აღინიშნა, მეთოდი, რომელიც არჩეულია საგადასახადო კოდექსის მიერ, არ არის ეთგო-ის მიერ მხარდაჭერილი მეთოდი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლი მიუთითებს, რომ ჩათვლა ნებადართულია მხოლოდ უცხოური წყაროდან მიღებული მოგების გადასახადის გადახდის შემთხვევაში. ცხადია, პრობლემა ასევე გამორიცხვისა და დაკრედიტების მეთოდის გამოყენებასთან დაკავშირებით წარმოიშობა,¹²⁷ რადგანაც საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ამ წესებს საერთოდ არ ადგენს. და ბოლოს, ორმაგი დაბეგვრის აღკვეთასთან დაკავშირებული შიდასახელმწიფოებრივი საგადასახადო კანონმდებლობა საკმაოდ მწირია და არ იძლევა არჩეული მეთოდის (სახელმწიფოებრივ ან ცალმხრივი) მთლიანი სურათის წარმოდგენის შესაძლებლობას.

უკრაინასა და გაერთიანებულ სამეფოსთან დადებული შეთანხმებები ზოგიერთ განსხვავებულ მიდგომას ითვალისწინებს ამ თვალსაზრისით. გათავისუფლება ნებადართული იქნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დაბეგვრა განხორციელდა სხვა ქვეყანაში შემოსავლის წყაროს პრინციპის საფუძველზე. ეთგო-ის მოდელური კონვენციის ფორმულირება შედარებით იოლია გამოსაყენებლად, ვინაიდან გათავისუფლების პირობად იგი მხოლოდ სხვა მონაწილე სახელმწიფოში დაბეგვრას ასახელებს. აქ წყაროს წესის შემოტანამ შეიძლება დამატებითი პრობლემები შეუქმნას მონაწილე სახელმწიფოს იმის განსაზღვრისას, იმყოფება თუ არა შემოსავლის წყარო სხვა ქვეყანაში. ასეთმა შემთხვევებმა შეიძლება გამოიწვიოს გარკვეული წინააღმდეგობები წყაროს წესის გაგებისას, ვინაიდან არ არსებობს მისი უნივერსალური განმარტება. ამ კონფლიქტის პოტენციური შედეგები შეიძლება შემამოფოთებელი აღმოჩნდეს – გადასახადის გადამხდელმა ვერ მიიღოს გადასახადისაგან გათავისუფლება. საბედნიეროდ, გაერთიანებულ სამეფოსთან დადებული შეთანხმება შედარებით უკეთ გაუმკლავდა ამ მდგომარეობას. მუხლი წყაროს ქვეყნის განსაზღვრის საფუძველად თავად შეთანხმებას უთითებს. შესაბამისად, შეთანხმების გამოყენებისათვის საჭირო არ იქნება წყაროს დადგენის რაიმე შიდასახელმწიფოებრივი წესების გამოყენება. უკრაინასთან დადებულ შეთანხმებას აკლია ასეთი სიცხადე, რაც იმას ნიშნავს, რომ გამოყენებული უნდა იქნეს შიდასახელმწიფოებრივი კანონმდებლობით გათვალისწინებული წყაროს განმარტება. ამ შემთხვევაში გარდაუვალია კონფლიქტი იმის განსაზღვრისას, განხორციელდა თუ არა დაბეგვრა სხვა ქვეყანაში წყაროს პრინციპის შესაბამისად. ამკარაა, რომ ეს პრაქტიკა უნდა შეიცვალოს შესაბამისი მუხლის ეთგო-ის მოდელური კონვენციისეული ფორმულირებით.

¹²⁶ იხ. 116-ე სქოლიო, 32.

¹²⁷ ბელგიასთან დადებული შეთანხმება.

8. ურთიერთშეთანხმების პროცედურა და არბიტრაჟი

ეთგო-ის მოდელური კონვენციის 25-ე მუხლის არსებული ვერსია ფაქტობრივად უცვლელადაა გადმოტანილი საქართველოს თითქმის ყველა შეთანხმებაში ორმაგი დაბეგვრის შესახებ. წინამდებარე ნაშრომი მიზნად არ ისახავს ამ მუხლის (არსებული ვერსიის) დეტალურ ანალიზს. ყურადღება გამახვილებულია იმ სიახლეზე, რომლის ამ მუხლში შეტანის თაობაზეც იქნა მიღებული გადაწყვეტილება. თუმცა რამდენიმე შენიშვნის გაკეთება სრულიად აუცილებელია, ვინაიდან 25-ე მუხლთან დაკავშირებით მუდმივად ნამოჭრება რამდენიმე კითხვა: რა ადგილი უნდა განეკუთნოს ურთიერთშეთანხმების პროცედურის (უშპ) ფარგლებში მიღწეულ შეთანხმებებს მონაწილე სახელმწიფოს, ამ შემთხვევაში საქართველოს, სამართლებრივ სისტემაში? რა დამავალდებულებელი ძალა აქვს ამ შეთანხმებებს, თუ უშპ-ის პროცესი მხოლოდ ხელისუფლებებს შორის კავშირ-ურთიერთობებს ემსახურება? გარკვეულწილად, 25-ე მუხლის ფორმულირება საკმაოდ ამბიციურია. აქ ნათქვამია, რომ „ნებისმიერი მიღწეული შეთანხმება იმპლემენტირებული უნდა იქნეს შიდა კანონმდებლობაში, მიუხედავად ხანდაზმულობისა, რომელსაც შესაძლოა ითვალისწინებდეს მონაწილე სახელმწიფოს კანონმდებლობა.“ რა მოხდება, თუ მანამდე ან შემდგომ სასამართლო გამოიტანს გადაწყვეტილებას? როგორ გადაფარავს უშპ-ის შედეგად მიღწეული შეთანხმება სასამართლოს გადაწყვეტილებას? მოუწევს თუ არა სასამართლოს ამ შეთანხმების გათვალისწინება გადაწყვეტილების მიღებისას, თუკი შეთანხმება უკვე მიღწეულია უშპ-ის შედეგად? როგორც ჩანს, ეს არა მხოლოდ საქართველოს კანონმდებლობის, არამედ სხვა სახელმწიფოების პრობლემაცაა. 1999 წელს საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ დაადგინა, რომ „დაუშვებელია, სასამართლოებმა გადაწყვეტილებები მიიღონ აღმასრულებელი ორგანოების მიერ სამართლის საკითხების თაობაზე გაკეთებული განმარტებების საფუძველზე.“¹²⁸ გაერთიანებული სამეფოს სასამართლოც იზიარებს იმ ფაქტს, რომ უშპ-ის ფარგლებში მიღებული გადაწყვეტილებები შემოჭველი არ არის ეროვნულ კანონმდებლობაში. საქმეში – *IRC v Commerzbank* – სასამართლომ დაადგინა, რომ კომპეტენტურ ორგანოებს უფლება აქვთ, ითანამშრომლონ ერთმანეთთან შეთანხმების ერთგვაროვანი განმარტების მიზნით, თუმცა „...ეს ერთობლივი განმარტება სავალდებულო ძალის მქონე არ არის ინგლისის სასამართლოებისათვის. იგი მხოლოდ გამოხატავს ორი ქვეყნის შემოსავლების სამსახურების ოფიციალურ შეხედულებას, რაც შეიძლება სწორი იყოს და მცდარიც.“¹²⁹ არსებითად, ორივე ქვეყნის სასამართლოს გადაწყვეტილებები ერთსა და იმავე პოზიციას ასახავს. აშკარაა, რომ სასამართლოები დიდი ენთუზიაზმით არ ეკიდებიან საკითხის უშპ-ისეულ განმარტებას, თუმცა ეს საკითხი დღის წესრიგში იქნება მანამდე, სანამ არ იქნება ნაპოვნი გამოსავალი. უშპ-ის პროცედურა და მისი გადაწყვეტილებები აუცილებლად საჭიროებენ მათთვის გარკვეული ადგილის მინიჭებას ხელშეკრულების მონაწილე ქვეყნის სამართლებრივ სისტემაში.

ეთგო-ის მოდელური კონვენციის 25-ე მუხლში შეტანილ იქნა ცვლილებები. ისინი ეხება არბიტრაჟის პროცედურას.¹³⁰ უნდა აღინიშნოს, რომ ეთგო-ის მოდელური კონვენცია ყოველთვის როდი მიესალმებოდა ამ სიახლეს. ამ ცოტა ხნის წინ ფისკალურ საკითხთა კომიტეტმა რეკომენდაცია არ გაუწია არბიტრაჟის დამტკიცებას. მაშინ კომიტეტმა აღნიშნა, რომ ამ უკანასკნელის მიღება „ფისკალური სუვერენიტეტის მიუღებელი დათმობა“¹³¹

¹²⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლო 1999 წლის 18 ოქტომბრის გადაწყვეტილება – „არავიბიზნესბანკი“ რეგიონალური საბაჟოს წინააღმდეგ.

¹²⁹ *IRC v Commerzbank* [1990] STC 285 at 302b.

¹³⁰ ცვლილებები შეტანილ იქნა ფისკალურ საკითხთა კომიტეტის მიერ 2007 წლის 30 იანვრის ანგარიშის თანახმად.

¹³¹ 1984 Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Taxation Issue, 39.

იქნებოდა. მას შემდეგ რეალობებიც შეიცვალა და შეხედულებებიც. სიახლის თაობაზე დიდხანს მიმდინარეობდა მსჯელობა და ამ ცოტა ხნის წინ მიიღეს გადაწყვეტილება არბიტრაჟის პროცედურის მოდელურ კონვენციაში შეტანის თაობაზე.

თავის ბოლო ანგარიშში¹³² ფისკალურ საკითხთა კომიტეტმა აღიარა, რომ ურთიერთშეთანხმების პროცედურა ისეთი ეფექტიანი არ არის, როგორც ეს ერთი შეხედვით ჩანს. და მაინც, თუმცა ეს არ არის პირდაპირი აღიარება, ფაქტები მაინც თავისთავად მეტყველებენ ამაზე. პროექტის საჯარო განხილვის შემდეგ კერძო სექტორის წარმომადგენლებმა და საგადასახადო მოხელეებმა აღნიშნეს, რომ ურთიერთშეთანხმების პროცედურა ყოველთვის როდი უწყობს ხელს პრობლემის მოგვარებას.¹³³ რეალურად, ურთიერთშეთანხმების პროცედურა სადავო საკითხებზე ერთიანი შეხედულების მისაღწევად არ შექმნილა, უბრალოდ, პროცედურამ ხელი უნდა შეუწყოს შეთანხმებასთან დაკავშირებული საკითხების თაობაზე ერთიანი შეხედულების მიღწევას. თავად ურთიერთშეთანხმების პროცედურის ცნება გულისხმობს, რომ იგი დავის გადაწყვეტის საბოლოო პროცედურა არ არის, ამიტომაც, კომპეტენტურ ორგანოებს შორის წლების მანძილზე გაჭიანურებული კონსულტაციების მიუხედავად, საკითხი შესაძლოა კვლავ ღიად დარჩეს. ეთგო-ის მოდელური კონვენცია არბიტრაჟს ურთიერთშეთანხმების პროცედურის დამატებით საშუალებად მიიჩნევს და ერთით მეორის ჩანაცვლებას არ ცდილობს. ამ სიახლეს აქვს როგორც დადებითი, ისე უარყოფითი მხარეები.¹³⁴ ეთგო-ისათვის ნათელია, რომ ზოგ შემთხვევაში კონსტიტუციური პრობლემები სახელმწიფოებს ამ პროცედურის აღიარების საშუალებას არ მისცემს. ამრიგად, მუხლს ემატება სქოლიო, სადაც აღნიშნულია, რომ ეს არჩევითი დებულება იმ ქვეყნებისათვის, რომელთა კანონმდებლობა იძლევა ამ სამართლებრივი ფუფუნების გამოყენების საშუალებას. ერთი რამ ცხადია: არბიტრაჟი კომპეტენტურ ორგანოებს აიძულებს, შეთანხმდნენ გონივრულ ვადებში და თუ არ სურთ, მათ საქმეებში არბიტრაჟი ჩაერიოს, მაშინ უფრო მეტ ძალისხმევას მოახმარენ გამოსავლის მოძიებას. როგორც ჩანს, არბიტრაჟის შესახებ დებულების გათვალისწინება ორივე მხარისათვის სასარგებლო იქნება – გადასახადის გადამხდელი მიიღებს საკუთარი უფლებების დაცვის კიდევ ერთ დამატებით საშუალებას, ხოლო საგადასახადო ორგანო დაზოგავს დროს და უფრო ეფექტურად გამოიყენებს რესურსებს.

მსგავს დებულებებს შეიცავს საქართველოსა და ნიდერლანდებს შორის დადებული შეთანხმება; იგი ხელმოწერილ იქნა 2002 წელს გაცილებით ადრე, ვიდრე ეთგო-ის პირველი პროექტი გამოქვეყნდებოდა საჯარო განხილვისათვის.¹³⁵ საქართველოს არც ერთი სხვა საგადასახადო შეთანხმება არ შეიცავს ასეთ დებულებას. ამ შეთანხმების 26-ე V მუხლში ნათქვამია, რომ წარმოშობიდან 2 წლის ვადაში დავის დაურეგულირებლობის შემთხვევაში შეთანხმების მხარეებს უფლება აქვთ, საქმე გადასცენ არბიტრაჟს. არბიტრაჟის გადაწყვეტილების სავალდებულოდ აღიარებისათვის აუცილებელია გადასახადების გადამხდელთა წინასწარი თანხმობა. დებულების ინოვაციურობისა თუ სარგებლიანობის მიუხედავად, მთლიანობაში იგი მაინც ბუნდოვანია. შეთანხმების ფორმულირება არ ნიშნავს, რომ პროცედურა ჩაჯდება საქართველოს სამართლებრივ სისტემაში. როგორც უნდა იყოს, შეთანხმებიდან ნათელი არ არის, თუ რა სახის არბიტრაჟი

¹³² 2007 წლის თებერვალი, „საგადასახადო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული დავების დარეგულირების გაუმჯობესება“.

¹³³ იხ. ეთგო-ის ანგარიში „საგადასახადო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული დავების დარეგულირების გაუმჯობესება“.

¹³⁴ უფრო დეტალურად არბიტრაჟის დადებითი და უარყოფითი მხარეების თაობაზე, იხ. *Fogarasi/Gordon/Venuti/Andersen, Use of International Arbitration to Resolve Double Taxation Cases, Tax Management International Journal, 11 August 1989, 319-327.*

¹³⁵ ნიდერლანდების მთავრობამ 1987 წელს გამოაქვეყნა დოკუმენტი საგადასახადო ხელშეკრულების პოლიტიკის თაობაზე ნიდერლანდების სტანდარტულ კონვენციასთან ერთად. იხ. *Brunschot, The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries, IBFD, January 2005, 5-10.*

იგულისხმება, ვინ უნდა გადასცეს საქმე განსახილველად არბიტრაჟს – საგადასახადო ორგანოებმა, თუ გადასახადის გადამხდელმა, როგორ განიხილავს არბიტრაჟი საქმეს, რა პროცედურების შესაბამისად, როგორ აღსრულდება მიღებული გადაწყვეტილებები და, ბოლოს, რა ადგილი უნდა მიეკუთვნოს არბიტრაჟის გადაწყვეტილებას შიდასახელმწიფოებრივ სამართლებრივ სისტემაში – ეს ის საკითხებია, რომლებიც თანამიმდევრულად უნდა განისაზღვროს როგორც შეთანხმებით, ისე შიდასახელმწიფოებრივი კანონმდებლობით. ვინაიდან ეს ჯერ არ განხორციელებულა, მეტად მცირეა იმედი იმისა, რომ საქართველოსა და ნიდერლანდებს შორის დადებული საგადასახადო შეთანხმების დებულებები არბიტრაჟის თაობაზე ოდესმე იმუშავებს.

თუმცა ეთგო-ის მოდელური კონვენციის შესწორების შემდეგ დღის წესრიგში მაინც დარჩება კითხვა – იქნება თუ არა სასურველი არბიტრაჟი საქართველოს საგადასახადო პრაქტიკისათვის. ეთგო-ის თანამედროვე კონცეფცია ამკარად არ არის საფრთხე ფისკალური სუვერენიტეტისთვის და არც მასზე უპირობოდ უარის თქმაა, თუმცა იგი დეტალურად უნდა გაანალიზდეს, განსაკუთრებით კი საარბიტრაჟო სასამართლოს შემადგენლობა, გადაწყვეტილების მიღების პროცედურა, „დამოუკიდებელი აზრის“ მიდგომა იქნება არჩეული, თუ „ბოლო საუკეთესო შეთავაზებისა“.

9. დახმარება გადასახადების ადმინისტრირებისას

არბიტრაჟის გარდა, ნიდერლანდებთან დადებული შეთანხმების ზოგიერთი სხვა დებულება „თეთრი ყვავივით“ გამოიყურება ქართული კანონმდებლობისათვის, კერძოდ, დებულებები გადასახადების ადმინისტრირების საქმეში დახმარების აღმოჩენის თაობაზე. სხვა შეთანხმებებში მგავსი პრაქტიკა გაზიარებული არ არის. თუმცა საქართველოს მხარე, ალბათ, ამ გამოწვევის წინაშე აღმოჩნდება ახალი შეთანხმებების თაობაზე მოლაპარაკების პროცესში, ვინაიდან საქართველო არ ინარჩუნებს თანამიმდევრულ მიდგომას ზოგიერთ პრაქტიკასთან დაკავშირებით. სამწუხაროდ, შეთანხმებებში მიდგომების სხვადასხვაობას იმ აზრამდე მივყავართ, რომ არ არსებობს საგადასახადო შეთანხმებების შედგენის ერთგვაროვანი პრაქტიკა, განსაკუთრებული დებულებების შეთანხმებასთან მიმართებითაც კი. შესაბამისად, ყოველთვის წამოიჭრება შეკითხვა: თუ რომელიმე პრაქტიკა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ერთ სახელმწიფოსთან დაკავშირებით, მაშინ რატომ არ შეიძლება მისი გამოყენება მეორესთან მიმართებითაც? თუმცა ზოგჯერ მოლაპარაკებების დროს შეხედულებები იცვლება და, შესაბამისად, იცვლება ხელშეკრულების გაფორმების პრაქტიკაც. ეს ბევრად უკეთესია, ვიდრე შემოთავაზებული პროექტის ბრმად აღიარება.

ნიდერლანდებთან დადებული შეთანხმების 28-ე მუხლით გათვალისწინებულია გადასახადების ადმინისტრირებისას დახმარების აღმოჩენის ვალდებულება. ჩემი პირადი აზრი ამ მიდგომის სრულიად საპირისპიროა. მიზეზი ის არის, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა და საგადასახადო სისტემა მთლიანობაში მოუმზადებელია საგადასახადო პრაქტიკაში ასეთი სახის სიახლეებისათვის. დებულებები შეთანხმებაში გათვალისწინებულია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში შესაბამისი სპეციალური ნორმების შეტანის გარეშე. ამ დებულებების კონცეფცია იგივეა, რაც ეთგო-ის მოდელური კონვენციისა, თუმცა კონვენციას ეს მექანიზმი საერთაშორისო დონეზე აჰყავს და მოითხოვს მონაწილე მხარეების მიერ შესაბამისი მუხლის გამოყენების მექანიზმის დადგენას. ამის საპირისპიროდ ზემოთ ხსენებულმა შეთანხმებამ პროცედურა ეროვნული კანონმდებლობის დონეზე ჩამოიყვანა. შეთანხმების 28-ე I პუნქტში ნათქვამია, რომ გადასახადების ადმინისტრირებისას დახმარება უნდა გაენიოს მონაწილე მხარეების შესაბამისი ნორმებისა და ადმინისტრაციული პროცედურების შესაბამისად. შეთანხმების შედგენის ეს ტაქტიკა ზოგჯერ აუცილებელია ეროვნული კანონმდებლობის დონეზე უსაფრთხოების ზომების შესაქმნელად. აღნიშნულის საპირისპიროდ ამ შემთხვევაშიც ეროვნული

კანონისა და პრაქტიკის გამოყენებაზე მითითებამ შეთანხმების განსახილველი დებულებები სრულ არარაობად ან ფიქციად აქცია. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო მოთხოვნების აღსრულების ერთადერთი საფუძველია. ვინაიდან კოდექსში ეს დებულებები არ არის განმტკიცებული, საგადასახადო მოთხოვნების საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად აღსრულება სრულიად გაუგებარია, თუ არაფერს ვიტყვით იმის თაობაზე, რომ უკანონოცაა.

საქართველოს სასამართლოები ჯერჯერობით არ აღიარებენ და არც აღასრულებენ საგადასახადო საქმეების თაობაზე გამოტანილ უცხოურ სასამართლო გადაწყვეტილებებს, ისევე როგორც, მაგალითად, ინგლისის სასამართლოები.¹³⁶ უდავოა, რომ სასამართლოს გადაწყვეტილებები უფრო მეტი იურიდიული ძალის მქონეა, ვიდრე საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებები. პირდაპირი თუ არაპირდაპირი გზით გადასახადების ადმინისტრირებისას დახმარების აღმოჩენის თაობაზე დებულებები ენინააღმდეგება საქართველოს კანონმდებლობას ამ ეტაპზე. საკანონმდებლო ხედვისა და სასამართლო პრაქტიკის შეცვლის შემთხვევაში დებულებები გადასახადების ამოღების თაობაზე შეიძლება იქცეს მსჯელობის საგნად, მაგრამ ჯერჯერობით ეს ძალიან ჩქარა და ძალიან შორს სიარულს ნიშნავს.¹³⁷

მე სრულიად არ ვგულისხმობ, რომ გადასახადების აკრეფაში დახმარების განწვევა არასწორია; ეს ძალიან კარგია, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც მონაწილე მხარეების საგადასახადო სისტემებს შორის გარკვეული მსგავსება არსებობს. ჰარმონიზაციის არარსებობის შემთხვევაში კი ეს საკმაოდ ფართო ნაბიჯად ჩანს.

10. დასკვნა

იმავე მოსაზრებით შევსჯამებ, რითაც დავინწყე. საქართველოს ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულებები აგებულია ეთგო-ის მოდელურ კონვენციაზე. მიუხედავად ამისა, მათი ერთობლივი ანალიზი იძლევა საფუძველს დასკვნისათვის, რომ მოდელურ კონვენციას ნაკლები ზეგავლენა აქვს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაზე, ვიდრე ეს მოსალოდნელი უნდა ყოფილიყო. არსებობს გაუმჯობესების რაიმე იმედი? დასკვნის სახით რამდენიმე მოსაზრება შეიძლება გამოითქვას: პირველი, მთავრობამ უნდა შეიმუშაოს და მიიღოს საგადასახადო შეთანხმებების შემუშავების სახელმძღვანელო პრინციპები ან მოლაპარაკებათა პოლიტიკის სტრატეგია. უნდა განისაზღვროს, თუ რა ძირითად მიზანს ისახავს მოლაპარაკებები – საქართველოსათვის საგადასახადო უფლებების ყველაზე ხელსაყრელი რეჟიმით მიკუთვნებას, თუ გადასახადის გადამხდელთა დაცვას ორმაგი დაბეგვრისაგან? მეორე, საჭიროა სტანდარტული საიმპლემენტაციო ნორმების შემუშავება, რათა საგადასახადო შეთანხმებებმა რეალურად იმუშაოს; მესამე, ურთიერთშეთანხმების პროცედურათა ფარგლებში მიღებულ გადაწყვეტილებებს გარკვეული ადგილი უნდა მიენიჭოს შიდასახელმწიფოებრივ სამართლებრივ სისტემაში; მეოთხე, უნდა შემუშავდეს საარბიტრაჟო პროცედურები, თუკი ეს პრაქტიკა გამოყენებულ იქნება; მეხუთე, მნიშვნელოვანია „კომენტარების“ სტატუსის განსაზღვრა შეთანხმებებში მასზე მითითების გზით, ვინაიდან, რეალურად, ჩვენ არ ვიცით, თუ რა წონა აქვს „კომენტარებს“ მთავრობის თვალში განმარტების თვალსაზრისით; მეექვსე, აუცილებელია

¹³⁶ მიღებული პრინციპია, რომ ინგლისის სასამართლოები არ აღასრულებენ უცხოურ საშემოსავლო კანონმდებლობას. ამის მიზეზი ის არის, რომ ისინი, უბრალოდ, იმისათვის არ იკრიბებიან, ამოიღონ სხვა ქვეყნის გადასახადები. სხვა ქვეყნის საშემოსავლო კანონმდებლობა არც იმით აღსრულდება, რომ ინგლისში სხვა სახელმწიფოს ხელისუფლებას მიეცემა გადასახადების ამოღების უფლება. იხ.: *Government of India v Taylor* [1955] 2 QB 490 at 515; *Regazzoni v. K C Sethia* (1994) LTD [1956] 2QB 490, 515.

¹³⁷ ეს ჰიპოთეზური შეფასება *ჯოუნსმა* გააკეთა ევროპული კავშირის ქვეყნებს შორის შეთანხმებებთან, ასეთივე ნორმების გამოყენების მცდელობასთან მიმართებით.

პერსპექტივა

შეთანხმებათა კონსოლიდირებული ტექსტებისაკენ სწრაფვა, განსაკუთრებით კი ტერმინთა ერთგვაროვანი განმარტებების უზრუნველყოფა თითოეულ შეთანხმებაში; მეშვიდე, საჭიროა უკვე დადებული შეთანხმებების ქართული ვერსიების გასწორება ტერმინებისა და მათი განმარტებების ადეკვატური თარგმანის თვალსაზრისით; მერვე, საჭიროა ორმაგი დაბეგვრის აღკვეთის შესახებ მუხლისმეტად დაზუსტება, ეთგო-ის მოდელური კონვენციის შესაბამისად. ეს და ზემოთ განხილული სხვა მოსაზრებები ადვილად განხორციელებადია, მაგრამ მთავარია ბალანსის მიღწევა, ერთი მხრივ, საქართველოს რეზიდენტ გადასახადის გადამხდელსა და, მეორე მხრივ, ხაზინის ინტერესებს შორის. საყოველთაოდ აღიარებულია, რომ აღნიშნული ინტერესები, როგორც წესი, ზუსტად არ ემთხვევა ერთმანეთს, თუმცა საგადასახადო შეთანხმებების სიცხადე გაცილებით უფრო სასურველი საკითხია ურთიერთობაში მონაწილე ორივე მხარისათვის. სამწუხაროდ, საქართველოს საგადასახადო შეთანხმებები ჯერაც არ გამხდარა ინტენსიური სასამართლო კონტროლისა და განხილვის საგანი. იმედია, მათ წინ ჯერ კიდევ დიდი გზა აქვთ გასავლელი.