

მარიამ ჯიქია, გიორგი ყუფარაძე

ევროკავშირის საგადასახადო სამართალი და
ვიშეგრადის ქვეყნების საგადასახადო პოლიტიკა

(განახლებული გამოცემა)



გამომცემლობა „უნივერსალი“
თბილისი 2016

უაკ(UDC) 336.22+339.923:061.1(4)

ყ-981

ვებგვერდი: www.ciuvisegrad.ge, www.ciu.edu.ge

მარიამ ჯიქია - ნაწილი I
გიორგი ყუფარაძე - ნაწილი II

წარმოდგენილ სახელმძღვანელოში განხილულია: ევროკავშირის საგადასახადო პოლიტიკის ფუძემდებლური პრინციპები, ევროკავშირის საერთო საგადასახადო პოლიტიკის მარეგულირებელი ევროპული კონვენციები და ხელშეკრულებები, ევროკავშირის ერთიანი საგადასახადო სისტემა და მისი წყაროები, საერთაშორისო საგადასახადო სამართლისა და ევროკავშირის მეორადი სამართლის ურთიერთმიმართების საკითხები. სახელმძღვანელოში მნიშვნელოვანი ყურადღება ეთმობა ევროკავშირის წევრი ქვეყნების ოთხეულის - ჩეხეთის, პოლონეთის, უნგრეთის, სლოვაკეთის (ე.წ. ვიშეგრადის ჯგუფის ქვეყნები) საგადასახადო პოლიტიკის მიმოხილვას.

სამეცნიერო რედაქტორი: პროფესორი ირაკლი გაბისონია, სამართლის დოქტორი

რედაქტორი: იოსებ ბერიკაშვილი, დამოუკიდებელი მკვლევარი

სამეცნიერო კონსულტანტები:

პროფესორი სტანისლავ კლაზარი, პრადის ეკონომიკის უნივერსიტეტი, საჯარო ფინანსების დეპარტამენტი, ჩეხეთი

პროფესორი ივონა ვოტჯალიკი, ლაზარსკის უნივერსიტეტი, სამართლისა და ადმინისტრირების დეპარტამენტი, ვარშავა, პოლონეთი

პროფესორი ზიემეკ კუკულსკი, ლომის უნივერსიტეტი, ლომი, პოლონეთი

©მარიამ ჯიქია, გიორგი ყუფარაძე

საავტორო უფლებები დაცულია. ავტორების წერილობითი ნებართვის გარეშე აკრძალულია წიგნის გადაბეჭდვა ნებისმიერი, მათ შორის ელექტრონული ან მექანიკური ფორმით, ქსეროკოპირების, ინფორმაციის შენახვისა და მოძიების ელექტრონული სისტემებით.

გამომცემლობა „უნივერსალი“, 2016

თბილისი, 0179, ი. ჰაპიაშვილის გამზ. 19, ☎: 2 22 36 09, 5(99) 17 22 30

E-mail: universal@internet.ge; universal505@gmail.com

ISBN 978-9941-22-948-0

უკ(UDC) 336.22+339.923:061.1(4)
g-981

Web-Page : www.ciuvisegrad.ge, www.ciu.edu.ge

Mariam Jikia – Part I

Giorgi Kuparadze – Part II

In the textbook in reviewed: basic principles of EU tax law, common European conventions and agreements regulating the tax issues, common taxation system of European Union and the sources of tax law, issues of interdependence of EU Tax and EU secondary law. In the textbook significant part is devoted to the tax policy issues of Visegrad countries – EU member States: Poland, Slovak Republic, Czech Republic and Hungary.

Scientific Editor: Prof. Irakli Gabisonia, Doctor of Law

Editor: Ioseb Berikashvili, Independent researcher

Scientific Consultants:

Stanislav Klazar, Professor of Prague University of Economics, Prague, Czech Republic, Department of Public Finance

Iwona Wojtalik, Professor of Lazarski University, Warsaw, Poland Professor of Law at the Faculty of Law and Administration

Ziemek Kukulski, Professor of University of Lodz, Lodz, Poland

©Mariam Jikia, Giorgi Kuparadze

All rights reserved. No Part of this book may be reproduced or utilized in any form or by any means, electronic or mechanical, including photocopying, recording, or by any information usage and retrieval system, without permission in writing form from the authors.

სარჩევი

შესავალი

ნაწილი I - ევროკავშირის საგადასახადო სამართალი

თავი I. ევროკავშირის ზოგადი დახასიათება

- 1.1. ევროკავშირის შექმნა, მისი განვითარება და მნიშვნელობა
- 1.2. ევროკავშირის ინსტიტუტები (სტრუქტურა)
- 1.3. ევროკავშირის სამართლის წყაროები ევროკავშირისა და მისი წევრი სახელმწიფოების კომპეტენცია

თავი II. ევროკავშირის საგადასახადო სისტემა

- 2.1. საგადასახადო სამართლის ზოგადი მიმოხილვა
- 2.2. ევროკავშირის ბიუჯეტი, ერთიანი ბაზარი და მისი ფორმირების პროცესი
- 2.3. ევროკავშირის ერთიანი საგადასახადო სისტემა და მისი წყაროები

თავი III. ევროკავშირის ძირითადი თავისუფლებები

- 3.1. ფიზიკური პირების თავისუფალი გადაადგილება
- 3.2. საქონლის თავისუფალი გადაადგილება
- 3.3. დაფუძნების თავისუფლება
- 3.4. მომსახურების თავისუფლება
- 3.5. კაპიტალის თავისუფალი გადაადგილება
- 3.6. გონიერების პრინციპი
- 3.7. უთანასწორობის პრინციპი
- 3.8. პრაქტიკა მესამე სახელმწიფოებთან მიმართებაში

თავი IV. ევროკავშირი და წევრი სახელმწიფოების

ხელშეკრულებები

- 4.1. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებები
- 4.2. ევროკავშირის სამართლისა და საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის ურთიერთქმედება თეორიასა და პრაქტიკაში

- 4.3. საერთაშორისო საგადასახადო სამართალი და ევროკავშირის მეორადი სამართალი
- 4.4. საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებები მესამე სახელმწიფოებთან
- 4.5. ორმხრივი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების შესაბამისობა ევროკავშირის სამართალთან

ნაწილი II - ვიშეგრადის ქვეყნების საგადასახადო პოლიტიკა

შესავალი

თავი I. ჩეხეთის რესპუბლიკის საგადასახადო პოლიტიკა

- 1.1. მოგების გადასახადი
- 1.2. კაპიტალზე გადასახადი
- 1.3. დამატებული ღირებულების გადასახადი
- 1.4. სხვა გადასახადები
- 1.5. დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრა
- 1.6. საგადასახადო შეღავათები
- 1.7. საგადასახადო დაბეგვრის საერთაშორისო ასპექტები
- 1.8. ვალუტის გაცვლის კონტროლი

თავი II. პოლონეთის საგადასახადო პოლიტიკა

- 2.1. მოგების გადასახადი
- 2.2. დამატებული ღირებულების გადასახადი
- 2.3. ადგილობრივი გადასახადები
- 2.4. სხვა გადასახადები - სამოქალაქო სამართლის საქმიანობის გადასახადი
- 2.5. დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრა
- 2.6. უცხო წყაროდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა
- 2.7. საგადასახადო შეღავათები
- 2.8. წყაროსთან დაკავებული გადასახადები

თავი III. სლოვაკეთის საგადასახადო პოლიტიკა

- 3.1. იურიდიული პირების დაბეგვრა
- 3.2. დამატებული ღირებულების გადასახადი

- 3.3. შემოსავლების დაბეგვრა
- 3.4. ფიზიკური პირების დაბეგვრა
- 3.5. სხვა გადასახადები
- 3.6. საგადასახადო დაბეგვრის საერთაშორისო ასპექტები

თავი IV. უნგრეთის საგადასახადო პოლიტიკა

- 4.1. ფიზიკური პირების დაბეგვრა
- 4.2. ფედერალური და კორპორატიული დაბეგვრის გადასახადები
- 4.3. გადასახადი კაპიტალურ შემოსავლებზე
- 4.4. დამატებული ღირებულების გადასახადი
- 4.5. ადგილობრივი გადასახადები
- 4.6. დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრა
- 4.7. დივიდენდებისა და როიალტის დაბეგვრა
- 4.8. საგადასახადო შეღავათები ინვესტიციებისათვის
- 4.9. საგადასახადო დაბეგვრის საერთაშორისო ასპექტები

Content

Introduction

Part I – EU TAX LAW

I. General Description of EU

- 1.1. Creation, Development and Importance of EU
- 1.2. EU Institutions (Structure)
- 1.3. Sources of EU Law
- 1.4. Competence of EU and member States

II. EU Tax System

- 2.1. Introduction to Tax Law
- 2.2. EU Budget, common market and the process of its creation
- 2.3. EU Tax System and its sources

III. Fundamental Freedoms of EU Taxation

- 3.1. Free movement of persons
- 3.2. Free movements of goods
- 3.3. Freedom of establishment
- 3.4. Free movement of services
- 3.5. Free movement of capital
- 3.6. The Principle of Rationality
- 3.7. The Principle of Inequality
- 3.8. The Practice in regard with Third Countries

IV. Treaties of EU and member States

- 4.1. Treaties avoiding double Taxation
- 4.2. Interaction between EU Law and International Tax Law in theory and practice
- 4.3. International Tax law and EU secondary Law
- 4.4. International Taxation treaties and Third countries
- 4.5. The relevance of bilateral Tax agreements and EU Law

Part II - Tax Policy of Visegrad Countries

Introduction

I. Tax Policy of Czech Republic

- 1.1. Corporate Income Tax
- 1.2. Tax on Capital Gains
- 1.3. Value Added Tax
- 1.4. Other Taxes
- 1.5. Determination of taxable income

- 1.6. Tax Incentives
- 1.7. International Aspects of Taxation
- 1.8. Exchange Control

II. Tax Policy of Poland

- 2.1. Corporate Income Tax
- 2.2. Value Added Tax
- 2.3. Local Taxes
- 2.4. Other Taxes – Civil Law Activity Tax (CLAT)
- 2.5. Determination of Taxable Income
- 2.6. Taxation of Foreign Source Income
- 2.7. Tax Incentives
- 2.8. Withholding Taxes

III. Tax Policy of Slovak Republic

- 3.1. Taxation of Legal Persons
- 3.2. Value Added Tax
- 3.3. Taxation of Capital Gains
- 3.4. Taxation of Individuals
- 3.5. Other Taxes
- 3.6. International Aspects of Taxation

IV. Tax Policy of Hungary

- 4.1. Taxation of Individuals
- 4.2. Federal and Corporate Taxes
- 4.3. Taxation of Capital Gains
- 4.4. Value Added Tax
- 4.5. Local Taxes
- 4.6. Determining of Taxable Income
- 4.7. Taxation of Dividends and Royalties
- 4.8. Tax Incentives for Investors
- 4.9. International Aspects of Taxation

შესავალი

წინამდებარე სახელმძღვანელო მთლიანად ეხება ევროკავშირის საგადასახადო სისტემის ფორმირებას, მის მნიშვნელობასა და თავისებურებებს; ასევე ევროკავშირის წევრი და პარტნიორი ქვეყნების დაბეგვრის საფუძვლებს და არსებულ გამონაკლისებს.

აღნიშნულ თემატიკაზე მუშაობა საკმაოდ ბევრ სირთულესთანაა დაკავშირებული, რაც განპირობებულია რამდენიმე მიზეზით. ევროკავშირის საგადასახადო სისტემა დღემდე ჩამოყალიბებისა და მუდმივი დახვეწის პროცესშია, ამიტომაც არსებული რეგულაციები და დირექტივები სრულყოფილად ვერ ასახავს ნაშრომში განხილულ საკითხებს. არ არსებობს ევროკავშირის რეგულაციებისა თუ დირექტივების ზუსტი განმარტებები და მათი კომენტარები. ევროკავშირის საგადასახადო სისტემისა და სამართლის შესახებ უცხოური ლიტერატურა ძალიან მწირია და უმეტესად მოიცავს მხოლოდ დირექტივებსა და რეგულაციებს, ხოლო ქართულ ენაზე მსგავსი ლიტერატურა არ არსებობს. ამიტომაც აღნიშნული სახელმძღვანელო ჩვენ მიერ გადადგმული ძალიან მნიშვნელოვანი ნაბიჯია, განსაკუთრებით იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ საქართველო უკვე საკმაოდ დიდი ხანია ცდილობს ევროკავშირის სტანდარტებზე მორგებას.

სახელმძღვანელოზე მუშაობა მიმდინარეობდა კავკასიის საერთაშორისო უნივერსიტეტში. მის შედგენაში ავტორები აქტიურ კონსულტაციებს იღებდნენ როგორც ქართველი (პროფ. ირაკლი გაბისონია), ასევე უცხოელი კოლეგებისაგან (პროფ. სტანსილავ კლაზარი, პრალის ეკონომიკის უნივერსიტეტი, საჯარო ფინანსების დეპარტამენტი, ჩეხეთი; ივონა ვოტჯალიკი, ლაზარსკის უნივერსიტეტი,

სამართლისა და ადმინისტრირების დეპარტამენტი, ვარშავა, პოლონეთი; ზიემეკ კუკულსკი, ლოდის უნივერსიტეტი, პოლონეთი).

წარმოდგენილ სახელმძღვანელოში განხილულია: ევროკავშირის საგადასახადო პოლიტიკის ფუძემდებლური პრინციპები, ევროკავშირის საერთო საგადასახადო პოლიტიკის მარეგულირებელი ევროპული კონვენციები და ხელშეკრულებები, ევროკავშირის ერთიანი საგადასახადო სისტემა და მისი წყაროები, საერთაშორისო საგადასახადო სამართლისა და ევროკავშირის მეორადი სამართლის ურთიერთმიმართების საკითხები. სახელმძღვანელოში მნიშვნელოვანი ყურადღება ეთმობა ევროკავშირის წევრი ქვეყნების ოთხეულის - ჩეხეთის, პოლონეთის, უნგრეთისა და სლოვაკეთის (ე.წ. ვიშეგრადის ჯგუფის ქვეყნები) საგადასახადო პოლიტიკის მიმოხილვას.

სახელმძღვანელოს სტრუქტურა ისეა ორგანიზებული, რომ მკითხველს შეუქმნას სრული წარმოდგენა ერთი მხრივ, ევროკავშირის შექმნის საერთო ფუძემდებლურ მიდგომებზე, საერთო პოლიტიკის ჩამოყალიბების თეორიულ და პოლიტიკის წანამდღვრებზე, ხოლო მეორე მხრივ, ზოგადი პრინციპებისა და შედარებითი სამართლებრივი მიმოხილვის შემდეგ მკითხველს გააცნოს ევროკავშირის შედარებით ახალი წევრი ქვეყნების პრაქტიკული საგადასახადო პოლიტიკა.

ჩვეულებრივ, საგადასახადო პოლიტიკის მიდგომები პრაქტიკულ ასახვას ქვეყნების საგადასახადო კანონმდებლობებში ჰპოვებს. ამ კუთხით ჩადებული რეგულაციები თავის მხრივ ეკონომიკური რეგულირების მიზნებსაც ასახავს. ამ მხრივ, განხილული ოთხი ქვეყნის შემთხვევა მკითხველს ფართო წარმოდგენას უქმნის დასახელებულ ოთხ ქვეყანაში

საგადასახადო რეგულირების თავისებურებებზე. მოცემული ქვეყნების საგადასახადო პოლიტიკის მახასიათებლების შედარება სტუდენტებს საშუალებას აძლევს ერთი მხრივ, აღიქვან განხილული საკითხების მნიშვნელობა, რომლებიც ჩვეულებრივ კონკრეტული ქვეყნების საგადასახადო პოლიტიკის საანალიზო მაჩვენებლებს წარმოადგენს და მეორე მხრივ, შეიქმნან პრაქტიკული წარმოდგენა ვიშეგრადის ქვეყნების საგადასახადო რეგულირების თავისებურებებზე.

ავტორები მიიღებენ საქმიან შენიშვნებსა და წინადადებებს, რაც გათვალისწინებულ იქნება შემდგომ გამოცემებში.

მარიამ ჯიქია
mariamjiqia@ciu.edu.ge
გიორგი ყუფარაძე
giorgi.kuparadze@tsu.ge
თბილისი, 2016 წელი

ნაწილი I - ევროკავშირის საგადასახადო სამართალი

I. ევროკავშირის ზოგადი დახასიათება

- ევროკავშირის შექმნა, მისი განვითარება და მნიშვნელობა
- ევროკავშირის ინსტიტუტები (სტრუქტურა)
- ევროკავშირის სამართლის წყაროები
- ევროკავშირისა და მისი წევრი სახელმწიფოების კომპეტენცია

მიუხედავად იმისა, რომ ევროკავშირის წარმოშობა, მისი განვითარების ეტაპები და სტრუქტურა არ წარმოადგენს წინამდებარე ნაშრომის ძირითად განსახილველ საკითხს, აუცილებელია მკითხველს ჰქონდეს წარმოდგენა იმ კონკრეტული ორგანიზაციის განვითარების საფეხურებზე, სტრუქტურასა და კომპეტენციებზე, რომლის საგადასახადო სამართლებრივ სისტემასაც ეძღვნება მთლიანი ნაშრომი. ეს საჭიროა იმისთვის, რომ უკეთ იქნას გაგებული ევროკავშირის საგადასახადო პოლიტიკა, მისი მნიშვნელობა და დანიშნულება ამ ორგანიზაციისა და მისი წევრი სახელმწიფოებისათვის.

1.1. ევროკავშირის შექმნა, მისი განვითარება და მნიშვნელობა

ევროპის კავშირი (შემოკლებით ევროკავშირი)¹ დღესდღეობით წარმოადგენს ევროპული ქვეყნების ეკონომიკურ და

¹ European Union

პოლიტიკურ გაერთიანებას. აღნიშნული ორგანიზაცია 1993 წლამდე ევროპის გაერთიანების ² სახელწოდებით იყო ცნობილი.

ევროპის ქვეყნების გაერთიანების იდეა ათეული წლების მანძილზე არსებობდა, მაგრამ რეალური ზომების მიღება მხოლოდ მეორე მსოფლიო ომის შემდგომ მოხდა. მეოცე საუკუნეში მომხდარმა ორმა მსოფლიო ომმა საშინელი კვალი დატოვა ევროპაზე - მილიონობით მსხვერპლი, განადგურებული ქალაქები, დანგრეული ეკონომიკა და სხვა. ამ ყველაფერმა განაპირობა ევროპის სახელმწიფოების მისწრაფება იმ გზების მოსაძიებლად, რომელიც მათ მშვიდობიანი თანაარსებობის საშუალებას მისცემდა. ნელ-ნელა ჩამოყალიბდა გარკვეული იდეა, რომელიც ითვალისწინებდა პოლიტიკურ და ეკონომიკურ ინტეგრაციას.

ევროკავშირის თავდაპირველი შექმნის საფუძველს წარმოადგენს სამი ორგანიზაცია, რომელთა გაერთიანების შედეგად მივიღეთ ევროპის გაერთიანება. ეს ორგანიზაციებია:

- 1952 წელს შექმნილი ქვანახშირისა და ფოლადის გაერთიანება;
- 1957 წელს შექმნილი ევროპის ეკონომიკური გაერთიანება;
- 1957 წელს შექმნილი ატომური ენერჯის ევროპული თანამეგობრობა.

განვიხილოთ ეტაპობრივად:

1951 წლის 18 აპრილს დაარსდა ევროპის ქვანახშირისა და ფოლადის გაერთიანება (European Coal and Steel Community). 1957 წლის 25 მარტს რომში ხელმოწერილ იქნა ხელშეკრულება, რომელმაც საფუძველი ჩაუყარა ევროპის ეკონომიკურ

² European Community

გაერთიანებას (European economic community). ცალკე ხელშეკრულებამ, რომელიც იმავე დღეს იქნა ხელმოწერილი, დააფუძნა ატომური ენერჯის ევროპული გაერთიანება - ევროატომი (European atomic energy community). ექვსივე დამფუძნებელი ქვეყნის³ პარლამენტმა მოახდინა ამ ხელშეკრულებათა რატიფიკაცია. ხელშეკრულებები ძალაში შევიდა 1958 წლის 1 იანვარს. ევროკავშირის ეკონომიკური გაერთიანების პირველ პრეზიდენტად არჩეულ იქნა გერმანელი ვალტერ ჰალშტაინი.

1967 წლის 1 ივლისს ზემოაღნიშნული სამი ორგანიზაცია გაერთიანდა ევროპული გაერთიანების სახელით (European Community). 1973 წელს ევროპის გაერთიანების გაფართოება მოხდა, წევრი სახელმწიფოების რიცხი გაიზარდა 6-დან 9-მდე,⁴ ხოლო მოსახლეობის რაოდენობა - 191 მილიონიდან 255 მილიონამდე.

ევროკავშირის წევრი სახელმწიფოები გეოგრაფიულად განლაგებულნი არიან ევროპის კონტინენტზე, თუმცა ევროპის ყველა ქვეყანა არ წარმოადგენს ევროკავშირის წევრს.⁵

დღესდღეობით ევროკავშირში 28 წევრი სახელმწიფოა გაერთიანებული, მათ შორის დამფუძნებელ სახელმწიფოებს წარმოადგენენ:⁶

- ბელგია

³ საფრანგეთი, გერმანია, იტალია, ნიდერლანდები, ბელგია, ლუქსემბურგი

⁴ დიდი ბრიტანეთი, ირლანდია, დანია

⁵ დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო, მე-7 გამოცემის თარგმანი, გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002, გვ. 15

⁶ http://europa.eu/about-eu/countries/index_en.htm

- ნიდერლანდები
- ლუქსემბურგი
- საფრანგეთი
- გერმანია
- იტალია

მისი წევრების რაოდენობა შემდეგი ქრონოლოგიით გაიზარდა:

- 1973 წელი - დიდი ბრიტანეთი, ირლანდია, დანია.
- 1981 წელი - საბერძნეთი
- 1986 წელი - ესპანეთი, პორტუგალია.
- 1995 წელი - შვედეთი, ფინეთი.
- 2004 წელი - ჩეხეთი, სლოვაკეთი, უნგრეთი, სლოვენია, პოლონეთი, მალტა, ლიტვა, ლატვია, ესტონეთი, კვიპროსი.
- 2007 წელი - ბულგარეთი, რუმინეთი.
- 2013 წელი - ხორვატია.

ევროკავშირის კანდიდატ წევრებს წარმოადგენენ ისლანდია, მაკედონია, მონტენეგრო, სერბეთი და თურქეთი; ხოლო ალბანეთი, ბოსნია და კოსოვო წარმოადგენენ პოტენციურ კანდიდატებს.⁷

2014 წლის მონაცემებით ევროკავშირის მოსახლეობის რაოდენობა შეადგენს 500 მილიონზე მეტს.

ორგანიზაციის სწორი ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია არსებობდეს გარკვეული სამართლებრივი აქტების ერთობლიობა, რომელიც ხელს უწყობს არსებული ორგანიზაციის ფარგლებში მის სამართლებრივ რეგულირებას,

⁷http://europa.eu/about-eu/countries/index_en.htm

მისი კომპეტენციების გაწერას, წევრი სახელმწიფოების უფლებებისა და ვალდებულებების გამიჯვნას და ა.შ.

ევროკავშირის სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენს რამდენიმე საერთაშორისო ხელშეკრულება, რომლებიც ქრონოლოგიურად შემდეგნაირადაა განლაგებული:

- 1948 წლის ბრიუსელის შეთანხმება;
- 1951 წლის პარიზის შეთანხმება;⁸
- 1954 წელს ბრიუსელის განახლებული შეთანხმება;⁹
- 1957 წლის რომის შეთანხმება;¹⁰
- 1965 წლის შერწყმის შეთანხმება;¹¹
- 1985 წლის შენგენის შეთანხმება;
- 1986 წლის ერთიანი ევროპული აქტი;¹²
- 1992 წლის მასტრიხტის შეთანხმება;¹³
- 1997 წლის ამსტერდამის შეთანხმება;¹⁴
- 2001 წლის ნიცის შეთანხმება;¹⁵
- 2007 წლის ლისაბონის შეთანხმება.¹⁶

1965 წელს მიღებული შერწყმის ხელშეკრულების საფუძველზე მოხდა სამივე ზემოხსენებული ორგანიზაციის გაერთიანება და მათთვის საერთო მართვის ორგანოების

⁸პარიზის ხელშეკრულება შევიდა ძალაში 1952 წელს;

⁹ ბრიუსელის განახლებული ხელშეკრულება ძალაში შევიდა 1955 წელს;

¹⁰ რომის შეთანხმება ძალაში შევიდა 1958 წელს;

¹¹ შერწყმის შეთანხმება ძალაში შევიდა 1967 წელს;

¹² ერთიანი ევროპული აქტი ძალაში შევიდა 1987 წელს;

¹³ მასტრიხტის შეთანხმება ძალაში შევიდა 1993 წელს;

¹⁴ ამსტერდამის შეთანხმება ძალაში შევიდა 1999 წელს;

¹⁵ ნიცის შეთანხმება ძალაში შევიდა 2003 წელს;

¹⁶ ლისაბონის შეთანხმება ძალაში შევიდა 2009 წელს;

შექმნა, რომლებსაც მომდევნო ქვეთავში უფრო დეტალურად განვიხილავთ.

1.2. ევროკავშირის ინსტიტუტები (სტრუქტურა)

ევროკავშირის სისტემაში უამრავი ორგანოა, რომელიც ხელს უწყობს მის სწორ და მართლზომიერ ფუნქციონირებას. ამ ორგანოებიდან რომის ხელშეკრულების შესაბამისად 5 ძირითად ორგანოს წარმოადგენს:¹⁷

- ევროპული კომისია (ევროკომისია);
- მინისტრთა საბჭო;
- ევროსაბჭო;
- ევროპარლამენტი;
- ევროპის სასამართლო.

ევროპული კომისია (ევროკომისია)

ევროპული კომისია წარმოადგენს გაერთიანების აღმასრულებელ ორგანოს. ევროკომისიის წევრებს, რომელთა დანიშვნაც ხდება ეროვნული მთავრობების მიერ, არავითარი ვალდებულება არ აკისრიათ მათ წინაშე. კომისიის წევრთა მთელი ლოიალობა მიმართულია გაერთიანების, როგორც ერთი მთლიანობის, ინტერესებისაკენ. კომისიის თითოეული წევრი მოცემულ თანამდებობაზე დანიშნისას წარმოთქვამს საზეიმო დეკლარაციას.¹⁸

¹⁷ დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002, გვ. 55

¹⁸ იქვე: გვ. 57

კომისია შედგება 28 წევრისგან, რომლებიც წარმოადგენენ წევრ სახელმწიფოებს. მოცემულ თანამდებობაზე დანიშვნა ხდება მინისტრთა საბჭოს მიერ 5 წლის ვადით ეროვნულ მთავრობათა წარდგენით.¹⁹

მაშინ, როდესაც კომისიის არჩევა ხდებოდა 4 წლის ვადით, კომისიის პრეზიდენტის ვადა განისაზღვრებოდა ორი წლით, თუმცა, როგორც წესი, მოცემული ვადა ფაქტობრივად ავტომატურად იზრდებოდა ოთხ წლამდე. კომისიის ყოველ ახალ შემადგენლობას, როგორც წესი, მისი პრეზიდენტის სახელით მოიხსენიებენ. (ჯენკინსის კომისია, ტორნის კომისია). მასტრიხტის ხელშეკრულების თანახმად კომისიის დანიშვნისათვის საჭირო პროცედურა შეიცვალა. 1995 წლიდან კომისიისა და პრეზიდენტის ვადა ხუთ წლამდე გაიზარდა. ამჟამად წევრი ქვეყნების მთავრობებს მოეთხოვებათ კომისიის პრეზიდენტობის კანდიდატის დასახელებამდე ევროპარლამენტთან კონსულტაციის გავლა. ამას გარდა, ისინი უნდა მოეთათბირონ პრეზიდენტობის კანდიდატს კომისიის სხვა წევრების კანდიდატურების შესახებ. ამის შემდეგ კომისიის პრეზიდენტი და კომისიის სხვა წევრები როგორც ერთიანი გუნდი, მოწონებულ უნდა იქნან ევროპარლამენტის მიერ კენჭისყრის საფუძველზე და მხოლოდ ამ კენჭისყრის დადებითი შედეგებით დამთავრების შემთხვევაში ხდება პრეზიდენტისა და კომისიის ფორმალური დანიშვნა წევრი ქვეყნების მთავრობების მიერ.²⁰

¹⁹http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/european-commission/index_en.htm

²⁰ დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002, გვ. 58

მასტრიხტის ხელშეკრულების თანახმად, შეიცვალა კომისიის ვიცე-პრეზიდენტების დანიშვნის წესი. მანამდე მინისტრთა საბჭო ვიცე-პრეზიდენტებად ნიშნავდა ექვს კომისარს. ამ თანამდებობას ძალზე მცირე პრაქტიკული მნიშვნელობა ჰქონდა. განსხვავება ძირითადად იმაში გამოიხატებოდა, რომ ვიცე-პრეზიდენტი თვის კოლეგებზე ოდნავ მეტ ხელფასს იღებდა. ახლა, ხელშეკრულების თანახმად, კომისიას შეუძლია თავად დანიშნოს ერთი ან ორი ვიცე-პრეზიდენტი კომისიის წევრებიდან.

კომისიის მოვალეობები ჩამოთვლილია რომის ხელშეკრულების 155-ე მუხლში. მოვალეობები ზოგადად მოიცავს საინიციატივო, აღმასრულებელ და საზედამხედველო ფუნქციების შესრულებას.²¹

საინიციატივო ფუნქციები - ხელშეკრულება კომისიას აკისრებს ზოგად პასუხისმგებლობას მისი წინადადებების შესრულების უზრუნველყოფაზე. ამასთან ხელშეკრულება კომისიას განსაკუთრებულ უფლებას ანიჭებს წარადგინოს წინადადებები მინისტრთა საბჭოს წინაშე, რომელიც უმეტესწილად უძღურია მიიღოს გადაწყვეტილება ამგვარი წინადადების არარსებობის შემთხვევაში.

აღმასრულებელი ფუნქცია - კომისიას ევალება საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების პრაქტიკაში განხორციელება. ქვანახშირისა და ფოლადის წარმოების თვალსაზრისით კომისიას თავად გააჩნია გადაწყვეტილების მიღების უფლებამოსილება, რომელიც მან მემკვიდრეობით მიიღო წინამორბედისგან. კომისიას შეუძლია ამ უფლებამოსილების

²¹ დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002, გვ. 60

გამოყენება მინისტრთა საბჭოს ჩაურევლად. მას აგრეთვე გააჩნია ავტონომიური ძალაუფლება კონკურენციის პოლიტიკისა და საერთო სასოფლო-სამეურნეო პოლიტიკის გატარების სფეროში. კომისია განაგებს გაერთიანების მიერ დაარსებულ სხვადასხვა ფონდებს. ის ამზადებს ბიუჯეტის კანონპროექტს, რომელიც საბჭოსა და ევროპარლამენტს უნდა წარუდგინოს დასამტკიცებლად. კომისია გაერთიანების თაობაზე აწარმოებს მოლაპარაკებებს საერთაშორისო შეთანხმებების თაობაზე, თუმცა საბოლოო გადაწყვეტილებას ამ შემთხვევაში იღებს საბჭო.

ზედამხედველობის ფუნქცია - კომისია ახორციელებს წევრი სახელმწიფოების მიერ გაერთიანების კანონების შესრულების კონტროლს. როგორც კი კომისია მიიჩნევს, რომ წევრმა სახელმწიფომ დაარღვია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მოვალეობები, მან უნდა გამოთქვას თავისი აზრი და შემდგომ შეუძლია აღძრას საქმე სასამართლოში მოცემული სახელმწიფოს წინააღმდეგ.

კომისიის შტაბ-ბინა მდებარეობს ბრიუსელსა და ლუქსემბურგში. მის შემადგენლობაში შედის 16 000 ადამიანი. კომისია იკრიბება ყოველ ორშაბათს. დამატებითი საკითხების განსახილველად შეიძლება დაინიშნოს რიგგარეშე სხდომაც.

მინისტრთა საბჭო

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, კომისია გამოხატავს ევროკავშირის საერთო ინტერესებს, რაც შეეხება მინისტრთა საბჭოს, ის გამოხატავს ცალკეული წევრის ინტერესებს. ის გაერთიანების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ორგანოა და არსებობს მოსაზრება, რომ ის წარმოადგენს ევროკავშირის პოლიტიკურ ცენტრს.

მინისტრთა საბჭო შედგება წევრი ქვეყნების წარმომადგენლებისგან, რომლებიც მუდმივად იცვლებიან: მაგალითად, თუ დღის წესრიგში სოფლის მეურნეობის საკითხი განიხილება, სხდომას სოფლის მეურნეობის მინისტრები ესწრებიან, ბიუჯეტის განხილვის დროს კი ფინანსთა მინისტრები და ა.შ.²²

მინისტრთა საბჭოს თავმჯდომარის, ანუ პრეზიდენტის პოსტი როტაციულია. ამ პოსტს 6 თვის ვადით მორიგეობით იკავებენ წევრი სახელმწიფოების საგარეო საქმეთა მინისტრები. დღესდღეობით საბჭოს ხელმძღვანელობს სლოვაკეთი (2016 წლის 1 ივლისიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით). პრეზიდენტის მოვალეობას წარმოადგენს ევროკავშირის ფუნქციონირების გაუმჯობესება და შესაბამისად, ხშირად მისი მხრიდან მოსალოდნელია კომპრომისული წინადადებების შემოტანა.²³

საკანონმდებლო ფუნქციებს სახელმწიფოებში ასრულებენ მათი წარმომადგენლობითი ორგანოები (პარლამენტი), თუმცა ევროკავშირში ეს ფუნქცია შეთავსებული აქვს მინისტრთა საბჭოს. ევროკავშირის კანონმდებლობა ცნობილია, როგორც დირექტივები და წესები. მათი განსახილველად შემოტანის უფლება გააჩნია მხოლოდ კომისიას. მიუხედავად იმისა, რომ ევროპარლამენტის შეხედულებებს ხშირად მხედველობაში იღებენ, საბოლოო გადაწყვეტილებას მაინც მინისტრთა საბჭო იღებს.

²² დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002, გვ. 65

²³ http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/council-eu/index_en.htm

რომის ხელშეკრულებაში მოცემულია ზუსტი წესები და პროცედურები, თუ როგორ უნდა იქნას მინისტრთა საბჭოს მიერ გადაწყვეტილებები მიღებული. რომის ხელშეკრულების 148-ე მუხლის შესაბამისად, გადაწყვეტილების მიღება შეიძლება ხმათა ჩვეულებრივი უმრავლესობით, კვალიფიციური უმრავლესობით ან ერთხმად. ეს წესი მოგვიანებით შეიცვალა და უმეტესწილად გადაწყვეტილებების მიღება ხდება კვალიფიციური უმრავლესობით. ხმები გადანაწილებულია წევრი სახელმწიფოების მოსახლეობის პროპორციულად, კერძოდ:²⁴

- გერმანია, საფრანგეთი, იტალია და დიდი ბრიტანეთი - 29;
- ესპანეთი და პოლონეთი - 27;
- რუმინეთი - 14;
- ნიდერლანდები - 13;
- ბელგია, ჩეხეთი, საბერძნეთი, უნგრეთი და პორტუგალია - 12;
- ავსტრია, ბულგარეთი, შვედეთი - 10;
- ხორვატია, დანია, ირლანდია, ლიტვა, სლოვაკეთი და ფინეთი - 7;
- კვიპროსი, ესტონეთი, ლატვია, ლუქსემბურგი და სლოვენია - 4;
- მალტა - 3.

მთლიანობაში ხმების რაოდენობა შეადგენს 352 ხმას. გადაწყვეტილება მიღებულია იმ შემთხვევაში, თუ 2/3 მაინც მისცემს ხმას კონკრეტულ საკითხს.

ევროსაბჭო

²⁴http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/council-eu/index_en.htm

1974 წლის პარიზის სამიტზე ოფიციალურად გადაწყდა, რომ მთავრობის მეთაურები წელიწადში სამჯერ უნდა შეხვდნენ ერთმანეთს ევროსაბჭოს ეგიდით.

1975 წლის მარტში დუბლინში გამართული შეხვედრიდან მოყოლებული ევროსაბჭო იკრიბებოდა ამ პრინციპით 1985 წლის დეკემბრამდე, როდესაც შეხვედრათა რიცხვი შემცირდა ორამდე. თუმცა უფრო მოგვიანებით ამ შეხვედრების რიცხვი გაიზარდა ოთხამდე. ევროსაბჭოს სხდომები ტარდება იმ ქვეყანაში, რომელი სახელმწიფოც მეთაურობს მინისტრთა საბჭოს.²⁵

ევროპარლამენტი

ევროპარლამენტის მთავარ მიზანს წარმოადგენს ევროკავშირში არსებული სხვადასხვა ინსტიტუციების დემოკრატიული ფუნქციონირების უზრუნველყოფა და მათი კონტროლი.

ევროპარლამენტის წევრები აირჩევიან პირდაპირი არჩევნების საფუძველზე 5 წლის ვადით. რომის ხელშეკრულების 138-ე მუხლის თანახმად, ყველა წევრ სახელმწიფოში უნდა მოქმედებს ერთნაირი საარჩევნო სისტემა. ევროპარლამენტის წევრების რაოდენობა დღესდღეობით შეადგენს 751-ს. მისი დაკომპლექტება ხდება წევრ სახელმწიფოებში პირდაპირი არჩევნების წესით არჩეული დეპუტატებისგან, რომელთა მანდატები პირდაპირპროპორციულია მათ მოსახლეობასთან. დღევანდელი მონაცემებით ყველაზე მეტი დეპუტატი გერმანიიდანაა არჩეული - 96. 28 წევრი სა-

²⁵ დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002, გვ. 73

ხელმწიფოს საპარლამენტო მანდატები შემდეგნაირადაა
გადანაწილებული:

- გერმანია - 96
- საფრანგეთი - 74
- იტალია - 73
- დიდი ბრიტანეთი - 73
- ესპანეთი - 54
- პოლონეთი - 50
- რუმინეთი - 32
- ნიდერლანდები - 26
- ბელგია - 21
- ჩეხეთი - 21
- საბერძნეთი - 21
- უნგრეთი - 21
- პორტუგალია - 21
- შვედეთი - 20
- ავსტრია - 18
- ბულგარეთი - 17
- ფინეთი - 13
- დანია - 13
- სლოვაკეთი - 13
- ხორვატია - 11
- ირლანდია - 11
- ლიტვა - 10
- ლატვია - 8
- სლოვენია - 8
- კვიპროსი - 6
- ესტონეთი - 6
- მალტა - 6
- ლუქსემბურგი - 6

ლისაბონის ხელშეკრულების თანახმად, არცერთ სახელმწიფოს არ შეიძლება ჰყავდეს 6 წარმომადგენელზე ნაკლები და 96-ზე მეტი.

ევროპარლამენტს აკისრია ევროპული კომისიისა და მინისტრთა საბჭოს ზედამხედველობის მოვალეობა, საკანონმდებლო პროექტში მონაწილეობა და საბიუჯეტო ძალაუფლებები.

1.3. ევროკავშირის სამართლის წყაროები

ევროკავშირის სამართლის წყაროები იყოფა პირველად და მეორად წყაროებად. პირველად წყაროებს მიეკუთვნება საბაზისო ხელშეკრულებები, ხოლო მეორად წყაროებს - ამ ხელშეკრულებებში მოცემული კომპეტენციის ნორმების საფუძველზე ევროკავშირის ორგანოების მიერ მიღებული აქტები. პირველად და მეორად სამართლის ნორმებს შორის რანგობრივად მსგავსი დამოკიდებულებაა, როგორც სახელმწიფოს ფარგლებში კონსტიტუციასა და სხვა საკანონმდებლო აქტებს შორის.²⁶

ევროპული სამართლის შემადგენელი ნაწილია ასევე ევროკავშირის მიერ დადებული საერთაშორისო ხელშეკრულებები, რომლებიც ნორმათა იერარქიაში პირველადი და მეორადი სამართლის ნორმებს შორის დგანან.

²⁶ გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012, გვ. 78

პირველადი წყაროები

ევროკავშირის პირველადი სამართალი მოიცავს ევროკავშირის კონსტიტუციური ხასიათის დებულებების შემცველ ხელშეკრულებებს,²⁷ კერძოდ:

- ხელშეკრულებას ევროკავშირის შესახებ;²⁸
- ევროკავშირის ფუნქციონირების შესახებ ხელშეკრულებას, რომელსაც ლისაბონის ხელშეკრულების ძალაში შესვლამდე ევროპული გაერთიანების დამფუძნებელი ხელშეკრულება ეწოდება;²⁹
- ატომური ენერჯის ევროპული გაერთიანების დამფუძნებელ ხელშეკრულებას;³⁰
- წევრი სახელმწიფოების მიერ ზემოაღნიშნულ ძირითად ხელშეკრულებებთან დაკავშირებით გაკეთებულ განცხადებებს და შეთანხმებულ ოქმებს;³¹
- ძირითად ხელშეკრულებებში შეტანილ ცვლილებებს;
- ევროკავშირის ძირითადი უფლებების ქარტიას;
- ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დამკვიდრებულ საყოველთაო სამართლებრივ პრინციპებსა და ჩვეულებით სამართალს.

პირველადი სამართლის ნორმების ადრესატები წევრი სახელმწიფოები და ევროკავშირის ორგანოები არიან. თუმცა

²⁷ გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012, გვ. 79

²⁸ დაიდო 1992 წლის 7 თებერვალს, ძალაში შევიდა 1993 წლის 1 ნოემბერს

²⁹ დაიდო 1957 წლის 25 მარტს; ძალაში შევიდა 1958 წლის 1 იანვარს.

³⁰ დაიდო 1957 წლის 25 მარტს;

³¹ ევროპული კავშირის შესახებ ხელშეკრულების 51-ე და ატომური ენერჯის ევროპული გაერთიანების დამფუძნებელი ხელშეკრულების 207-ე მუხლები

ხელშეკრულებების ცალკეული მუხლები მიმართულია უშუალოდ ფიზიკური და იურიდიული პირებისაკენ, რაც თავისთავად ნიშნავს იმას, რომ ეს მუხლები უშუალოდ აკისრებენ მათ ვალდებულებებს, ან ასევე უშუალოდ ანიჭებენ უფლებებს. საერთაშორისო სამართლის ტერმინოლოგიის მიხედვით ამ სახის ნორმებს თვითშესრულებადი ნორმები ეწოდება.

მეორადი წყაროები

როგორც ზემოთ აღინიშნა, მეორადი სამართლის არსებობის სამართლებრივი საფუძველი პირველადი სამართლით დადგენილი კომპეტენციის ნორმებია.³²

მეორადი სამართალი მოიცავს ევროკავშირის ორგანოების აქტებს, კერძოდ:³³

- რეგულაცია;
- დირექტივა;
- გადაწყვეტილება;
- რეკომენდაცია.

ზემოაღნიშნულ სამართლის აქტებს შორის რანგობრივი სუბორდინაცია არ არსებობს. მიუხედავად სამართლებრივი ბუნებისა და მნიშვნელობისა, ევროკავშირის ფუნქციონირების შესახებ ხელშეკრულების 288-ე მუხლის პირველ პუნქტში ჩამოთვლილი აქტები თანაბარი რანგის არიან. ეს

³²გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012, გვ. 85

³³ევროპული კავშირის ფუნქციონირების შესახებ ხელშეკრულების 288-ე მუხლის პირველ პუნქტი

იერარქიული თანასწორობა გამომდინარეობს ევროკავშირის ორგანოების თანასწორობიდან.³⁴

ერთმანეთისგან უნდა განვასხვავოთ საკანონმდებლო და არასაკანონმდებლო აქტები, კერძოდ: მხოლოდ ის აქტი ჩაითვლება საკანონმდებლო აქტად, რომელიც საკანონმდებლო პროცედურის ფარგლებში არის მიღებული; არასაკანონმდებლო აქტებს კი საკანონმდებლო აქტის არაარსებითი ელემენტის შემავსებელი ან შემცვლელი აქტის ფუნქციის შესრულება შეუძლიათ.³⁵

ევროკავშირის სამართლისა და წევრი სახელმწიფოების სამართლის ურთიერთდამოკიდებულება

ევროპული სამართლისა და წევრი სახელმწიფოების ეროვნული სამართლის იერარქიული ურთიერთდამოკიდებულების განსაზღვრა არ არის მოცემული ევროკავშირის შესახებ ხელშეკრულებასა და ევროკავშირის ფუნქციონირების შესახებ ხელშეკრულებაში. ევროპული სამართლის პრიმატის განსაზღვრაში ძალიან დიდი როლი ითამაშა ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილებებმა, რომელთა ფართოდ გაიზიარეს წევრი სახელმწიფოების საკონსტიტუციო სასამართლოებმა.

1964 წელს საქმეზე - კოსტა/იენიელი - მიღებულ გადაწყვეტილებაში სასამართლომ დაასაბუთა ევროკავშირის პირვე-

³⁴გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012, გვ. 85

³⁵ევროკავშირის ფუნქციონირების შესახებ ხელშეკრულების 289-ე მუხლის მესამე პუნქტი და 290-ე მუხლის პირველი და მეორე პუნქტები.

ლადი სამართლის პრიმატი წევრი სახელმწიფოების კანონმდებლობასთან მიმართებაში. სასამართლოს მთავარი არგუმენტი იყო ევროპული სამართლის განსაკუთრებული ხასიათი. შემდგომში ეს მიდგომა ევროპული სასამართლო მიერ გაფართოებულ იქნა და საქმეზე - სიმმენტალ II – ევროკავშირის როგორც პირველადი, ასევე მეორადი სამართლის პრიმატი განავრცო წევრი სახელმწიფოს კანონმდებლობასთან, მათ შორის კონსტიტუციასთან მიმართებაშიც.³⁶

ეროვნულ კანონმდებლობასთან მიმართებით ევროკავშირის სამართლის პრიმატის საკითხი აქტუალური ხდება ეროვნული სამართლისა და ევროკავშირის სამართლის ნორმების კოლიზიის შემთხვევაში; ამ დროს სახელმწიფო უწყებები ვალდებულნი არიან, გამოიყენონ ევროკავშირის სამართლის ნორმა, თუკი ის უშუალო ეფექტის მქონეა. მნიშვნელობა არ აქვს შიდასახელმწიფოებრივი სამართლის ნორმა ევროკავშირის სამართლის ნორმამდე არის მიღებული, თუ მისი მიღების შემდეგ.³⁷

წევრი სახელმწიფოს სამართლის ნორმისა და ევროკავშირის სამართლის ნორმის კოლიზიისას ევროკავშირის სამართლის ნორმისათვის უპირატესი ძალის მინიჭება ავტომატურად ხდება და იგი არ საჭიროებს შესაბამისი წევრი სახელმწიფოს მხრიდან ეროვნული ნორმის ფორმალურ გაუქმებას ან მისი მოქმედების შეჩერებას.

³⁶ გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012, გვ. 103

³⁷ იქვე: გვ. 104

1.4. ევროკავშირისა და მისი წევრი სახელმწიფოების კომპეტენციები

ევროკავშირი წარმოადგენს sui generis ორგანიზაციას. ის არც ფედერაციაა (მაგ. ამერიკის შეერთებული შტატები, გერმანია) და არც კონფედერაცია. ნებისმიერი მიდგომა, რომელიც ეხება გაერთიანებისა და წევრი სახელმწიფოების ურთიერთობას, მიგვიყვანს სამართლებრივ ანალიზამდე. ფედერაციული სისტემის დროს კომპეტენციისა და ძალაუფლების გადანაწილება ხდება ცენტრალურ და ადგილობრივ ხელისუფლებას შორის.

წინამდებარე ქვეთავში მოცემულია დეტალური ინფორმაცია იმის თაობაზე, თუ რა ურთიერთობებია ევროკავშირის ინსტიტუციებსა და მის წევრ ქვეყნებს შორის.

რომის ხელშეკრულებაში ევროკავშირის კომპეტენცია განისაზღვრა 11 სფეროთი, კერძოდ:³⁸

- ტრანსპორტი;
- სოფლის მეურნეობის პოლიტიკა;
- კომერციული პოლიტიკა;
- კონკურენცია;
- გადასახადები;
- საქონლის თავისუფალი გადაადგილება
- ადამიანთა თავისუფალი გადაადგილება;
- კაპიტალის თავისუფალი გადაადგილება;
- მოსახურების თავისუფალი გადაადგილება;
- მუშაკთა უფლებების დაცვის პოლიტიკა;
- ეკონომიკური პოლიტიკა.

³⁸ დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002, გვ. 113

ეს კომპეტენციები მოგვიანებით იქნა გაფართოებული და აღნიშნულ კომპეტენციებს დაემატა:

- რეგიონული პოლიტიკა;
- ტექნოლოგიური კვლევები და განვითარება;
- ეკონომიკურ და საფინანსო ურთიერთობებში თანამშრომლობა.

სახელმწიფოების საკანონმდებლო ორგანოებისგან განსხვავებით, რომლებსაც ძირითადად ნებისმიერი საკითხის დარეგულირებისათვის შეუძლიათ კანონის მიღება და კანონის ფორმის არჩევა, ევროკავშირის საკანონმდებლო ორგანოებს აქვთ მხოლოდ იმ მოცულობის კომპეტენცია, რა მოცულობითაც განსაზღვრულია ხელშეკრულებაში.³⁹

ევროკავშირს არ გააჩნია საკუთარი თავისათვის კომპეტენციების განსაზღვრის კომპეტენცია, რაც იმას გულისხმობს, რომ ამ კომპეტენციებში გაფართოებისა თუ შემცირების დროს, ყველა ცვლილება უნდა შევიდეს ხელშეკრულებაში, რისთვისაც ყველა წევრი სახელმწიფოს თანხმობაა საჭირო.

ლისაბონის ხელშეკრულების ძალაში შესვლის შედეგად გაჩნდა კონკრეტული დებულებები კომპეტენციების სახეების შესახებ. არსებობს შემდეგი სახის კომპეტენციები:⁴⁰

- განსაკუთრებული კომპეტენციები;
- ერთობლივი კომპეტენციები;
- მაკოორდინებელი კომპეტენციები;
- მხარდამჭერი კომპეტენციები.

³⁹ გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012, გვ. 105

⁴⁰ იქვე: გვ. 106

განსაკუთრებული კომპეტენციები გამოიყენება ისეთ სფეროებში, რომლებშიც წევრ სახელმწიფოებს არ აქვთ უფლება, დაადგინონ მარეგულირებელი ნორმები, რაც იმას ნიშნავს, რომ განსაკუთრებული კომპეტენციების სფეროში წევრ სახელმწიფოებს თავიანთი სუვერენიტეტი სრულად აქვთ გადაცემული ევროკავშირისათვის. ასეთი კომპეტენციის სფეროებს მიეკუთვნება: საბაჟო კავშირი, საერთო სავაჭრო პოლიტიკა, შიდა ბაზრის კონკურენციისათვის აუცილებელი კონკურენციის წესების დადგენა, სავალუტო პოლიტიკა და ა.შ.

ერთობლივი კომპეტენციები ეხება ისეთ სფეროებს, სადაც წევრი სახელმწიფოებიც იღებენ გარკვეულ მარეგულირებელ ნორმებს, თუმცა იმ დრომდე, სანამ ევროკავშირს არ უსარგებლია ამ კომპეტენციით. თუ ევროკავშირმა ერთობლივი კომპეტენციის სფეროში შემავალი საკითხი დაარეგულირა, წევრ სახელმწიფოებს არ გააჩნიათ ამ საკითხის დარეგულირების უფლება. აღნიშნული კომპეტენციის სფეროებია: სატრანსპორტო პოლიტიკა, ენერგეტიკული პოლიტიკა, გარემოს დაცვა და ა.შ.

მარეგულირებელი და მხარდამჭერი კომპეტენციების სფეროში წევრი სახელმწიფოები დამოუკიდებელად მოქმედებენ, თუმცა საერთო მიზნებისა და ინტერესების არსებობის დროს, შეუძლიათ გამოიყენონ ევროკავშირის კომპეტენცია. მსგავს სფეროებს მიეკუთვნება: ტურიზმი, განათლება, სპორტი, ჯანდაცვა და ა.შ.

კომპეტენციების გადანაწილება ევროკავშირის ინსტიტუციებსა და მის წევრ სახელმწიფოებს შორის ხდება სუბსიდი-რებისა და თანაზომიერების პრინციპების საფუძველზე.

სუბსიდირების პრინციპი

სუბსიდირების პრინციპი გათვალისწინებული იყო მაასტრიხტის 1992 წლის ხელშეკრულებაში, იმისათვის რომ ნათლად განსაზღვრული ყოფილიყო ევროკავშირის ინსტიტუციებსა და მისი წევრი ქვეყნების კომპეტენციები.

სუბსიდირების პრინციპს მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს საგადასახადო სამართალში, სადაც ევროკავშირს, როგორც ორგანიზაციას, არ გააჩნია ექსკლუზიური კომპეტენცია.

სუბსიდირების პრინციპი ხელშეკრულების მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტში განსაზღვრული კრიტერიუმების თანახმად, ემსახურება იმის დადგენას, თუ რამდენად რელევანტური იქნება ევროკავშირის ჩარევა კონკრეტულ საკითხთან მიმართებაში.⁴¹

მე-5 მუხლის თანახმად: “იმ სფეროებში, რომლებიც არ არიან ევროკავშირის განსაკუთრებულ კომპეტენციაში, გაერთიანება იწყებს მოქმედებას სუბსიდირების პრინციპის საფუძველზე იმ შემთხვევაში, თუ დაგეგმილი მიზანი ვერ იქნა მიღწეული წევრი სახელმწიფოს მიერ და მისი მიღწევა უფრო წარმატებით შესაძლებელი იქნება გაერთიანების მიერ.”

მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტი ეხება ორ კრიტერიუმს: მოცემული ქმედების ფარგლებს და ძალისხმევას. სუბსიდირების პრინციპის დახვეწა მოხდა ამსტერდამის ხელშეკრულებაში.

⁴¹Antonio Estella, *The E.U. principle of subsidiarity and its critique*, Oxford University Press, 2002, p.10

N30 პროტოკოლის შესაბამისად სუბსიდირების პრინციპი ეხება ევროკავშირის ყველა ორგანოს, რომელსაც გააჩნია გადაწყვეტილების მიღების უფლებამოსილება.

მაასტრიხტის ხელშეკრულება განასხვავებს სუბსიდირების ორ სახეს:

- პროცედურული სუბსიდირება;
- მატერიალური სუბსიდირება.

პროცედურული სუბსიდირება გულისხმობს პროცედურულ ვალდებულებებს:⁴²

- მე-9 დებულების შესაბამისად პროცედურული სუბსიდირება ვრცელდება ევროკავშირის კომისიაზე;
- მე-11 და მე-12 დებულების შესაბამისად, პროცედურული სუბსიდირება ვრცელდება მინისტრთა საბჭოსა და ევროპარლამენტზე.

სუბსიდირების განმარტებისათვის რამდენიმე საქმე იქნა განხილული ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლოში.⁴³

თანაზომიერების პრინციპი

სუბსიდირების პრინციპის გარდა კომპეტენციების განხორციელება უნდა მოხდეს თანაზომიერების პრინციპის საფუძველზე, რომელიც გათვალისწინებულია ხელშეკრულების მე-5 მუხლში, რომლის თანახმადაც: „გაერთიანების ქმედებები არ უნდა იყოს იმაზე მეტი, ვიდრე საჭიროა მიზნის მისაღწევად“. აღნიშნული პრინციპი გამოიყენება არა

⁴² Protocol N30, provisions 4,9,10,11,12

⁴³ Case C84/94, United Kingdom v. The council of European Union (1996) ECR I-5755

მარტო პირდაპირი, არამედ არაპირდაპირი დაბეგვრის დროსაც.

თანაზომიერების პრინციპი მოიცავს სამ კომპონენტს:

- საჭიროება - ევროკავშირის ქმედება საჭირო უნდა იყოს დასახული მიზნის მისაღწევად;
- გამოსადეგობა - ქმედება უნდა იყოს გამოსადეგი ლეგალური მიზნის მისაღწევად;
- თანაზომიერების პრინციპი ვიწრო გაგებით - უნდა არსებობდეს გარკვეული თანაფარდობა დაცულ და ხელყოფილ სამართლებრივ ინტერესებს შორის.⁴⁴

⁴⁴ გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012, გვ. 111

II. ევროკავშირის საგადასახადო სისტემა

- საგადასახადო სამართლის ზოგადი მიმოხილვა
- ევროკავშირის ბიუჯეტი, ერთიანი ბაზარი და მისი ფორმირების პროცესი
- ევროკავშირის ერთიანი საგადასახადო სისტემა და მისი წყაროები

2.1. საგადასახადო სამართლის ზოგადი დახასიათება

სახელმწიფოს წარმოშობის მომენტიდან გადასახადები წარმოადგენს ეკონომიკურ ურთიერთობათა ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს რგოლს. სახელმწიფო ბიუჯეტით გათვალისწინებული პროგრამების შეუფერხებელი დაფინანსება ფინანსური რესურსების სისტემატურ შევსებას საჭიროებს, რაც შესაძლებელია გადასახადების გადამხდელების მიერ გადასახადებისა და სხვა სავალდებულო გადასახდელების გადახდის ხარჯზე. სწორედ საგადასახადო შენატანები წარმოადგენს ქვეყნის ბიუჯეტის სამემოსავლო ნაწილის 70-80%-ს.

საუკუნეების მანძილზე სახელმწიფო აპარატის ფუნქციონირება მჭიდრო კავშირში იყო საგადასახადო სისტემასთან. ჯერ კიდევ ძველ ეგვიპტეში მის არსებობას ადასტურებს სხვადასხვა წყარო, რომელთა მიხედვითაც არსებობდა გადასახადების ორი სახე: სავალდებულო ფიზიკური შრომა და მიღებული მოსავლის მეხუთედი ნაწილის ფარაონისთვის გადახდა.

ადრეული დაბეგვრის სისტემა დახასიათებულია ბიბლიაში: „და იქნება, მისი მოსავლის მეხუთედი მიეცით ფარაონს,

ხოლო ოთხი წილი იქნება თქვენთვის მიწის თესლად და საჭმლად თქვენთვის და მთელი თქვენი სახლეულისათვის“.

ქრისტეშობამდე 500 წლით ადრე სპარსეთში რეგულირებადი და მდგრადი საგადასახადო სისტემა დანერგა დარიუს დიდმა. სისტემა ითვალისწინებდა იმპერიის ტერიტორიების სხვადასხვა სახის და ოდენობის დაბეგვრას, რაც განისაზღვრებოდა მათი შესაძლებლობებიდან გამომდინარე.

უძველესი დროიდან დღემდე გადასახადების აკრეფით მიღებული შემოსავალი ემსახურებოდა ისეთი ხარჯების დაფარვას, როგორცაა ქვეყნის უსაფრთხოება, ინფრასტრუქტურა, განათლების სისტემა, სასამართლო და სხვ. სხვადასხვა ქვეყანაში მოქმედებდა სხვადასხვა გადასახადი და განსხვავებული გადასახადის საპროცენტო განაკვეთი, რათა გადაენაწილებინათ საგადასახადო ტვირთი მოსახლეობის კლასებს შორის.

თანამედროვე პირობებში სახელმწიფოსა და საზოგადოების მყარი ფინანსური საფუძვლის შექმნა, საგადასახადო სისტემაში რეფორმების წარმატებულად განხორციელება, ბიუჯეტის დროული და სრული ფორმირება შეუძლებელია ისეთი ეფექტური საგადასახადო სისტემის გარეშე, რომელიც მოწოდებული იქნება უზრუნველყოს სახელმწიფოს საფინანსო ინტერესები და ამავდროულად დაიცვას გადასახადების გადამხდელის უფლებები.

არსებობს უამრავ მეცნიერთა მოსაზრება გადასახადების შესახებ, რომელთა ერთი ნაწილი უარყოფითად აფასებს გადასახადების არსებობას და მათ ზეგავლენას ქვეყნის ეკონომიკაზე. ამავდროულად ყველა აღიარებს, რომ საგადასახადო სისტემა ერთადერთი საშუალებაა სახელმწიფო აპარატის არსებობისათვის. შესაბამისად, ამ სფეროში

მოღვაწე მეცნიერები ცდილობენ შემოიღონ ისეთი გადასახადები, რომელთა უარყოფითი ზეგავლენა ეკონომიკასა და მის განვითარებაზე მინიმალური იქნება. სწორედ ამის შედეგია გადასახადების მრავალი სახეობის არსებობა, კერძოდ: საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, ქონების გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, რეკლამის, სათამაშო ბიზნესისა და სხვ.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, თანამედროვე მსოფლიოში გადასახადი სახელმწიფოს ფინანსური რესურსების ძირითადი წყაროა. ვერცერთი სახელმწიფო ვერ იარსებებს თავისი ფინანსური რესურსების გარეშე. კანონით დადგენილი გადასახადების გადახდის კონსტიტუციური ვალდებულებების შესრულება უზრუნველყოფილია ეფექტური საგადასახადო კონტროლის პროცედურებით და შესაბამისი პასუხისმგებლობის ზომებით.

დღესდღეობით სახელმწიფოთა განვითარებაში სამეცნიერო-ტექნიკური რევოლუციის, ინტეგრაციის, მსოფლიო ბაზრის შექმნის თანამედროვე პროცესების ზემოქმედებით ახალი კანონზომიერება ჩამოყალიბდა – სოციალური სახელმწიფოს ფორმირება და მისი მდგრადობის შენარჩუნება.

პირველ რიგში საჭიროა მოსახლეობის საგადასახადო კულტურის განვითარება, რაც საკმაოდ ხანგრძლივი პროცესია და საკმაოდ მძიმე შრომას მოითხოვს, რადგან არსებობს უამრავი დამაბრკოლებელი ფაქტორი.

გამართული საგადასახადო სისტემის შესახებ საუბრისას, აუცილებელია შევხვთ ორ უმნიშვნელოვანეს პრინციპს: ეფექტურობასა და ეფექტიანობას. ეფექტურობა გულისხმობს, რომ უნდა შემუშავდეს გადასახადების ადმინისტრირების ისეთი მეთოდები, რომლის დახმარებით

მინიმალური ძალისხმევით მოხდება მათი შეგროვება. ეფექტიანობის არსი კი მდგომარეობს გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული ხარჯების შემცირებაში. სწორედ ზემოაღნიშნული ორი პრინციპი განაპირობებს ყველა ქვეყნის საკანონმდებლო სისტემაში გამართული საგადასახადო კონტროლის მექანიზმების არსებობას.

2.2. ევროკავშირის ბიუჯეტი, ერთიანი ბაზარი და მისი ფორმირების პროცესი

ევროკავშირის ბიუჯეტი საკმაოდ მოკრძალებულია წევრი სახელმწიფოების ბიუჯეტთან შედარებით. იგი არ აღემატება ეროვნული ბიუჯეტების ჯამის 2.5%-ს. მიუხედავად მისი ოდენობისა, ბიუჯეტის საკითხი ხშირად გამხდარა კამათის საფუძველი ქვეყნებს შორის.⁴⁵

ევროკავშირის შემოსავლების წყაროები წლების განმავლობაში იცვლებოდა. ამჟამად ბიუჯეტის შემადგენელ წყაროებს წარმოადგენს:

- გადასახადები;
- წევრ სახელმწიფოთა შენატანები, რომელიც ეყრდნობა მათ წილს ევროკავშირის მთლიან ეროვნულ პროდუქტში.

ევროკავშირის ბიუჯეტი მუშავდება 7 წლის პერსპექტივით. ის გამოიყენება საერთო პოლიტიკის განვითარებისა და

⁴⁵ დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002, გვ. 115

ადმინისტრაციული პერსონალის ანაზღაურებისათვის. ამ უკანასკნელზე იხარჯება მხოლოდ 5%, ხოლო დანარჩენი 95% იხარჯება ერთიანი საგარეო პოლიტიკის საკითხების მოსაწესრიგებლად.

ბიუჯეტის ფორმირების პროცესში მონაწილეობს სამი ორგანო: ევროპული კომისია, მინისტრთა საბჭო და ევროპარლამენტი. 7 წლიანი ბიუჯეტის გარდა მის ფარგლებში ასევე მტკიცდება ყოველწლიური ბიუჯეტი; მას განიხილავს ევროპული კომისია და შესწორებები შეაქვს ევროპარლამენტსა და მინისტრთა საბჭოს.

1965 წელს ევროკავშირის დამფუძნებელმა ექვსმა სახელმწიფომ გადაწყვიტა არსებული გადასახადებისა და შეზღუდვების გაუქმება, თუმცა 15 წლის მანძილზე ამ გადაწყვეტილებამ შედეგი ვერ გამოიღო, რაც განპირობებული იყო შემდეგი პრობლემებით:

- საზღვრების ფორმალური პროცედურები აფერხებდა ერთი წევრი ქვეყნიდან მეორეში საქონლის ტრანსპორტირებას და ზრდიდა მის ღირებულებას;
- ჯერ კიდევ შეუძლებელი იყო ევროკავშირის მოქალაქეებისათვის სხვა წევრ ქვეყანაში მათი პროფესიული მოვალეობების შესრულება, მიუხედავად რომის ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული თავისუფალი გადაადგილებისა;
- დაზღვევა ვერ ფუნქციონირებდა გაერთიანების მასშტაბით;

- განსხვავებული არაპირდაპირი საგადასახადო განაკვეთები ხელს უშლიდა გაერთიანების სავაჭრო ურთიერთობებს.⁴⁶

ნათლად ჩანდა ის ფაქტი, რომ ევროკავშირი ვერ იღებდა იმდენ სარგებელს, რაც შეეძლო რეალურად მიეღო 321 მილიონი ადამიანისგან შემდგარ ერთიან ბაზარს. აღნიშნული პრობლემის განხილვა ხდებოდა ევროსაბჭოს სხდომებზე 1982-1985 წლებში. 1985 წელს მიიღეს გადაწყვეტილება, რომ კომისიისთვის დაევალებინათ 1992 წლისათვის ერთიანი ბაზრის სრულყოფის პროგრამის შემუშავება.

კომისიამ არ დააყოვნა და მალევე წარმოადგინა დოკუმენტი, რომელშიც დეტალურად იყო განხილული ის 300-მდე ღონისძიება, რომელიც ერთიანი ბაზრის მისაღწევად უნდა განხორციელებულიყო. ეს ღონისძიებები იყოფოდნენ სამ კატეგორიად:⁴⁷

- ფიზიკური ბარიერის მოხსნა - 1992 წლისათვის უნდა გაუქმებულიყო ევროკავშირის წევრ სახელმწიფოებს შორის საზღვარი, რაც გულისხმობდა ყოველგვარი შეზღუდვის გაუქმებას საქონელსა და ინდივიდუალურ მგზავრებზე;
- ტექნიკური ბარიერის მოხსნა - სხვადასხვა ეროვნული კანონმდებლობით შექმნილი ბარიერის მოხსნა, კერძოდ განსხვავებული საწარმოო პროცესის ეროვნული სტანდარტების ჰარმონიული შეთანხმების პროგრამა უნდა შეცვლილიყო

⁴⁶ დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002, გვ. 116

⁴⁷ იქვე: გვ. 140

ეროვნული სტანდარტების ცნობის სისტემით, რაც დასრულდებოდა ევროპული სტანდარტების მიღებით. ამ კატეგორიაში შედიოდა ასევე ევროკავშირის შიგნით კაპიტალის თავისუფალი გადაადგილება, სავაჭრო ნიშნების სისტემების შემოღება, ა.შ.;

- ფისკალური ბარიერების მოხსნა - ეს ნაწილი ეხებოდა ევროკავშირში სააქციზო გადასახადებისა და დღგ-ის ურთიერთდაახლოების საკითხს.

2.3. ევროკავშირის ერთიანი საგადასახადო სისტემა და მისი წყაროები

ევროკავშირის დაარსების დღიდან მოყოლებული დაბეგვრა მიიჩნეოდა წევრი სახელმწიფოების სუვერენულ უფლებად. გამონაკლისებს წარმოადგენს ისეთი შემთხვევები, როდესაც ბეგარის დაკისრება ხელს უშლის კონკურენციას კავშირის ფარგლებში ან იწვევს ევროკავშირის სხვა ქვეყნების ერების დისკრიმინაციას. დაბეგვრასთან დაკავშირებული ყველა გადაწყვეტილება მინისტრთა საბჭოში ერთხმად უნდა იყოს მიღებული.

ყველაზე დიდი ნაბიჯი, რომელიც განხორციელდა დაბეგვრის სფეროში, იყო დღგ-ის საყოველთაო გამოყენება, რომელმაც შეცვალა წევრ სახელმწიფოებში მოქმედი სხვადასხვა არაპირდაპირი გადასახადი. 1967 წელს მიღებული ორი დირექტივა იმ წევრი ქვეყნებისგან, რომლებიც ჯერჯერობით არ იყენებდნენ დღგ-ს, მის შემოღებას კონკრეტულ ვადებში მოითხოვდა, ხოლო აპლიკანტი ქვეყნებისათვის კი დაბეგვრის სისტემის სათანადოდ შეცვლას. 1986 წელს გაწევრიანების შემდგომ ესპანეთმა თანხმობა განაცხადა დღგ-ის გამოყენებაზე. საბერძნეთმა შემოიღო ეს სისტემა

1987 წელს, პორტუგალიამ - 1989 წელს, ავსტრიამ, ფინეთმა და შვედეთმა - 1995 წელს.⁴⁸ დღე ევროკავშირისათვის მისაღები იყო მისი ეკონომიკური ნეიტრალიტეტის გამო. პროდუქციის შექმნისა და რეალიზაციის ყოველ საფეხურზე გადახდილი გადასახადი აკლდება გამყიდველის მიერ გადახდილ გადასახადს. ასეთი გადასახადი პროპორციულია საქონლისა და მომსახურების ღირებულებისა, მიუხედავად მათზე წარმოებული გარიგებების რაოდენობისა. 1977 წელს წევრმა სახელმწიფოებმა დადეს ხელშეკრულება დღე-ის გამოთვლის ერთიან პრინციპზე. თუმცა მრავალი გამონაკლისი გაკეთდა. მიუხედავად ამისა, ევროკავშირს შესაძლებლობა მიეცა ამ პრინციპზე დაყრდნობით მიეღო მისი „საკუთარი რესურსების“ ნაწილი, რომლის მაქსიმალური განაკვეთი თავდაპირველად 1% იყო, 1986 წლიდან კი 1,4%; წევრი სახელმწიფოები დღესაც განსხვავდებიან დღე-ის განაკვეთით, დაუბეგრავი საქონლისა და მომსახურების რაოდენობით.⁴⁹

დღესდღეობით დღე-სთან დაკავშირებული მოქმედი კანონმდებლობა მიღებული იქნა 2006 წლის 28 ნოემბრის დირექტივის საფუძველზე. ეს დირექტივა კონცენტრირებულია წევრი სახელმწიფოების შიდა კანონმდებლობათა ჰარმონიზაციაზე, რის მისაღწევადაც ადგენს დღე-ის საერთო სტრუქტურას, რომელშიც წარმოდგენილია, თუ რის საფუძველზე უნდა მოხდეს დღე-ის გამოანგარიშება და როგორი უნდა იყოს განაკვეთები. აქედან გამომდინარე, დირექტივა ადგენს ზოგად ჩარჩოს, რომლის შესრულებაც ქვეყნებს შორის უფრო მჭიდრო ურთიერთობებს უზრუნველყოფს.

⁴⁸ დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002, გვ. 170

⁴⁹ იქვე: გვ.171

ევროკავშირის მიერ არის დადგენილი დღგ-ის განაკვეთის მინიმალური ზღვარი, კერძოდ: დღგ-ის განაკვეთი არ შეიძლება იყოს 15%-ზე ნაკლები, ხოლო შემცირებული დღგ-ის განაკვეთი 5%-ზე ნაკლები.

ქვეყანა	სტანდარტული განაკვეთი	შემცირებული განაკვეთი
უნგრეთი	27	5/18
დანია	25	-
ხორვატია	25	5/13
შვედეთი	25	6/12
ფინეთი	24	10/14
რუმინეთი	20	5/9
საბერძნეთი	23	6/13
ირლანდია	23	9/13.5
პოლონეთი	23	5/8
პორტუგალია	23	6/13
სლოვენია	22	9.5
იტალია	22	5/10
ბელგია	21	6/12
ჩეხეთი	21	10/15
ესპანეთი	21	10
ლატვია	21	12
ლიტვა	21	5/9
ნიდერლანდები	21	6
დიდი ბრიტანეთი	20	5
სლოვაკეთი	20	10
ავსტრია	20	10/13
საფრანგეთი	20	5.5/10
ესტონეთი	20	9
ბულგარეთი	20	9
გერმანია	19	7

კვიპროსი	19	5/9
მალტა	18	5/7
ლუქსემბურგი	17	8

არაპირდაპირი დაბეგვრის მეორე ფორმას წევრი ქვეყნების ტერიტორიაზე წარმოადგენს აქციზი. ეს უკანასკნელი გამოიყენება გარკვეული სახის პროდუქციაზე, კერძოდ: ალკოჰოლური სასმელები, თამბაქოს ნაწარმი, საწვავი და სხვა. მიუხედავად კომისიის მიერ შემოტანალი მრავალი წინადადებისა, 1991 წლის ივლისამდე მიღებული ერთადერთი საერთო კანონი ეხებოდა სიგარეტზე განსაზღვრული გადასახადის სტრუქტურას, თუმცა კომისიის მიერ შემოტანილი საჩივრების საფუძველზე ევროპის სასამართლომ გამოიტანა რამდენიმე გადაწყვეტილება, რომელიც მიზნად ისახავდა წევრი სახელმწიფოების მიერ ეროვნული წარმოების ლუდის, ღვინისა და სპირტიანი სასმელებისათვის ხელშეწყობისა და იმპორტული საქონლის დაჩაგვრის პრაქტიკის აღკვეთას, რამაც განაპირობა მრავალი ქვეყნის მიერ გადასახადების მოდიფიცირება.⁵⁰

კომისიამ აგრეთვე შემოიღო ერთიანი მიდგომა წევრ სახელმწიფოებს შორის მოგზაურთათვის, რომელიც დაუბეგრავი დახმარებისათვის 1993 წლის 1 იანვრიდან ევროკავშირის შიდა ბაზრის ფორმირების დღიდან უნდა გაუქმებულიყო, მაგრამ გადაწყდა რომ 1999 წლის 30 ივნისამდე დაუბეგრავი ვაჭრობა გაგრძელდებოდა აეროპორტებში, თვითმფრინავებზე და ბორნებზე, რომლებსაც გადაჰყავთ მზგავრები ერთი სახელმწიფოდან მეორეში.

⁵⁰ დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002, გვ.173

არაპირდაპირი გადასახადების განაკვეთების ჰარმონიზაციისათვის სერიოზულ ნაბიჯს წარმოადგენდა 1985 წელს ევროკავშირის შიდა ბაზრის ფორმირების დასრულების კონკრეტული გეგმის მიღება.

III. ევროკავშირის ძირითადი თავისუფლებები

- ფიზიკური პირების თავისუფალი გადაადგილება
- საქონლის თავისუფალი გადაადგილება
- დაფუძნების თავისუფლება
- მომსახურების თავისუფლება
- კაპიტალის თავისუფალი გადაადგილება
- გონიერების პრინციპი
- უთანასწორობის პრინციპი
- პრაქტიკა მესამე სახელმწიფოებთან

ევროკავშირის ფუნქციონირების შესახებ ხელშეკრულების 26-ე მუხლის 1-ლი პუნქტით მოცემულია შიდა ბაზრის განმარტება საზღვრების არმქონე სივრცედ, სადაც უზრუნველყოფილია პირების, საქონლის, მომსახურებისა და კაპიტალის თავისუფალი გადაადგილება და ასევე საწარმოს დაფუძნება. შესაბამისად აღნიშნული თავისუფლებები წარმოადგენს შიდა ბაზრის განხორციელების უმნიშვნელოვანეს წინაპირობებს.

ძირითად თავისუფლებათა შეზღუდვა დაშვებულია მხოლოდ გარკვეულ პირობებში, კერძოდ:

- შეზღუდვა ემსახურება საყოველთაო ინტერესის იმპერატიულ მოთხოვნებს;
- არ არის დისკრიმინაციული ხასიათის;
- გამოსადეგია დასახული მიზნის მისაღწევად;
- აუცილებელია დასახული მიზნის მისაღწევად.

განვიხილოთ ზემოაღნიშნული თავისუფლება უფრო დეტალურად.

3.1. ფიზიკური პირების თავისუფალი გადაადგილება

ევროკავშირის სასამართლომ თავის გადაწყვეტილებაში Schumacker-ის საქმეში⁵¹ არ გამოხატა პრინციპული პროტესტი წევრი სახელმწიფოების მიმართ, მათი აღნიშვნა რეზიდენტ სახელმწიფოებად, მათ ორმხრივი საგადასახადო ხელშეკრულებებში, როგორც სამართლებრივი რეგულირების მიმართ ვალდებულებების შემსრულებელი სუბიექტური სახელმწიფო ფიზიკური მომუშავე პირების და მათი ოჯახის მონაწილეობით, რომელიც ატარებს ტრანსსასაზღვრო ხასიათს და ასევე შესაბამისი საგადასახადო შეღავათების უზრუნველყოფის მიმართ, ეთგო-ს კონვენციის მოდელის ნორმების შესაბამისად.⁵²

ამასთან ერთად, ევროკავშირის სასამართლოს პოზიციის თანახმად, ასეთმა მექანიზმმა შეიძლება მიგვიყვანოს დისკრიმინაციამდე და ამით გამოიწვიოს ევროკავშირის სამართლის დარღვევა, რადგან მომუშავე საზოგადოებისათვის, რომელიც თავის რეზიდენტ სახელმწიფოში არ იღებს მნიშვნელოვან შემოსავალს, საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებით არ არის გათვალისწინებული ალტერნატიური სამართლის მარეგულირებელი პროცედურები. F.W.L. de Groot v. Staatssecretaris van Financien-ის საქმეში⁵³ ევროკავშირის სასამართლომ აღნიშნა, რომ წევრი სახელმწი-

⁵¹Felix Lessabmo, Fundamentals of European Union, Direct Tax, Pitsburg, 2010, p.48

⁵²Пункт 1 ст. 15 и п. 1 ст. 24 Соглашения об избежании двойного налогообложения между правительствами Германии и Бельгии от 11 апреля 1967 г.

⁵³Felix Lessabmo, Fundamentals of European Union, Direct Tax, Pitsburg, 2010, p.49

ფოები თავიანთი უფლებამოსილების შესრულებისას ვალდებულები არიან „პატივი სცენ ეროვნული საგადასახადო რეჟიმის პრინციპებს, სხვა წევრი სახელმწიფოებისა და თავიანთ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს, რომლებიც ახორციელებენ ევროკავშირის ხელშეკრულების მიერ გა-რანტირებულ თავისუფლებას“.⁵⁴

3.2. საქონლის თავისუფალი გადაადგილება

საქონლის თავისუფალი გადაადგილება მიზნად ისახავს ევროკავშირის ქვეყნებს შორის საქონლის ნაკადების გა-მარტივებული გადაადგილებისა და სხვადასხვა წინაღობე-ბის მოხსნას.

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვე-ტილებით ცნება „საქონელი“ მოიცავს ყველა იმ მოძრავ ნივთს, რომელსაც აქვს გარკვეული ღირებულება და შეიძ-ლება იყოს ლეგალური ვაჭრობის ობიექტი.⁵⁵

ევროკავშირის ფუნქციონირების შესახებ ხელშეკრულება ითვალისწინებს რაოდენობრივი შეზღუდვების აკრძალვას. რაოდენობრივი შეზღუდვა გულისხმობს ისეთ ღონისძიე-ბებს, რომლებიც საქონლის იმპორტს ან ექსპორტს რაოდენობის ან ღირებულების მიხედვით ზღუდავს. ამ

⁵⁴ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვე-ტილება საქმეზე C- 385/00 (F.W.L. de Groot v. Staatssecretaris van Financien Case).

⁵⁵ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე 17/68 Commission v. Italy

შეზღუდვის უმაღლეს ფორმას წარმოადგენს იმპორტ-ექსპორტის აკრძალვა. მსგავს შეზღუდვას მიეკუთვნება ასევე საქონლის ტრანზიტის რაოდენობის ან ღირებულების მიხედვით შეზღუდვა ან აკრძალვა.

საქონლის თავისუფალი გადაადგილების შეზღუდვის დადგენის პროცედურა დეტალურად მოცემულია სქემაში N1.

სქემა N1

საქონლის თავისუფალი გადაადგილების შეზღუდვის დადგენა⁵⁶



⁵⁶ გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012, გვ. 187

3.3. დაფუძნების თავისუფლება: მუდმივი წარმომადგენლობის საგადასახადო რეჟიმი

არადისკრიმინაციული საგადასახადო რეჟიმის რეგულირების მუდმივი წარმომადგენლობის ვალდებულება ევროკავშირისათვის არის შედარებითი ასეთივე ვალდებულებასთან რეზიდენტი კომპანიების მიმართ წევრი სახელმწიფოების მიერ მათი დაბეგვრის ვალდებულებების შესრულებისას.

აღნიშნული დასკვნა ევროკავშირის სასამართლოს მიერ იყო დადასტურებული Avoir Fiscal-ის საქმეში⁵⁷, რომლის თანახმადაც წევრი სახელმწიფოები ვალდებულები არიან ევროკავშირის კომპანიის მათ ტერიტორიაზე არსებული მუდმივი წარმომადგენლები უზრუნველყონ ისეთივე საგადასახადო შეღავათებით, როგორსაც ისინი სთავაზობენ რეზიდენტ კომპანიებს. ევროკავშირის კომპანიების მუდმივი წარმომადგენლობის უფლება და რეზიდენტ კომპანიებთან თანაბარი საგადასახადო რეჟიმი უპირობოა და არ შეიძლება იყოს შეზღუდული საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების მოქმედებით სხვა წევრ სახელმწიფოებთან.

Compagnie de Saint-Gobain ⁵⁷ – ის საქმის განხილვისას, ევროკავშირის სასამართლომ ეროვნულ საგადასახადო რეჟიმს უფრო ზუსტი განმარტება მისცა: მუდმივ წარმომადგენლობას (ისევე, როგორც რეზიდენტ კომპანიებს) საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებით, რომელიც გაფორმებულია სახელმწიფოს მიერ, გათვალისწინებული შეღავათებით სარგებლობის უფლება უნდა მიეცეს.

⁵⁷ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-307/97 (Compagnie de Saint-Gobain Case).

- პრაქტიკაში, თუ წევრი სახელმწიფო „A“ სახელმწიფო “B“-ს, რომელიც წარმოადგენს წევრ სახელმწიფოს ან მესამე ქვეყანას, საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების შესაბამისად, თავის რეზიდენტ კომპანიებს უზრუნველყოფს საგადასახადო შეზღუდვებით “B“ სახელმწიფოში არსებული კომანიისაგან მიღებულ შემოსავალზე, ის ვალდებულია ანალოგიური საგადასახადო შეღავათებით უზრუნველყოს თავის ტერიტორიაზე არსებული ყველა მუდმივი წარმომადგენლობის კომპანიები, რომელთა საქმიანობის ძირითად ადგილს წარმოადგენს მესამე წევრი სახელმწიფო “C”.

თუმცა, დღესდღეობით, წევრი სახელმწიფოების საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების უმეტესობა პირიქით, ზღუდავენ თავიანთი დებულებების გამოყენებას მხოლოდ რეზიდენტი კომპანიების მიმართ ორ სახელმწიფოში და გამორიცხავენ სხვა წევრ სახელმწიფოების მუდმივი წარმომადგენლობის კომპანიების შეღავათების გამოყენებას, ყოველგვარი ახსნა-განმარტების გარეშე, რაც უდაოდ მეტყველებს საერთაშორისო საგადასახადო დებულებების შეუთავსებლობაზე ევროკავშირის სამართალთან.

Elide Gottardo v. INPS⁵⁸-ის საქმეში, რომელიც მდგომარეობდა სოციალურ უზრუნველყოფაში, ევროკავშირის სასამართლოს გადაწყვეტილებაში მოსამართლეები მოქმედებდნენ იქიდან გამომდინარე, რომ როდესაც წევრი სახელმწიფო დებს ორმხრივ საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებას მესამე სახელმწიფოსთან, თანაბარი

⁵⁸ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე 55/00 (Elide Gottardo v INPS Case).

უფლების საგადასახადო რეჟიმის უზრუნველყოფის ფუნდამენტური პრინციპი მოითხოვს, რომ წევრმა სახელმწიფომ სხვა წევრი სახელმწიფოს ფიზიკური და იურიდიული პირები უზრუნველყოს ანალოგიური შეღავათებით, რომლითაც სარგებლობენ მისი ფიზიკური და იურიდიული პირები ასეთი ხელშეკრულებიდან გამომდინარე, იმ შემთხვევების გამოკლებით, როდესაც ასეთი წევრი სახელმწიფო შეძლებს ასეთ შეღავათებზე უარის თქმის ობიექტურად დასაბუთებას და გამართლებას.

3.4. მომსახურების თავისუფლება

მომსახურების თავისუფლება რეგულირებულია ევროკავშირის ფუნქციონირების შესახებ ხელშეკრულების 56-ე-61-ე მუხლებით, თუმცა 62-ე მუხლის მიხედვით, დაფუძნების თავისუფლების შესახებ დებულებების დიდი ნაწილი ვრცელდება ასევე მომსახურების თავისუფლებაზე.⁵⁹

მომსახურების თავისუფლება ვრცელდება მხოლოდ ისეთ მომსახურებაზე, რომლის განხორციელებაც ანაზღაურდება. ანაზღაურება ფულადი ღირებულების უნდა იყოს და მომსახურებას სოციალური ხასიათი უნდა ჰქონდეს.⁶⁰

მომსახურების თავისუფლების ის შეზღუდვები, რომლებიც დისკრიმინაციული ხასიათისაა, ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულების 52-ე მუხლის პირველი პუნქტის

⁵⁹ გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012, გვ. 218

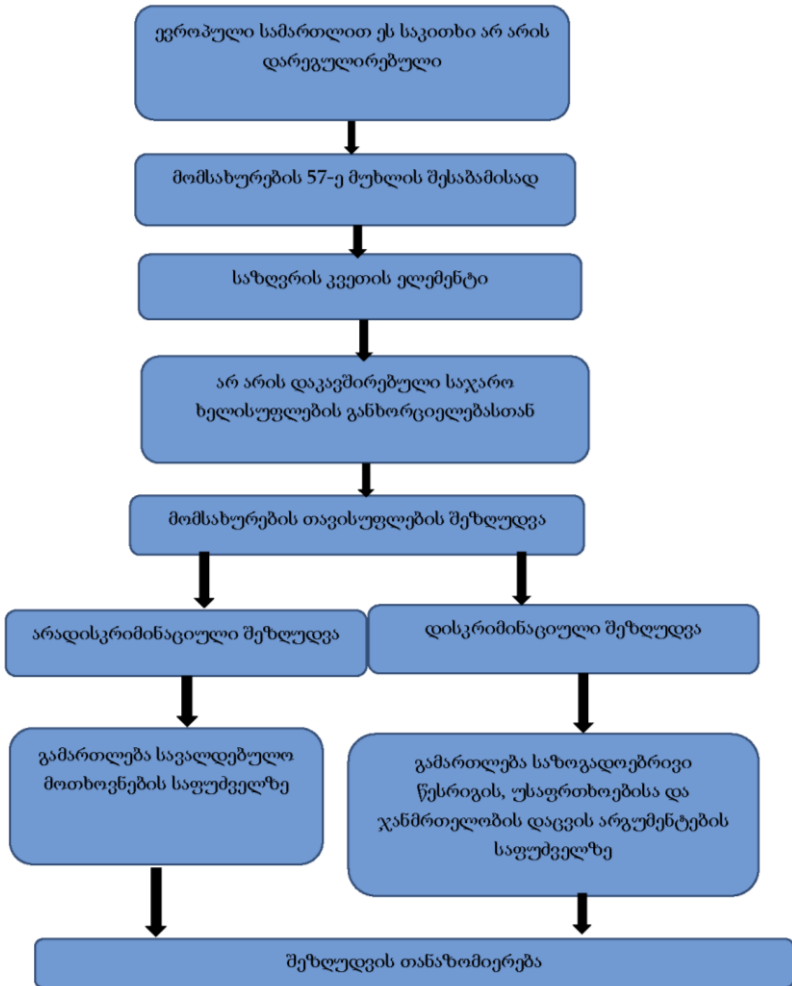
⁶⁰ იქვე: გვ 219

შესაბამისად შეიძლება გამართლდეს საზოგადოებრივი წესრიგის, უსაფრთხოებისა და ჯანმრთელობის დაცვის მიზნით. ხელშეკრულებაში მოცემული გამამართლებელი საფუძვლები მაქსიმალურად ვიწროდ უნდა იქნეს ინტერპრეტირებული. მათი განმარტება ევროპული სამართლის ფარგლებში ხდება.⁶¹

⁶¹ გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012, გვ. 225

სქემა N2

მომსახურების თავისუფლების შეზღუდვის დადგენა⁶²



⁶² გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012, გვ. 228

3.5. კაპიტალის თავისუფალი გადაადგილება

2007 წლის ოქტომბერსა და ნოემბერში ევროკავშირის სასამართლომ ძალიან მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები მიიღო Erika Waltraud Ilse Hollmann⁶³-ისა და Amurta⁶⁴-ს საქმეებში. ორივე გადაწყვეტილება ეხება კაპიტალის თავისუფალ მოძრაობას, რომელიც დადგენილია ევროპის გაერთიანების ხელშეკრულების 56-ე მუხლში. აღსანიშნავია, რომ 56-ე მუხლის დებულებების მოქმედება ვრცელდება წევრ სახელმწიფოებსა და მესამე ქვეყნებს შორის, რომელთაც ასევე მიეკუთვნება რუსეთის ფედერაცია.

საინტერესოა, რომ ევროპის გაერთიანების ხელშეკრულება არ იძლევა „კაპიტალის მოძრაობის“ ტერმინის განმარტებას და მხოლოდ ევროკავშირის სასამართლოს პრაქტიკამ განმარტა, რა შეიძლება მიეკუთვნებოდეს ამ ცნებას.

ევროკავშირის სასამართლოს პოზიციის თანახმად საქმეში Luisi and Carbone/Ministero dello Tesoro,⁶⁵ „კაპიტალის მოძრაობა შეადგენს შესაბამისი საინვესტიციო ფონდების ფინანსურ ოპერაციას და არა გაწეული მომსახურების ანაზღაურებას“.

1998 წელს ქალბატონმა ჰოლმანმა, გერმანიის რეზიდენტმა, პორტუგალიაში მემკვიდრეობით მიიღო უძრავი ქონება, რომელიც მან გაყიდა 2003 წელს. პორტუგალიაში

⁶³ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-443/06 (11.10.2007)

⁶⁴ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-379/05 (08.11.2007)

⁶⁵ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-286/82 и C-26/83 (31.01.1984)

არარეზიდენტის მიერ ქონების რეალიზაციისას მიღებული მთლიანი შემოსავალი იბეგრება პროპორციული წესით 25%-ით. პორტუგალიის რეზიდენტის ანალოგიური შემოსავალი იბეგრებოდა მხოლოდ 5%-ით .

ქალბატონმა ჰოლმანმა მიმართა ქალაქ ლულის⁶⁶ ადმინისტრაციულ და საგადასახადო სასამართლოს თხოვნით პორტუგალიის რესპუბლიკის საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაუქმებლად, რადგან მიაჩნდა, რომ პორტუგალიაში გერმანიის რეზიდენტის სახლის რეალიზაციისას კაპიტალის დაბეგვრა უნდა იყოს პორტუგალიის რესპუბლიკის რეზიდენტის დაბეგვრის ანალოგიური. მაგრამ ქალაქ ლულის სასამართლომ უარყო მისი არგუმენტები და შემდგომში ჰოლმანმა აპელაციით მიმართა უმაღლეს ადმინისტრაციულ სასამართლოს.⁶⁷

უზენაესმა ადმინისტრაციულმა სასამართლომ ევროკავშირის სასამართლოს დაუსვა რამდენიმე შეკითხვა კოდექსის 43-ე მუხლის განმარტებასა და გამოყენებაზე პორტუგალიის რესპუბლიკის ფიზიკური პირების საშემოსავლო დაბეგვრასთან⁶⁸ დაკავშირებით, მათ შესაბამისობაზე ევროკავშირის ხელშეკრულების მუხლების დებულებებთან,⁶⁹ რომელთაგანაც 56-ე მუხლის 1-ლი პუნქტი, აღნიშნულ შემთხვევაში, იყო ყველაზე რელევანტური.

⁶⁶Tribunal Administrativo e Fiscal de Loule.

⁶⁷Supremo Tribunal Administrativo.

⁶⁸Codigo do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

⁶⁹ევროკავშირის ხელშეკრულების მე-12, მე-18, 39-ე, 43-ე და 56-ე მუხლები

ევროკავშირის ხელშეკრულების 56-ე მუხლის 1-ლი პუნქტის თანახმად: „იკრძალება წევრ სახელმწიფოებს შორის და, ასევე, წევრ სახელმწიფოსა და მესამე ქვეყნებს შორის კაპიტალის მოძრაობის ყველა შეზღუდვა“.

ევროკავშირის სასამართლომ აღნიშნულ გადაწყვეტილებაში მიუთითა პორტუგალიას, ინვესტიციების დაბეგვრისას არ განესხვავებინა რეზიდენტები და არარეზიდენტები, რომლებიც არიან სხვა წევრი სახელმწიფოს რეზიდენტები, რაც სამართლიანია.

ასევე მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნულ საქმეში ევროკავშირის სასამართლომ არ განიხილა მსგავსი სახის შემოსავლის დაბეგვრა გერმანიაში, ანუ ქ-ნი ჰოლმანის რეზიდენტ ქვეყანაში. ევროკავშირის სასამართლოს უფრო ადრეული პრაქტიკის განხილვისას და გაანალიზებისას ნათელი გახდა, თუ რატომ არ განიხილა ევროკავშირის სასამართლომ მსგავსი საფუძველი.

Hollmann-ის საქმის გადაწყვეტილებას, ევროკავშირის სასამართლოს პრაქტიკაში, რევილუციურს ვერ ვუწოდებთ, რადგან ის არ იყო პირველი, როდესაც წევრ სახელმწიფოს შესთავაზეს რეზიდენტისა და არარეზიდენტის რეჟიმის დადგენისას არ განესხვავებინათ ერთმანეთისაგან წევრ სახელმწიფოში, რომელიც წარმოადგენდა შემოსავლის წყაროს.

მაგალითად, Asscher⁷⁰-ის საქმეში ევროკავშირის სასამართლომ აღიარა, რომ ევროკავშირის ხელშეკრულების 43-ე მუხლი წევრ სახელმწიფოს არ აძლევს სხვა წევრი სახელმწიფოს რეზიდენტის საშემოსავლოს დაბეგვრის უფლებას, რომელიც მსგავს სამეწარმეო საქმიანობას ეწევა ორივე ზემოაღნიშნულ წევრ სახელმწიფოს (ერთ-ერთის რეზიდენტია თვითონ) ტერიტორიაზე, იმაზე მეტით, ვიდრე იბეგრებიან

ანალოგიური სამეწარმეო საქმიანობით დაკავებული მისი რეზიდენტები, როდესაც ამა თუ იმ გადასახადის გადამხდელს შორის არ არსებობს ობიექტური განსხვავება, რითაც შეიძლება საგადასახდო რეჟიმის მსგავსი განსხვავების გამართლება.

Royal Bank of Scotland⁷⁰-ის საქმეში ევროკავშირის სასამართლომ გადაწყვიტა, რომ საბერძნეთის საგადასახადო კანონმდებლობის დებულება, რომლის მიხედვითაც სხვა წევრ სახელმწიფოებში დაფუძნებული იურიდიული პირების მუდმივ წარმომადგენლობას, საბერძნეთის რეზიდენტებისაგან განსხვავებით კორპორაციული დაბეგვრის უფრო ნაკლები განაკვეთის საშუალება არ მისცეს, რაც წარმოადგენდა ევროკავშირის ხელშეკრულების დარღვევას.

ამ გადაწყვეტილების 26-ე და 27-ე პუნქტში ევროკავშირის სასამართლომ გამოიყენა ფიზიკურ პირებთან დაკავშირებული ცნობილი გადაწყვეტილებები - *Wielockx*⁷¹-ისა და *Asscher*⁷²-ის საქმეები. ეს მიუთითებს ევროკავშირის სასამართლოს მიერ ევროკავშირის ხელშეკრულების შესაბამისად ფიზიკური და იურიდიული პირების თანასწორობაზე.

მიზანშეწონილი იქნება პატარა გადახვევის გაკეთება, რადგან ევროკავშირის სასამართლოს პრაქტიკის შესწავლისას უნდა განვასხვავოთ ორი სხვადასხვა შინაარსის

⁷⁰ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-311/97 (29.04.1999)

⁷¹ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-80/94 (11.08.1995)

⁷² ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-107/94 (27.06.1996)

რეჟიმის სამართლებრივი რეგულირება: შემოსავლებისა და ხარჯის დაბეგვრის რეჟიმის სამართლებრივი რეგულირება, რომელიც მჭიდროდაა დაკავშირებული თვითონ გადასახადების გადამხდელთან - **სუბიექტის დაბეგვრის პრინციპი** და შემოსავლებისა და ხარჯის დაბეგვრის რეჟიმის სამართლებრივი რეგულირება, რომელიც მჭიდროდაა დაკავშირებული წყაროსთან - **შემოსავლის წყაროსთან დაბეგვრის პრინციპი**.

პირველ კატეგორიას მიეკუთვნებიან, მაგალითად, საგადასახადო ზომები, რომლის დროსაც გათვალისწინებულია გადამხდელის პირადი და ოჯახური მდგომარეობა. მაგალითისთვის შეგვიძლია მოვიყვანოთ გადამხდელის საგადასახადო ბაზაში არსებული დაუბეგრავი თანხა და განაკვეთები, რომლებიც ითვალისწინებენ გადამხდელის და მისი ოჯახის გადახდისუნარიანობას. **სუბიექტის დაბეგვრის პრინციპის** მიმართებაში იყო ჩამოყალიბებული დოქტრინა, რომელიც აისახა Schumacker⁷³-ის საქმის არგუმენტებში: თუ წევრი სახელმწიფო ჩამოართმევს არარეზიდენტებს რაიმე საგადასახადო შეღავათს - ეს არ ითვლება დისკრიმინაციად (დისკრიმინაციულ ზომად).

ეს სიტუაცია იცვლება მხოლოდ მაშინ, როდესაც რეზიდენტი თავისი რეზიდენტობის წევრ სახელმწიფოში იღებს შემოსავლის მხოლოდ უმნიშვნელო ნაწილს და იღებს შემოსავლის მნიშვნელოვნად დიდ წილს წევრ სახელმწიფოში, სადაც ის არ არის რეზიდენტი. ასეთ სიტუაციაში რეზიდენტობის წევრი სახელმწიფო არ არის პასუხისმგებელი გადამხდელი-

⁷³ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-279/93 (14.02.1995)

რეზიდენტების ყველა საგადასახადო შეღავათის უზრუნველყოფაზე.

ამ დროს შემოსავლის წყაროსთან დაბეგვრის პრინციპი, რომელიც ხასიათდება შეზღუდული ტერიტორიულობით, მიმართულია იმაზე, რომ წევრმა სახელმწიფომ ყოველთვის თანაბრად უზრუნველყოს ერთნაირი შემოსავლებისა და ხარჯის დაბეგვრის სამართლებრივი რეჟიმით.

ამასთან დაკავშირებით აუცილებელია გავითვალისწინოთ ევროკავშირის სასამართლოს დასკვნები Gerritse⁷⁴-ის საქმეში.

ნიდერლანდების სამეფოს რეზიდენტი, ბ-ნი გერიტსე (მუსიკოსი, დრამერი) გერმანიაში ატარებდა პატარა კონცერტებს და თავისი შემოსავლის უმნიშვნელო ნაწილს იღებდა იქ. მიუხედავად ამისა ბ-ნი გერიტსეს მიაჩნდა, რომ გერმანიაში მას ჰქონდა, გერმანიის რეზიდენტების ანალოგიურად საშემოსავლო გადასახადის ხარჯების დაქვითვის უფლება. ევროკავშირის სასამართლო ამას არ დაეთანხმა, რადგან ამ ხარჯებს ჰქონდათ შემოსავლის გერმანულ წყაროსთან მჭიდროდ დაკავშირებული ხასიათი. ამასთან ერთად, იმავე საქმეში ევროკავშირის სასამართლომ უარყო ბ-ნი გერიტსეს პრეტენზიები მის გერმანულ საგადასახადო ბაზაში დაუბეგრავ თანხასთან დაკავშირებით, რადგან აღნიშნულის გათავისუფლების მექანიზმი იყო დაკავშირებული სუბიექტთან - თვითონ ბ-ნი გერიტსე, რომელიც შემოსავლის უმეტეს ნაწილს იღებდა ნიდერლანდებში.

⁷⁴ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-234/01 (12.06.2003, პუნქტი 27)

Amurta-ს საქმეში განხილვის საგანს წარმოადგენდა დივიდენდების დაბეგვრის საკითხი, რომელიც ასევე მჭიდროდაა დაკავშირებული შემოსავლის წყაროსთან. ამ საქმის გადაწყვეტილებაში ევროკავშირის სასამართლომ განაგრძო Denkavit Internationaal and Denkavit France ⁷⁵ -ის საქმის დასკვნის განვითარება.

Amurta-ს საქმეში პორტუგალიის იურიდიული პირი 14%-ით მონაწილეობდა ნიდერლანდური იურიდიული პირის საწესდებო კაპიტალში. ნიდერლანდების საგადასახადო სამსახურს მიაჩნდა, რომ მას ჰქონდა უფლება უარი ეთქვა პორტუგალიური კომპანიისათვის შემოსავლის წყაროსთან დაბეგვრაზე დივიდენდების დაბეგვრისას, რადგან, მისი მონაცემებით, პორტუგალიის ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობა უშვებდა ასეთი საგარეო დივიდენდების გათვალისწინებას პორტუგალიის რეზიდენტების საგადასახადო ბაზის გაანგარიშებისას.⁷⁶

თუმცა, ევროკავშირის სასამართლომ გადაწყვიტა, რომ პორტუგალიის რესპუბლიკის ეროვნულ კანონმდებლობაში არსებული მსგავსი დებულებები არ ამლევს უფლებას ნიდერლანდების სამეფოს საგადასახადო ორგანოებს უპირობოდ და ცალსახად უარი განუცხადონ დაბეგვრისგან გათავისუფლებაზე, სანამ არ დადგინდება, რომ ასეთი დებულებები დადგენილია მხოლოდ პორტუგალიის ეროვნული კანონმდებლობით და არა ორმაგი დაბეგვრის

⁷⁵ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე N^o C-170/05 (14.12.2006)

⁷⁶საერთაშორისო საგადასახადო სამართალში ამ სისტემას ეწოდება “Full credit system”.

თავიდან აცილების ხელშეკრულებით, რომელსაც შეუძლია გაანეიტრალოს ეს ეფექტი.

მდგომარეობა შეიცვლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ნიდერლანდები ამ სიტუაციაში დაეყრდნობა ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებას, რომელიც მათ შეათანხმეს სხვა წევრ სახელმწიფოსთან (აღნიშნულ შემთხვევაში პორტუგალიასთან), და ეროვნული სასამართლო:

- ჩათვლის, რომ აღნიშნულ სიტუაციაში გასათვალისწინებელია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულება;
- ჩათვლის, რომ ეს ხელშეკრულება ანეიტრალებს შედეგებს, რომელიც გამომდინარეობს კაპიტალის თავისუფალი მოძრაობის შეზღუდვიდან.

მაშასადამე, Amurta-ს საქმეში ახალ ტენდენციას წარმოადგენს ევროკავშირის სამართლისა და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულების ურთიერთქმედების ახალი ასპექტი.⁷⁷

აღსანიშნავია, რომ ზემოთ ჩამოთვლილი ყველა თავისუფლებისგან განსხვავებით კაპიტალის მოძრაობის თავისუფლება, რომელიც გათვალისწინებულია ევროკავშირის ხელშეკრულების 56-ე მუხლში, ვრცელდება ევროკავშირის წევრი ქვეყნების ურთიერთობაზე მესამე სახელმწიფოებთან.

56-ე მუხლის 1-ლ პუნქტში გათვალისწინებულია: „იკრძალება ყველა შეზღუდვა წევრ სახელმწიფოებს შორის

⁷⁷ Захаров А.С. Налоговое право Европейского Сообщества и международные налоговые договоры // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 8.

კაპიტალის მოძრაობაზე, და ასევე, წევრ სახელმწიფოებსა და მესამე ქვეყნებს შორის, რომელიც ხორციელდება მთავარ თავში დადგენილი დებულებების ფარგლებში“.

56-ე მუხლის მე-3 პუნქტით დადგენილია: „იკრძალება ყველა შეზღუდვა გადასახადებზე წევრ სახელმწიფოებს შორის და ასევე წევრ სახელმწიფოებსა და მესამე ქვეყნებს შორის, რომელიც ხორციელდება მთავარ თავში დადგენილი დებულებების ფარგლებში“.

თუმცა 57-ე მუხლის 1-ლი პუნქტის შესაბამისად ევროკავშირის წევრი სახელმწიფოების ეროვნულ კანონმდებლობაში უშვებს კაპიტალის თავისუფალი მოძრაობის შეზღუდვას მესამე სახელმწიფოებთან იმ პირობით, თუ ეს შეზღუდვები უკვე არსებობდა და მოქმედებდა 1993 წლის 31 დეკემბრამდე. მსგავსმა შეზღუდვებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს პირდაპირ ინვესტიციებზე, მათ შორის: უძრავ ქონებაში ინვესტიციები; საწარმოების დაარსება; ფინანსური მომსახურების გაწევა; ფასიან ქაღალდებზე წვდომა.

58-ე მუხლის 1-ლი პუნქტის თანახმად, წევრ სახელმწიფოებს შეუძლიათ გამოიყენონ თავიანთი საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისი დებულებები, რომლებიც განსაზღვრავენ იმ გადამხდელებს შორის განსხვავებას, რომლებიც განსხვავებულ საგადასახო პირობებში არიან.

აღსანიშნავია, რომ ამ დებულების მნიშვნელობა მჭიდრო თანაფარდობაშია 57-ე მუხლის 1-ლ პუნქტთან, რადგან წევრმა სახელმწიფოებმა 1992 წელს ევროკავშირის შესახებ ხელშეკრულების №7 დასკვნით დეკლარაციაში ⁷⁸

⁷⁸ OJ. 1992. C 191.

დაადასტურეს, რომ ახალ შემზღულდავ ზომებს არ შეიტანენ თავიანთ ეროვნულ საგადასახადო კანონმდებლობაში.

თუმცა, წევრმა სახელმწიფოებმა მიაღწიეს ამ შეთანხმებას მხოლოდ ერთმანეთში და არა მესამე ქვეყნებთან მიმართებაში. უფრო მეტიც, 58-ე მუხლის მე-2 პუნქტი იძლევა შეზღუდვების შეტანის უფლებას წარმოების ჩამოყალიბებისას.

ამის მიუხედავად, მესამე სახელმწიფოებს შეუძლიათ დაასაბუთონ შეზღუდვების შეტანის აკრძალვა ევროკავშირის ხელშეკრულების 58-ე მუხლის მე-3 პუნქტის დებულებებით, რომლის თანახმადაც, 58-ე მუხლის პირველ და მე-2 პუნქტში აღწერილი ზომები და პროცედურები არ შეიძლება იყოს თვითნებური დისკრიმინაციის საშუალება ან თავისუფალი კაპიტალის მოძრაობისა და გადასახადების შენიღბული შეზღუდვა.

3.6. გონიერების პრინციპი

აღსანიშნავია, რომ არსებობს წესებიდან გამონაკლისები. 56-ე მუხლის დებულებებისა და ასევე სხვა თავისუფლებების განხილვისას უნდა განვასხვავოთ უშუალო, თვითნებური დისკრიმინაცია, რომელიც კატეგორიულად იკრძალება, არაპირდაპირი შეზღუდვებისაგან.

ეს უკანასკნელი ზოგიერთი პირობების შემთხვევაში დაიშვება ე.წ. **გონივრულ ფარგლებში** (rule of reason).⁷⁹

⁷⁹ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. С. 229.

აღნიშნული პრინციპი, რომელიც განმტკიცებულია ოთხი ძირითადი თავისუფლების დებულებებში, აკრძალვიდან გამონაკლისის გაკეთების საშუალებას იძლევა, რაც წევრ სახელმწიფოებს საშუალებას აძლევს განაგრძოს „ლეგიტიმური მიზნების“ დევნა, რომელიც გამართლებულია საჯარო პოლიტიკის საფუძველზე იმ პირობით, თუ წევრი სახელმწიფოები იღებენ „გონივრულ ზომებს“,⁸⁰ რომელიც არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს თანაზომიერების პრინციპს⁸¹.

გონიერების პრინციპის გათვალისწინებით ევროკავშირის სასამართლომ Gebhard⁸²-ის საქმეში განავითარა სტანდარტული საერთო სასამართლო პრაქტიკის სისტემატიზაციის სქემა, როდესაც აუცილებელია ანალიზის ჩატარება პირდაპირი დაბეგვრის სფეროში ეროვნული ზომებისა და ევროკავშირის ხელშეკრულების ოთხ თავისუფლებას შორის შესაბამისობის შესახებ:

1. ხვდება თუ არა გადასახადის გადამხდელის ფაქტობრივი მდგომარეობა ევროკავშირის სამართლის მატერიალურ და ტერიტორიულ მოცულობაში; შემდგომში აქვს თუ არა მას წვდომა ევროკავშირის ხელშეკრულების დებულებებთან.
2. თუ პირველ კითხვაზე ევროკავშირის სასამართლო პოზიტიურ პასუხს იღებს, მაშინ ის განიხილავს, თუ

⁸⁰ Понятие “разумные меры” Суд ЕС впервые употребил в деле Dassonvill от 11 июня 1974 г. № 8/74, п. 6.

⁸¹ Захаров А.С. Налоговая политика ЕС: правовые основы // Закон. 2007. № 9.

⁸² ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-55/94 (30.11.1995)

რამდენად წარმოადგენს განსახილველი ზომა მოძრაობის თავისუფლების დისკრიმინაციულ შეზღუდვას.

3. თუ მეორე კითხვაზე ევროკავშირის სასამართლო იღებს პოზიტიურ პასუხს, შემდგომში ის შეისწავლის, აღნიშნული შემზღუდავი ზომები ხომ არ არის დისკრიმინაციული გადამხდელის მიმართ უშუალოდ ნაციონალიზმის საფუძველზე? თუ არა, ატარებს თუ არა ეს ზომა ლეგიტიმურ მიზანს, რომელიც შეესაბამება ევროკავშირის შეთანხმებას და რომელიც გამართლებულია საჯარო პოლიტიკის იმპერატიული საფუძვლებით.
4. თუ მესამე კითხვაზე ევროკავშირის სასამართლო იღებს პოზიტიურ პასუხს, შემდგომში ის განიხილავს საკმარისად ადეკვატურია თუ არა აღნიშნული ზომა ამ მიზნის მისაღწევად (ადეკვატურობის შემოწმება).
5. თუ მეოთხე კითხვაზე ევროკავშირის სასამართლო პოზიტიურ პასუხს იღებს, შემდგომში ის აანალიზებს, აღნიშნული ზომა საჭიროა თუ არა ამ მიზნის მისაღწევად (საჭიროების შემოწმება).

ევროკავშირის სასამართლოს გენერალურმა ადვოკატმა პოიარეს მადურომ თავის ერთ-ერთ დასკვნაში⁸³ ყურადღება გაამახვილა ევროკავშირის სასამართლოს მიერ გათვალისწინებულ მეექვსე მომენტზე, ე.წ. *sensu stricto*-ს პროპორციულობა, რომლის თანახმადაც ევროკავშირის სასამართლო სვამს კითხვას, ხომ არ არის ნეგატიური შედეგები გაცილებით არაპროპორციული დასახულ ზომებთან.

ამასთან ერთად, სასამართლო აფასებს გადამხდელის დარღვეულ ინდივიდუალურ უფლებებს საერთო ინტერესე-

⁸³ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე *AhokainenLeppik* № C-434/04 (13.07.2006)

ბის უპირატესობის წინააღმდეგ. როგორც ჩანს, ევროკავშირის სასამართლო მართლაც ითვალისწინებს sensu stricto-ს პროპორციულობას როგორც Marks&Spenser⁸⁴ -ის საქმის გადაწყვეტილებაში, ასევე N-ის საქმის გადაწყვეტილებაში.⁸⁵

შეიძლება თუ არა ნებისმიერი ზომა იყოს გამართლებული საჯარო პოლიტიკის იმპერატიული საფუძვლებით? რა თქმა უნდა, არა. ევროკავშირის სასამართლომ არაერთხელ უარყო შეზღუდული ზომების დასაბუთება, რომელიც მიმართულია შემოსავლების დაკარგვის პრევენციაზე, სახელმწიფოს სასარგებლოდ საგადასახადო შეღავათებისა და ზომების კომპენსაციაზე, რომელიც მიმართულია პრაქტიკული სირთულეების თავიდან ასაცილებლად.

მეორე მხრივ, ევროკავშირის სასამართლომ გამამართლებლად აღიარა ზომები, რომელთა მიზანიც შემდგომში მდგომარეობს:

- საგადასახადო ზედამხედველობის ეფექტიანობის მიღწევა;⁸⁶
- საგადასახადო სისტემის შეთავსებულობის მიღწევა;⁸⁷
- შემოფარგლული (შეზღუდული) ტერიტორიულობის საგადასახადო პრინციპის შესაბამისობა;⁸⁸

⁸⁴ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-446/03 (13.12.2005)

⁸⁵ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-470/04 (07.09.2006)

⁸⁶ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე FuturaParticipation № C-250/95. (15.05.1997)

⁸⁷ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-112/91 (28.01.1992)

- დაბეგვრისაგან თავის არიდების პრევენცია;⁸⁹
- წევრ სახელმწიფოებს შორის საგადასახადო უფლება-მოსილების დაბალანსებული გადანაწილების მიღწევა საგადასახადო ტერიტორიული პრინციპის შესაბამისად;⁹⁰
- ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებების გამოყენებისას ბალანსისა და ნაცვალგების მიღწევა;⁹¹
- ტექნოლოგიების შესწავლისა და განვითარების ხელშეწყობა.⁹²

შეიძლება გაჩნდეს კითხვა, თუ როგორ შეუძლია გადამხდელს, შეამოწმოს და/ან განსაზღვროს, რომ ზომები მიმართულია დაბეგვრის თავიდან აცილების პრევენციაზე და არა პირიქით - სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო შემოსავლის დაკარგვის პრევენციაზე.

მაგალითად, Cadbury Schweppes⁹³-ის საქმეში სასამართლომ გადაწყვიტა, რომ არ შეიძლება უარი განუცხადო ნებისმიერი

⁸⁸ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე Futura Participation.

⁸⁹ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-446/03 Marks & Spence (13.12.2005); ასევე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-196/04 Cadbury Schweppes (12.09.2006)

⁹⁰ იქვე.,

⁹¹ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-307/97 21 Saint-Gobain (21.09.1999)

⁹² ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-39/04 Laboratoires Fournier (10.03.2005)

⁹³ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-196/04. (12.11.2006)

წვერი სახელმწიფოს რეზიდენტს თავისუფლების დებულებების ხელმისაწვდომობაზე, რომელიც დადგენილია ევროკავშირის შეთანხმებაში, მხოლოდ იმის საფუძველზე, რომ ის საგადასახადო შეღავათებით სარგებელს იღებს სხვა წვერ სახელმწიფოში.

ამ საქმეში ევროკავშირის სასამართლო განიხილავდა ბრიტანეთის საგადასახადო კანონმდებლობას ე.წ. კონტროლირებადი უცხოური კომპანიების შესახებ წესებს (Controlled Foreign Corporations Rules). ევროკავშირის სასამართლომ გადაწყვიტა, რომ აღნიშნული ზომა ეწინააღმდეგება ევროკავშირის შეთანხმებას,⁹⁴ რადგან აღნიშნული ზომა ისახავდა მიზნად შეეჩერებინა საერთაშორისო საგადასახადო დაგეგმარების ხელოვნური სქემების შექმნაზე ორიენტირებული მოქმედებები, რომლებიც მიმართულია მხოლოდ მოგების გადასახადის გადახდის თავის არიდებაზე.

აღნიშნულ საქმეში ბრიტანეთმა მხოლოდ იმის დამტკიცება შეძლო, რომ შვილობილმა კომპანიებმა გადაიტანეს თავიანთი საქმიანობა და ადგილმდებარეობა ირლანდიაში, პირველ რიგში, გადასახადების გამო. Cadbury-ის კომპანიის საბედნიეროდ ევროკავშირის სასამართლომ დაადგინა, რომ მისი შვილობილი კომპანიები ნამდვილად ახორციელებდნენ ეკონომიკურ საქმიანობას ირლანდიაში.

3.7. უთანასწორობის პრინციპი

ევროკავშირის საგადასახადო სამართალში ერთ-ერთი საყურადღებო ცნებაა „სხვაობა“ (disparity). თუ ერთი წვერი სახელმწიფოს კანონმდებლობა იწვევს ერთ-ერთი თავისუფ-

⁹⁴აღნიშნულ შემთხვევაში 43-ე მუხლს.

ლების დაუშვებელ შეზღუდვას გასაგებია, რომ მოსამართლეს შეუძლია ამ საკითხის გადაჭრა. სხვა შემთხვევაა, თუ საქმე ეხება უთანასწორობას, რომელიც წარმოიქმნება ორი წევრი სახელმწიფოს ეროვნული კანონმდებლობის ნორმების შეუსაბამობის გამო.

Gilly-ის და Kerckhaert-Morres-ის საქმეებში⁹⁵ ჩანს, რომ ევროკავშირის სასამართლო ვერ წყვეტს მსგავს პრობლემას; ის შეიძლება გადაწყდეს მხოლოდ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ორმხრივი ან მრავალმხრივი ხელშეკრულებით.⁹⁶ რთული წარმოსადგენია, როგორ მოიქცეოდა ევროკავშირის სასამართლო ჰოლმანის საქმეში, თუ პორტუგალია გაითვალისწინებდა თავისი რეზიდენტებისათვის პორტუგალიის საგადასახადო ბაზაში უფრო კომპენსატორულ ზომებს.

3.8. პრაქტიკა მესამე სახელმწიფოებთან მიმართებაში

2007 წლის 18 დეკემბერს ევროკავშირის სასამართლომ რუსეთის ფედერაციისათვის გამოიტანა პირველი პრინცი-

⁹⁵ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-513/04. (14.11.2006)

⁹⁶ აღსანიშნავია, რომ ევროკავშირის შეთანხმების 96-ე მუხლზე დაფუძნებით ევროპულ კომისიას შეუძლია მიმართოს ამ ორ წევრ სახელმწიფოს, თუ მას მიაჩნია, რომ ეროვნული წესების ეს შეუსაბამობა დამღუპველ კონკურენციას (harmful competition) უქმნის პირობებს. თუ ასეთი თათბირი არ გამოიღებს შედეგს, იმავე კომისიის თხოვნით ევროკავშირის სასამართლოს, კვალიფიციური ხმათა უმრავლესობით, შეუძლია მიიღოს აუცილებელი დირექტივები ამ საკითხის გადასაჭრელად. თუმცა, აღსანიშნავია, რომ ეს არ არის მარტივი პროცედურა.

პულად საინტერესო გადაწყვეტილება,⁹⁷ ევროკავშირის წევრ სახელმწიფოებსა და მესამე ქვეყნებს⁹⁸ შორის კაპიტალის მოძრაობის შეზღუდვის საკითხთან დაკავშირებით.

ევროკავშირის სასამართლოს ძირითადი დასკვნები:

1. დაუშვებელია თვითნებურად (უკანონოდ) შეზღუდვების შემოღება წევრი სახელმწიფოების მხრიდან მესამე ქვეყნებთან მიმართებაში 1993 წლის 31 დეკემბრის შემდეგ (შეთანხმების 56-ე მუხლის დებულებებს აქვთ პირდაპირი მოქმედება და არ ესაჭიროებათ იმპლემენტაცია);⁹⁹
2. საგადასახადო ზედამხედველობის ეფექტურობა არ შეიძლება იყოს წევრ სახელმწიფოებსა და მესამე ქვეყნებს შორის კაპიტალის მოძრაობის შეზღუდვის გასამართლებელი მიზეზი საგადასახადო შეღვათებზე უარის განცხადების მეშვეობით, როდესაც მათ აქვთ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შეთანხმება ეთგოლ-ს მოდელის კონვენციის საფუძველზე, რომელიც ითვალისწინებს ინფორმაციის გაცვლას.

⁹⁷საქმე C-101/05 Skatteverket v. A.

⁹⁸ევროკავშირის კანონმდებლობაში მესამე სახელმწიფო ეწოდება ქვეყანას, რომელიც არ არის ევროკავშირის წევრი.

⁹⁹ ამასთან დაკავშირებით აღსანიშნავია, რომ რუსეთის ფედერაციასა და ევროკავშირის შორის პარტნიორობისა და თანამშრომლობის შეთანხმების შესაბამის დებულებებს აქვთ პირდაპირი მოქმედება, რადგან რუსეთის ფედერაციამ შეასრულა რატიფიკაციის ყველა საჭირო პროცედურა. 1996 წლის ოქტომბერ-ნოემბერში შეთანხმება იყო რატიფიცირებული სახელმწიფოს დუმასა და ფედერაციის საბჭოს მიერ, 1997 წლის ოქტომბერში - ევროკავშირის წევრი სახელმწიფოების მიერ დასრულდა რატიფიკაცია. 1997 წლის 1 დეკემბერს შეთანხმება შევიდა ძალაში.

IV. ევროკავშირი და წევრი სახელმწიფოების ხელშეკრულებები

- ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებები
- ევროკავშირის სამართლისა და საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის ურთიერთქმედება თეორიასა და პრაქტიკაში
- საერთაშორისო საგადასახადო სამართალი და ევროკავშირის მეორადი სამართალი
- საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებები მესამე სახელმწიფოებთან
- ორმხრივი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების შესაბამისობა ევროკავშირის სამართალთან

4.1. ევროკავშირში ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებები

სიახლეს არ წარმოადგენს, რომ საგადასახადო ურთიერთობების განმარტება და რეგულირება აუცილებელია ევროკავშირსა და წევრ ქვეყნებს შორის, რაც თავის მხრივ, შესაბამისობაში უნდა იყოს ევროკავშირის სამართალთან. XX საუკუნის 60-იან წლებში შიდა ბაზარზე ორმაგი დაბეგვრის პრობლემის შესწავლა დაიწყო ფისკალურმა და ფინანსურმა კომიტეტმა პროფესორ ნიუმარკის ხელმძღვანელობით, მათ აგრეთვე აღნიშნეს ორმხრივი საერთაშორისო

საგადასახადო შეთანხმებების¹⁰⁰ სისტემის რეფორმირების მნიშვნელობა.

როგორც პროფესორი ლ.მ. ენტინი აღნიშნავს, წვერი ქვეყნების საერთაშორისო შეთანხმებები მიეკუთვნებიან შეთანხმებების მესამე ჯგუფს, რომელიც გათვალისწინებულია გაერთიანების სამართალში (ეროვნულ კანონმდებლობაში მათი იმპლემენტაციის აუცილებლობიდან გამომდინარე) და ამოღებულია გაერთიანების კომპეტენციიდან,¹⁰¹ რაც, რა თქმა უნდა, განაპირობებს მათ ცალკეულ და სპეციალურ მდგომარეობას საზოგადოების და გაერთიანების სამართლის სისტემაში.

გარდა ამისა, კომიტეტი თავის დასკვნაში უფრო შორს წავიდა: ორმაგი დაბეგვრის თავიდან ასაცილებლად მათ შესთავაზეს, მიეღოთ მრავალმხრივი საერთაშორისო შეთანხმება. 1968 წელს ევროპულმა კომისიამ მოამზადა მრავალმხრივი საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმების წინასწარი პროექტი, რომელიც ძირითადად ეფუძნებოდა ეკონომიკური თანამშრომლობის და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) 1963 წლის კონვენციის დებულებებს. იქიდან მოყოლებული 1990-იან წლებამდე ორმხრივი საერთაშორისო შეთანხმებისა და გაერთიანების სამართლის თანაფარდობის პრობლემების საკითხი არ წამოწეულა.

1992 წელს რუდინგის კომიტეტის¹⁰² მოხსენებაში აღნიშნული იყო გარკვეული ხარვეზები საერთაშორისო საგადასახადო

¹⁰⁰1962 წლის ევროპული კომისიის მოხსენება

¹⁰¹Европейское право / под ред. Л.М. Этина. М., 2005. С. 89.

¹⁰²დამოუკიდებელი ექსპერტების კომიტეტის მოხსენება საწარმოს დაბეგვრასთან დაკავშირებით, მარტი, 1992

შეთანხმებების ქსელში წევრ ქვეყნებს შორის და აგრეთვე აღინიშნა, რომ კაპიტალის დაბეგვრა და მემკვიდრეობის გადასახადი ყოველთვის არ შედის ასეთი ხელშეკრულებების მოქმედების სფეროში. კომიტეტმა ასევე აღნიშნა, რომ წევრმა ქვეყნებმა მესამე სახელმწიფოებთან გააფორმეს ორმხრივი საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებები, რომელთა ნორმებიც ხშირად წარმოადგენს გაერთიანების გადასახადების გადამხდელის დისკრიმინაციის საფუძველს.

4.2. ევროკავშირის სამართლისა და საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის ურთიერთქმედება თეორიასა და პრაქტიკაში

საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებების სამართალს წარმოადგენს ნორმების გაერთიანება, რომელიც გათვალისწინებულია საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებებით და იმპლემენტირებულია წევრი ქვეყნების ეროვნულ კანონმდებლობაში. საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებები დღესდღეობით წარმოადგენს საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის ძირითად წყაროს.

ევროკავშირის სამართალი წევრი სახელმწიფოების ეროვნულ კანონმდებლობასთან შედარებით უფრო მაღლა დგას, თუმცა ევროპის სამართალი აღიარებს მსგავსი ნორმების როლსა და მნიშვნელობას.¹⁰³

ევროკავშირის საგადასახადო სამართლით უმეტესწილად დაწესებული იყო არაპირდაპირი დაბეგვრის მექანიზმი

¹⁰³ევროკავშირის ხელშეკრულების 293-ე მუხლი.

(ბრუნვისა და აქციზის გადასახადი), რადგან ზუსტად იგი წარმოადგენდა საერთო ბაზრის შექმნის და ფუნქციონირების ძირითად დაბრკოლებას.

საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებები უმეტესწილად პირდაპირ დაბეგვრასთანაა დაკავშირებული (შემოსავლების და კაპიტალის გადასახადები, იშვიათად მემკვიდრეობის გადასახადი) - სამართლებრივი რეგულირების საგანთან, რომელსაც ევროკავშირმა ბოლო პერიოდში მიაქცია სერიოზული ყურადღება შიდა ბაზრის შექმნის დასრულებასა და ფუნქციონირების დაწყების გამო. პირდაპირი და-ბეგვრა განიხილება, როგორც ევროკავშირის სამართლებრივი რეგულირების საგანი შიდა ბაზრის ფუნქციონირების სათანადო ზომების კონტექსტში, რომელიც მიმართულია დარჩენილი დაბრკოლებების აღმოფხვრაზე.

ამკარაა, რომ ევროკავშირის ქვეყნებში რეგისტრირებული ფიზიკური და იურიდიული პირები თავიანთი, ევროკავშირის შეთანხმებაში გათვალისწინებული, ¹⁰⁴ უფლებების განხორციელებისას ¹⁰⁵ შეიძლება აღმოჩნდნენ ორმაგი დაბეგვრის რისკის წინაშე საგადასახადო კანონმდებლობის განსხვავებული და შეუსაბამო დებულებების გამო.

უფრო მეტიც, ევროკავშირში, მასში შემავალი 28 სახელმწიფოს გათვალისწინებით, არსებობს კომპლექსური სისტემა, რომელიც შედგება 300-ზე მეტი ორმხრივი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებებისაგან, რომლებიც, ზოგიერთ შემთხვევაში, ევროკავშირის შეთანხმებებიდან გა-

¹⁰⁴რომის ხელშეკრულება, 1957 წ.

¹⁰⁵ფიზიკური პირების, საქონლის, მომსახურების და კაპიტალის გადაადგილების თავისუფლება

მომდინარე, გადასახადების გადამხდელს თავიანთი უფლებების განხორციელებისას უქმნის სირთულეებს.

პირდაპირი დაბეგვრის რეგულირების სფეროში ურთიერთკავშირი ევროკავშირის სამართალსა და საერთაშორისო საგადასახადო სამართალს შორის, კერძოდ საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის შეთანხმებებს შორის, წარმოქმნის მრავალ სადავო საკითხს. სამართლის ამ ორ მიმართულებას აქვს განსხვავებული მიზნები და გამოიყენებს სხვადასხვა სამართლებრივ მიდგომებს.

თუ საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების სამართლის მიზანს, პირველ რიგში, წარმოადგენს სახელმწიფოებს შორის ურთიერთობების რეგულირება საგადასახადო უფლებამოსილებების გადანაწილებით სახელმწიფოებს შორის, ევროკავშირის საგადასახადო სამართალი ემსახურება შიდა ბაზრის წარმოქმნის ძირითად მექანიზმებს და სათანადო ფუნქციონირებას.

ევროკავშირის სასამართლომ თავის პრაქტიკაში არაერთხელ განაცხადა, რომ ევროკავშირის პირველად სამართალში პირდაპირ დაარსებული ჰარმონიზაციის ნორმების არარსებობის მიუხედავად, და თან იმის გათვალისწინებით, რომ „პირდაპირი დაბეგვრა არ შედის ევროკავშირის კომპეტენციის საკითხებში, წევრ ქვეყნების უფლებამოსილება უნდა ხორციელდებოდეს ევროკავშირის სამართლის ფარგლებში“.¹⁰⁶

¹⁰⁶ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-279/93 (Schumacker Case); ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-80/94 (Wielockx Case); ევროკავშირის მართლმსაჯულების სა-

ამასთან დაკავშირებით აღსანიშნავია, რომ არცთუ შორეულ წარსულში, ევროკავშირის სასამართლოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებში იყო აღნიშნული ევროკავშირის მოქალაქეების და იურიდიული პირების დაბეგვრის დისკრიმინაციის შემთხვევები, როდესაც წევრი სახელმწიფოების მიერ საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებათა დებულებების გამოყენება ეწინააღმდეგებოდა ევროკავშირის ხელშეკრულების დებულებებს.¹⁰⁷

გარდა ამისა, წევრ ქვეყნებს შორის არსებული ორმხრივი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების სისტემა, რომელიც მიმართულია ძირითადად ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისკენ, ფაქტობრივად ვერ ახერხებს სრულყოფილად შიდა ბაზარზე არსებული ორმაგი დაბეგვრის ყველა მიზეზის და სახეობის აღმოფრხვას.

2001 წლის 23 ოქტომბერს ევროპული კომისიისათვის გაგზავნილ შეტყობინებაში „შიდა ბაზარი საგადასახადო

სამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-107/94 (Asscher Case); ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-250/95 (Futura Case); ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-118/96 (Safir Case); ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-264/96 (I.C.I. Case) და ა.შ.

¹⁰⁷ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-58/01 (Oce Van der Grinten Case); ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-385/00 (F.W.L. de Groot v. Staatssecretaris van Financien Case); ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-397/98 (Metallgesellschaft Case); ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-200/98 (X AB et Y AB Case).

დაბრკოლებების გარეშე“,¹⁰⁸ დაისვა საკითხი წევრი ქვეყნების საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებებისა და ევროკავშირის ხელშეკრულებების დებულებებს შორის შესაბამისობაზე, იმდენად, რამდენადაც ისინი ქმნიან დამატებით საგადასახადო ტვირთს, როდესაც ფიზიკური და იურიდიული პირების საქმიანობა მიმდინარეობს რამდენიმე წევრ ქვეყანაში. აღნიშნულ შეტყობინებაში შეთავაზებული იქნა ევროკავშირის ფარგლებში საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებით წევრი ქვეყნების გაძლიერებული თანამშრომლობის მექანიზმების გამოყენება.

მოგვიანებით თავის შეტყობინებაში („შიდა ბაზარი დაბრკოლებების გარეშე, რომელსაც ქმნის მოგების (კორპორაციული) გადასახადი: მიღწევები, მიმდინარე ინიციატივები და პოტენციური ამოცანები“)¹⁰⁹ ევროპულმა კომისიამ ხაზი გაუსვა წევრი ქვეყნების სხვადასხვა პირებისათვის ერთიანი და თანაბარი სამართლის რეჟიმის უზრუნველყოფის პრინციპის დაცვის მნიშვნელობას, რომელიც შეიძლება ეწინააღმდეგებოდეს რეზიდენტისა და არარეზიდენტის სამართლებრივი რეჟიმით გათვალისწინებულ გადასახადებს, რომელიც არსებობს მრავალ საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებაში წევრ ქვეყნებს შორის და ასევე წევრ ქვეყნებსა და მესამე სახელმწიფოებს შორის, რადგან ასეთი განსხვავებები უზრუნველყოფს

¹⁰⁸Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee “Toward an Internal Market without tax obstacles” // COM. 2001. 582.

¹⁰⁹Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee “An Internal Market without company tax obstacles – achievements, ongoing initiatives and remaining challenges” // COM. 2003. 726.

უპირატესობის გამოყენების შესაძლებლობის შეზღუდვას, რომელიც გათვალისწინებულია საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებებში.

უნდა აღინიშნოს, რომ ევროკავშირის სასამართლომ არაერთხელ განიხილა ევროკავშირის სამართლისა და საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების ურთიერთქმედებებთან დაკავშირებული საკმეები.

ამასთან ერთად, ევროკავშირის დონეზე სისტემური და თანმიმდევრული სამართლებრივი მუშაობის არარსებობა აღნიშნულ სფეროში იწვევს სამართლებრივი გაურკვევლობის წარმოქმნას, რომელიც ემუქრება შიდა ბაზრის უპირატესობის გამოყენების შეზღუდვას ევროკავშირის გადასახადების გადამხდელების მიერ, და ასევე გამოიწვევს წევრი ქვეყნების კომპეტენტური საგადასახადო ორგანოების ფუნქციების გართულებას.

ევროკავშირის პირველადი სამართლის ავტონომია არა მარტო ეროვნულ სამართალთან, არამედ საერთაშორისო სამართალთან მიმართებაში ევროკავშირის სასამართლოს პრაქტიკით არაერთხელ იქნა დადასტურებული, რომელიც უკვე არა მარტო ინტეგრაციის ისტორიის საკუთრება გახდა, არამედ სამართლებრივი დოქტრინის შემადგენელი ნაწილიც არის.

განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ის ფაქტი, რომ ხელშეკრულებით, რომელიც ამყარებს ევროპის კონსტიტუციას, გათვალისწინებულია, რომ ევროკავშირი არ წარმოადგენს ორმხრივი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების

სუბიექტს, რომლის სუბიექტებიც არიან წევრი სახელმწიფოები.¹¹⁰

შემოსავლისა და კაპიტალის გადასახადები წარმოადგენს უმეტესი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების სამართლებრივი რეგულირების საგანს. რადგან დღესდღეობით ევროკავშირის დონეზე პრაქტიკულად არ არსებობს აღნიშნულ სფეროში სამართლებრივი რეგულირება, წევრი სახელმწიფოები, ასე თუ ისე, თავისუფლები არიან აუცილებელი საგადასახადო წესების შექმნის შეხედულებებში.

აღნიშნულ ასპექტში ევროკავშირის სასამართლომ დაიკავა შემდეგი პოზიცია:

- „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით წევრი სახელმწიფოები კომპეტენტურები არიან განსაზღვრონ შემოსავლებისა და ქონების დაბეგვრის კრიტერიუმები საერთაშორისო ხელშეკრულებების მეშვეობით და დიდი რაოდენობით დადონ ორმხრივი კონვენციები, რომლებიც ძირითადად ეფუძნებოდნენ ეთგო-ს მიერ შექმნილ შემოსავლებისა და კაპიტალის გადასახადების კონვენციის მოდელს“.¹¹¹
- „ევროკავშირში მიღებული გაერთიანებისა და ჰარმონიზაციის არარსებობა... ორმაგი დაბეგვრის პრევენციის მიზნით წევრი სახელმწიფოები დადებული ორმხრივი ხელშეკრულებების ფარგლებში თავისუფლები არიან

¹¹⁰Статьи I-5 и I-6 Договора, устанавливающего Конституцию для Европы; см. также на русском языке: Конституция Европейского союза: Договор, устанавливающий Конституцию для Европы (с комментарием). М., 2005.

¹¹¹ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-336/96 (Gilly Case).

დაბეგვრის უფლებამოსილებების გადანაწილების დამაკავშირებელი ფაქტორების განსაზღვრაში“.¹¹²

მაშასადამე, დამაკავშირებელი ფაქტორების განსაზღვრისათვის წევრ ქვეყნებს გააჩნიათ სუვერენული უფლებამოსილება, რომელიც გადასახადის გადამხდელებს განაკუთვნებს მათ გამონაკლის უფლებამოსილებას. გადასახადების გადამხდელებისა და საგადასახადო სისტემის ფაქტორების დამაკავშირებლები შეიძლება მერყეობდეს. ევროკავშირის სასამართლოს აზრით, ეროვნულობის პრინციპიც კი შეიძლება იყოს გამოყენებული საგადასახადო უფლებამოსილების გადასანაწილებლად დისკრიმინაციის ჩამოყალიბების გარეშე, რომელიც იყო გათვალისწინებული ევროკავშირის შეთანხმებაში: „ასეთი დიფერენციაცია არ შეიძლება იყოს აღიარებული, როგორც დისკრიმინაციის დამამყარებელი, რომელიც აკრძალულია ევროკავშირის ხელშეკრულებით.

მსგავსმა გადანაწილებამ შეიძლება გამოიწვიოს საგადასახადო უთანასწორობა, რომელიც ნეგატიურად იმოქმედებს ევროკავშირის მოქალაქეებზე, რომლებიც ახორციელებენ თავიანთ ევროკავშირის ხელშეკრულების მიერ გათვალისწინებულ უფლებებს, მაგრამ ასეთი უთანასწორობა აუცილებელი არ არის იყოს დისკრიმინაციის მნიშვნელობით.

ცალკეულ შემთხვევებში ასეთმა უთანასწორობამ შეიძლება გამოიწვიოს თავისუფლების აღკვეთის ზომები, რაც გათვალისწინებულია ხელშეკრულებაში, რომელიც ქმნის დაბრკოლებებს, რაც თავდაპირველად არ ატარებდა დისკრიმინაციის ხასიათს, რადგან ისინი უზრუნველყოფენ სა-

¹¹² ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-307/97 (Compagnie de Saint-Gobain Case).

მართლებრივი რეგულირების ერთნაირ რეჟიმს ყველასათვის, მაგრამ ამავდროულად იწვევს ფუნდამენტური თავისუფლების დაბრკოლებას ან მოქმედებს მასზე ისე, რომ მათი განხორციელება ნაკლებად მიმზიდველი ხდება.¹¹³

ევროკავშირის დონეზე ჰარმონიზაციის არარსებობის მიზეზით საგადასახადო სისტემები იცვლებიან წევრ ქვეყნებში და ევროკავშირის სამართლის დებულებები პასუხისმგებლობას არ აკისრებენ წევრ ქვეყნებს გადამხდელის მიერ ძირითადი თავისუფლებიდან ერთის განხორციელებაში, რომ მიიღონ მეტი სარგებელი (უპირატესობა) უფრო მომგებიანი სქემის გამოყენებით. სასამართლოს გენერალურმა ადვოკატმა თავის დასკვნაში აღნიშნა: „კონვენციის მიზანს წარმოადგენს უბრალოდ დაბეგვრის აცილება ერთსა და იმავე შემოსავალზე ორ ქვეყანაში.“

ევროკავშირის წევრ ქვეყნებში არსებული საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებები უნდა ემსახუროდეს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნის მიღწევას, რომელიც პირდაპირ არის გათვალისწინებული ევროკავშირის შეთანხმებაში. ევროკავშირის ხელშეკრულების 29-ე მუხლის მიხედვით „წევრი სახელმწიფოები, იმდენად, რამდენადაც საჭიროება მოითხოვს, ერთმანეთთან აწარმოებენ მოლაპარაკებას, რათა თავიანთი მოსახლეობა უზრუნველყონ... გაერთიანებაში ორმაგი დაბეგვრის აღმოფხვრით“, ¹¹⁴ რომელიც პირველ რიგში, წევრი ქვეყნებისკენ არის მიმართული, შეიძლება იყოს გამოყენებული სამართლებრივი საფუძველი აუცილებელი ზომების

¹¹³ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-9/02 (de Lasteyriedu Saillant Case).

¹¹⁴ევროკავშირის ხელშეკრულების 293-ე მუხლი

მისაღებად სანამ ისინი არ იქნება მიღებული ევროკავშირის ხელშეკრულების სხვა დებულებაზე დაფუძნებით, კერძოდ, 94-ე მუხლზე დაყრდნობით, რომლის მიხედვითაც „საბჭო, რომელიც მოქმედებს ერთხმად, კომისიის რჩევით (წინადადებით) და ევროპის პარლამენტთან და ეკონომიკურ და სოციალურ კომიტეტებთან კონსულტაციის შემდეგ, აქვეყნებს დირექტივებს, რომელიც მიმართულია კანონმდებლობის, ცალკეული სამართლებრივი ნორმატიული აქტების ან წევრი ქვეყნების ადმინისტრაციული აქტების დაახლოება-ზე, რაც უშუალოდ (პირდაპირ) მოქმედებს საერთო ბაზრის წარმოქმნასა და ფუნქციონირებაზე“.¹¹⁵

ცხადია, რომ ევროკავშირის ხელშეკრულების 293-ე მუხლის მე-2 პუნქტის დებულება თავისთავად არ ადგენს ორმაგი დაბეგვრის აღმოფხვრის მექანიზმებს, რადგან აღნიშნული უფლებამოსილება წევრი სახელმწიფოების იურისდიქციაში შედის.¹¹⁶ მაგრამ აქ გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ მიზანი, რომელიც გათვალისწინებულია ზემოაღნიშნული მუხლის დებულებაში, ასევე შედის ევროკავშირის კომპეტენციაში, რადგან ორმაგმა დაბეგვრამ შეიძლება პირდაპირი მოქმედება იქონიოს შიდა ბაზრის ფუნქციონირებაზე. ასევე აღსანიშნავია, რომ საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების ზოგიერთი დებულება მთლიანად არ შეესაბამება ევროკავშირის პირველად ან მეორად სამართალს.

ევროკავშირის საგადასახადო სამართლისა და საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების შესაბამისობის საკით-

¹¹⁵ევროკავშირის ხელშეკრულების 94-ე მუხლი

¹¹⁶ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-336/96 (Gilly Case).

ხის განხილვისას განსაკუთრებული ადგილი უნდა მიენიჭოს წევრი სახელმწიფოების საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებებს მესამე ქვეყნებთან.

ევროკავშირის შეთანხმება მოიცავს სპეციალურ დებულებას, რომელიც არეგულირებს კოლიზიებს ევროკავშირის სამართალსა და ორმხრივ საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებებს შორის, რომელიც გაფორმებულია ევროკავშირის ხელშეკრულების ძალაში შესვლამდე წევრ ქვეყნებსა და მესამე ქვეყნებს შორის.¹¹⁷

იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდება შეუსაბამობა საერთაშორისო საგადასახადო სამართლისა და ევროკავშირის სამართლის ნორმებს შორის, ევროკავშირის სამართლის 307-ე მუხლის მეორე პუნქტში პირდაპირ გათვალისწინებულია, რომ „წევრმა სახელმწიფოებმა უნდა მიიღონ ყველა აუცილებელი ზომა, რათა აიცილონ დადგენილი შეუთავსებლობე-ბი“, ანუ შეიტანონ ცვლილებები საერთაშორისო სამართლის ნორმებში, მოიყვანონ ისინი შესაბამისობაში ევროკავშირის ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესაბამისად. აღნიშნულ შემთხვევაში დაინტერესებულმა წევრმა სახელმწიფოებმა უნდა ეცადონ განიხილონ, მოლაპარაკების პროცესში, დებულებები, რომელიც შეუთავსებელია ევროკავშირის სამართალთან, და მიიღონ ყველა საჭირო ზომა ამ საკითხის მოსაგვარებლად, მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, ორმხრივი საერთაშორისო ხელშეკრულების დენონსაციაც. აქ, სავარაუდოდ, შესაძლებელია ურთიერთთანამშრომლობაც წევრ ქვეყნებს შორის, მათი მხრიდან პოლიტიკური ზეწოლის განხორციელება, ან მათი საერთო პოზიციის

¹¹⁷ევროკავშირის ხელშეკრულების 307-ე მუხლი

წარდგენა მესამე სახელმწიფოსათვის, რომელიც უარს აცხადებს შეიტანოს ცვლილებები საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებაში.

ევროკავშირის ხელშეკრულების ძალაში შესვლის შემდეგ წევრ ქვეყნებსა და მესამე სახელმწიფოებს შორის საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების გაფორმება, რომელიც მოიცავს ევროკავშირის სამართლის საწინააღმდეგო დებულებებს, მოწმობს ასეთი წევრი სახელმწიფოების მიერ ევროკავშირის ხელშეკრულების მიერ დაკისრებული მოვალეობის შეუსრულებლობას, რასაც ასევე ადასტურებს ევროკავშირის სასამართლოს პრაქტიკა.

- „ევროკავშირის ხელშეკრულების მე-10 მუხლი ითვალისწინებს, რომ წევრმა სახელმწიფოებმა უნდა მიიღონ ყველა საჭირო ზომა, ზოგადი ან სპეციალური ხასიათის, რათა უზრუნველყონ ხელშეკრულებიდან გამომდინარე ვალდებულებების შესრულება. თუ, მიუხედავად ამისა, გაერთიანების სამართლის დებულების გამოყენება იქნება გართულებული ორმხრივი სართაშორისო ხელშეკრულების იმპლემენტაციისათვის მიღებული ზომების გამო, ყოველი წევრი სახელმწიფო ვალდებულია ასეთი დებულების გამოყენება გაამარტივოს და ამასთან დაკავშირებით სხვა წევრ სახელმწიფოს, რომელსაც გაერთიანების სამართლის მიხედვით აქვს დაკისრებული ვალდებულება, ხელი შეუწყოს“.¹¹⁸

ამავდროულად, ევროკავშირის არაწევრმა სახელმწიფომ რომც შესთავაზოს საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებაში დებულების შეტანა, რომელიც ევროკავშირის

¹¹⁸ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-235/87 (Matteucci Case)

ხელშეკრულების დარღვევა იქნება, მაგალითად დებულება, რომელიც სხვა წევრი სახელმწიფოს მოქალაქებისათვის იქნება დისკრიმინაციული, ანალოგიური საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების კონკრეტული დებულებების, რომლის მიზანსაც წარმოადგენს დარღვევისა და ბოროტად გამოყენების პრევენცია, ანუ უპირატესობებითა და შეღავათებით სარგებლობაზე შეზღუდვის დაწესება, რაც გათვალისწინებულია საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებით, წევრი სახელმწიფო - ასეთი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების მხარე - იქნება დამნაშავე ევროკავშირის ხელშეკრულების დარღვევაში, თუ ის გააფორმებს ასეთ ხელშეკრულებას და ამით დაარღვევს კეთილსინდისიერი თანამშრომლობის ვალდებულებების შესრულებას, რომელიც გათვალისწინებულია ევროკავშირის ხელშეკრულების მე-10 მუხლში.

XX საუკუნის 60-იან წლებში ევროკავშირის სასამართლომ დაიწყო ორმხრივი საერთაშორისო ხელშეკრულებების ევროკავშირის სამართალთან შესაბამისობის საკითხების განხილვა,¹¹⁹ მაგრამ უშუალოდ საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების შესაბამისობის საკითხების განხილვა დაიწყო მხოლოდ 80-იან წლებში.

დაბეგვრის უფლებამოსილების გადანაწილების საკითხი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების შეთანხმებასთან დაკავშირებით წევრი სახელმწიფოების მონაწილეობით, ევროკავშირის სასამართლოს განხილვის საგანი გახდა შემდეგ საქმეებში:

¹¹⁹ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე 10/61.

- Avoir Fiscal-ის საქმეში ევროკავშირის სასამართლომ პირველად დაადგინა, რომ „ევროკავშირის ხელშეკრულების 43-ე მუხლში გათვალისწინებული უფლებები არის უპირობო და წევრი სახელმწიფო ვერ გახდის მას სხვა წევრ სახელმწიფოსთან გაფორმებულ საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების შინაარსზე დამოკიდებულს¹²⁰“. საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების ორმხრივ ხასიათთან დაკავშირებით ევროკავშირის სასამართლომ განაცხადა, რომ მათ არ შეუძლიათ ევროკავშირის მოქალაქეების უფლებების შეზღუდვა, და ამავე გადაწყვეტილებაში დაამატა, რომ „43-ე მუხლი არ უშვებს ასეთი უფლებების დამოკიდებულებას ნაცვალგების პირობებზე, რომელიც დადგენილია სხვა წევრ სახელმწიფოებში შესაბამისი უპირატესობის მოპოვების მიზნით“.

ევროკავშირის სასამართლომ Gilly-ის საქმის გადაწყვეტილებაში განმარტა ევროკავშირის ხელშეკრულების 293-ე მუხლის დებულებები, მასში პირდაპირი მოქმედების არარსებობასთან დაკავშირებით:¹²¹

- „293-ე მუხლის მიზანს არ წარმოადგენს სამართლებრივი ნორმების დაწესება, რომელიც, როგორც ასეთი, ექვემდებარება პირდაპირ მოქმედებას, არამედ უბრალოდ განსაზღვრავს საფუძვლების ჩამონათვალს, რომლებთან მიმართებაშიც წევრი სახელმწიფოები ვალდებული არიან ერთმანეთთან აწარმოონ მოლაპარაკებები „რადგან ეს აუცილებელია“. ამგვარად, მიუხედავად იმისა, რომ

¹²⁰ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-270/83 (Commission v. France – Avoid Fiscal Case).

¹²¹ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-336/96 (Gilly Case).

ევროკავშირის ტერიტორიაზე ორმაგი დაბეგვრის გაუქმება შედის ევროკავშირის ხელშეკრულების მიზანში, ზე-მოაღნიშნული დებულებიდან ნათლად ჩანს, რომ მას არ შეუძლია თავისთავად შესთავაზოს ფიზიკურ პირებს რაიმე უფლებები, რომლებსაც ისინი დაეყრდნობოდნენ თავიანთ ეროვნულ სასამართლოში.

ევროკავშირის სასამართლოს განხილვის საგანი ასევე გახდა წევრი სახელმწიფოების მიერ დაბეგვრის უფლებამოსილებების განხორციელების საკითხი.

4.3. საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებები და ევროკავშირის მეორადი სამართალი

საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების დებულებების შესაბამისობის საკითხი ევროკავშირის მეორად კანონმდებლობის დებულებასთან ასევე წარმოადგენს ევროკავშირის სასამართლოს განხილვის საგანს.

Athinaiki Zythopoiia-ის საქმეში წევრი სახელმწიფოს ხელისუფლება დაეყრდნო ორმხრივ საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების დებულებებს, რათა დაესაბუთებინა და გაემართლებინა, უცხოური კომპანიის მიმართ დივიდენდების დაბეგვრა. რადგან მე-7 მუხლის დირექტივები „ეროვნული და შვილობილი კომპანიების“¹²² შესახებ პირდაპირ ადგენს, რომ დირექტივების მოქმედება

¹²² Пункт 2 ст. 7 Директивы Совета ЕЭС 90/435/ЕЕС “Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов”.

არ ეხება შიდა კანონმდებლობის, ან დებულებების გამოყენების წესების საკითხებს, რომელიც დაფუძნებულია საერთაშორისო ხელშეკრულებებზე და განკუთვნილია დივიდენდების ორმაგი დაბეგვრის ეკონომიკური ეფექტიანობის შესამცირებლად ან აღმოსაფხვრელად, ამასთან დაკავშირებით წევრი სახელმწიფო დარწმუნებული იყო დივიდენდების ასეთი დაბეგვრის კანონიერად აღიარებაში.

ზემოაღნიშნულის საპასუხოდ ევროკავშირის სასამართლომ მე-7 მუხლის მოქმედების სფერო შეამცირა იმ მოტივით, რომ აღნიშნული დებულება სპეციალურად არის გათვალისწინებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან ასაცილებლად, და ასევე განაცხადა, რომ საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებას არ შეუძლია დირექტივების დებულებების მოქმედების შემცირება, რომელიც გამორიცხავს წყაროსთან დაბეგვრას: „ეკონომიკური საქმიანობის სუბიექტებისათვის მინიჭებული უფლებები... დირექტივებით, უპირობოა და წევრ სახელმწიფოს არ შეუძლია მისი შესრულება გახადოს დამოკიდებული სხვა წევრ სახელმწიფოსთან გაფორმებულ საერთაშორისო ხელშეკრულებაზე“¹²³.

4.4. საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებები მესამე სახელმწიფოებთან

უნდა აღინიშნოს, რომ ზოგიერთი ორმხრივი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულება შეიცავს უპირატესობის

¹²³ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-294/99 (Athinaiki Zythopoiia Case).

გამოყენების შემზღუდავ პირობებს ან დებულებებს, რაც უზრუნველყოფილია საერთაშორისო ხელშეკრულებებით.

რა თქმა უნდა, ასეთი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების დებულებები ასევე ეწინააღმდეგება ევროკავშირის სამართალს, რასაც ადასტურებს ევროკავშირის სამართლის პრაქტიკა საქმით *Compagnie de Saint-Gobain*.¹²⁴

ამასთან დაკავშირებით მათ განაცხადეს, რომ ევროკავშირის სამართლის მიხედვით მოვალეობის შესრულება თავისთავად არ წარმოადგენს პრობლემას მესამე სახელმწიფოებთან საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების მოვალეობის შესრულების კონტექსტში. მართლაც, „გაფორმებული საერთაშორისო ხელშეკრულების (წევრ სახელმწიფოებსა და მესამე ქვეყანას შორის) ბალანსი და ნაცვალები არ შეიძლება იყოს დაყენებული ეჭვქვეშ მათი გამოყენების სფეროს ცალმხრივი გაფართოების მიხედვით (წევრი სახელმწიფოს მხრიდან) საგადასახადო შეღავათების მიმღები კატეგორიის მიმართ (ასეთ სახელმწიფოში), რომელიც გათვალისწინებულია მსგავსი საერთაშორისო ხელშეკრულებების მიერ... რადგან ასეთი გაფართოება ყველა შემთხვევაში ვერ იქონიებს გავლენას არაწევრი სახელმწიფოების სამართალზე, რომლებიც წარმოადგენენ საერთაშორისო ხელშეკრულებების მხარეს და არ დაიკისრებენ ახალ ვალდებულებას.“

¹²⁴ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-307/97 (*Compagnie de Saint-Gobain Case*) (21.09.1999)

ევროკავშირის სასამართლოს გადაწყვეტილებებში, საჰაერო ტრანსპორტის¹²⁵ სფეროში, შეიძლება დავასკვნათ, რომ წევრი სახელმწიფო არღვევს არა მარტო ევროკავშირის ხელშეკრულების 43-ე მუხლს - საგადასახადო უფლებამოსილების განხორციელებასთან დაკავშირებით, არამედ მე-10 მუხლის დებულებებსაც - საგადასახადო სუვერენიტეტის გადანაწილების შესახებ - საგადასახადო უფლებამოსილება (კეთილსინდისიერი თანამშრომლობის ვალდებულება).

4.5. ორმხრივი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების შეუსაბამობა ევროკავშირის სამართალთან

ევროკავშირის სასამართლოს ორმხრივი საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმების დებულებების ევროკავშირის სამართლის დებულებებთან შეუსაბამობის განხილვისას წევრი სახელმწიფოები საკმაოდ ხშირად თავის გასამართლებლად იყენებენ და ასაბუთებენ საჯარო ინტერესების დამაჯერებელ მიზეზებს: გადასახადებისგან თავის არიდებასთან ბრძოლა, საჯარო შემოსავლების დაკარგვისა და შემცირების შესაძლებლობა, ასევე ურთიერთდაკავშირებული და ურთიერთდამოკიდებული ფისკალური თანხვედრა. თუმცა როგორც წესი, ევროკავშირის სასამართლო ყოველთვის უარყოფს წევრი სახელმწიფოების ეროვნული საგადასახადო ორგანოების ასეთ არგუმენტებს.¹²⁶

¹²⁵ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-466/98-C-476/98 (Open Skies Cases) (05.11.2002)

¹²⁶ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-270/83 (Commission v. France – Avoir Fiscal Case); ასევე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვე-

Wielockx-ის საქმეში ეროვნული საგადასახადო ორგანო ცდილობდა გაემართლებინა არარეზიდენტებისათვის საგადასახადო შეღავათების უზრუნველყოფის შეუძლებლობა (საპენსიო შენატანებზე საგადასახადო დაქვითვა) ურთიერთდაკავშირებული და ურთიერთდამოკიდებული ფისკალური შეთანხმების შენარჩუნების აუცილებლობის მიზეზით. როგორც ადრე აღვნიშნეთ, ის არის ერთ-ერთი იმ რამდენიმე გასამართლებელი მიზეზთაგანი, რომელიც საგადასახადო საკითხებთან დაკავშირებით ევროკავშირის სასამართლოსათვის არის მისაღები, მაგრამ წევრი სახელმწიფოების საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებასთან დაკავშირებულ საქმეებში, ამ გამართლებას მთლიანად არ ითვალისწინებს.¹²⁷

გარდა ამისა, ევროკავშირის სასამართლო აღნიშნულ საქმეში განაჩენის გამოტანისას ორმხრივი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების „რთულ ბუნებას“ დაეყრდნო: „ერთსა და იმავე ფიზიკურ პირთან მიმართებაში მკაცრი შეფარდება შენატანების დაქვითვასა და პენსიების დაბეგვრას შორის გადატანილია სხვა დონეზე და გამოიყენება მონაწილე სახელმწიფოების ნაცვალგების ნორმების

ტილება საქმეზე C-264/96 (Imperial Chemical Industries Case); ასევე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-307/97 (Saint-Gobain Case); ასევე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-264/96 (Imperial Chemical Industries Case); ასევე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-80/94 (Wielockx Case);

¹²⁷ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-204/90 (Bachmann Case) (28.01.1992); ასევე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-300/90 (Commission v. Belgium Case).

საფუძველზე. რადგან ურთიერთდაკავშირებული და ურთიერთდამოკიდებული ფისკალური შეთანხმება უზრუნველყოფილია სხვა წევრ სახელმწიფოსთან შეთანხმებული ორმხრივი კონვენციით, დაქვითვაზე უარის განცხადების გამართლებისას არ შეიძლება ამ პრინციპზე დაყრდნობა, რომელსაც აქვს ადგილი განხილულ საქმეში“.

ნაწილი II - ვიშეგრადის ქვეყნების საგადასახადო პოლიტიკა

შესავალი

ტერმინი „ვიშეგრადის ჯგუფი“ აღნიშნავს ცენტრალური ევროპის ოთხი ქვეყნის - ჩეხეთის, პოლონეთის, სლოვაკეთისა და უნგრეთის - ალიანსს. ქვეყანათა თანამშრომლობის ამ ფორმის მიზანი რეგიონული თანამშრომლობის გაღრმავება და ევროინტეგრაციის პროცესების გაძლიერებაა. რეგიონულ-სუბრეგიონულმა თანამშრომლობამ, რომელსაც საფუძველი 1991 წლის 15 თებერვალს უნგრეთის ქალაქ ვიშეგრადში ჩეხესოლოვაკიის პრეზიდენტის, ვაცლავ ჰაველის ინიციატივით ჩაეყარა, ევროკავშირთან ინტეგრაციის წარმატებული მაგალითი შექმნა. მიუხედავად იმისა, რომ ვიშეგრადის ჯგუფს არ აქვს თავისი მუშაობის ისეთი ჩამოყალიბებული სტრუქტურა, როგორც ეს სხვა რეგიონული თუ უნივერსალური საერთაშორისო ორგანიზაციების შემთხვევაშია, და არ აქვს მუდმივი სამდივნო და არ ჰყავს თანამშრომლები, იგი ჯერ კიდევ 90-იანი წლებიდან იქცა წარმატებული რეგიონული თანამშრომლობის სიმბოლოდ ¹²⁸, რამაც ვიშეგრადის ქვეყნები ევროკავშირის წევრობამდე მიიყვანა.

ვიშეგრადის ქვეყნების ჯგუფმა განვლო წარმატებული გზა ცენტრალური ეკონომიკიდან საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის მიმართულებით. ეკონომიკური რეფორმების ერთ-ერთ მთავარ აქცენტად დასაწყისშივე იქცა საგადასახადო სისტემების რეფორმირება. ამ რეფორმებს ვიშეგრადის ქვეყ-

¹²⁸ვიშეგრადის ქვეყნების ეკონომიკური პოლიტიკა ევროინტეგრაციის გზაზე (ლექციების კურსი), ე. ლეკაშვილი, გ. ყუფარაძე, ნ. მაისურაძე. თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, თბ. 2012 წ. გვ 6.

ნებში უნდა უზრუნველყო ევროკავშირთან თავსებადი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბება, რომელიც, თავის მხრივ, ევროკავშირის წევრობის ერთ-ერთი განმსაზღვრელი კრიტერიუმი უნდა გამხდარიყო საერთო ევროპული ეკონომიკისა და საერთო ევროპული ბაზრის პირობებში.

გარდამავალი ეკონომიკის თეორიაში ზოგადად მიჩნეულია, რომ საგადასახადო სისტემის სწრაფი რეფორმები ცენტრალური ეკონომიკიდან საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის პერიოდში წარმოადგენდა ერთგვარ ეკონომიკურ ექსპერიმენტს. ვიშეგრადის ქვეყნებში საგადასახადო სისტემის რეფორმირების ტემპს კიდევ უფრო აჩქარებდა ევროკავშირში გაწევრიანების სურვილი და შესაბამისად ევროკავშირის კანონმდებლობასთან ჰარმონიზების ამოცანა. მაგრამ გარდამავალი ეკონომიკის სხვა ქვეყნებთან შედარებით ქვეყანათა ამ ჯგუფმა შეძლო საგადასახადო და ფისკალური სისტემების მეტ-ნაკლები სირთულეების წარმატებული გადალახვით საბოლოო მიზნის მიღწევა. ამ პროცესებში თავისი გავლენა უკვე არსებულ გამოცდილებას ჰქონდა. ვიშეგრადის ქვეყნებში საგადასახადო სისტემის რეფორმირება დაწყო და განხორციელდა ეტაპობრივად ევროინტეგრაციის კურსის იმპერატივებიდან გამომდინარე.

თუ გავანალიზებთ საგადასახადო შემოსავლების წილს მთლიან შიდა პროდუქტში წლების დინამიკის მიხედვით (იხ. ცხ. 1), დავინახავთ, რომ ვიშეგრადის ქვეყნებში ეს წილი 30%-იანი მაჩვენებლის ირგვლივ მერყეობს. ამ მხრივ ოთხ ქვეყანას შორის ყველაზე მაღალი მაჩვენებლით უნგრეთი გამოირჩევა - 39% 2012 წლისათვის, ხოლო ყველაზე დაბალი მაჩვენებლით კი სლოვაკეთი - 28%.

ცხრილი 1 ¹²⁹. საგადასახადო შემოსავლების წილი მშპ-ში, ვიშეგრადის ქვეყნები.

საგადასახადო შემოსავლების წილი მთლიან შიდა პროდუქტში

ქვეყანა/წელი	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
ჩეხეთი	35	34	35	34	34	35	36	36	36	36	36	35	34	34	35	36
უნგრეთი	38	38	39	39	38	38	38	38	37	37	40	40	40	38	37	39
პოლონეთი	37	36	35	33	33	33	33	32	33	34	35	34	32	32	32	32
სლოვაკეთი	37	37	35	34	33	33	33	32	31	29	29	29	29	28	29	28

აღნიშნული მაჩვენებლები ვიშეგრადის ოთხი ქვეყნის შემთხვევაში ახლოსაა ეთგო¹³⁰-ს წვერი ქვეყნების საშუალო მაჩვენებელთან - 33.75% (2012 წლისათვის).

¹²⁹ OECD National Accounts, OECD Revenue Statistics, <https://stats.oecd.org>

¹³⁰ ეთგო - ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია, OECD Organization for Economic Cooperation and Development

თავი I. ჩეხეთის საგადასახადო პოლიტიკა

- მოგების გადასახადი
- კაპიტალზე გადასახადი
- გაყიდვის გადასახადი/დამატებული ღირებულების გადასახადი
- სხვა გადასახადები
- დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრა
- საგადასახადო შეღავათები
- საგადასახადო დაბეგვრის საერთაშორისო ასპექტები
- ვალუტის გაცვლის კონტროლი

ჩეხეთის საგადასახადო სისტემა, რომელიც მე-20 საუკუნის 90-იანი წლებიდან გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყნების საგადასახადო სისტემის თავისებურებებით ხასიათდებოდა, ამჟამად ევროკავშირის წევრი ქვეყნების საგადასახადო სისტემების მსგავსია. სანამ უშუალოდ ჩეხეთის თანამედროვე საგადასახადო პოლიტიკის განხილვაზე გადავიდოდეთ, განვიხილოთ ის საწყისი პირობები, რამაც ჩამოაყალიბა ჩეხეთის თანამედროვე საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა.

საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის პერიოდში განხორციელდა საგადასახადო სისტემის რამდენიმე ხელშესახები რეფორმა. მათ შორის მნიშვნელოვანი იყო უარყოფითი საგადასახადო განაკვეთების გაუქმება, რომელიც ცენტრალური ეკონომიკის პირობებში გამოიყენებოდა „სოციალურად მგრძობიარე“ მოხმარების სუბსიდირებისათვის. მის ნაცვლად კორპორაციული მოგების გადასახადის შემოღებამ ხელი შეუწყო კანონში მოცემული საგადასახადო განაკვეთებით სუბიექტების დაბეგვრის პრაქტიკის დანერგვას და გააუქმა სუბიექტური მოლაპარაკებების გზით დაბეგვრის

ოდენობის განსაზღვრის პრაქტიკა როგორც ეს იყო ცენტრალურად დაგეგმვადი ეკონომიკის პირობებში. ფუნდამენტურად ახალი საგადასახადო კანონმდებლობა ამოქმედდა 1993 წელს. ახალი საგადასახადო კანონმდებლობის მიღების შემდეგ ცვლილებათა ძირითადი პაკეტი მიმართულ იყო ევროკავშირის კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციის მიმართულებით (განსაკუთრებით დამატებული ღირებულების გადასახადისა და აქციზის გადასახადების მიმართულებით).

მომდევნო პარაგრაფებში განხილულია ჩეხეთის თანამედროვე საგადასახადო პოლიტიკის პრაქტიკული ასპექტები: კანონმდებლობით დაწესებული ძირითადი გადასახადების სახეები, საგადასახადო განაკვეთები, დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრისა და საგადასახადო შეღავათების მოქმედი ნორმები.

1.1. მოგების გადასახადი

მოგების გადასახადს (Company Tax) იხდიან ჩეხეთის რეზიდენტი კომპანიები მიღებულ შემოსავლებზე, შემოსავლის წყაროს გეოგრაფიული ადგილის მიუხედავად. არარეზიდენტ კომპანიებს გადასახადი ეკისრებათ ჩეხეთში მიღებული შემოსავლის წყაროს მიხედვით. კანონმდებლობის შესაბამისად, რეზიდენტ კომპანიად მიიჩნევა ის კომპანია, რომელსაც რეგისტრაცია გავლილი აქვს ჩეხეთში.

2013 წლისათვის კორპორატიული საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი 19%-ს შეადგენს. 5%-იანი დაბეგვრის რეჟიმი ეხებათ საინვესტიციო და საპენსიო ფონდებს, ასევე საპარტნიორო ფონდებს. ფისკალურ წელს წარმოადგენს,

როგორც კალენდარული წელი, ასევე საქმიანობის ეკონომიკური წელი, ეს უკანასკნელი საჭიროებს საგადასახადო ორგანოსთან შეთანხმებას. მთლიანი გადასახადის გადახდა ხდება ერთჯერადი გადარიცხვით, თუ წინა წლის საგადასახადო ვალდებულება იყო 30000 ჩეხურ კრონაზე ნაკლები; 6 თვიანი წინსწრებით გადახდით, თუ წინა წლის შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულება 30000-სა და 150000 ჩეხურ კრონას შორის იყო; წინასწარი კვარტალური გადახდით თუ შესაბამისმა წინა საგადასახადო ვალდებულებამ შეადგინა 150000-ზე მეტი.

1.2. კაპიტალზე გადასახადი

ისეთი კაპიტალური შემოსავლები, როგორცაა დივიდენდები, საპროცენტო შემოსავალი, სადეპოზიტო ანარიცხვები და საგარანტიო ფურცლების შემოსავლები იბეგრება 15%-იანი საგადასახადო განაკვეთით. 2004 წლიდან დივიდენდი და საპროცენტო შემოსავალი გათავისუფლებულია წყაროსთან დაბეგვრისაგან, თუ ამ უკანასკნელის გადახდა ხდება ევროკავშირის წევრი ქვეყნის რეზიდენტისათვის (ევროკავშირის დირექტივა EU Parent-Subsidiary Directive No 90/435/EU), 2008 წლიდან დაბეგვრისაგან თავისუფლდება შემდეგი სახის შემოსავლები:

- აქციათა წილის გადაცემის შედეგად წარმოქმნილი შემოსავალი დედა კომპანიასა და შვილობილს შორის ევროკავშირის ტერიტორიაზე;
- რეზიდენტი კომპანიების მიერ არარეზიდენტი კომპანიებისათვის გადახდილი დივიდენდი;
- აქციების წილის გადაცემის შედეგად წარმოქმნილი შემოსავალი სათაო კომპანიის მიერ შვილობილი კომპა-

ნიისათვის, რომლის რეზიდენტობის ქვეყანაში ხელ-
მოწერილია შესამისი ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულება.

მოცემულ დებულებებთან მიმართებაში საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულია, რომ მშობელ კომპანიას ფილიალ კომპანიაში უნდა ჰქონდეს სულ მცირე 10% რეგისტრირებული კაპიტალის წილი უწყვეტი 12 თვის მანძილზე, ხოლო ფილიალი კომპანია კი უნდა წარმოადგენდეს სააქციო საზოგადოებას ან შეზღუდული პასუხისმგებლობის კომპანიას და ევროკავშირის არაწევრ ქვეყანაში სულ მცირე 12%-იან დაბეგვრას უნდა ექვემდებარებოდეს.

2011 წლის 1 იანვრიდან სალიცენზიო მოსაკრებელი დაბეგვრას აღარ ექვემდებარება, როდესაც ამ უკანსკნელის ტრანსფერი ხდება ჩეხეთიდან ევროკავშირის ან ევროპის ეკონომიკური ზონის ქვეყნებში (ამ შემთხვევაში მოცემული მიმღები კომპანია ჩეხეთის კომპანიის მეწილეს უნდა წარმოადგენდეს, ბოლო უწყვეტი 24 თვის მანძილზე). გადასახადისგან გათავისუფლების ამგვარი შეღავათების მიღებისათვის დაბეგვრის სუბიექტმა უნდა მიმართოს ჩეხეთის საგადასახადო ადმინისტრაციას.¹³¹

ჩეხეთში უცხოური საწარმოების ფილიალების დაბეგვრისათვის ცალკე გადასახადი არ არსებობს. უცხოური კომპანიის ჩეხეთის ფილიალიდან მიღებული შემოსავლები 2013 წლისათვის იბეგრება საერთო 19%-იანი განაკვეთით. ფილიალებს შორის მოგების განაწილება საგადასახადო

¹³¹Business and Taxation Guide to The Czech Republic, prepared by Mazars s.r.o. in September 2011, Praxity-Global Alliance of independent firms, p 10

მიზნებისათვის განისაზღვრება იმ არსებული ზღვრებით, რაც დგინდება მსგავსი კომპანიების პრაქტიკული შემთხვევების მიხედვით.

1.3. გაყიდვის გადასახადი/დამატებული ღირებულების გადასახადი

დამატებული ღირებულების გადასახადის დაკისრება ხდება პროდუქტისა და მომსახურების მიწოდებაზე, უძრავი ქონების გადაცემაზე, ასევე სარგებლობის უფლების გადაცემასა და პროდუქტის იმპორტზე. საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით განსაზღვრულია დამატებული ღირებულების გადასახადის ორი განაკვეთი, 2013 წლისათვის: საბაზისო 21% და შემცირებული 15%. 21%-იანი დაბეგვრა ეხება უმრავლესობა პროდუქტებსა და მომსახურებას, ხოლო 15% - ცალკეულ მომსახურებას და ისეთ პროდუქტებს, რომლებიც მიეკუთვნებიან კვებისა და ფარმაცევტულ წარმოებას. ის პროდუქტი და მომსახურება, რომელთა ექსპორტი ხორციელდება ჩეხეთიდან ევროკავშირის არაწევრ ქვეყანაში თავისუფლდება დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან. დღგ-სთან დაკავშირებული ევროკავშირის მეექვსე დირექტივის პრინციპები (77/388/EU) ჩეხეთში მოქმედებს 2004 წლის 1 მაისიდან.

1.4. სხვა გადასახადები

უძრავ ქონებაზე გადასახადი წესდება იმ შენობებსა და ნაგებობებზე, რომლებიც მდებარეობენ ჩეხეთის რესპუბლიკის ტერიტორიაზე. უძრავის ქონების გადასახადის გადამხდელს

წარმოადგენს თავად ქონების მესაკუთრე ან მისით მოსარგებლე პირი. გადასახადის განაკვეთი დამოკიდებულია ქონების ზომაზე, მდებარეობასა და ტიპზე. ეს გადასახადი გამოქვითვადია კორპორატიული საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის.

მემკვიდრეობისა და ჩუქების გადასახადები წესდება იმ სუბიექტების მიმართ, რომელთაც ქონება მიიღეს თანხის გადახდის გარეშე. გადასახადის ეს ტიპი არ არის გამოქვითვადი საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის.

ქონების გადაცემა იბეგრება ქონების ტრანსფერის გადასახადით, რომელიც რაოდენობრივად წარმოადგენს საბაზრო ან აქტიური ფასის 4%-ს. მოცემული გადასახადის ტიპი გამოქვითვადია საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის.

დასაქმებულთათვის არაპირდაპირი გადახდები ისეთი მიმართულებით, როგორცაა დასაქმებულთა სოციალური და სამედიცინო დაზღვევა, იბეგრება საერთო გადახდების 34%-ით.

1.5. დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრა

კომპანიის დასაბეგრი შემოსავალი განისაზღვრება საერთო შემოსავლებსა და გამოქვითავად დანახარჯებს შორის სხვაობით. ზოგადად, იმისათვის რომ დანახარჯების გამოქვითვა მოხდეს, ისინი დაკავშირებული უნდა იყოს მოცემული შემოსავლის მიღებასთან და შედიოდეს იმ ზღვრებში, რასაც ჩეხეთის კანონმდებლობა აწესებს.

კანონდებლობით ამორტიზაციის მიზნებისათვის განსაზღვრულია აქტივების ექვსი ჯგუფი, რომელთათვისაც გამოიყენება ამორტიზაციის კანონდებლობით განსაზღვრული ნორმები სამიდან 50 წლამდე პერიოდისათვის. დასაშვებია წრფივი ან დაჩქარებული ამორტიზაცია. ამორტიზაციის მეთოდის ამორჩევა თავდაპირველად ერთჯერადად ხდება თავად გადასახადის გადამხდელის მიერ, რომლის შეცვლა აღარ ხდება აქტივის მთელი მომსახურების მანძილზე. განსაკუთრებულ შემთხვევებში კანონდებლობა უშვებს ამორტიზაციის სპეციალური განაკვეთების გამოყენებას ფინანსური ლიზინგის შემთხვევაში. გამოქვითვებისათვის ამორტიზაციის ნორმების გამოყენება შესაძლებელია, თუ აქტივის შეძენის ღირებულება აჭარბებს 60000 ჩეხურ კრონას (არახელშესახები ფიქსირებული აქტივები) ან 40000 ჩეხურ კრონას (ხელშესახები ფიქსირებული აქტივები).

კრედიტებისა და სესხების ფინანსური ხარჯები შესაბამისი საგადასახადო პერიოდისათვის ჩაითვლება არაგამოქვითვად ხარჯებად, როცა მათი ოდენობა აჭარბებს დადგენილ საერთო საპროცენტო განაკვეთს ოთხჯერ ან მეტი ოდენობით. არაგამოქვითვადი ხარჯი არის ხარჯის ის ოდენობა, რომელიც არსებულ სესხს 4-ჯერ აჭარბებს (ეს ფარდობა ფინანსური ინსტიტუტებისათვის 6:1-ზეა).

ზარალი საგადასახადო მიზნებისათვის შესაძლებელია გადატანილ იქნას 5 წლის ვადით. 2004 წლის შემდეგ წარმოქმნილი ზარალის გადატანა შესაძლებელია მოხდეს საერთო დაბეგვრის მიდგომის ფარგლებში ევროკავშირის ტერიტორიაზე ცალკეული შეზღუდვებით.

1.6. საგადასახადო შეღავათები

2000 წლის 1 მაისიდან ინვესტორთათვის შემოღებულ იქნა სპეციალური საგადასახადო შეღავათები, რომელიც რეგულირდება საინვესტიციო შეღავათების შესახებ აქტით. ახალი ინვესტიციებისათვის (2007 წლიდან) განსაზღვრულია დაბეგვრისაგან გათავისუფლება 5 წლის ვადით. ამგვარი ინვესტიციების კვალიფიკაციის პირობაა არანაკლებ 100 მილიონი ჩეხური კრონის ინვესტირება, რომლის 60% უნდა წარმოადგენდეს ინვესტირებას მანქანა-დანადგარებში. ეს ზღვრები მცირეა იმ რეგიონებისათვის, რომელიც უმუშევრობის შედარებით უფრო მაღალი დონით გამოირჩევა. გარდა ამისა, კანონდებლობა ინვესტორს სთავაზობს კვლევისა და განვითარების პროექტის დანახარჯების 100%-იან გამოქვითვას მისი განხორციელების წლისათვის. ასევე საგადასახადო შეღავათების ოდენობა დამოკიდებულია კომპანიაში დასაქმებული შეზღუდული შესაძლებლობების მქონე პირების ხვედრით წილზე.

1.7. საგადასახადო დაბეგვრის საერთაშორისო ასპექტები

სანამ უშუალოდ ჩეხეთის საგადასახადო სისტემის საერთაშორისო დაბეგვრის თავისებურებების მიმოხილვაზე გადავიდოდეთ, განვიხილოთ საერთაშორისო დაბეგვრის ზოგადი პრინციპები.

რიგი ქვეყნები ბევრავენ მათ მოქალაქეებს ან რეზიდენტებს მთლიანი შემოსავლების მიხედვით (მთლიანი შემოსავლები მოიცავს ქვეყნის შიგნით და მის ფარგლებს გარეთ მიღებულ შემოსავლებს); ქვეყნების ნაწილი ბევრავს მხოლოდ იმ შემოსავალს, რომლის წყარო თვით ამ ქვეყანაშია; სხვა

დანარჩენი ქვეყნები იყენებენ ორივე მიდგომის კომბინაციას. შედეგად, გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გადააქვს შემოსავლი ერთი ქვეყნიდან მეორეში, შეიძლება დაიბეგროს ორჯერ, შემოსავლის ერთსა და იმავე ოდენობაზე. ეს მოვლენა ცნობილია, როგორც ორმაგი დაბეგრა. ორმაგი დაბეგრა, მიუხედავად გამოვლენის სხვადასხვა ფორმებისა, აფერხებს ეკონომიკურ საქმიანობას, განსაკუთრებულ ბარიერს იგი კაპიტალის მოძრაობას უქმნის. სწორედ ამიტომ, საერთაშორისო საგადასახადო სამართალში შემუშავებულია გზები ორმაგი დაბეგრის გამოსარიცხად.

საგადასახადო სამართალი, რომელიც მოიცავს უცხოურ ელემენტებს ეკონომიკურ საქმიანობაში, ძირითადად დაკავშირებულია ორ მომენტთან:

- ქვეყანაში უცხო ქვეყნის რეზიდენტების საქმიანობა;
- ქვეყნის რეზიდენტების საქმიანობა სხვა ქვეყანაში.

ეს ორი ასპექტი არის ქვეყნის საერთაშორისო საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველი, რომელიც ჩვეულებრივ ცნობილია, როგორც წყაროსა და რეზიდენტობაზე დაფუძნებული საგადასახადო დაბეგრა.

წყაროზე დაფუძნებული დაბეგრა ნიშნავს, რომ ქვეყანა აწესებს გადასახადებს არარეზიდენტ ფიზიკურ პირებსა და კორპორაციებზე, რომელთა შემოსავალი წარმოიქმნა ამავე ქვეყანაში. ამგვარი დაბეგრის სისტემა მოიცავს შემოსავლებს, რომელიც მიიღება მოცემული ქვეყნის მომხმარებლებისათვის პროდუქციის, მომსახურების, კაპიტალის ან სხვა რესურსების მიყიდვის/ გამოყენების შედეგად.

წყაროს მიხედვით დაბეგრის საგადასახადო პოლიტიკის საფუძველია “სარგებლის მიხედვით დაბეგრის თეორია“. ამ თეორიის მიხედვით ქვეყანა ბეგრავს შემოსავალს,

რომელსაც აქვს წყარო მოცემულ ქვეყანაში, რადგან ამ შემოსავლის მისაღებად გამოყენებულია ის საზოგადოებრივი საქონელი (მაგ. გზები და ინფრასტრუქტურა, პოლიცია და თავდაცვა, სასამართლო სისტემა და სხვა), რაც წარმოებულია ქვეყნის მთავრობის მიერ. ფაქტობრივად, გადასახადი განიხილება, როგორც ამ საზოგადოებრივი საქონლის მოხმარების საფასური.

წყაროს მიხედვით დაბეგვრისას, სარგებლიანობის თეორიის წამმდვარება, შესაბამისად საჭიროებს არარეზიდენტის მიერ გარკვეული დროის გატარებას ქვეყანაში, რათა მან თეორიულად ისარგებლოს ამ საზოგადოებრივი საქონლით. ეს ლოგიკა ხსნის იმას, თუ რატომ მოითხოვს „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულება“ ბიზნესის დაბეგვრისათვის „მუდმივი დაწესებულების“ არსებობას ამავე ქვეყანაში. სწორედ ამიტომ, არარეზიდენტი, რომელიც უზრალოდ ახდენს იმპორტს ქვეყანაში, არ არის ვალდებული გადაიხადოს გადასახადი ამ შემოსავალზე, რაც მიიღო ამ იმპორტის შედეგად (გაყიდვიდან). არარეზიდენტის მხრიდან პროდუქციისა და მომსახურების მარტივ იმპორტს არ მოჰყვება ქვეყანაში დროის დაყოფა და, შესაბამისად, ქვეყნის საზოგადოებრივი საქონლიდან სარგებელი არ მიიღება; არანაირი წილი არ შეიტანება ამ სახის საქონლის დანახარჯებში.

რეზიდენტობის მიხედვით დაბეგვრისას, ქვეყნის რეზიდენტი ფიზიკური პირები და კორპორაციები იბეგრებიან, როგორც თავის ქვეყანაში (რეზიდენტის ქვეყანაში) ასევე უცხო ქვეყანაში მიღებული შემოსავლებით, ე.ი. იბეგრება მთლიანი შემოსავალი. მთლიანი შემოსავალი შედგება რეზიდენტის მიერ უცხო ქვეყანაში საქონლის, მომსახურების, კაპიტალის და სხვა რესურსების გაყიდვით (გამოყენებით) მიღებული შემოსავლებისაგან.

სარგებლიანობის თეორიის მიხედვით, ამ მიდგომის ფარგლებში პირი იბეგრება არა საქმიანობის ბაზაზე, არამედ დასაბეგრი ობიექტის ბაზაზე.

გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტი იბეგრება მისი შემოსავალის მიხედვით:

- რადგან იღებს სარგებელს მთავრობის მიერ უზრუნველყოფილი საზოგადოებრივი საქონლით და მომსახურებით, ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას და იღებს შემოსავალს;
- რეზიდენტი, ჩვეულებრივ, უფრო მეტი ხარისხით სარგებლობს საზოგადოებრივი საქონლით ვიდრე არარეზიდენტი. (მაგ. სახელმწიფო განათლება და სოციალური უზრუნველყოფა). მთავრობის მიერ შექმნილი გარემო ქმნის წინაპირობას ბიზნესის წარმოებისათვის; შესაბამისად, ყველაფერი ეს რეზიდენტს უფრო მეტ პასუხისმგებლობას აკისრებს. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური ინტერესი, რომლითაც იგი დაკავშირებულია მის საცხოვრებელ ან რეზიდენტობის ადგილთან, ან მის ეროვნებასთან არის დაბეგვრის დამატებითი არგუმენტი.

ჩვეულებრივ, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულება არის ორ ან მეტ ქვეყანას შორის შეთანხმება (ბილატერალური ან მრავალმხრივი შეთანხმება), რომლის მიზნებია:

- ორმაგი დაბეგვრის გამორიცხვა, რაც შეიძლება წარმოიქმნას ქვეყნების მიერ ერთსა და იმავე შემოსავალზე გადასახადის დაკისრებით;
- დაკისრებული გადასახადების განაწილება ხელშეკრულებაში მონაწილე მთავრობებს შორის;

- გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთა, საერთაშორისო ტრანზაქციების ან ხელშეკრულებით გათავლისწინებული შემთხვევების დროს.¹³²

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის ფისკალურ საკითხთა კომიტეტმა ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულების მიზნები შემდეგნაირად შეაჯამა: ¹³³ „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების ძირითადი მიზანია საქონლისა და მომსახურების გაცვლის, კაპიტალის და ადამიანების გადაადგილების ხელშეწყობა ორმაგი დაბეგვრის ანუღირების გზით. აგრეთვე, მისი მიზანია გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთა“.

ორმაგი დაბეგვრის გამორიცხვა, უპირველეს ყოვლისა, გამიზნულია გადასახადების გადამხდელებისათვის სარგებლის მოსატანად. ამ მიზნის მისაღწევ მექანიზმს წარმოადგენს დაბეგვრის უფლებების განაწილება ხელშემკვრელ სახელმწიფოებს შორის. მეორე მიზანს წარმოადგენს გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთა, რაც გამიზნულია ფისკალური ფუნქციის გაძლიერებისათვის (საგადასახადო ორგანოებისათვის). ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის სტანდარტული ხელშეკრულებ-

¹³² ყუფარაძე გ. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებების ინტერპრეტირების სამართლებრივი საფუძვლები, ჟურნალი „ხელისუფლება და საზოგადოება“, 2011, #3(19) გვ. 73-84

¹³³ OECD Committee On Fiscal Affairs, Model Tax Convention On Income And Capital, Paris: OECD, 2003, p. 7

ბა (2003) გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთას ეხება ძირითადად სამ მუხლში.

ქვეყნების საგადასახადო კოდექსები ძირითადად განასხვავებენ ორი სახის საქმიანობას:

- მოცემული ქვეყნის რეზიდენტების საქმიანობა;
- მოცემულ ქვეყანაში არარეზიდენტების საქმიანობა.

რეზიდენტების ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული მოგების დაბეგვრა ეფუძნება წმინდა მოგებას (მთლიანი შემოსავლებს გამოკლებულ გამოქვითვებს). ჩვეულებრივ, გამოქვითვები განისაზღვრება კონკრეტული ქვეყნის საგადასახადო კოდექსით, ხოლო არარეზიდენტების შემთხვევაში მოგების დაბეგვრა დამოკიდებულია მუდმივი დაწესებულების არსებობაზე. ამ უკანასკნელის არსებობის შემთხვევაში დაბეგვრის ბაზა უშუალოდ მუდმივი დაწესებულების შემოსავლებიდან განისაზღვრება. საერთაშორისო საგადასახადო პოლიტიკის კუთხით მნიშვნელოვანია აღკვეთილ იქნას: მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ფასისმიერი მანიპულირება საგადასახადო ბაზის შემცირების მიზნით; კორპორაციების ჯგუფის კომპანიებს შორის ხელოვნური ტრანსფერული ფასებით ურთიერთანგარიშსწორება გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზნით.

მას შემდეგ, რაც ქვეყნის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით განისაზღვრება, რომ მოცემულ საწარმოს აქვს შემოსავლის წყარო ქვეყანაში, ხდება დასაბეგრი მოგების ოდენობის განსაზღვრა. ამ მხრივ ქვეყნების საგადასახადო კოდექსები განსხვავდებიან შემდეგნაირად:

- საგადასახადო განაკვეთების მიხედვით;
- საგადასახადო გამოქვითვების მიხედვით;
- მოგების დაუბეგრავი მინიმუმის მიხედვით;
- საგადასახადო შეღავათების მიხედვით.

შემოსავლის ცალკეული სახეები, მიუხედავად იმისა, თუ ვის მიერ ხდება მათი მიღება, რეზიდენტი თუ არარეზიდენტი გადასახადის გადამხდელების მიერ, იბეგრება წყაროსთან დაკავებული გადასახადებით. ამ შემთხვევაში შემოსავლის სახეებია: დივიდენდი, სალიცენზიო მოსაკრებელი და მოცემულ ჯგუფთან დაკავშირებული სხვა სახის შემოსავლები. რეზიდენტი გადასახადის გადამხდელების შემთხვევაში ეს შემოსავლები ჩვეულებრივ არ ჩაირთვება დაბეგვრის ბაზაში, გარდა საპროცენტო შემოსავლებისა. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულების მუხლები ეხება ჩეხეთში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს.

ჩეხეთის კანონმდებლობით დადგენილია ჩვეულებრივი საგადასახადო კრედიტების არსებობა უცხო ქვეყანაში გადახდილ საშემოსავლო გადასახადზე. ეს უკანასკნელი ეხება საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის არსებობას. მოცემულ შემთხვევაში გამოიყენება ჩათვლის ან ურთიერთ-ანგარიშსწორების მეთოდები კონკრეტულ ქვეყნასთან დადებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულების მიხედვით. თუ არ არსებობს შესაბამისი ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულება, გადასახადის გადამხდელს უცხო ქვეყანაში გადახდილი გადასახადი ჩვეულებრივ ხარჯად ჩათვლება მომავალ წელს საგადასახადო ვალდებულების გამოთვლისას.

ჰოლდინგებისა და ფილიალი კომპანიების მოგებისა და ზარალის გაერთიანება საგადასახადო მიზნებისათვის კანონმდებლობით არ არის დაშვებული. კანონმდებლობაში არსებული ტრანსფერული ფასწარმოქმნის მარეგულირებელი ნორმების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს აქვს უფლება კომპანიების დასაბეგვრი მოგების გამოთვლისას არ გამოიყენოს ე.წ. „მოკლე მკლავის პრინციპი“ და დაგებროს

სხვაობა, რომელიც არსებობს საბაჟოზე დეკლარირებულ და მიმდინარე ფასს შორის.

1.8. ვალუტის გაცვლის კონტროლი

უცხოური ვალუტის გაცვლის აქტი უფლებას რთავს მოქალაქეებს ჩეხური ვალუტა თავისუფლად იქნას გამოყენებული გადახდებისა და ვალდებულებების დაფარვისათვის, პირდაპირი ინვესტირებისა და რეინვესტირებისათვის და ასევე უძრავი ქონების შეძენისათვის საზღვარგარეთ. კანონმდებლის გადაწყვეტილებით მოხდა კაპიტალური ტრანსფერების დერეგულირება, მაგრამ ამგვარი ტრანსფერების ანგარიშგების ვალდებულება მაინც რჩება. არარეზიდენტებს აქვთ უფლება, გამოიყენონ თავიანთ ანგარიშებზე არსებული ფონდები ჩეხურ ან უცხოურ ვალუტაში საზღვარგარეთ ან ქვეყნისშიდა გადარიცხვისათვის, მაგრამ ასეთი სახის ტრანზაქციებზე მათ აქვთ მარეგულირებელი ორგანოს წინაშე ანგარიშის წარდგენის ვალდებულება. მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით არარეზიდენტებს შეუძლიათ უძრავი ქონების ჩეხეთში შეძენა.

ჩეხეთის რეზიდენტები იბეგრებიან მიღებული შემოსავლების მიხედვით შემოსავლის წყაროს გეოგრაფიული ადგილის მიუხედავად. არარეზიდენტების დაბეგვრა ხდება მხოლოდ ჩეხეთის ტერიტორიაზე მიღებული შემოსავლის ნაწილში. თავად რეზიდენტობა განისაზღვრება საცხოვრებელი ადგილის კრიტერიუმით - პირი ჩაითვლება ჩეხეთის რეზიდენტად, თუ მან ჩეხეთის ტერიტორიაზე კალენდარული წლის განმავლობაში უწყვეტ 183 დღეზე მეტი გაატარა.

საშემოსავლო გადასახადით იბეგრება დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც გამოითვლება მთლიანი შემოსავლისა და საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული გამოქვითვადი დანახარჯების სხვაობით. მთლიანი შემოსავალი მოიცავს ბიზნესისაგან მიღებულ შემოსავალს, დასაქმებით მიღებულ შემოსავალს, კაპიტალის შემოსავალს, დივიდენდს, ქირას, ანუიტეტს და სხვა სახის შემოსავალს. დასაქმებით მიღებული შემოსავლების და კაპიტალის შემოსავლებისათვის დანახარჯების გამოქვითვა არ ხდება დასაბეგრი ბაზიდან (რომელთაგან უმრავლესობა წყაროსთან დაბეგვრას ექვემდებარება). დასაბეგრი ბაზა შესაძლებელია შემცირდეს დაბეგვრის სხვა კატეგორიებში მიღებული ზარალის არსებობის შემთხვევაში.

იმ დასაქმებულებს, რომლებიც დაქირავებულნი არიან ჩეხეთის კანონმდებლობის საფუძველზე შედგენილი სამუშაო კონტრაქტებით, ხელფასიდან უკავდებათ სოციალური და სამედიცინო დაზღვევის 11%. იგივე ოდენობის გადასახადს იხდიან თვითდასაქმებულები.

2013 წლიდან საშემოსავლო გადასახადის ტვირთის ზრდისათვის შემოღებულ იქნა შემდეგი რეგულაციები:

- დასაქმების, ბიზნესისა და პროფესიული საქმიანობის შემოსავალი, რომელიც ოთხჯერ აჭარბებს საშუალო წლიურ ხელფასს იბეგრებოდა დამატებითი 7%-იანი „მილიონერების განაკვეთით“, რომელსაც „სოლიდარობის გადასახადის ნაზარდს“ უწოდებდნენ. ეს უკანასკნელი დროებით მოქმედებდა 2013-2015 წლებში.
- გადასახადის გადამხდელები, რომელთაც საკენსიო ასაკი აქვთ, ვერ მოითხოვდნენ პირად საგადასახადო კრედიტს. აღნიშნული ნორმა მოქმედებდა 2013-2015 წლებში

- მემკვიდრეობისა და ჩუქების გადასახადის განაკვეთები წარმოადგენს პროგრესულ გადასახადებს და განაკვეთი დამოკიდებულია გადაცემული ქონების ოდენობასა და მიმღები და გამცემი პირების ნათესაური კავშირის სახეობაზე. მემკვიდრეობისა და ჩუქების გარდა სხვა გადასახადები არ გამოიქვითება საშემოსავლო გადასახადის გამოთვლისას.

ცხრილი 2. წყაროსთან დასაბეგრი გადასახადების განაკვეთები ხელშეკრულების მქონე და არმქონე ქვეყნებთან (ჩეხეთის რესპუბლიკა)¹³⁴:

	დივიდენდები (%)	საპროცენტო შემოსავალი (%)	სამეწარმეო/ კულტურული საქმიანობის ჰონორარები (%)
ქვეყნები, რომლებთანაც არ არის დადებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულება	15/35	15/35	15/35

¹³⁴Business and Taxation Guide to The Czech Republic, prepared by Mazars s.r.o. in September 2011, Praxity-Global Alliance of independent firms, p. 14

ქვეყნები, რომლებთანაც დადებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულება			
ალბანეთი	5/15	5	10/10
სომხეთი	10	10	5/10
ავსტრალია	5/15	10	10/10
ავსტრია	0/10	0	5/5
აზერბაიჯანი	8	10	10
ბარბადოსი	5/15	5	10/5
ბაჰრეინი	5	0	10
ბელორუსია	10	5	10
ბელგია	5/15	10	5/10
ბოსნია- ჰერცეგოვინა	5	0	10
ბრაზილია	15	10/15	15/15
ბულგარეთი	10	10	10/10
კანადა	5/15	10	10/10
ჩინეთი	5/10	7.5	10
ხორვატია	5	0	10/10
კვიპროსი	0/5	0	10
დანია	0/15	0	10
ეგვიპტე	5/15	15	15/15
ესტონეთი	5/15	10	10/10
ეთიოპია	10	10	10/10
ფინეთი	5/15	0	1/5/10
საფრანგეთი	0/10	0	5/10
საქართველო	5/10	8	5/10
გერმანია	5/15	0	5/5
საბერძნეთი	-	10	10/0
ჰონგ კონგი	5	0	10
უნგრეთი	5/15	0	10/10
ისლანდია	5/15	0	10/10

ინდოეთი	10	10	10
ინდონეზია	10/15	12.5	12.5
ირლანდია	5/15	0	10/10
ისრაელი	5/15	10	5
იტალია	15	0	5/0
იაპონია	10/15	10	10/0
იორდანია	10	10	10
ყაზახეთი	10	10	10
კორეა	5/10	10	10/0
ქუვეითი	5	0	10
ლატვია	5/15	10	10
ლიბანი	5	0	0
ლიტვა	5/15	10	10
ლუქსემბურგი	5	0	10/0
მაკედონია	5/15	0	10
მალაიზია	10	12	12
მალტა	5	0	5
მექსიკა	10	10	10
მოლდოვა	5/15	5	10
მონღოლეთი	10	10	10
ნიდერლანდები	0/10	0	5
ახალი ზელანდია	15	10	10
ნიგერია	12.5/15	15	15
ნორვეგია	0/15	0	5/10
ფილიპინები	5	10	10
პოლონეთი	10/15	0/5	10
პორტუგალია	10	10	10
რუმინეთი	10	7	10
რუსეთი	10	0	10
სერბეთი	5/15	10	10/5
სლოვაკეთი	5	0	10

სინგაპური	5/15	0	10
სლოვენია	5/15	5	10
სამხრეთი აფრიკა	5/15	0	10
ესპანეთი	5/15	0	5/0
შვედეთი	0/10	0	5/0
შვეიცარია	5/15	0	10
შრი-ლანკა	15	10	10/0
სირია	10	10	12
ტაჯიკეთი	5	7	10
ტაილანდი	10	10/15	5/10/15
ტუნისი	10/15	12	15/5
თურქეთი	10	10	10
არაბთა გაერთიანებული სამხრეთი	5	0	10
გაერთიანებული სამეფო	5/15	0	10/0
უკრაინა	5/15	5	10
აშშ	5/15	0	10/0
უზბეკეთი	10	5	10
ვენესუელა	5/10	10	12
ვიეტნამი	10	10	10

თავი II. პოლონეთის საგადასახადო პოლიტიკა

- მოგების გადასახადი
- დამატებული ღირებულების გადასახადი
- ადგილობრივი გადასახადები
- სხვა გადასახადები - სამოქალაქო სამართლის საქმიანობის გადასახადი (CLAT)
- დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრა
- უცხო წყაროდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა
- საგადასახადო შეღავათები
- წყაროსთან დაკავებული გადასახადები

საგადასახადო სისტემის რეფორმა პოლონეთში ცენტრალური ეკონომიკიდან საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის პერიოდის დასაწყისიდანვე ინტენსიურად დაიწყო. 90-იან წლებში წარმატებულმა საგადასახადო რეფორმამ სახელმწიფოსათვის უწყვეტი საგადასახადო შემოსავლების მიღების საფუძვლები შექმნა¹³⁵. პოლონეთში საგადასახადო სისტემის რეფორმა მთლიანი ეკონომიკის სწრაფი რეფორმირების პარალელურად მიმდინარეობდა. რეფორმების დინამიკაზე ნათლად მეტყველებს საგადასახადო შემოსავლების წილის ცვლილებები მთლიან შიდა პროდუქტში, ასე მაგალითად, თუ 1990-იანი წლების დასაწყისში კაპიტალზე გადასახადის წილი მშპ-ში 8.6%-ს შეადგენდა, იგივე მაჩვენებელმა 1990-იანი წლების ბოლოსათვის 4.2%

¹³⁵ Luca Gandullia TAX SYSTEMS AND REFORMS IN EU NEW MEMBER COUNTRIES: AN OVERVIEW, Department of Public and Environmental Economics, University of Pavia - Italy – April, 2004

შეადგინა¹³⁶. ცვლილებები განიცადა სხვა სახის საგადასახადო შემოსავლებმაც (მოხმარებაზე გადასახადების წილი 9.7%-დან 13%-მდე გაიზრდა და ა.შ.). 1990-იან წლებში პოლონეთის ფისკალურ სისტემაში მნიშვნელოვანი საგადასახადო რეფორმები განხორციელდა რამაც 1998 წლისათვის საბოლოო შედეგად ევროკავშირთან თავსებადი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბება მოიტანა¹³⁷.

2.1. მოგების გადასახადი

პოლონეთის რეზიდენტი კომპანიები იბეგრებიან კორპორატიული საშემოსავლო გადასახადით მთლიანი შემოსავლების მიხედვით, შემოსავლის წყაროს მიღების გეოგრაფიული ადგილის მიუხედავად, ხოლო არარეზიდენტი კომპანიები იბეგრებიან პოლონეთში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლების ნაწილში. კომპანია რეზიდენტად ითვლება თუ დაფუძნებულია ან იმართება პოლონეთში.

2013 წლისათვის კომპანიების საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი 19%-ია. საგადასახადო წელი ემთხვევა ჩვეულებრივ კალენდარულ წელს. გადასახადის გადამხდელები საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო დეკლარაციას საბუღალტრო ბალანსთან ერთად უგზავნიან წლის დასრულებიდან სამი თვის მანძილზე. გადასახადის გადამხდელებს, გარკვეული კრიტერიუმების დაკმაყოფილების შემთხ-

¹³⁶Eurostat Yearbook, 2003

¹³⁷LUCIA VERGANO AND FRANCESCA ZANTOMIO, TAX POLICY IN NEW EU MEMBERS: POLAND. Department of Public and Environmental Economics – University of Pavia, Italy, 2004

ვევაში, აქვთ შესაძლებლობა აირჩიონ წინმსწრები გადახდის თვეობრივი სისტემა.

ფიქსირებული აქტივების ფლობიდან მიღებული შემოსავლები პოლონეთის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ერთიანდება სხვა წყაროებიდან მიღებულ შემოსავლებში და იბეგრება საერთო საშემოსავლო გადასახადის 19%-იანი განაკვეთით. უცხოური კომპანიის ფილიალის მოგება, რომელიც მდებარეობს პოლონეთში ასევე იბეგრება 19%-ით.

2.2. დამატებული ღირებულების გადასახადი

პოლონეთის ევროკავშირის წევრობასთან დაკავშირებით, პოლონეთის დამატებული ღირებულების გადასახადი შეიცვალა ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ 112-ე დირექტივის შესაბამისად.

პოლონეთის კანონმდებლობის მიხედვით, დამატებული ღირებულების გადასახადით იბეგრება:

- პოლონეთში წარმოებული პროდუქტი და მომსახურება;
- პროდუქტის ექსპორტი ევროკავშირის გარეთ;
- პროდუქტისა და მომსახურების იმპორტი ევროკავშირის არაწევრი ქვეყნებიდან;
- კომპანიის სხვადასხვა ფილიალებს შორის პროდუქტების შესყიდვა, რომლებიც ევროკავშირის სხვადასხვა ქვეყნებში მდებარეობს;
- პროდუქტის შიდა მიწოდება ერთი ბიზნესის ფარგლებში, როცა მომწოდებელი და მიმღები ევროკავშირის სხვადასხვა ქვეყანაში მდებარეობს.

გადასახადის გადამხდელს არ აქვს ვალდებულება დარეგისტრირდეს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად თუ წინა წლის მიხედვით მისი გაყიდვები არ ყოფილა 150000 პოლონურ ზლოტზე მეტი.

დამატებული ღირებულების გადასახადის ის გადამხდელები, რომელთაც პოლონეთში არ აქვთ რეგისტრირებული საქმიანობის ფიქსირებული ადგილი, ვალდებულნი არიან პოლონეთში იყოლიონ ფისკალური წარმომადგენელი. ეს ვალდებულება არ ეხება ევროკავშირის წევრი ქვეყნების ბიზნეს სუბიექტებს. ნახსენები ფისკალური წარმომადგენელი პასუხისმგებელია პოლონეთის ტერიტორიაზე წარმოდგენილი ბიზნეს სუბიექტის მიმართ წარმოქმნილი ყველა საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე.

ზოგადად, პოლონეთის კანონმდებლობის მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულება წარმოიქმნება დაბეგვრას დაქვემდებარებული ოპერაციის შესრულებისთანავე, თუმცა ამ მხრივ კანონმდებლობის მიხედვით დაშვებულია ცალკეული გამონაკლისები.

დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთი უმრავლეს შემთხვევაში 23%-ია, ცალკეული კატეგორიებისათვის კი არის 8%, 5% და 0%:

- 8%-იანი დაბეგვრის ქვეშ ექცევა: სასტუმროების მომსახურება, მეზავრთა გადაყვანა, მშენებლობისა და კომპლექტაციის მომსახურება, სოციალური საცხოვრებლის აღდგენა, კონსერვაცია;
- 5%-იანი დაბეგვრის განაკვეთი ეხება ცალკეულ საკვებ პროდუქტებს, მაგ. ხორცი, თევზი, ყოველდღიული მოხმარების პროდუქტები, ხილი, ბოსტნეული, პური და სხვა;

- 0%-იანი დაბეგვრა ეხება ექსპორტს და შიდა კორპორაციულ მიწოდებებს, ასევე საერთაშორისო სატრანსპორტო გადაზიდვებს.

დამატებული ღირებულების გადასახადთან დაკავშირებით არსებულ გამონაკლის სფეროებს მიეკუთვნება ასევე განათლებისა და ჯანდაცვის მომსახურების სერვისები. ზოგადად გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის დეკლარირება მოახდინოს ყოველთვიურ ბაზაზე, ყოველი შემდეგი თვის 25 რიცხვამდე. გადასახადის გადამხდელებს აქვთ ასევე უფლება, აირჩიონ დღგ-ის კვარტალური დეკლარირება. ამ მხრივ პოლონეთის საგადასახადო კანონმდებლობა ძალიან მოქნილია, კერძოდ უკვე არჩეული კვარტალური დეკლარირების ფორმა შეიძლება შეიცვალოს თვიური დეკლარირებით, მაგრამ მხოლოდ მას შემდეგ, რაც სულ მცირე ოთხჯერ წარადგენს კვარტალურ დეკლარაციას.

საგადასახადო დაბეგვრის ქვეშ ექცევა ასევე დასაქმებულთა მიერ არაფულადი ფორმით მიღებული სარგებელი.

2.3. ადგილობრივი გადასახადები

უძრავი ქონებისა და ტრანსპორტირების გადასახადი პოლონეთში ითვლება ადგილობრივ გადასახადებად. უძრავი ქონების გადასახადის დაბეგვრის სუბიექტს უძრავი ქონების მფლობელები წარმოადგენენ. გადასახადის ოდენობა დამოკიდებულია უძრავი ქონების ტიპზე:

- შენობები - გამოყენებადი ნაწილი;
- სტრუქტურები - სტრუქტურების ღირებულება;
- მიწა - ფართობი.

კონკრეტული გადასახადის ოდენობა დგინდება კომუნის საბჭოების მიერ. ტრანსპორტის გადასახადი წესდება სატვირთო მანქანებზე, ტრაქტორებსა და ტრაილერებზე. ამ შემთხვევაშიც საგადასახადო განაკვეთი დგინდება კომუნის საბჭოების მიერ.

2.4. სხვა გადასახადები - სამოქალაქო სამართლის საქმიანობის გადასახადი (CLAT)

პოლონეთში ცალკეული სამოქალაქო აქტები ექვემდებარება სამოქალაქო სამართლის გადასახადებს. ეს გადასახადები ჩვეულებრივ წესდება:

- გაყიდვების კონტრაქტებზე, ლიზინგზე ან ქირაზე (თუ ეს უკანასკნელი ექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას);
- სასესხო ხელშეკრულებებზე;
- საპარტნიორო კომპანიების სადამფუძნებლო შენატანებზე.

CLAT გადასახადის დაბეგვრის განაკვეთები 0.1%-დან 2%-მდეა.

დაბეგვრას არ ექვემდებარება შემდეგი სამოქალაქო აქტები:

1. ის სამოქალაქო აქტები, რომლებშიც მონაწილე ერთ-ერთ მხარეს წარმოადგენს შემდეგი პირებიდან ერთ-ერთი:
 - ა) პროდუქტებისა და მომსახურების მიწოდების გადასახადის გადამხდელი;
 - ბ) გათავისუფლებულია პროდუქტისა და მომსახურების გადასახადისაგან, გარდა შემდეგი შემთხვევებისა:

- გაყიდვის ის ხელშეკრულებები, რომელთა ობიექტი უძრავი ქონებაა;
 - წილის გაყიდვის ის ხელშეკრულებები, რომელიც იდება კომერციულ პარტნიორსა და კომპანიას შორის.
2. პარტნიორობის შესახებ შეთანხმება ან სადამფუძნებლო შენატანები, რომლებიც ეხება:
- კომპანიების შერწყმას;
 - კომპანიის სხვა კომპანიად ტრანსფორმაციას;
 - შენატანებს კომპანიაში წილის დათმობის სანაცვლოდ კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში.

ასევე ამ გადასახადისაგან თავისუფლდება კომპანიის მეწილის გარანტიით გაცემული სესხი.

საგერბო მოსაკრებელი

ტრანზაქციები, რომლებიც ექვემდებარება საგერბო მოსაკრებელს:

- გადაცემის ვექსილი;
- საჯარო ადმინისტრირების აქტები (მიმართვის ფორმები, სერტიფიკატები, ნებართვები).

სოციალური დაზღვევის შენატანები

პოლონეთის რეზიდენტები და პოლონეთის ტერიტორიაზე დასაქმებულები ექვემდებარებიან სავალდებულო შენატანებს (იხ. ცხრილი 1).

ცხრილი 1. სოციალური დაზღვევის შენატანები:

	დამსაქმებელი	დასაქმებული
ხანდაზულობის პენსია	9.76%	9.76%

შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა შემწეობა	6.50%	1.50%
ავადმყოფობის შემწეობა	-	2.45%
უბედური შემთხვევისგან დაზღვევა	0.67%-3.86%	-
სამედიცინო დაზღვევა	-	9.00%

დასაქმებულთა შენატანები დამოკიდებულია მათ მთლიან შემოსავლებზე საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის. შემოსავლის ზღვარი, რომლებზედაც წესდება ხანდაზმულობისა და უუნარობის შემწეობის გადასახადები არის 111390 კოლონური ზლოტი 2013 წლისათვის. ხოლო რაც შეეხება ჯანდაცვის დაზღვევის გადასახადს, ამ უკანასკნელისათვის ზედა ჭერი კანონმდებლობით არ არის განსაზღვრული.

გადასახადის დაკავებას ახდენს დამსაქმებელი. დასაქმებულის გადასახადი მოცემულ შემთხვევაში არის გამოქვითვადი საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის, ხოლო დამსაქმებლის შენატანები გამოქვითვადია კორპორაციული საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის.

უბედური შემთხვევისაგან დაზღვევის შენატანებს იხდის დამსაქმებელი, ავადმყოფობის დაზღვევის გადასახადს კი თავად დასაქმებული.

2.5. დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრა

კორპორაციების მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მათი წმინდა შემოსავლები, რომლებიც მიიღება მთლიანი შემოსავლებიდან კანონმდებლობით განსაზღვრული გამოქვითვების გამოკლების შემდეგ. ჩვეულებრივ, კანონმდებლობით გამოიქვითება ის შემოსავლები, რომლებიც გაწეულ იქნა მოცემული პროდუქტის წარმოებისათვის.

კანონმდებლობით განსაზღვრული ამორტიზაციის ნორმები

კანონმდებლობით განსაზღვრული ამორტიზაციის ნორმები ამორტიზაციას დაქვემდებარებული აქტივის ტიპის მიხედვით ამჟამად ვარირებს 1.5%-დან 30%-მდე. ზოგადი მიდგომის მიხედვით, კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში გამოიყენება აქტივის ღირებულების წრფივი შემცირების მეთოდი.

საინვენტარო მარაგი საგადასახადო მიზნებისათვის ფასდება მისი თავდაპირველი ან საბაზრო ღირებულების მიხედვით. საინვენტარო მარაგის ხარჯი შესაძლებელია გამოთვლილ იქნას სტანდარტული ხარჯის, შეწონილი საშუალო ხარჯის, LIFO ან FIFO-ს მეთოდის მიხედვით. კანონმდებლობის მიხედვით, არჩეული მეთოდი უნდა გამოიყენებოდეს უწყვეტად საგადასახადო წლის მანძილზე.

კაპიტალის უკუგება და ზარალი

კაპიტალური შემოსავლები და ზარალი იბეგრება კომპანიების საშემოსავლო გადასახადის 19%-იანი განაკვეთით.

თუ დივიდენდის მიმღები ცალკე არ თავისუფლდება საგადასახადო დაბეგვრისაგან, რეზიდენტი კომპანიებისაგან

მიღებული დივიდენდები იბეგრება განცალკევებულად 19%-იანი განაკვეთით. თავად გადასახადის დაკავება ხდება გადახდის წყაროსთან. ასევე, თავად დივიდენდები შესაძლებელია განაწილდეს კომპანიის მხოლოდ წმინდა მოგებიდან. აქციონერებზე გაცემული დივიდენდების ოდენობა არ იქვითება დასაბეგრი ბაზიდან.

პოლონეთის საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, საპროცენტო ხარჯი გამოიქვითება აფასების ბაზაზე. კრედიტებისა და სესხების საპროცენტო განაკვეთს დაკავშირებული მხარეებისათვის უყენდება სუსტი კაპიტალიზაციის წესები (3:1 წილობრივი ფარდობა).

ფირმის მიერ მოცემულ საგადასახადო წელს მიღებული ზარალი შესაძლებელია გამოქვითულ იქნას მომავალი საგადასახადო წლისათვის, მარამ ამგვარი ზარალის გამოქვითვის ოდენობამ ერთი წლისათვის არ უნდა გადააჭარბოს წინა ხუთი წლის მანძილზე არსებული ზარალის 50%-ს.

2.6. უცხო ქვეყანაში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა

რეზიდენტი კომპანიები იბეგრებიან მათი მთლიანი შემოსავლების მიხედვით, შემოსავლის მიღების ადგილის მიუხედავად, ამ შემოსავლებში შედის უცხო ქვეყანაში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლებიც. უცხო ქვეყანაში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლების შემთხვევის დაბეგვრას უფრო კონკრეტულად არეგულირებს შემოსავლის წყარო ქვეყანასთან დადებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულება, ამ

უკანასკნელმა შესაძლებელია შეამციროს რეზიდენტობის ქვეყანაში გადასახდელი გადასახადი (იხ. ცხრილი2).

2.7. საგადასახადო შეღავათები

პოლონეთის საგადასახადო კანონმდებლობით დაწესებულია სპეციალური საგადასახადო შეღავათები იმ კორპორაციებისათვის, რომელიც საქმიანობენ სპეციალური ეკონომიკური ზონის სტატუსის მქონე სამართლებრივი ფორმით (SEZ). არსობრივად სპეციალური ეკონომიკური ზონის კომპანიებს შეუძლიათ ისარგებლონ სპეციალური საგადასახადო შეღავათებით, რაც გულისხმობს საშემოსავლო გადასახადისაგან სრულ გათავისუფლებას დროის განსაზღვრული პერიოდის მანძილზე. ამგვარ სპეციალურ ეკონომიკურ ზონებში რეგისტრაციის უფლებას გასცემს ხელისუფლება. 2013 წლისათვის სპეციალური ეკონომიკური ზონის სტატუსით სარგებლობს 14 საწარმო. ჩვეულებრივ სპეციალური ეკონომიკური ზონის სტატუსის მინიჭებისას ამოსავალ ფაქტორად იღებენ ინვესტიციის ზღვრულ ოდენობას და წარმოების ფარგლებში დასაქმებული მოქალაქეების ოდენობას.

რეზიდენტი კომპანიის მიერ უცხოური წყაროდან მიღებული შემოსავლები ჩვეულებრივ იბეგრება პოლონეთში, თუ ეს საკითხი ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შეახებ ხელშეკრულების მიხედვით სხვაგავარად არ არის გადაწყვეტილი (იხ. ცხრილი 2). საზღვარგარეთ გადახდილი გადასახადების მოცულობა კონკრეტული ქვეყნის მიხედვით შესაძლებელია გამოქვითული იქნას დაბეგვრის საერთო ბაზიდან. ეს უკანასკნელი კვალიფიცირდება როგორც საგადასახადო კრედიტი. პოლონეთის კანონმდებლობის

მიხედვით ამგვარმა საგადასახადო კრედიტმა არ უნდა გადააჭარბოს იგივე ტიპისა და მოცულობის შემოსავალზე პოლონეთში დაწესებული გადასახადის ოდენობას.

კორპორაციული გაერთიანებები

კორპორაციების შესახებ საკანონმდებლო აქტის მიხედვით პოლონეთში შესაძლებელია დაფუძნდეს ე.წ. „საგადასახადო კაპიტალის ჯგუფი“, რომელიც გულისხმობს გადასახადის დაკისრებას გაერთიანებაში მყოფი კომპანიების მთლიანი შემოსავლების მიხედვით. ასეთი ჯგუფი შესაძლებელია დაარსდეს მხოლოდ სააქციო საზოგადოებების ან შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებების მონაწილეობით. ამგვარ ჯგუფში სათავე კომპანია ფილიალი კომპანიების კაპიტალის 95%-ს უნდა ფლობდეს. „საგადასახადო კაპიტალის“ ჯგუფის ფორმირებისათვის კანონმდებლობით ასევე განსაზღვრულია ცალკეული მოთხოვნები, რომლებსაც ამგვარი ჯგუფები უნდა აკმაყოფილებდნენ:

- კომპანიების კაპიტალის საშუალო სიდიდე არ უნდა იყოს 1 მილიონ პოლონურ ზლოტზე ნაკლები;
- კაპიტალის ჯგუფის შეთანხმების პერიოდი უნდა წარმოადგენდეს სულ მცირე სამ წელს;
- შეთანხმება უნდა დარეგისტრირდეს საგადასახადო ორგანოში;
- სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე არ უნდა ჰქონდეს მნიშვნელოვანი დავალიანება;
- ჯგუფის მოგების ნორმა უნდა იყოს არანაკლებ 3%-სა;
- ჯგუფის წევრი ყველა კომპანია უნდა იყოს პოლონეთში რეგისტრირებული.

პოლონეთის საგადასახადო კანონმდებლობით ასევე დარეგულირებულია ტრანსფერული ფასწარმოქმნის საკითხები (ე.ი. შემთხვევა როდესაც ტრანზაქციის მონაწილე ერთ

მხარეზე მეორე პირდაპირ ან არაპირდაპირ კონტროლს ახორციელებს). საკონონმდებლო რეგულირება მოიცავს როგორც პოლონეთის რეზიდენტ კომპანიებს, ასევე ევროკავშირის რეზიდენტ კომპანიებთან პოლონური კომპანიების ტრანზაქციებს.

2.8. წყაროსთან დაკავებადი გადასახადები

წყაროსთან დაკავება ეხება საპროცენტო შემოსავალს, როიალტს და დივიდენდს. არარეზიდენტებისათვის გადახდილი დასახელებული ტიპის შემოსავლები იბეგრება 19%-ით დივიდენდებზე და 20%-ით როიალტსა და პროცენტზე, თუ ეს უკანასკნელი სხვაგვარად არ არის განსაზღვრული მოცემულ ქვეყანასთან დადებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულების მიხედვით¹³⁸.

ევროკავშირის სათაო და ფილიალი კომპანიების შესახებ დირექტივის მიხედვით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება რეზიდენტ ფილიალსა და მის სათაო კომპანიას შორის გადარიცხვები, როდესაც ამ უკანასკნელთა რეზიდენტობის ქვეყანა ევროკავშირის ან ეთგოს წევრი ქვეყანაა. ამ რეგულაციით სარგებლობისათვის, კომპანიები უნდა აკმაყოფილებდნენ შემდეგ მოთხოვნებს:

- ევროკავშირის წევრი ქვეყნის რეზიდენტი კომპანია უნდა იბეგრებოდეს კორპორატიული საშემოსავლო

¹³⁸Business and Taxation Guide to Poland prepared by Mazars s.r.o. in September 2011, Praxity-Global Alliance of independent firms

გადასახადით პოლონეთში ან ევროკავშირის სხვა ქვეყანაში;

- ფილიალი კომპანია უნდა ფლობდეს კაპიტალის სულ მცირე 10%-ს პოლონურ კომპანიაში უწყვეტი ორი წლის მანძილზე.

გაცვლითი კურსის კონტროლი

2003 წლიდან პოლონეთში თავისუფლადაა შესაძლებელი ოპერაციები უცხოულ ვალუტაში. ეს უკანასკნელი რეგულირდება უცხოური ვალუტის გაცვლის აქტით და არ საჭიროებს პოლონეთის ერონული ბანკის სპეციალურ ნებართვას.

პირებს, რომლებიც ახორციელებენ ბიზნეს საქმიანობას პოლონეთში და მათი ოპერაციების უმეტესი ნაწილი ხორციელდება პოლონურ ზლოტებში, აქვთ უფლება იქონიონ უცხოური ვალუტის სარეზერვო ფონდები.

2.9. საშემოსავლო გადასახადი

პოლონელი გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირები იბეგრებიან ერთობლივი შემოსავლების მიხედვით, შემოსავლის მიღების ადგილის მიუხედავად. ასეთ შემთხვევაში დაბეგვრა ექვემდებარება ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულების მიერ დაწესებულ რეგულაციებს.

გადასახადით იბეგრება დაბეგვრადი შემოსავალი პროგრესული საგადასახადო განაკვეთებით.

საგადასახადო მიზნებისათვის დასაბეგრი შემოსავლის გამოთვლისას მხედველობაში მიიღება ე.წ გადასახდისაგან თავისუფალი რაოდენობა. დაბეგვრის ბაზა მცირდება თავად საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული გამოქვითვების მეშვეობით. გადასახადის გადამხდელებს შეუძლიათ გადასახადის გადახდა როგორც წინასწარი, ასევე ყოველი წლის 30 აპრილამდე დეკლარირებით.

პირები მიღებულ ქონებაზე ან საჩუქრის სახით მიღებულ აქტივზე იბეგრებიან საშემოსავლო გადასახადით. პოლონეთის მოქალაქეები ასევე ექვემდებარებიან დაბეგვრას საზღვარგარეთ მიღებულ ქონებაზე. ჩუქების სახით მიღებული აქტივები თავისუფლდება დაბეგვრისაგან, თუ მოცემული აქტივი მდებარეობს პოლონეთში. საგადასახადო განაკვეთები მოცემულ შემთხვევაში პროგრესულია გადასახადის კატეგორიიდან და ღირებულებიდან გამომდინარე 3-20%-მდე.

ცხრილი 2. წყაროსთან დასაბეგრი გადასახადების განაკვეთები ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულების მქონე და არმქონე ქვეყნებთან:

	დივიდენდები (%)	საპროცენტო შემოსავალი (%)	როიალტი (%)
ქვეყნები, რომლებთანაც არ არის დადებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულება	19	20	20
ქვეყნები, რომლებთანაც დადებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულება			

ალბანეთი	5/10	10	10
სომხეთი	10	5	10
ავსტრალია	15	10	10
ავსტრია	5/15	5	5
აზერბაიჯანი	10	10	10
ბარბადოსი	15/10	10	10
ბაჰრეინი	10/15	10	0
ბელორუსია	10/15	5	5
ბელგია	5/15	10	10
ბოსნია- ჰერცეგოვინა	15/5	10	5
ბრაზილია	10	15	10
ბულგარეთი	15	5/15	5/10
კანადა	15/5	10	5/10
ჩინეთი	10	10	7/10
ხორვატია	5/15	10	10
კვიპროსი	10	5	5
დანია	5	5	10
ეგვიპტე	0/5/15	12	5
ესტონეთი	12	10	12
ეთიოპია	5/15	5	10
ფინეთი	5/15	0	5
საფრანგეთი	10	8	10
საქართველო	5/15	5	8
გერმანია	19	10	5
საბერძნეთი	10	10	10
ჰონგ კონგი	15/5	10	10
უნგრეთი	15	15	22.5
ისლანდია	10/15	10	15
ინდოეთი	7	10	10
ინდონეზია	0/15	10	5/10
ირლანდია	5/10	5	10

ისრაელი	10	10	0/10
იტალია	10	10	5/0
იაპონია	10	10	10
ყაზახეთი	10/15	10	10
კორეა	5/10	10	10/0
ქუვეითი	5/10	10	10
ლატვია	5/15	10	10
ლიბანი	5	5	5
ლიტვა	5/15	10	10
ლუქსემბურგი	5/15	10	10
მაკედონია	5/15	10	10
მალაიზია	0	15	15/(-)
მალტა	0/10	5	5
მექსიკა	5/15	5/15	10
მოლდოვა	5/15	5	10
მონღოლეთი	10	10	10
ნიდერლანდები	0/10	0	10
ახალი ზელანდია	15	10	5
ნიგერია	12.5/15	15	10
ნორვეგია	0/15	0	5
ფილიპინები	5	10	15/20
პოლონეთი	10/15	0/5	15
პორტუგალია	10	10	10
რუმინეთი	10	7	10
რუსეთი	10	0	10
სერბეთი	5	10	10
მონტენეგრო	15	10	10
სლოვაკეთის რესპუბლიკა	5	0	10
სინგაპური	5/15	0	10
სლოვენია	5/15	5	5

სამხრეთი აფრიკა	5/15	0	10
ესპანეთი	5/15	0	10
შვედეთი	0/10	0	0/10
შვეიცარია	5/15	0	5
შრი-ლანკა	15	10	10
სირია	10	10	18
ტაჯიკეთი	5/15	10	10
ტაილანდი	19	10	5/15
ტუნისი	5/10	12	12
თურქეთი	10/15	10	10
უკრაინა	5/15	10	10
არაბთა გაერთიანებული ემირატები	5	5	5
გაერთიანებული სამეფო	0/10	5	5
ამერიკის შეერთებული შტატები	5/15	0	10
უზბეკეთი	5/15	10	10
ვიეტნამი	10/15	10	10/15
ზიმბაბვე	10/15	10	10

თავი III. სლოვაკეთის საგადასახადო პოლიტიკა

- იურიდიული პირების დაბეგვრა
- დამატებული ღირებულების გადასახადი
- კაპიტალის შემოსავლების დაბეგვრა
- ფიზიკური პირების დაბეგვრა
- სხვა გადასახადები
- საგადასახადო დაბეგვრის საერთაშორისო ასპექტები

3.1. იურიდიული პირების დაბეგვრა

სლოვაკეთის რეზიდენტი კომპანიები იბეგრებიან საერთო შემოსავლების მიხედვით შემოსავლის მიღების ადგილის მიუხედავად, ხოლო არარეზიდენტი კომპანიები კი შემოსავლის იმ ნაწილში, რომელიც სლოვაკეთის ტერიტორიაზე იქნა მიღებული და რომელთა წყარო სლოვაკეთის ტერიტორიაზეა. საშემოსავლო გადასახადის რეგულირება განსაზღვრულ იქნა განცალკევებული საკანონმდებლო აქტით - 2004 წლის საშემოსავლო გადასახადის შესახებ კანონით (No 595/2003). ამ კანონის 2013 წლის ცვლილებით განსაზღვრულ იქნა ახალი საგადასახადო განაკვეთები, როგორც იურიდიული პირების, ასევე, ცალკეულ შემთხვევებში, ინდივიდუალური მეწარმეებისათვის.

რეზიდენტ კომპანიებად სლოვაკეთის კანონმდებლობის მიხედვით მიიჩნევიან ის კომპანიები, რომელთაც იურიდიული მისამართი ან ეფექტური მენეჯმენტის ადგილი სლოვაკეთის რესპუბლიკაში აქვთ.

სლოვაკეთში კომპანიის საშემოსავლო გადასახადი ბოლო ცვლილებების (2013 წლის) მიხედვით 23%-ია¹³⁹, რომელიც წარმოადგენს მოჭრილ განაკვეთს ყველა კორპორაციისა და იურიდიული პირისათვის გამონაკლისის გარეშე. საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით ფისკალურ წლად კალენდარული ან გადასახადის გადამხდელის ფისკალური წელი მიიჩნევა. ეს უკანასკნელი საჭიროებს წინასწარ შეთანხმებას საგადასახადო ორგანოსთან. დაკისრებული გადასახადის გადახდა ხდება შემდეგი პროპორციების მიხედვით:

- ერთიანი გადახდით, თუ წინა წლის საგადასახადო ვალდებულება 1659.70 ევროზე ნაკლები იყო;
- კვარტალური გადახდებით, თუ წინა წლის საგადასახადო ვალდებულება 1659.70-სა და 16596.96 ევროს შორის იყო;
- ყოველთვიური გადახდებით, თუ წინა წლის საგადასახადო ვალდებულება 16596.96 ევროზე მეტი იყო.

კომპანიებისათვის საგადასახადო დეკლარირება წინა წლების შემოსავლებისათვის ყოველი წლის 31 მარტისათვის ხდება. კომპანიებს აქვთ უფლება, საგადასახადო ორგანოდან მოითხოვონ დეკლარირების ვადის სამი თვით გადავადება მხოლოდ იმ შემთხვევებში, თუ შემოსავლები ქვეყნის გარეთ იქნა მიღებული.

გადასახადის გადამხდელებს აქვთ უფლება გადახდილი გადასახების 1.5-2% მიმართონ არასამთავრობო ორგანიზაციების დაფინანსებისათვის. წერილობითი მოთხოვნის

¹³⁹ Richard Clayton Budd, Slovak Republic Tax Guide, PKF INTERNATIONAL LIMITED, 2013, p. 9

საფუძველზე საგადასახადო ორგანო თანხის ამ ნაწილს შერჩეულ არასამათავრობო ორგანიზაციებს ურიცხავს.

საგადასახადო კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელს აძლევს შესაძლებლობას, წერილობითი ფორმით, წინასწარ აცნობოს საგადასახადო ორგანოს ფისკალური და კალენდარული წლების შემოსავლებს შორის სხვაობის შესახებ და ამით თავიდან აიცილოს საგადასახადო პასუხისმგებლობა.

სლოვაკეთში კაპიტალური შემოსავლებისათვის ცალკე საგადასახადო რეგულირება არ არსებობს და ეს უკანასკნელი საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ბაზაში შეიტანება. ასევე განცალკევებულად არ რეგულირდება კომპანიის ფილიალის დაბეგვრის საკითხი. სლოვაკეთის ტერიტორიაზე უცხოური კომპანიის ფილიალის მიერ მიღებული შემოსავლები იბეგრება 23%-იანი საგადასახადო განაკვეთით.

კომპანიების დასაბეგრი შემოსავალი განისაზღვრება მთლიანი შემოსავლების და საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული გამოქვითვების სხვაობის მიხედვით. ზოგადად, იმისათვის, რომ ხარჯი გამოქვითვადად ჩაითვალოს საგადასახადო მიზნებისათვის, ეს უკანასკნელი დაკავშირებული უნდა იყოს მოცემული შემოსავლის მიღებასთან. შემოსავლის ცალკეული სახეები, რომლებიც უკვე გათვალისწინებულ იყო წყაროსთან დაბეგვრადი საერთო შემოსავლების გამოთვლისათვის, აღარ დაიბეგრება კორპორატიული საშემოსავლო გადასახადით, მაგალითად ამ ტიპის შემოსავალს მიეკუთვნება როიალტი. ცალკეული ხარჯების გამოქვითვა მხოლოდ მათი გაწევის მომენტისათვის ხდება, ხოლო შემოსავლის სხვა სახეები კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გაითვალისწინება.

სლოვაკეთის საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად განსაზღვრულია აქტივების ამორტიზაციის/ცვეთის დარიცხვის წესები. უძრავი ქონება და მოწყობილობები მათი მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლიანობის ვადის მიხედვით (4-დან 20 წლამდე ვადის მიხედვით) დაყოფილია აქტივების ოთხ კატეგორიად. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია აირჩიოს წრფივი ან დაჩქარებული ამორტიზაციის (შემცირებადი ბალანსის) მეთოდი. ამორტიზაციის ანარიცხების მეთოდის არჩევა ხდება თითოეული აქტივის მიხედვით, მაგრამ მას შემდეგ, რაც კონკრეტული აქტივისათვის ესა თუ ის ამორტიზაციის მეთოდი იქნება არჩეული, მის შეცვლას კანონმდებლობა კრძალავს. არამატერიალური აქტივების (განვითარების კაპიტალიზებული ხარჯები) საბალანსო ღირებულების ცვეთის დარიცხვა შესაძლებელია აქტივის ხარჯის გაწევიდან ხუთი წლის მანძილზე. ამორტიზაციის დანარიცხების გადადება შესაძლებელია მოთხოვნილ იქნეს გადასახადის გადამხდელის მიერ ისე, რომ მან სამომავლო პერიოდებისათვის ამორტიზაციის ანარიცხების გამოკვეთვის უფლება არ დაკარგოს.

საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის სასაქონლო მარაგები ფასდება მათი შესყიდვის ღირებულების მიხედვით. ხოლო თავად კომპანიის მიერ წარმოებული პროდუქციის საინვენტარო და სასაწყობე ღირებულება დანახარჯების მიხედვით. შეფასების დაშვებული მეთოდია FIFO.

3.2. დამატებული ღირებულების გადასახადი

დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ სლოვაკეთში დღეს მოქმედი ძირითადი კანონი (N0 224/2004¹⁴⁰) ძალაში შევიდა სლოვაკეთის რესპუბლიკის ევროკავშირში მიღებასთან (2004 წლის 1 მაისი) დაკავშირებით და ის ჰარმონიზებულია ევროკავშირის სხვა წევრ ქვეყნებში არსებულ სხვა მსგავს კანონებთან (საბჭოს დირექტივის 2006/112/EC მოთხოვნის მიხედვით).

დამატებული ღირებულების გადასახადი გადაიხდება ქვეყნის შიგნით პროდუქტებისა და მომსახურების მიწოდებაზე, ევროკავშირის წევრ ქვეყნებში საქონლის შექმნასა და ევროკავშირის არაწევრი ქვეყნებიდან პროდუქტების იმპორტზე.

დამატებული ღირებულების გადასახადის სტანდარტული განაკვეთი 19%-ია, თუმცა 2010 წლის 1 იანვრიდან დროის გარკვეული პერიოდისათვის 20%-მდე გაიზარდა. გაზრდილი განაკვეთი შენარჩუნდა ასევე 2013 წლისათვისაც. დღგ-ის 10%-იანი განაკვეთი ეხება წამლებს, წიგნებს და სხვა ნაბეჭდ პროდუქციას.

3.3. კაპიტალის შემოსავლების დაბეგვრა

სლოვაკეთის საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით შემოსავალი კაპიტალიდან ითვლება დაბეგვრად შემოსავ-

¹⁴⁰European Union: Accession States Tax Guide SLOVAK REPUBLIC Cechova & Partners, 2007, p.7

ლად და იბეგრება შემდეგი განაკვეთებით: 23% იურიდიული პირებისათვის, 19% იმ ფიზიკური პირებისათვის, რომელთა წლიური შემოსავალი 34401.74 ევრომდეა და 25% იმ ფიზიკური პირებისათვის, რომელთა წლიური შემოსავალი 34401.74 ევროზე მეტია.

პროდუქციის რეალიზებიდან ან წილის გასხვისების შედეგად მიღებული ზარალი საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით ითვლება გამოქვითვად ხარჯებად მიღებული შემოსავლის პროპორციული ოდენობით. არსებობს გამონაკლისები, როდესაც ზარალი მთლიანად იქვითება საგადასახადო მიზნებისათვის:

- საფონდო ბირჟაზე აქციების წილის გაყიდვებით მიღებული ზარალი;
- ობლიგაციების გაყიდვის შედეგად მიღებული ზარალი;
- ბროკერის მეშვეობით გაყიდული აქციების შედეგად მიღებული ზარალი.

3.4. ფიზიკური პირების დაბეგვრა

სლოვაკეთის რეზიდენტი ფიზიკური პირები იბეგრებიან მთლიანი შემოსავლების მიხედვით შემოსავლის მიღების ადგილის მიუხედავად. არარეზიდენტები კი იბეგრებიან სლოვაკეთის რესპუბლიკაში მიღებული შემოსავლების ნაწილში. პირი მიიჩნევა რეზიდენტად, თუ იგი კალენდარული წლის მანძილზე ქვეყანაში ატარებს 183 ან მეტ დღეს.

კანონმდებლობის მიხედვით შრომითი კონტრაქტის მიხედვით დასაქმებული პირი იხდის სოციალური დაზღვევის, საპენსიო და სამედიცინო დაზღვევის შენატანს 13.4%-ის

ოდენობით. აღნიშნული შენატანები კავდება დამსაქმებელის მიერ.

შენატანების საგადასახადო განაკვეთების განაწილება შემდეგია:

სამედიცინო დაზღვევა	4.00 %
ჰოსპიტალიზაცია	1.40 %
საპენსიო	4.00 %
უმუშევრობის დაზღვევა	1.0 %

განსხვავებული განაკვეთებით იბეგრებიან თვითდასაქმებული პირები.

ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი სლოვაკეთის რესპუბლიკაში 19%-ია. 2013 წლიდან ის პირები, რომელთა წლიური შემოსავალი 34401.74 ევროზე მეტია ან 176.8-ჯერ აღემატება საარსებო მინიმუმს, იბეგრებიან 25%-იანი საგადასახადო განაკვეთით. რადგან საგადასახადო განაკვეთის ოდენობა დამოკიდებულია შემოსავლების ოდენობაზე და მის მიმართებაზე საარსებო მინიმუმთან, ამიტომ საგადასახადო მიზნებისათვის დაწესებული ზღვრული მაჩვენებელი წლიდან წლამდე იცვლება.

ფიზიკური პირების შემთხვევაში საგადასახადო დეკლარირების ბოლო ვადა ყოველი წლის 31 მარტია. გადასახადის გადამხდელმა შესაძლოა მოითხოვოს ამ ვადის 3 თვით გადაწევა თუ შემოსავალი მიღებულია ქვეყნის ფარგლებს გარეთ. საშემოსავლო გადასახადის დაკავება დასაქმებით მიღებული შემოსავლების შემთხვევაში ხდება ყოველთვიურად, ხოლო სხვა სახის შემოსავლების შემთხვევაში კი

(კერძო საქმიანობა, ქირის სახით მიღებული შემოსავალი და ა.შ.) გადასახადის გადახდა ხდება კვარტალურად (თუ მიღებული შემოსავლის ოდენობა 1659.70-სა და 16596.96 ევროს შორისაა) ან თვითურად (თუ მიღებული შემოსავლის ოდენობა 16596.96 ევროზე მეტია), ხოლო თუ მიღებული შემოსავალი არ აჭარბებს 1659.70-ს, მაშინ ერთჯერადი გადახდით.

სლოვაკეთის რეზიდენტ ფიზიკურ პირებს შეუძლიათ გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის 2% მიმართონ შესაბამისი არასამთავრობო ორგანიზაციის დახმარებისათვის. კანონმდებლობა განსაზღვრავს, თუ რომელმა ორგანიზაციამ შეიძლება მიიღოს ამგვარი შემოწირულობა, მაგალითად, ასეთ შესაბამის ორგანიზაციას შესაძლებელია წარმოადგენდეს სამოქალაქო ასოციაციები, ფონდები და რელიგიური ორგანიზაციები. ასეთი ტიპის ორგანიზაციები უნდა აკმაყოფილებდეს კანონმდებლობით განსაზღვრულ ცალკეულ კრიტერიუმებს.

საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის ასევე დაბეგვრის ობიექტია დასაქმების ადგილზე პროდუქტებისა და მომსახურების მიღებული დამატებითი სარგებელი 19%-იანი განაკვეთით.

3.5. სხვა გადასახადები

2004 წლიდან დივიდენდების სახით მიღებული შემოსავლები სლოვაკეთის რესპუბლიკაში არ იბეგრება კორპორაციული და ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახა-

დებით¹⁴¹. მოგების ის ნაწილი, რომელიც არ განაწილებულა დივიდენდების სახით და ითვლება გაუნაწილებელ მოგებად, 2013 წლამდე იბეგრებოდა 19%-ით, ხოლო 2103 წლიდან განაკვეთი 15%-მდე შემცირდა. დივიდენდების ის ნაწილი, რომელიც გაიცემა კორპორატიულ აქციონერებზე, რომლებიც ევროკავშირის რეზიდენტებს წარმოადგენენ და მოცემულ კომპანიაში სულ მცირე 25% წილს ფლობენ, არ იბეგრებიან სლოვაკეთში მოქმედი გადასახადებით.

გადახდილი პროცენტები საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება ჩვეულებრივ ხარჯად და ექვემდებარება გამოქვითვას. სლოვაკეთის რესპუბლიკაში არ მოქმედებს გადახდილი პროცენტების მიმართ სუსტი კაპიტალიზაციის მარეგულირებელი წესები.

სლოვაკეთის საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, ზარალის გადატანა შესაძლებელია მომდევნო შვიდი წლისათვის პროპორციული ან თანაბარი განაწილებით შემდგომი ხუთი წლისათვის.

უცხოელ ინვესტორთათვის სპეციალური შეღავათები რეგულირდება კანონით სამთავრობო სუბსიდიების შესახებ, რომლის მიხედვითაც ინვესტირებისათვის მიმართული მოგების ნაწილი თავისუფლდება დაბეგვრისგან. სპეციალური საგადასახადო შეღავათების მოთხოვნა უნდა შეთანხმდეს ეკონომიკის სამინისტროსთან.

¹⁴¹ Richard Clayton Budd, Slovak Republic Tax Guide, PKF INTERNATIONAL LIMITED, 2013, p. 8

3.6. საგადასახადო დაბეგვრის საერთაშორისო ასპექტები

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების, კაპიტალისა და ადამიანების გადაადგილების მიზნით საერთაშორისო პრაქტიკაში გამოიყენება „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ ხელშეკრულება“. სლოვაკეთს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებები დადებული აქვს მსოფლიოს მრავალ ქვეყანასთან, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრება წყაროსთან დასაბეგრი შემოსავლების მიმართ გამოყენებული საგადასახადო განაკვეთები ხელშეკრულების მონაწილე ამა თუ იმ ქვეყნის მიმართ.

საერთო განაკვეთი წყაროსთან დაკავებადი გადასახადისათვის მიღებული შემოსავლების მიმართ არის 19%, რომელიც ასევე ეხება პროცენტსა და როიალტის სახით მიღებულ შემოსავლებს. 19%-იანი განაკვეთი იცვლება ამა თუ იმ ქვეყანასთან დადებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულების შესაბამისად. რაც შეეხება დივიდენდებს, ამ სახის შემოსავალი სლოვაკეთში არ იბეგრება წყაროსთან დაკავებადი გადასახადებით.

ცხრილი 2. წყაროსთან დასაბეგრი გადასახადების განაკვეთები¹⁴²

	დივიდენდები (¹) (%)	საპროცენტო შემოსავალი (%) (²)(³) (⁵)	სამეწარმეო/კულტურული საქმიანობის
--	----------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------	----------------------------------

¹⁴² Richard Clayton Budd, Slovak Republic Tax Guide, PKF INTERNATIONAL LIMITED, 2013, p. 5

			ჰონორარები (%) (2) (4)
ქვეყნები, რომლებთანაც არ არის დადებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულება	0	19	19
ქვეყნები, რომლებთანაც დადებულია ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულება			
ავსტრალია	0	10	10
ავსტრია	0	0	5/0
ბელორუსია	0	5	10/5
ბელგია	0	10/0	5/0
ბოსნია- ჰერცეგოვინა	0	10/0	10
ბრაზილია	0	0	15/25
ბულგარეთი	0	15/10	10
კანადა	0	10	10/0
ჩინეთი	0	10/0	10
ხორვატია	0	10	5/0
კვიპროსი	0	10/0	10/0
დანია	0	0	5/0
ესტონეთი	0	0	10
ეთიოპია	0	10/0	10/5/1
ფინეთი	0	0	5/0
საფრანგეთი	0	0	5
საქართველო	0	5	5
გერმანია	0	0	10/0
საბერძნეთი	0	10	10

უნგრეთი	0	0	10
ისლანდია	0	0	30
ინდოეთი		15/0	15/10
ინდონეზია		10/0	10/0
ირლანდია		0	10
ისრაელი		10/5/2	10
იტალია		0	5
იაპონია		10/0	10/0
ყაზახეთი		0/10	5
კორეა		10/0	10
ლატვია		10	10
ლიტვა		0	5
ლიბია		10	15
ლუქსემბურგი		0	5/0
მაკედონია		10	5
მალტა		0	10
მექსიკა		10/0	10/15
მოლდოვა		10	10
მონტენეგრო		10	10
ნიდერლანდები		0	10
ნიგერია		15	10
ნორვეგია		0	10
პოლონეთი		10/0	5/0
პორტუგალია		10	10/0
რუმინეთი		10/0	12
რუსეთი		0	5/10
სერბეთი		10	15/5
სინგაპური		0	10
სლოვენია		10	10
სამხრეთი აფრიკა		0	10
ესპანეთი		10	10/0
შრი-ლანკა		10/0	10/0

შვედეთი		0	10
შვეიცარია		0	5/10/15
სირია		12	12
ტაივანი		10/0	5/10/15
ტუნისი		10/0	15/5
თურქეთი		10/0	10
თურქმენეთი		10	5
უკრაინა		0	10
გაერთიანებული სამეფო		0	10/0
აშშ		10	10/0
ვიეტნამი		10	10

1. 2004 წლიდან უცხო ქვეყნის რეზიდენტებისათვის გადახდილი დივიდენდები არ იბეგრება.
2. ევროკავშირის წევრი ქვეყნების რეზიდენტი ასოცირებული კომპანიებისათვის გადახდილი პროცენტი და როიალტი გათავისუფლებულია დაბეგვრისგან ევროკავშირის დირექტივის მიხედვით.
3. დაბალი საგადასახადო განაკვეთი ეხება სესხებზე საპროცენტო განაკვეთებს, რომელიც გადაიხდება მთავრობის ან ცენტრალური ბანკის მიერ.
4. როიალტთან მიმართებაში გამოიყენება განსხვავებული განაკვეთები შემდეგი მიდგომით: სამეწარმეო საქმიანობასთან დაკავშირებული როიალტი იბეგრება უფრო მაღალი განაკვეთით, ხოლო კულტურის სფეროსთან დაკავშირებული კი უფრო დაბალი განაკვეთით.
5. წყაროსთან დაბეგვრადი გადასახადის განაკვეთი მცირდება 5%-ით, თუ პროცენტის გადახდას ბანკი ან ფინანსური ინსტიტუტი ახდენს.

თავი IV. უნგრეთის საგადასახადო პოლიტიკა

- ფიზიკური პირების დაბეგვრა
- ფედერალური და კორპორატიული გადასახადები
- გადასახადი კაპიტალურ შემოსავლებზე
- დამატებული ღირებულების გადასახადი
- ადგილობრივი გადასახადები
- დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრა
- დივიდენდებისა და როიალტის დაბეგვრა
- საგადასახადო შეღავათები ინვესტიციებისათვის
- საგადასახადო დაბეგვრის საერთაშორისო ასპექტები

4.1. ფიზიკური პირების დაბეგვრა

უნგრეთის რეზიდენტი ფიზიკური პირები იბეგრებიან მიღებული საერთო შემოსავლების მიხედვით, შემოსავლების მიღების ქვეყნის მიუხედავად. უნგრეთში მცხოვრებ არარეზიდენტებს კი ეხებათ სპეციალური რეგულირება. არარეზიდენტები იბეგრებიან შემოსავლების მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც უნგრეთშია მიღებული.

პირები, რომლებიც არიან უნგრეთის მოქალაქეები, ავტომატურად ითვლებიან უნგრეთის რეზიდენტებად. თუ რეზიდენტობის განსაზღვრა ვერ ხდება მოქალაქეობის მიხედვით, გამოიყენება მუდმივი საცხოვრებელი ადგილის ცნება.

კერძო პირები უნგრეთის საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით იბეგრებიან 16%-იანი საგადასახადო განაკვეთით. აღნიშნული განაკვეთი ეხება ფიზიკური პირების შემოსავლის ყველა სახეს (მაგ. საპროცენტო შემოსავალი, დივიდენდები და ა.შ.).

დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს ასევე სხვადასხვა სახით დასაქმებისას მიღებული სარგებელი. ამ სახის ცალკეული სარგებელი იბეგრება 19.04%-ით. მინიმალური სახელფასო შემოსავალი გათავისუფლებულია დაბეგვრისგან. ასევე თუ დასაქმებულს ჰყავს ერთი ან ორი ბავშვი, მაშინ პირის შემოსავალი 12500 უნგრულ ფორინტამდე თავისუფლდება დაბეგვრისგან.

სოციალური დაზღვევის გადასახადი გადაიხდება დასაქმებულის მიერ 18.5%-ით. თავად დამსაქმებლები იხდიან 27%-იან სოციალური დაზღვევის გადასახადს დაქირავებულთათვის გადახდილი მთლიანი სახელფასო ფონდის მიხედვით.

4.2. ფედერალური და კორპორატიული გადასახადები

უნგრეთის რეზიდენტი კომპანიები იბეგრებიან მთლიანი შემოსავლების მიხედვით შემოსავლის მიღების ადგილის მიუხედავად. კომპანია მიიჩნევა უნგრეთის რეზიდენტად, თუ დაფუძნებულია უნგრეთში, ან მისი მართვის ადგილი უნგრეთშია. რაც შეეხება სხვა კომპანიების ფილიალების დაბეგვრას, ისინი იბეგრებიან შემოსავლების იმ ნაწილში, რომელიც დაკავშირებულია უნგრეთში განხორციელებულ საქმიანობასთან.

საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნის მიხედვით, საგადასახადო ანგარიშგებისა და ბუღალტრული წელიწადი უნდა დამთავრდეს ყოველი წლის 31 დეკემბრისათვის. მაგრამ ამ წესიდან გამონაკლისი დაიშვება უცხოური კომპანიების ფილიალებისათვის, თუ მათ აქვთ საკმარისი არგუმენტი, რომ მათთვის კალენდარული და საგადასახადო წელი

ერთმანეთს არ ემთხვევა ბიზნესის ფუნქციონირების თავისებურებების გამო. იგივე მიდგომა შესაძლებელია გამოიყენონ რეზიდენტმა გადასახადის გადახმდელებმა, თუ ისინი საგადასახადო ორგანოს წინაშე ამ უკანასკნელის აუცილებლობის შესახებ დასაბუთებას შეძლებენ.

საგადასახადო განაკვეთის დაკისრება ხდება „დასაბეგრი მოგების“ მიმართ, ასევე „მოსალოდნელი მოგების“ მიმართ 19%-იანი განაკვეთით მოცემული საგადასახადო წლისათვის. მოსალოდნელი მოგება არის მთლიანი შემოსავლისა და ხარჯების სხვაობის 2% მოცემული წლისათვის, თუ დასაბეგრი მოგება არ აღემატება 500 მილიონ უნგრულ ფორინტს.

რეზიდენტი კომპანიები კორპორაციულ საშემოსავლო გადასახადს წინსწრებით იხდიან. წინსწრებით გადახდების ოდენობა იანგარიშება წინა წლის დაბეგრილი შემოსავლების მიხედვით. გადასახადის გადამხდელთა უმრავლესობას საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით აქვს ვალდებულება გადაიხადოს თავისი შეფასებული საგადასახადო ვალდებულების სულ მცირე 90% წლის ბოლო თვის მე-20 დღისათვის. ყველა იურიდიულმა პირმა საგადასახადო დეკლარაცია უნდა წარადგინოს ბუღალტრული ბალანსის შედგნიდან არაუგვიანეს მე-5 თვის დასასრულისა. თუ ორგანიზაციის სერთო ბუღალტრული ბალანსი შედგა 31 დეკემბერს, მაშინ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ბოლო ვადა 31 მაისია.

4.3. გადასახადი კატიპალურ შემოსავლებზე

უნგრეთში კომპანიების კაპიტალური შემოსავლები საგადასახადო მიზნებისათვის განიხილება როგორც ჩვეულებრივი შემოსავლები და იბეგრება კორპორაციული შემოსავლების

მსგავსად. თუ კომპანიას ამ შემთხვევაში ჰყავს ოფიციალურად რეგისტრირებული აქციონერები კაპიტალის შემოსავლების ნაწილში, რომლებზეც ეს უკანასკნელი ანაწილებს კაპიტალურ შემოსავლებს, მაშინ დაბეგვრის ბაზიდან გამოირიცხება განაწილებული კაპიტალური შემოსავლების ნაწილი. რეგისტრირებული თანამონაწილეობა კონკრეტული კომპანიისათვის საერთო ჯამში სულ მცირე 30% უნდა იყოს გარდა უცხოური კონტროლირებადი კომპანიებისა.

უნგრეთის საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით უცხოური კომპანიების ფილიალები და უცხოური კომპანიების კომერციული წარმომადგენლობები იბეგრებიან ისე, როგორც ეროვნული კომპანიები.

4.4. დამატებული ღირებულების გადასახადი

უნგრეთში დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთი 27% შეადგენს. 18%-იანი განაკვეთი გამოიყენება რძის პროდუქტების, პურეულისა და სხვა მსგავსი კვებითი პროდუქტების მიმართ. ისეთი პროდუქცია, როგორცაა ფარმაცევტული ნაწარმი, წიგნები, გაზეთები და კომუნალური გათბობის მომსახურება, იბეგრება 5%-ით.

4.5. ადგილობრივი გადასახადები

უნგრეთში ადგილობრივი გადასახადები არის: ადგილობრივი ბიზნესის გადასახადი, მშენებლობის გადასახადი და მიწის გადასახადი. ადგილობრივი მმართველობის ორგანოებს აქვთ უფლება დააწესონ ადგილობრივი გადასახა-

დები, რომელიც თავის მხრივ გამოქვითავადა საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადების გამოთვლისას.

ადგილობრივი ბიზნესის გადასახადით იბეგრება ეკონომიკური საქმიანობა, რომელსაც მოაქვს მოგება შემოსავლებისა და ხარჯების სხვაობის შემდეგ. გადასახადის განაკვეთი 2%-ს შეადგენს. ხარჯების გამოქვითვებზე დაწესებულია გარკვეული შეზღუდვები ცალკეული ზღვრების დაწესებით. ეკონომიკურ საქმიანობად ჩვეულებრივ მოგების მომტანი არაერთჯერადი საქმიანობა ითვლება. ერთჯერადი ან დროებითი ხასიათის, მოგების მომტანი საქმიანობისათვის შესაძლებელია გადახდილ იქნას ერთჯერადი ფიქსირებული გადასახადი დღეში 5000 უნგრული ფორინტის ოდენობით.

მშენებლობის გადასახადის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელმა შესაძლებელია აირჩიოს ორი ვარიანტიდან ერთ-ერთი: გადაიხადოს 1100 უნგრული ფორინტი ერთ კვადრატულ მეტრზე, ან კვადრატული მეტრის საბაზრო ღირებულების 3.6%. მსგავსი მიდგომა გამოიყენება მიწის გადასახადის შემთხვევაშიც: გადასახადის გადამხდელს აქვს არჩევანი გადაიხადოს ფიქსირებული 200 უნგრული ფორინტი კვადრატულ მეტრზე ან ერთეული კვადრატული მეტრის საბაზრო ღირებულების 3%.

სოლიდარობის დამატებითი გადასახადი

საკრედიტო ინსტიტუტები და ფინანსური კომპანიები იხდიან 5%-იან შენატანს სუბსიდიის სახით იმ სესხების საპროცენტო გადასახადებში, რომელიც სახელმწიფოს მიერ არის სუბსიდირებული.

საკრედიტო ინსტიტუტები ასევე ვალდებულები არიან გადაიხადონ სპეციალური გადასახადი საბალანსო მოგების მიხედვით. საგადასახადო განაკვეთი 0.15%-ია 50 მილიარდამდე უნგრული ფორინტის შემოსავლების შემთხვევაში, ხოლო ამ ოდენობაზე მეტის შემთხვევაში კი 0.53%-ია. სადაზღვევო კომპანიები, ფინანსური დაწესებულებები და საინვესტიციო მენეჯმენტის კომპანიები აღნიშნულ გადასახადს წლიური შემოსავლების მიხედვით იხდიან.

საკრედიტო ინსტიტუტები ასევე იხდიან დამატებით გადასახადს 30%-ის ოდენობით, რომელიც გამოქვითვადია მოგების გადასახადის ბაზის გამოთვლისას.

4.6. დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრა

დასაბეგრი მოგება მოიცავს ყველა შემოსავალს და კაპიტალის უკუუგებას. დასაბეგრი მოგება არის ბუღალტრული ანგარიშით გამოყვანილი მოგების დონე. ფართო მიდგომით საგადასახადო მიზნებისათვის გამოქვითვადია ყველა ის ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მოცემული შემოსავლის მიღებასთან. ბუღალტრული მოგების გადაანგარიშება საგადასახადო მიზნებისათვის ხდება ამორტიზაციის დარიცხვით, ზარალის გამოქვითვით/გადატანით ან საინვენტარო მარაგების ფასის გათვალისწინებით.

საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიყენება ამორტიზაციის დარიცხვის წრფივი მეთოდი. წლის მანძილზე შესყიდულ აქტივებს უნდა განესაზღვროს მათი ეკონომიკური სარგებლიანობის ვადა.

	ამორტიზაციის წლიური ნორმა (%)
ინდუსტრიული მოწყობილობები	2
სოფლის მეურნეობის ტექნიკა	3, 5, 10, 15
მოტორიანი მოწყობილობები	20
კომპიუტერული მოწყობილობები	33
ზოგადად გამოყენებული კომპიუტერული მოწყობილობები	50

ის აქტივები, რომელთა ღირებულება 100000 უნგრულ ფორინტზე ნაკლებია, შესაძლებელია სრულად იქნას გამოქვითული მისი შესყიდვის წლისათვის. ლიზინგით აღებული აქტივების შემთხვევაში, ლიზინგის მიმღებს შეუძლია მოითხოვოს ამორტიზაცია წლიური 5%-ის ოდენობით შენობებისათვის და 30%-ის ოდენობით მანქანა-მოწყობილობების შემთხვევაში.

საინვენტარო მარაგები საგადასახადო მიზნებისათვის ფასდება მათი უმცირესი საბაზრო ღირებულების მიხედვით, ხოლო ხარჯი კი განისაზღვრება FIFO მეთოდის მიხედვით.

4.7. დივიდენდებისა და როიალტის დაბეგვრა

უნგრული კომპანიებისგან მიღებული დივიდენდები საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით არ ექვემდებარება წყაროსთან დაბეგვრას. იბეგრება მხოლოდ მიღებული როიალტის 50%. არარეზიდენტებისათვის გადახდილი

დივიდენდების დაბეგვრა კი რეგულირდება ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულებების მიხედვით.

კომპანიის მიერ გადახდილი პროცენტი მიიჩნევა როგორც ჩვეულებრივი ბიზნეს-ხარჯი გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა ეს უკანასკნელი ექვემდებარება სუსტი კაპიტალიზაციის შესახებ რეგულირებას. სესხებზე გადახდილი პროცენტები არ არის გამოქვითვადი საგადასახადო მიზნებისათვის, თუ ეს უკანასკნელი (სესხი) სამჯერ აღემატება კომპანიის საკუთარ კაპიტალს. საბანკო სესხზე გადახდილი პროცენტი ექვემდებარება სრულ გამოქვითვას საგადასახადო მიზნებისათვის.

ზარალის გადატანა საგადასახადო ორგანოს დასკვნის მიხედვით შესაძლებელია განუსაზღვრელი დროით. ყოველი წლის მიხედვით კი გადატანილი ზარალის მოცულობა არ უნდა აღემატებოდეს დასაბეგვრი ოდენობის 50%-ს.

უნგრეთის საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, კომპანიები იბეგრებიან საერთო შემოსავლების მიხედვით, შემოსავლის მიღების ადგილის მიუხედავად, ე.ი. იბეგრება უნგრეთის გარეთ მიღებული შემოსავლებიც, მაგრამ ცალკეული უცხო წყაროდან მიღებული დივიდენდები გათავისუფლებულია დაბეგვრისგან.

4.8. საგადასახადო შეღავათები ინვესტიციებისათვის

საგადასახადო შეღავათების მინიჭება ინოვაციური ინვესტიციებისათვის ხდება უნგრეთის მთავრობის მიერ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის მიხედვით. ამგვარი

შელავათების მინიჭება ხდება ყველა იმ კომპანიისათვის, რომლებიც აკმაყოფილებენ კანონის მოთხოვნებს. თავად შელავათის ოდენობა განისაზღვრება ეკონომიკის სამინისტროს მიერ. მოცემული შემთხვევისათვის ინვესტიციის მინიმალური ოდენობა უნდა იყოს შემდეგი:

- ქვეყნის მასშტაბით 3 მილიარდი უნგრული ფორინტი;
- 1 მილიარდი უნგრული ფორინტი მთავრობის მიერ განსაზღვრული ცალკეული რეგიონებისათვის;
- 500 მილიონი უნგრული ფორინტი, თუ ინვესტიცია ხორციელდება საშუალო და მცირე საწარმოს მიერ;
- 100 მილიონი უნგრული ფორინტი, თუ ინვესტიცია უკავშირდება კვლევასა და განვითარებას, გარემოს დაცვისადმი მიმართულ ინვესტიციებს, ფილმებისა და ვიდეო პროდუქციის წარმოებას ან სამუშაო ადგილების შექმნას (თუმცა კანონმდებლობა არ განსაზღვრავს ამ მხრივ რაოდენობის მინიმალურ მოთხოვნებს);
- 100 მილიონი უნგრული ფორინტი თავისუფალი ინდუსტრიული ზონების ტერიტორიებზე;
- 100 მილიონი უნგრული ფორინტი ენერგო-ეფექტიანობისადმი მიმართული პროექტების შემთხვევაში.

საგადასახადო შელავათები ხელმისაწვდომია ინვესტიციის განხორციელების წლისა და ინვესტიციის განხორციელებიდან 9 წლის მანძილზე.

მცირე, მიკრო და საშუალო ზომის კომპანიებს აქვთ უფლება, გამოქვითონ საინვესტიციო ხარჯები ბიზნეს აქტივების მიხედვით 30 მილიონი უნგრული ფორინტის ფარგლებში, თუ კომპანია საგადასახადო წლის დასასრულისათვის კვალიფიცირდება როგორც მიკრო, მცირე ან საშუალო ზომის კომპანია და თუ ამგვარი კომპანიის მფლობელები მთელი საგადასახადო წლის მანძილზე კერძო პირები არიან.

4.9. საგადასახადო დაბეგვრის საერთაშორისო ასპექტები

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების, კაპიტალისა და ადამიანების გადაადგილების და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის მიზნით საერთაშორისო პრაქტიკაში გამოიყენება „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ ხელშეკრულება“. უნგრეთს ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულებები დადებული აქვს მსოფლიოს მრავალ ქვეყანასთან, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრება წყაროსთან დასაბეგრი შემოსავლების მიმართ გამოყენებული საგადასახადო განაკვეთები ხელშეკრულების მონაწილე ამა თუ იმ ქვეყნის მიმართ.

ცხრილი 2. წყაროსთან დასაბეგრი გადასახადების განაკვეთები ქვეყნებთან, რომლებთანაც დადებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულება¹⁴³:

ქვეყნები	დივიდენდები (%)	საპროცენტო შემოსავალი (%)	როიალტი (%)
ალბანეთი	5/10	0	5
სომხეთი	5/10	10	5
ავსტრალია	15	10	10
ავსტრია	10	0	0
აზერბაიჯანი	8	8	8
ბელორუსია	5/15	5	5
ბელგია	10	15	0
ბრაზილია	15	10/15	15/25
ბულგარეთი	10	10	10

¹⁴³Hungary Tax Guide 2013, PKF INTERNATIONAL LIMITED, 2013, p.

კანადა	5/10/15	10	0/10
ჩინეთი	10	10	10
კვიპროსი	5/15	10	0
ჩეხეთი	5/15	0	10
დანია	0/15	0	0
ესტონეთი	5/15	10	5/10
ევგვიპტე	15/20	15	15
ფინეთი	5/15	0	5
საფრანგეთი	5/15	0	0
საქართველო	0/5	0	0
გერმანია	5/15	0	0
საბერძნეთი	10	10	0
ჰონგკონგი	5/10	5	5
ისლანდია	10	0	10
ინდოეთი	15	10	15
ინდონეზია	5/15	15	0
ირლანდია	5/15	0	0
ისრაელი	5/15	0	0
იტალია	10	0	0/10
იაპონია	10	10	10
ყაზახეთი	5/15	10	10
ქუვეითი	0	0	5/10
ლატვია	5/15	10	5/10
ლიტვა	5/15	10	0
ლუქსემბურგი	5/15	0	0
მაკედონია	5/15	0	15
მალაიზია	10	15	10
მალტა	5/15	10	10
მექსიკა	5/15	10	0
მოლდოვა	5/15	10	5
მონღოლეთი	5/15	10	10

მონტენეგრო	5/15	10	10
მაროკო	12	10	0
ნიდერლანდები	5/15	0	0
ნორვეგია	10	0	15
პაკისტანი	15/20	15	15
ფილიპინები	15/20	15	10
პოლონეთი	10	10	10
პორტუგალია	15/10	10	10
ყატარი	0/5	0	5
რუმინეთი	5/15	15	10
რუსეთი	10	0	0
სან-მარინო	0/5/15	0	0
სერბეთი	5/15	10	10
სლოვაკეთი	5/15	0	10
სინგაპური	5/15	5	5
სამხრეთი აფრიკა	5/10	5	5
სამხრეთი კორეა	5/15	0	0
ესპანეთი	5/15	0	0
შვედეთი	5/15	0	0
ტაივანი	10	0	0
ტაილანდი	15/20	10	0
ტუნისი	10/12	10	10
თურქეთი	10/15	10/25	15
უკრაინა	5/15	12	12
გაერთიანებული სამეფო	15	10	10
აშშ	5/15	10	5
ურუგვაი	15	0	0
უზბეკეთი	10	0	0
ვიეტნამი	10	15	10/15

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. გ. გაბრიჩიძე, ევროპული კავშირის სამართალი, თბილისი, 2012
2. დიკ ლეონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო, მე-7 გამოცემის თარგმანი, გამომცემლობა „ჯისაია“, 2002
3. ყუფარაძე გ. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებების ინტერპრეტირების სამართლებრივი საფუძვლები, ჟურნალი „ხელისუფლება და საზოგადოება“, 2011
4. Antonio Estella, The E.U. principle of subsidiarity and its critique, Oxford University Press, 2002
5. Felix Lessabmo, Fundamentals of European Union, Direct Tax, Pitsburg, 2010
6. Eurostat Yearbook 2003
7. Lucia Vergando and Francesca Zantomio, Tax Policy in New EU Member States: Poland. Department of Public and Environmental Economics – University of Pavia, Italy, 2004
8. Business and Taxation Guide to Poland prepared by Mazars s.r.o. in September, 2011
9. European Union: Accession States Tax Guide Slovak Republic, Cechova & Partners, 2007
10. Richard Clayton Budd, Slovak Republic Tax Guide, PKF International Limited, 2013
11. Hungary Tax Guide, PKF International Limited, 2013
12. Захаров А.С. Налоговое право Европейского Сообщества и международные налоговые договоры // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 8.

13. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-443/06 (11.10.2007)
14. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-379/05 (08.11.2007)
15. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-286/82 (31.01.1984)
16. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-311/97 (29.04.1999)
17. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-80/94 (11.08.1995)
18. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-107/94 (27.06.1996)
19. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-279/93 (14.02.1995)
20. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-234/01 (12.06.2003)
21. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-170/05 (14.12.2006)
22. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-55/94 (30.11.1995)
23. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-434/04 (13.07.2006)
24. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-446/03 (13.12.2005)
25. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-470/04 (07.09.2006)
26. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-250/95. (15.05.1997)
27. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-112/91 (28.01.1992)

28. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-446/03 (13.12.2005)
29. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-196/04 (12.09.2006)
30. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-307/97 (21.09.1999)
31. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-39/04 (10.03.2005)
32. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-196/04. (12.11.2006)
33. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე № C-513/04. (14.11.2006)
34. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-307/97 (21.09.1999)
35. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-466/98-C-476/98 (05.11.2002)
36. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე C-204/90 (28.01.1992);