

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო
უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

მოსე სახამბერიძე

**საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების დაგეგმვა და
შეფასება საგადასახადო კანონმდებლობის ჭრილში**

ბიზნესის ადმინისტრირების სამაგისტრო პროგრამა
ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების მაგისტრის
აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი
თამარ გამსახურდია

თბილისი 2020

ანოტაცია

სამაგისტრო ნაშრომი „საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების დაგეგმვა და შეფასება საგადასახადო კანონმდებლობის ჭრილში“ შედგება შესავლის, სამი თავისა და დასკვნისგან.

შესავალში წარმოდგენილია: პრობლემის აქტუალობა, ნაშრომის მიზანი და ამოცანები, კვლევის საგანი და კვლევის ობიექტი, კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები, აგრეთვე გამოყენებული ლიტერატურის მოკლე მიმოხილვა.

გამომდინარე იქიდან, რომ კონტროლირებული ოპერაციები შეიძლება იყოს მხოლოდ საერთაშორისო ფინანსური ურთიერთობების შემადგენელი ნაწილი, პირველ თავში საუბარი იქნება კონტროლირებული ოპერაციების და ტრანსფერული ფასწარმოქმნის ინტერნაციონალურ ბუნებაზე, მათ როლზე თანამედროვე გლობალურ მსოფლიოში და იმ პრობლემატიკაზე, რაც აღნიშნული საკითხების ირგვლივ ჩნდება. კონტროლირებული ოპერაციების არსის უკეთ გასააზრებლად მოვიყვანთ მაგალითებს და გავეცნობით „გაშლილი ხელის“ პრინციპს. აქვე ზოგადად განხილულ იქნება საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ქართული და საერთაშორისო საკანონმდებლო თუ სარეკომენდაციო ნორმები.

მეორე ნაწილი დაეთმო ტრანსფერული ფასწარმოქმნის უმთავრესი პრინციპის - შედარებადობის პრინციპის და საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების მეთოდების სიღრმისეულ მიმოხილვას.

ნაშრომის მესამე ნაწილში წარმოდგენილია პრაქტიკულ მაგალითები საქართველოს შემოსავლების სამსახურის მიერ საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების კუთხით ჩატარებულ საგადასახადო შემოწმებებიდან და მათზე დაყრდნობით გაკეთებულია კონკრეტული დასკვნები.

Annotation

Mose Sakhamberidze

Transfer Pricing Planning and Evaluation in the Context Of Tax Legislation

The MA thesis "Transfer Pricing Planning and Evaluation in the Context Of Tax Legislation" consists of an introduction part, three chapters and a conclusion.

The introduction part presents: the topicality of the problem, the aim and objectives of the paper, the subject and object of the research, the theoretical and methodological foundations of the research and a brief review of the bibliography as well.

Due to the fact the Transfer Pricing can only be an integral component of international financial relations, the first chapter of the paper will focus on the international nature of the Transfer Pricing, their main role in the modern global world and the problems that arise around the mentioned issues. In order to understand the essence of the Transfer Pricing better several examples will be given in the paper and we will learn the Arm's length principle. In addition to this Georgian and International legislative or recommendatory norms of international controlled transactions will be discussed here in general.

The second part of the paper is devoted to an in-depth review of the main principle of transfer pricing - Arm's length principle and the methods of evaluating Transfer Pricing transactions.

The third part of the paper presents the practical examples from tax inspections conducted by Georgian Revenue Service in the terms of Transfer Pricing transactions and specific conclusions are made based on them.

სარჩევი

ანოტაცია	2
Annotation	3
შესავალი	5
თავი I. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციები და მათი მაკონტროლებელი საკანონმდებლო ბაზა	9
1.1. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციები და ტრანსფერული ფასწარმოქმნის მექანიზმი.....	9
1.2. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების მაკონტროლებელი საკანონმდებლო ჩარჩო მსოფლიოსა და საქართველოში.....	14
თავი II. შედარებადობის პრინციპი და საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების მეთოდები	19
2.1. შედარებადობის პრინციპი.....	19
2.2. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების მეთოდები.....	26
თავი III. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასება და მათი რისკების მინიმიზაცია საგადასახადო აუდიტის ჩატარების დროს კონკრეტული კომპანიების მაგალითზე	40
პრაქტიკული მაგალითი #1 - შპს „საწვავის რეალიზატორი“.....	40
პრაქტიკული მაგალითი #2 - შპს „ლოჯისტიკური ჰაბი“.....	47
პრაქტიკული მაგალითი #3 - სს „მაგნა ტრანზიტი“.....	55
პრაქტიკული მაგალითი #4 - სს „გროსბანკი“.....	64
დასკვნა	73
ბიბლიოგრაფია	77

შესავალი

უკანასკნელი პერიოდის განმავლობაში განსაკუთრებული ყურადღების ქვეშაა მულტინაციონალური კორპორაციების მიერ შესრულებული საერთაშორისო ოპერაციები. ამ მიმართულებით, უპრეცედენტო ყურადღება მახვილდება სახელმწიფოთა საგადასახადო ორგანოების და საერთაშორისო, არასამთავრობო, ორგანიზაციების მხრიდან. კორპორაციების მიერ განხორციელებული საერთაშორისო ოპერაციები ზოგიერთ შემთხვევაში შეიძლება გახდეს პრობლემა მსოფლიოს განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნებისთვის, რაც, მათი მხრიდან, უფრო და უფრო ფართო მსჯელობის საბაზს იძლევა ისეთ საკითხებზე, როგორებიცაა: საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფა, კორპორაციების მხრიდან გადასახადებისგან თავის არიდების მეთოდები და მათზე რეაგირების სტრატეგიები. ამ კონტექსტში საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციები და ტრანსფერული ფასწარმოქმნის საკითხები ხდება გლობალური ინტერესის საგანი, როგორც სახელმწიფოთა ფისკალური პოლიტიკის ეფექტიანობისა და მდგრადი განვითარების ერთ-ერთი ქვაკუთხედი.

საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციები ანუ ტრანსფერული ფასწარმოქმნა ყველაზე ზოგადი განმარტებით წარმოადგენს ერთი ჰოლდინგური ქოლგის ქვეშ არსებულ კომპანიების ბიზნეს-გარიგებების ისეთ ორგანიზებას, როცა ურთიერთდამოკიდებული პირები საქონლისა და მომსახურების მიწოდების ურთიერთანგარიშსწორებისას იყენებენ ისეთ ფასებს, რომლებიც საშუალებას აძლევს მათ განახორციელონ გარკვეული მანიპულაციები. კერძოდ, კომპანიები ცდილობენ შეცვალონ (გაზარდონ ან შეამცირონ) მიწოდების ფასები, რათა მათ მიერ მიღებული მოგებები გადაიტანონ სხვა ქვეყნის საგადასახადო იურისდიქციაში და თავი აარიდონ მაღალ გადასახადებს (ურიდია 2013). ასეთი ფასწარმოქმნის გამოყენებით საგადასახადო შეღავათს იღებენ ბიზნესის მფლობელები და საგადასახადო შემოსავლების დანაკლისს განიცდიან ის ქვეყნები, სადაც ეს კომპანიები ოპერირებენ.

ტრანსფერული ფასწარმოქმნის დამახინჯება და კორპორაციების მიერ, საკუთარი, კომერციული მიზნებისთვის გამოყენება შესაძლოა დიდი რისკის შემცველი იყოს მსოფლიოს რიგი ქვეყნებისთვის. რისკის მოცულობა და მასშტაბები ერთი ორად იზრდება, როცა ლაპარაკია განვითარებად და ისეთი გარდამავალი ეკონომიკის მქონე სახელმწიფოებზე, როგორსაც, მაგალითად, წარმოადგენს საქართველო. საქართველოსთვის და მსგავსი ქვეყნებისთვის თემის აქტუალობა გამომდინარეობს იქიდანაც, რომ ამ უკანასკნელთა საბიუჯეტო შემოსავლების დიდი ნაწილი მოდის სწორად ისეთ გადასახადებზე ((კორპორაციული) მოგების გადასახადი, საშემოსავლო გადასახადი), რომელთა დასაბეგრი ბაზაც ყველაზე ხშირად განიცდის ეროზიას ტრანსფერული ფასწარმოქმნის არაკეთილსინდისიერი გამოყენების შედეგად.

ამის საილუსტრაციოდ შეიძლება მოვიყვანოთ მაგალითი იმის შესახებ, რომ საქართველოში მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების ჯამური წილი მთლიან საგადასახადო შემოსავლებში 2016 წლიდან 2019 წლამდე გაიზარდა 38%-დან 41.6%-მდე, ხოლო აბსოლუტურ მაჩვენებლებში ზრდა გვაქვს 3,034 მილიარდიდან 3,676 მილიარდამდე (2019 წლის მაჩვენებლები დათვლილია 11 თვის მონაცემებით).¹

ასევე უნდა აღინიშნოს, რომ საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით ქართულ აკადემიურ წყაროებში მოიპოვება საკმაოდ მწირი რაოდენობის კვლევითი თუ ანალიტიკური ნაშრომები, რაც უცნაურობას წარმოადგენს საკითხის მსოფლიო აქტუალობის გათვალისწინებით. ეს თემა ქართული რეალობისთვისაც უკიდურესად მნიშვნელოვანია ისეთი საკითხებიდან გამომდინარე, როგორებიცაა: ბიუჯეტის შემოსულობების ეფექტიანი კონტროლი, კორპორაციების მიერ მოგების სხვა ქვეყანაში გადატანის პრობლემატიკა, ორმაგი დაბეგვრის და გადასახადებისგან თავის არიდების საკითხები და ა. შ. ყოველივე ზემოაღნიშნული განაპირობებს წარმოდგენილი სამაგისტრო ნაშრომის აქტუალობას და მისი კვლევის მნიშვნელობას.

მოცემული სამაგისტრო ნაშრომის მიზანია საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციების კონცეპტუალური საკითხების შესწავლა-გაანალიზების საფუძველზე, ერთის

¹ ბიუჯეტის მონიტორი. <https://budgetmonitor.ge/ka/taxrevenues/tax>

მხრივ, გადასახადის გადამხდელებისთვის საგადასახადო რისკების მინიმიზაციის ხელშეწყობა და, მეორე მხრივ, საგადასახადო ვალდებულებების ოპტიმალური განსაზღვრისთვის შესაბამისი ღონისძიებების შემუშავება, გადასახადის გადამხდელსა და საქართველოს შემოსავლების სამსახურს შორის ამ საკითხებზე არსებული საგადასახადო დავების აღმოფხვრა-შემცირების მიმართულებით.

აღნიშნული მიზნიდან გამომდინარე, დასახულ იქნა შემდეგი ამოცანები: საქართველოში და მსოფლიოში საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული პრაქტიკის, პრობლემატიკის და გამოწვევების შესწავლა, ქართული და უცხოური კანონმდებლობის საკვანძო საკითხების ანალიზი ტრანსფერული ფასწარმოქმნის არსთან, „გაშლილი ხელის პრინციპთან“ და ფასწარმოქმნის მეთოდებთან დაკავშირებით. ასევე მიზანს წარმოადგენს საქართველოს შემოსავლების სამსახურის მიერ საგადასახადო შემოწმებების მიმდინარეობისას ტრანსფერულ ფასწარმოქმნასთან დაკავშირებული საკითხების დეტალური შესწავლა და ქვემოთ მოყვანილი პრაქტიკული ქეისებიდან გამომდინარე კონკრეტული რეკომენდაციების შემუშავება.

ნაშრომის კვლევის საგანია საქართველოში და საერთაშორისო პრაქტიკაში საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების დაგეგმვა/რეგულირება და საქართველოს საგადასახადო ორგანოების მიერ ტრანსფერული ფასწარმოქმნის პრობლემური საკითხების გადაწყვეტის მეთოდები. ხოლო კვლევის ობიექტს წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობაში საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების მარეგულირებელი ნორმები და ამ კუთხით ჩატარებული კონკრეტული საგადასახადო შემოწმებების დროს გამოყენებული მიდგომები.

ნაშრომზე მუშაობის პროცესის სწორად წარმართვისათვის და სრულყოფილი შედეგის მიღებისთვის გამოყენებულ იქნა სამაგიდო კვლევის მეთოდი, ქვემოთ წარმოდგენილი ხელმისაწვდომი წყაროებიდან მიღებული მეორადი ინფორმაციის შეგროვების, შესწავლის, სისტემატიზაციის, ანალიზის და შესაბამისი დასკვნების გაკეთების საფუძველზე. ასევე, კვლევის პროცესში გამოყენებულ იქნა პირველადი ინფორმაცია, რომელიც აღებულია საქართველოს შემოსავლების სამსახურის მიერ

გადასახადის გადამხდელებისთვის ტრანსფერული ფასწარმოქმნის კუთხით ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებების მასალებიდან. (ამ მიზნებისთვის, გადასახადის გადამხდელი კერძო კომპანიების და მათი ურთიერთდაკავშირებული ფორმების სახელწოდებები, სახელმწიფოები, თარიღები და სხვადასხვა ფინანსური მაჩვენებლები არის პირობითი, რაც ემსახურება რეალურ იურიდიულ პირთა ფინანსური ინფორმაციის კონფიდენციალობის დაცვას).

თემაზე მუშაობის დროს გამოყენებულია ქართველ და უცხოელ მეცნიერთა, ასევე ექსპერტ-ანალიტიკოსთა მიერ საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების თემაზე შესრულებული სხვადასხვა სახის გამოკვლევები, სტატიები და პუბლიკაციები. ნაშრომში აგრეთვე გამოყენებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, სხვადასხვა კანონქვემდებარე აქტები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და ისეთი საერთაშორისო ორგანიზაციებისა თუ აუდიტორული კომპანიების პუბლიკაციები, სახელმძღვანელოები და წლიური ანგარიშები, როგორებიცაა: ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია, მსოფლიო ბანკი, აშშ-ის შიდა შემოსავლების სამსახური, PwC, Deloitte, და ა. შ.

თავი I. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციები და მათი მაკონტროლებელი საკანონმდებლო ბაზა

1.1. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციები და ტრანსფერული ფასწარმოქმნის მექანიზმი

საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციებს² ადგილი აქვს მაშინ, როცა ერთი მულტინაციონალური კომერციული ჯგუფის ქოლგის ქვეშ მყოფი ორი სხვადასხვა ქვეყნის რეზიდენტი კომპანია ერთმანეთთან ვაჭრობას იწყებს. მაგალითად, როცა საქართველოს რეზიდენტი საწარმო რაიმეს ყიდულობს ან მომსახურებას იღებს აშშ-ის რეზიდენტი ურთიერთდამოკიდებული საწარმოსგან³ და ეს კომპანიები აწესებენ შესაბამის ფასს ამ ტრანზაქციაზე, ამ დროს ხდება ტრანსფერული ფასების დაწესება ანუ ტრანსფერული ფასწარმოქმნა.

ტრანსფერული ფასწარმოქმნა (Transfer Pricing) თავისი არსით არ წარმოადგენს არაკანონიერ ქმედებას. არაკანონიერი ქმედება არის ტრანსფერული ფასების დამახინჯება (Transfer Mispricing) ან, სხვაგვარად, ტრანსფერული ფასებით მანიპულირება.

სხვადასხვა შეფასებებით მსოფლიო ვაჭრობის დაახლოებით ერთი მესამედი მოდის ტრანსნაციონალურ ჯგუფებს შორის ვაჭრობაზე (TJN 2013). ეს არის სხვადასხვა კომერციული ოპერაციები, რომლებიც ცდება სახელმწიფოთა საზღვრებს, თუმცა არ გადის კონკრეტული მილტინაციონალური კორპორაციის საზღვრიდან.

არსებობს რამდენიმე საერთაშორისო არასამთავრობო ორგანიზაციის შეფასება იმის შესახებ, თუ რა შემოსავლებს კარგავენ განვითარებადი და გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყნები ტრანსფერული ფასწარმოქმნის დამახინჯების შედეგად. მაგალითად,

² ნაშრომის თემაზე საუბრის დროს გამოყენებული იქნება ორი ტერმინი: საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაცია და ტრანსფერული ფასწარმოქმნა. აქ და ქვემოთ, ნებისმიერ კონტექსტში, ისინი წარმოადგენენ იდენტური შინაარსის მატარებელ ტერმინებს.

³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 126-ე მუხლის მიხედვით ორი პირი ურთიერთდამოკიდებულია, თუ ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირის მართვაში, კონტროლში ან კაპიტალში ან ერთი და იგივე პირები პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობენ ორი პირის მართვაში, კონტროლში ან კაპიტალში.

ბრიტანული ორგანიზაცია Christian Aid-ის 2009 წლის ანგარიშის მიხედვით 2005-2007 წლებში ტრანსფერული ფასებით მანიპულირების შედეგად ევროკავშირსა და აშშ-ში არა-ევროკავშირის წევრი ქვეყნებიდან დაუბეგრავი ან შეღავათიანი განაკვეთებით დაბეგრული კაპიტალის შედინება აღემატება 1 ტრილიონ აშშ დოლარს. ხოლო Oxfam-ის 2000 წლის კვლევის მიხედვით განვითარებადი და გარდამავალი ქვეყნების დაკარგული საგადასახადო შემოსავლები საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების განხორციელების შედეგად მოგების სხვა ქვეყნებში გადატანიდან, წლიურად 50 მილიარდ აშშ დოლარს შეადგენს.⁴

ზოგიერთი ინტერპრეტაციით ამ შეფასებათა გამოთვლის მიდგომები შეიცავს რიგ ნაკლოვანებებს, რომლებიც ერთობ ართულებს შედეგების რეპრეზენტაციას (ფუესტი და რიდლი 2010). თუმცა მოცემული შედეგებიდან გამომდინარე მაინც ნათელია, როგორ ზარალობენ ტრანზაქციის მონაწილე სახელმწიფოები (განვითარებული ქვეყნები ზარალს განიცდიან საგადასახადო შემოსავლების დაკარგვის შედეგად, ხოლო განვითარებადი ქვეყნებიდან ადგილი აქვს მოცემული ტრანზაქციების შემდგომ კაპიტალის გადინებას) და როგორ იღებენ სარგებელს მულტინაციონალური კორპორაციები.

ზემოთ მოყვანილი დასკვნებიდან გამომდინარე, გასაკვირი არ უნდა იყოს ბოლო პერიოდში მიმდინარე რიგი სასამართლო საქმეები. ამ მხრივ გამორჩეულია Coca-Cola-ს ქეისი, რომელიც თავის საზღვარგარეთის ფილიალებსა და ფრენჩაიზებს პერმანენტულად აწვდის ლიცენზიებს, სასმელის კონცენტრატებს და მარკეტინგულ თუ სხვა სახის ნოუ-ჰაუსს. Coca-Cola დღეს-დღეობით სასამართლოში ცდილობს დაიცვას თავის პოზიცია ამ სახის როიალტის ხელშეკრულებების შედეგად წარმოქმნილ მოგებასთან დაკავშირებით. აშშ-ის შიდა შემოსავლების სამსახურის პოზიციით Coca-Cola-ს მიერ განხორციელებული ტრანზაქციები ტრანსფერული ფასწარმოქმნის დამახინჯებით იყო შესრულებული და საბაზრო პირობების დაცვის შემთხვევაში კორპორაციის მოგება 3.3 მილიარდი დოლარით მეტი უნდა ყოფილიყო. გახმაურებული სასამართლო პროცესის კიდევ ერთი მაგალითია Facebook-ის პროცესი. ამ შემთხვევაში აშშ Facebook-ს ედავება 2010 წელს 6.5 მილიარდი

⁴ World Bank Group. 2016. Transfer Pricing and Developing Economies.

დოლარის არამატერიალური აქტივის აშშ-დან ირლანდიაში გადატანას, რითაც მან შეიმცირა საგადასახადო ტვირთი. სასამართლო დავაში აშშ-ის შემოსავლების სამსახურის გამარჯვების შემთხვევაში Facebook-ს მოუწევს დამატებით 5 მილიარდი დოლარის გადახდა პროცენტისა და ჯარიმების სახით. სასამართლო ბოლოს 2019 წლის აგვისტოში გადაიდო და ჯერ-ჯერობით უცნობია გამართვის ზუსტი თარიღი.⁵

საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების უკეთ გასააზრებლად საჭიროა გავეცნოთ მის ძირეულ პრინციპებს და მოქმედების მექანიზმს.

თუ ორი არაურთიერთდაკავშირებული კომპანია ვაჭრობს ერთმანეთთან, ტრანზაქციის ფასი, როგორც წესი, იქნება საბაზრო ფასი. მოცემულ სიტუაციას ეწოდება „გაშლილი ხელის“⁶ პრინციპით ვაჭრობა და მსგავსი ფასი როგორც წესი მისაღები და სამართლიანია არა მარტო კომერციული, არამედ, საგადასახადო მიზნებისთვისაც. მაგრამ, როცა ურთიერთდამოკიდებული კომპანიები ვაჭრობენ ერთმანეთთან, ისინი შეიძლება შეეცადონ, გადასახადების შემცირების მიზნით, ხელოვნურად დაამახინჯონ ტრანზაქციის ფასები. ასეთ დროს ტრანზაქციის მონაწილეები ცდილობენ ისეთ კომპანიაში დააფიქსირონ მაქსიმალური მოგება, რომელიც შედარებით შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე სახელმწიფოს რეზიდენტი.

საილუსტრაციოდ მოვიყვანოთ შემდეგი მაგალითი: ხორბლის მწარმოებელ კომპანიას უკრაინაში მოჰყავს ხორბალი. შემდეგ გადაამუშავებს მას და დაფასოებულ ფქვილს ჰყიდის სხვა ქვეყნებთან ერთად საქართველოშიც. დავუშვათ ეს არის ჰოლდინგური ფორმის საწარმო და იგი აერთიანებს სამ ურთიერთდამოკიდებულ კომპანიას: შპს „უკრაინა“ (უკრაინაში), შპს „ოფშორი“ (შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში) და შპს „საქართველო“ (საქართველოში). უკრაინული მხარე შპს „ოფშორს“ მიჰყიდის საქონელს არასაბაზრო, დაბალ ფასად. ასე რომ, უკრაინულ კომპანიას ექნება

⁵ Seth, S. (2019). Transfer Pricing. Investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/t/transfer-pricing.asp>

⁶ გაშლილი ხელის პრინციპი (Arm's Length Principle). ტერმინი მომდინარეობს იმ გარემოებიდან, რომ ამ პრინციპის მიხედვით კომერციული ურთიერთობის მონაწილე ერთეულები არ არიან ურთიერთდაკავშირებული (არ დგანან ერთმანეთთან ახლოს, არამედ არიან გაშლილი ხელის მანძილზე ერთმანეთისგან) და მათ მიერ დაწესებული ტრანზაქციის ფასი არ განსხვავდება საბაზრო ფასისგან.

ხელოვნურად დაბალი მოგება და, შესაბამისად, მცირე საგადასახადო ტვირთი. შემდეგ შპს „ოფშორი“ გადაყიდის საქონელს საქართველოს რეზიდენტ საწარმოზე არაბუნებრივად მაღალ, თითქმის საცალოდ სარეალიზაციო ფასად. შედეგად, შპს „საქართველოს“ ექნება დიდი თვითღირებულების დანახარჯები, დაბალი მოგება და დაბალი გადასახადები. განსხვავებული სიტუაცია იქმნება შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებულ ფირმასთან; მან პროდუქცია შეიძინა ძალიან დაბალ და გაყიდა ძალიან მაღალ ფასად, შესაბამისად შპს „ოფშორში“ ხდება დიდი მოგების გენერირება და იქიდან გამომდინარე, რომ ოფშორი თავისუფალია გადასახადებისგან ან იქ მოქმედებს შეღავათიანი საგადასახადო პირობები კომპანიის საგადასახადო ტვირთი მინიმალურია.

მოყვანილი მაგალითიდან გამომდინარე შეიძლება ითქვას, რომ მსგავსი ოპერაციების შედეგი არ არის ეფექტიანობის ამალგება ან ხარჯეფექტური წარმოების, ლოჯისტიკის ან გაყიდვების უზრუნველყოფა. რეალურად მოცემული ოპერაციის საბოლოო შედეგს წარმოადგენს უკრაინისა და საქართველოს საგადასახადო იურისდიქციებიდან მოგების გადატანა შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში, მულტინაციონალური კორპორაციის საერთო მოგების ზრდა და უკრაინისა და საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების შემცირება. ასე უჩინარდება კორპორაციების დასაბეგრი შემოსავალი. პრობლემის მასშტაბურობას ხაზს უსვამს დღეისთვის მსოფლიოს ერთ-ერთი წამყვანი საგადასახადო ანალიტიკოსის ლი შეპარდის ციტატა: *„ტრანსფერული ფასწარმოქმნა შეიძლება იყოს მთავარი გასაღები კითხვისა - რა დაემართა საერთაშორისო დაბეგვრას?“* [ლი შეპარდი 2012].

ტრადიციული საერთაშორისო მიდგომას ტრანსფერული ფასწარმოქმნის დამახინჯებასთან გასამკლავებლად წარმოადგენს „გაშლილი ხელის“ პრინციპი, რაც ბლოკავს ზემოთ მოყვანილის მსგავს სიტუაციებს, უზრუნველყოფს რა, იმას, რომ ამ პრინციპის მოქმედების პირობებში ფასების დადგენა ხდება „გაშლილი ხელის“ მანძილზე ერთმანეთთან დაშორებული მხარეების მიერ ანუ ტრანსფერული ფასი ყველა შემთხვევაში უნდა იყოს ისეთი, თითქოს საბაზრო ტრანზაქცია ხდება არაურთიერთდაკავშირებულ მხარეებს შორის (მხარეები არ არიან ერთი კორპორაციული სტრუქტურის შემადგენელი

ნაწილები). ამასთან პრაქტიკაში ხშირად ხდება კორპორაციების მხრიდან „გაშლილი ხელის პრინციპის“ უგულვებელყოფა და საბაზრო ფასების დამახინჯება, რაც თავის მხრივ წარმოადგენს კერძო კომერციულ ურთიერთობებში საგადასახადო ორგანოების ჩარევის საფუძველს.

თუმცა აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ „გაშლილი ხელის“ პრინციპის პრაქტიკულ განხორციელებას ბევრი სირთულეები ახლავს თან. წარმოვიდგინოთ ჰიპოთეტური მაგალითი და დავუშვათ, რომ ორი ურთიერთდაკავშირებული სხვადასხვა ქვეყნის რეზიდენტი საწარმო ვაჭრობს მზის ენერჯის პანელების სპეციფიკური ნაწილით, რომელსაც ჰქვია „სანი“. „სანი“ მხოლოდ ამ კომპანიის მიერ წარმოებული მზის პანელების მაკომპლექტებელი ნაწილია და არ გააჩნია ანალოგი მსოფლიოში. შესაბამისად, ბაზარზე არ არსებობს მსგავსი პროდუქტი, რომლის ფასთანაც შესაძლებელი იქნება „სანის“ ფასის შედარება. შედეგად, „გაშლილი ხელის“ პრინციპის გამოყენებასაც სირთულეები შეექმნება. ანალოგიური გაუგებრობა შეიძლება წარმოიქმნას კომპანიის ბრენდული სახელწოდების გაყიდვისას. მას ვერ შევადარებთ სხვა ფირმების ბრენდულ სახელწოდებებს, რადგან ყველა ბრენდი უნიკალური და განსხვავებულია და მათი თანხაში გამოხატული ფასი შეიძლება ცვლადთა ძალიან დიდი რაოდენობის ურთიერთქმედებით განისაზღვრებოდეს.

საბოლოო ჯამში, დღეს-დღეობით ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია (ეგთო) და გაერთიანებული ერების ორგანიზაცია (გაერო) მხარს უჭერენ კორპორაციათა საერთაშორისო კომერციული ურთიერთობების დროს „გაშლილი ხელის“ პრინციპის გამოყენებას. ამ მოსაზრებას იზიარებს საქართველოც. მიუხედავად პრინციპის არასრულყოფილებისა და რიგი სირთულეებისა სახელმწიფოთა საგადასახადო ორგანოები ცდილობენ „გაშლილი ხელის“ პრინციპიდან გამომდინარე მაქსიმალურად მეტი მოგება დაუტოვონ კორპორაციებს თავიანთი ქვეყნის საგადასახადო იურისდიქციებში. ხოლო იმ პოტენციურ სადავო სიტუაციებს, რომლებიც შესაძლოა წარმოიშვას სხვადასხვა სახელმწიფოების საგადასახადო ორგანოებს შორის (რომელი სახელმწიფოს რეზიდენტი ფილიალს მოგების რა ნაწილი უნდა მიეკუთვნოს და,

შესაბამისად, მოგების რა წილი დაიბეგროს კონკრეტულ სახელმწიფოში) ქვეყნებს შორის დადებული ორმხრივი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებები არეგულირებს.

1.2. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების მაკონტროლებელი საკანონმდებლო ჩარჩო მსოფლიოსა და საქართველოში

საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების მნიშვნელობიდან გამომდინარე მრავალ სახელმწიფოს შექმნილი აქვს საკუთარი, ტრანსფერული ფასწარმოქმნის მარეგულირებელი საკანონმდებლო ჩარჩო, რაც, ერთი მხრივ, ასახავს კონკრეტული ქვეყნის გარემო-ფაქტორებისა და უკვე არსებული პრაქტიკის ერთობლიობას, მეორე მხრივ, კი ისეთი საერთაშორისო ორგანიზაციების მითითებებსა და რეკომენდაციებს, როგორცაა, მაგალითად, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია. სახელმწიფოთა მიერ თავიანთ კანონმდებლობაში საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების მარეგულირებელი ნორმების ასახვის ტენდენცია სულ უფრო მზარდია. მაგალითისთვის, 1994 წლიდან 2014 წლამდე ქვეყნების რიცხვი, რომლებმაც ამ საკითხებთან დაკავშირებით შეიმუშავეს საკანონმდებლო ნორმები და სარეკომენდაციო მითითებები 4-დან 80-მდე გაიზარდა.⁷ ამ ქვეყნების რიცხვშია საქართველოც.

საქართველოს შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის „საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ“ მეთოდური მითითებების მე-7 მუხლში ვკითხულობთ:

„შემოსავლების სამსახურისათვის ამოსავალ წერტილს საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასებით გამოწვეული კორექტირების შედეგად წარმოშობილი ორმაგი დაბეგვრის შემთხვევების შეფასებისა და გადაჭრისათვის, შესაფერისი საგადასახადო შეთანხმების არსებობისას, წარმოადგენს საქართველოს

⁷ World Bank Group. 2016. Transfer Pricing and Developing Economies.

შესაბამისი კანონმდებლობა (სსკ და ფინანსთა მინისტრის ბრძანება), ეს მეთოდური მითითებები და ევთო-ს სატრანსფერო ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელო მითითებები მულტინაციონალური კომპანიებისა და საგადასახადო ორგანოებისათვის. [შემოსავლების სამსახური 2015: 7].

მაშასადამე, შემოსავლების სამსახური საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასებისას იყენებს შემდეგ საკანონმდებლო და სახელმძღვანელო დოკუმენტებს:

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ-ში საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასება მოცემულია XVII თავის შესაბამის 126-129¹ მუხლებში, რომლებიც ძალაში შევიდა 2011 წლის 8 ნოემბრიდან. საკითხის სპეციფიკიდან გამომდინარე შესაძლოა გამოყენებულ იქნას კოდექსის შესაბამისი სხვა მუხლებიც);
2. „საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2013 წლის 18 დეკემბრის N423 ბრძანება;
3. შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 8 მაისს „საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ“ მეთოდური მითითებები (რომელსაც უფრო განმარტებითი და სარეკომენდაციო ხასიათი აქვს წინა პუნქტებისგან განსხვავებით);
4. საქართველოსა და კონკრეტულ სახელმწიფოებს შორის გაფორმებული „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“ შეთანხმებები (დღეს-დღეობით ასეთი ხელშეკრულებები გაფორმებულია 56 სახელმწიფოსთან);
5. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის 2010 წლის (ახალი ვერსია - 2017 წლის) სატრანსფერო ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელო მითითებები მულტინაციონალური კომპანიებისა და საგადასახადო ორგანოებისათვის.

საკანონმდებლო ნორმების მიზანი

„საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ“ მეთოდური მითითებები განმარტავს, რომ საერთაშორისო საწარმოს ჯგუფის წევრ ურთიერთდამოკიდებულ მხარეებს შორის კომერციული ოპერაციების განხორციელებისას ჯგუფის უპირველესი ინტერესი შეიძლება იყოს ჯგუფის საერთო მომგებიანობა და არა, მაგალითად, მოგების ცალკეული საწარმოებისთვის განაწილება. ასეთი გარემოება ხშირად უბიძგებს კონკრეტულ კორპორაციებს საბაზრო პირობებიდან გადახვევისკენ და არასაბაზრო, მათთვის მოსახერხებელი, ფასების დაწესებისკენ. მეთოდური მითითების მე-2 მუხლში ვკითხულობთ:

„თუ კონტროლირებულ ოპერაციებში გამოიყენება ფასები, რომლებიც არ არის განსაზღვრული საბაზრო პრინციპის შესაბამისად, მაშინ საწარმოების მიერ განაწილებული მოგება შესაძლოა არ შეესაბამებოდეს მათ მიერ გაწეულ შეფარდებით ეკონომიკურ წვლილს. ეს დამახინჯება გავლენას მოახდენს ამ საწარმოების დასაბეგრ მოგებაზე და საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შემთხვევაში პირდაპირ ზემოქმედებას მოახდენს საქართველოს საგადასახადო ბაზაზე. მაშასადამე, შემოსავლების სამსახურის გადმოსახედიდან, კონტროლირებულ ოპერაციებში, საჭიროების შემთხვევაში, უნდა მოხდეს ფასების კორექტირება საგადასახადო მიზნებისათვის, რათა უზრუნველყოფილ იქნას, რომ კონტროლირებულ ოპერაციებში საბაზრო პრინციპთან შეუსაბამო ფასების გამოყენებით არ მოხდეს საქართველოს საგადასახადო ბაზის ეროზია.“
[შემოსავლების სამსახური 2015: 3].

მოცემული ამონარიდიდან კარგად ჩანს საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისი მარეგულირებელი ნორმების და თავად ამ მეთოდური მითითების მიზნები, რომლებიც ორ ძირითად კატეგორიად შეიძლება დავყოთ:

- ტრანსფერული ფასწარმოქმნის დამახინჯების შემთხვევებში საქართველოს საგადასახადო ბაზის ეროზიისგან დაცვა;

- საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციებში მონაწილე კომპანიებისთვის კონკრეტული შესასრულებლად სავალდებულო და სარეკომენდაციო სახელმძღვანელო მითითებების შემუშავება ასეთი სახის ოპერაციების შესრულების საკანონმდებლო ჩარჩოში და საერთაშორისოდ მიღებულ სტანდარტებში მოსაქცევად.

ტრანსფერული ფასწარმოქმნის ანალიზისას მნიშვნელოვანია ერთმანეთისგან განვასხვავოთ საერთაშორისო ოპერაციები, რომლებიც ხორციელდება ურთიერთდამოკიდებულ და დამოუკიდებელ მხარეებს შორის.

საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციები ასეთად, რომ დაკვალიფიცირდეს აუცილებელია ოპერაციის მონაწილე მხარეები, ურთიერთდამოკიდებულები იყვნენ. სხვა შემთხვევაში, მონაწილე მხარეებს შორის დიდი ალბათობით ტრანზაქციის ფასი საბაზრო ფასით განისაზღვრება, რადგან მხარეები ორიენტირებული იქნებიან საკუთარი მოგების მაქსიმიზაციისკენ, რაც მხოლოდ საბაზრო ფასის შემთხვევაშია შესაძლებელი.

საერთაშორისო კომერციულ ურთიერთობებში ურთიერთდამოკიდებულ პირებს განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 126-ე მუხლი, რომლის მიხედვითაც ორი პირი მაშინაა ურთიერთდამოკიდებული, თუ მოცემული ორიდან ერთ-ერთ პირობას მაინც აკმაყოფილებს:

- ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირის მართვაში, კონტროლში ან კაპიტალში;
- ერთი და იგივე პირები პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობენ ორი პირის მართვაში, კონტროლში ან კაპიტალში.⁸

იგივე მუხლი აკონკრეტებს რა ითვლება პირდაპირ ან არაპირდაპირ საწარმოს მართვად, კონტროლად ან კაპიტალში მონაწილეობად. ეს არის შემთხვევები, როცა პირი ფლობს საწარმოს 50%-ზე მეტს ან იგი პრაქტიკულად ახორციელებს საწარმოს სამეწარმეო გადაწყვეტილებების კონტროლს. ფინანსთა მინისტრის N423 ბრძანების მე-3 მუხლში ნაჩვენებია „პრაქტიკული კონტროლის“ მაგალითები. ესენია:

⁸ 2010. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.

- პირი ფლობს ან აკონტროლებს კომპანიის ხმის უფლების მქონე აქციების/წილების უმრავლესობას;
- პირს შეუძლია დირექტორთა საბჭოს შემადგენლობის კონტროლი;
- პირს უფლება აქვს მიიღოს საწარმოს მოგების 50% ან მეტი;
- პირის მიერ საწარმოზე გაცემული სესხების ჯამი აღემატება საწარმოს მთლიანი აქტივების საბალანსო ღირებულების 50%-ს;
- პირის ნათესავი ფლობს საწარმოს 50%-ზე მეტს ან პირდაპირ ან არაპირდაპირ მართავს საწარმოს.⁹

უნდა აღინიშნოს, რომ ეს და სხვა საკანონმდებლო ნორმები სრულ თანხვედრაშია ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის საგადასახადო კონვენციასთან და მისივე ტრანსფერული ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელოსთან.

შეჯამების სახით შეიძლება ითქვას, რომ ეგთო-ს მიერ შემუშავებული კონვენციები და სხვადასხვა რეკომენდაციები თუ სახელმძღვანელოები წარმოადგენს სახელმწიფოთა უმრავლესობის საკანონმდებლო ბაზისს მათი ინდივიდუალური საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების მარეგულირებელი ნორმებისთვის. დღეს-დღეობით საკანონმდებლო გამჭვირვალობის მეტი ხარისხის მისაღწევად და ბიუჯეტის შემოსავლების კონტროლის ასამაღლებლად ხდება სახელმწიფოთა ტრანსფერულ ფასწარმოქმნასთან დაკავშირებული კანონმდებლობის კიდევ უფრო დაახლოება. აღნიშნული უნიფიკაციის პროცესი კი ეფუძნება საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ორმხრივ შეთანხმებებს და, ისევ და ისევ, ეგთო-ს რეკომენდაციებს.

⁹ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. (2013). საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №423 საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე.

თავი II. შედარებადობის პრინციპი და საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების მეთოდები

იმისთვის, რომ საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ბუნება შეესაბამებოდეს ქართული კანონმდებლობის სტანდარტებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით და ზემოთ უკვე ნახსენები კანონქვემდებარე აქტებით თუ სახელმძღვანელოებით განსაზღვრულია სპეციალური ნორმები, რომელთა დაკმაყოფილებასაც ითხოვს შემოსავლების სამსახური საქართველოს რეზიდენტი კომპანიებისგან ტრანსფერული ფასწარმოქმნის ტრანზაქციების განხორციელებისას. ასევე არსებობს სპეციალური მეთოდები, რომლებიც გამოიყენება საბაზრო პრინციპის შესაბამისი ფასების განსაზღვრისთვის. ეს მეთოდები, თავის მხრივ, გაწერილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსში და ემყარება ეგთო-ს ტრანსფერული ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელოს მითითებებს.

2.1. შედარებადობის პრინციპი

„გაშლილი ხელის“ პრინციპი წარმოადგენს უმთავრეს პრინციპს, რომელიც გამოიყენება ტრანსფერული ფასწარმოქმნის ოპერაციების შეფასებისას. სხვადასხვა ქვეყნების საგადასახადო ორგანოები და საერთაშორისო ორგანიზაციები სწორედ ამ პრინციპს იყენებენ უმთავრეს კრიტერიუმად საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების კანონშესაბამისობის განსაზღვრის პროცესში. აღნიშნული პრინციპი ქართულ კანონმდებლობაში მოხსენიებულია, როგორც - შედარებადობის პრინციპი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ურთიერთდამოკიდებულ, სხვადასხვა ქვეყნის რეზიდენტ (რომელთაგან ერთ-ერთი საქართველოს რეზიდენტია) მხარეებს

ავალდებულებს კომერციული ტრანზაქციები შეასრულოს საბაზრო პრინციპების დაცვით. სსკ-ის 127-ე მუხლის მიხედვით:

„საწარმოს, რომელიც ახორციელებს ერთ ან რამდენიმე ფინანსურ ან კომერციულ საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციას ურთიერთდამოკიდებულ საწარმოსთან, დასაბეგრი მოგების ოდენობა საბაზრო პრინციპის შესაბამისია, თუ ოპერაციის პირობები არ განსხვავდება დამოუკიდებელ საწარმოებს შორის შედარებად ვითარებაში განხორციელებული შედარებადი ოპერაციების დროს შესათანხმებელი პირობებისგან.“ [სსკ 2011].

საბაზრო პრინციპთან შეუსაბამობის შემთხვევაში კი საგადასახადო ორგანო უფლებას იტოვებს, მოგება, რომელიც ოპერაციის დადგენილი პირობების საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობის შემთხვევაში წარმოემობოდა რომელიმე საწარმოს, მაგრამ საბაზრო პრინციპთან შეუსაბამობის გამო არ წარმოემვა, ჩართულ იქნეს ამ საწარმოს დასაბეგრი მოგებაში.

მოცემული ნორმები, ერთი მხრივ განმარტავს ოპერაციების საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობის კრიტერიუმებს, მეორე მხრივ კი შემოაქვს შედარებადი ოპერაციების ტერმინი, რომელიც დამატებით განმარტებას საჭიროებს.

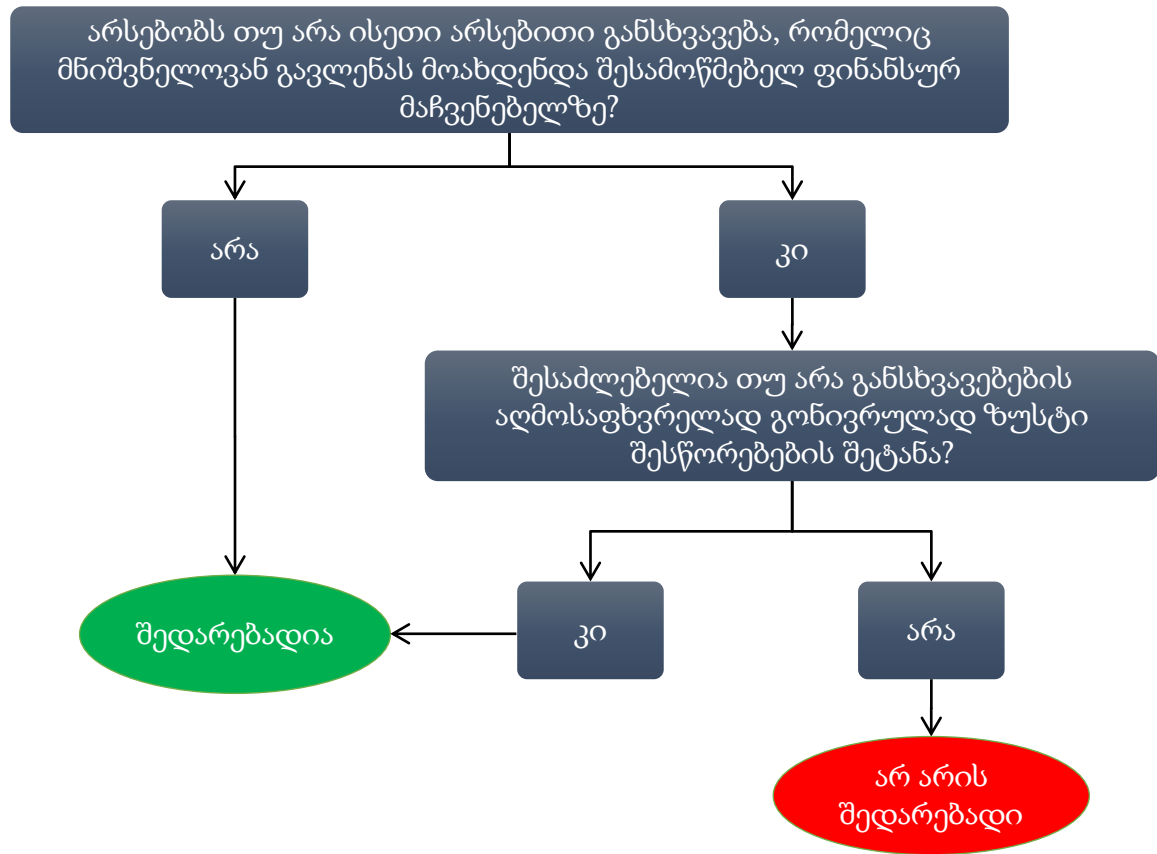
სსკ-ის 127-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით:

„დამოუკიდებელი ოპერაცია შედარებადია საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციასთან, თუ:

- ა) მათ შორის არ არსებობს ისეთი მნიშვნელოვანი განსხვავება, რომელიც არსებით გავლენას მოახდენდა ფინანსურ მაჩვენებელზე, რომლის შემოწმებაც ხდება საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესაბამისი მეთოდით;*
- ბ) მათ შორის ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში აღნიშნული განსხვავების არსებობის შემთხვევაში, შედარებისას აღნიშნული განსხვავების შედეგების გამორიცხვის მიზნით, განხორციელდა დამოუკიდებელი ოპერაციის ფინანსური მაჩვენებლის გონივრულად ზუსტი შესწორება.“ [სსკ 2011].*

შედარებადობის სტანდარტის ვიზუალიზაცია შეიძლება მოვახდინოთ გრაფიკი 1-ის მიხედვით.

ტრანზაქციათა შედარებადობის განსაზღვრისას გამოიყენება ფინანსთა მინისტრის N423 ბრძანების მე-5 მუხლში აღნიშნული შედარებადობის ფაქტორები და მიიჩნევა, რომ მათი გათვალისწინება ეკონომიკურად მართებულია ოპერაციების ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. ეს ფაქტორებია:



გრაფიკი 1. შედარებადობის სტანდარტი¹⁰

- ქონებისა ან მომსახურების მახასიათებლები;
- ფუნქციური ანალიზი;
- ხელშეკრულების პირობები;
- ეკონომიკური გარემოებები;

¹⁰ შემოსავლების სამსახური. (2015). „საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ“ მეთოდური მითითებები.

- სამეწარმეო სტრატეგიები.¹¹

კორპორაციების მიერ საერთაშორისო ტრანზაქციებში გამოყენებული ქონება და მომსახურება შეიძლება დაიყოს შემდეგ ნაწილებად: მატერიალური ქონება, არამატერიალური ქონება, მომსახურება, ფინანსური ოპერაციები და აქციების განთავსება. ამასთან, თითოეულ მათგანს შეიძლება ჰქონდეს საკუთარი მახასიათებლების სპექტრი (მაგალითად ფინანსურ ოპერაციებს აქვთ ისეთი მახასიათებლები, როგორებიცაა: ძირითადი მოცულობა, საპროცენტო განაკვეთი, ვალუტა, უზრუნველყოფა და ა. შ.), რომელთა გათვალისწინებაც მნიშვნელოვანია საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შედარებადობის ანალიზისას.

ტრანზაქციათა შედარებადობის განსაზღვრისას ფუნქციური ანალიზის ჩატარება გულისხმობს კონტროლირებული ოპერაციის მხარეების მიერ შესრულებული ფუნქციების, გამოყენებული აქტივების და ნაკისრი რისკების შედარებას დამოუკიდებელი ოპერაციის მხარეების მიერ შესრულებულ ფუნქციებთან, გამოყენებულ აქტივებთან და ნაკისრ რისკებთან. ტრანზაქციათა ფუნქციური ანალიზი ხელს უწყობს კონტროლირებული ოპერაციების ბუნების და მახასიათებლების წარმოჩენას და დაინტერესებულ მხარეს ეხმარება ყველაზე უკეთ მისასადაგებელი მეთოდის შერჩევაში.

ხელშეკრულების პირობები, როგორც შედარებადობის ერთ-ერთი ფაქტორი გულისხმობს იმას, რომ, ჩვეულებრივ, ტრანზაქციათა მონაწილეებს შორის დადებული ხელშეკრულებები განსაზღვრავს ამ მხარეთა შორის პასუხისმგებლობების, რისკების და სარგებლის გადანაწილებას, რაც დიდი ალბათობით გავლენას მოახდენს მოგების მიღების შესაძლებლობებზეც. გამომდინარე აქედან, აღნიშნული ფაქტორი ფუნქციურ ანალიზთან ერთად უმთავრეს ფაქტორად გვევლინება შედარებადობის შემოწმების პროცესში.

სხვა ფაქტორების მიხედვით შედარებადი ტრანზაქციები შესაძლოა არ იყოს შედარებადი სხვადასხვა ბაზრებს შორის არსებული განსხვავებების გამო. ფინანსთა მინისტრის N423 ბრძანების მე-5 მუხლი განსაზღვრავს იმ ეკონომიკურ გარემოებებს, რომელთა გათვალისწინებაც მნიშვნელოვანია შედარებადობის შესახებ სწორი დასკვნების

¹¹ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. (2013). საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №423 საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე.

გასაკეთებლად. ეს გარემოებებია: გეოგრაფიული მდებარეობა, ბაზრის სიდიდე, კონკურენციის მასშტაბი, მომხმარებლის მსყიდველუნარიანობა და ა. შ.

გამომდინარე იქიდან, რომ კონკრეტული სამეწარმეო სტრატეგიის განხორციელებამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ოპერაციის მხარეების ანაზღაურებაზე შედარებადობის ანალიზის დროს მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული კომპანიის მიერ არჩეულ სამეწარმეო სტრატეგია. მაგალითად, ფირმების მიერ ახალი ბაზრების ასათვისებლად დაწესებული დაბალი ფასები და მაღალი მარკეტინგული თუ სხვა სახის დანახარჯები, შეიძლება სულაც არ დაკვალიფიცირდეს, როგორც ტრანსფერული ფასწარმოქმნის დამახინჯება.

პრაქტიკაში გვხვდება შემთხვევები, როცა ტრანზაქცია არ აკმაყოფილებს შედარებადობის სტანდარტს როდესაც კონტროლირებულ ოპერაციასა და დამოუკიდებელ ოპერაციას შორის არსებობს ერთი ან რამდენიმე მნიშვნელოვანი განსხვავება, რომელიც არსებითად გავლენას ახდენს ყველაზე უკეთ მისასადაგებელი მეთოდით შესასწავლ ფინანსურ მაჩვენებელზე. თუმცა, თუ შესაძლებელია ასეთი განსხვავებების გავლენის აღმოსაფხვრელად გონივრულად ზუსტი შესწორების განხორციელება კონტროლირებულმა ოპერაციამ მაინც შეიძლება დააკმაყოფილოს შედარებადობის სტანდარტი. ამასთან აღსანიშნავია, რომ შედარებადობის შესწორებების შეტანა უნდა განხორციელდეს მხოლოდ მაშინ, თუ მოსალოდნელია, რომ ისინი გაზრდიან შედეგების საიმედოობას.

საბაზრო დიაპაზონი და ინტერკვარტალური დიაპაზონი

„საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ“ მეთოდური მითითების მიხედვით:

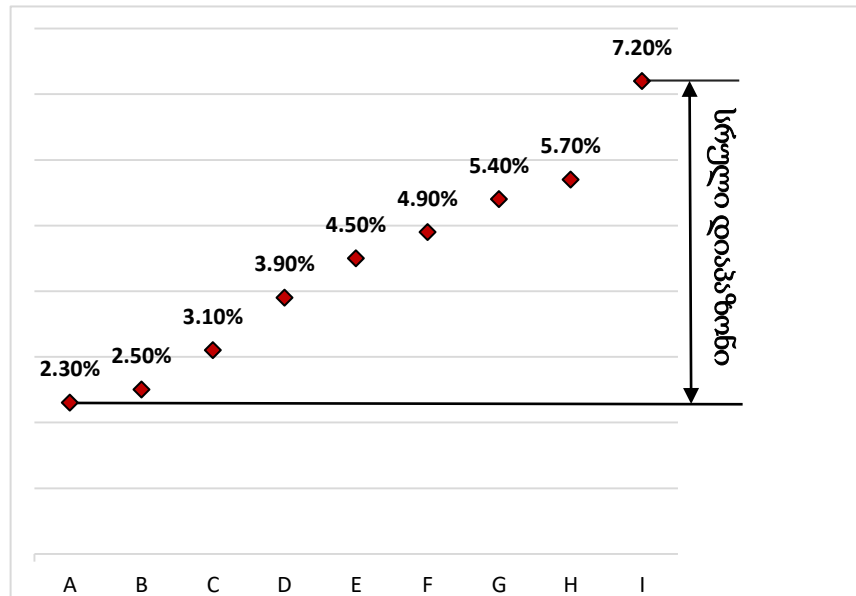
„საბაზრო პრინციპის გამოყენებამ შეიძლება წარმოშვას ერთი ფინანსური მაჩვენებელი (მაგ. ფასი, მარჟა და ა. შ.) ან ფინანსური მაჩვენებლების დიაპაზონი. ხშირად პრაქტიკაში ყველზე უკეთ მისასადაგებელი ოპერაციების შეფასების მეთოდის გამოყენება წარმოშობს ფინანსური მაჩვენებლების დიაპაზონს. ფინანსური

მაჩვენებლების ეს დიაპაზონი მოხსენიებულია, როგორც „საბაზრო დიაპაზონი“.
[შემოსავლების სამსახური 2015: 34].

საბაზრო დიაპაზონი შეიძლება იყოს ორი სახის:

- სრული დიაპაზონი;
- ინტერკვარტალური დიაპაზონი.

სრული დიაპაზონის გამოყენება ხდება ისეთ შემთხვევებში, როცა ინფორმაცია კონტროლირებულ და შედარებად დამოუკიდებელ ოპერაციებზე სრულია და ყველა არსებითი განსხვავება გამოვლენილი და სათანადოდ შესწორებულია. ამასთან, უნდა დაკმაყოფილდეს ის პირობაც, რომ შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციები თანაბრად საიმედო უნდა იყოს კონტროლირებულ ოპერაციასთან მიმართებაში. ასეთ დროს საბაზრო დიაპაზონი მოიცავს შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციების ყველა შედეგს (სრული დიაპაზონი).

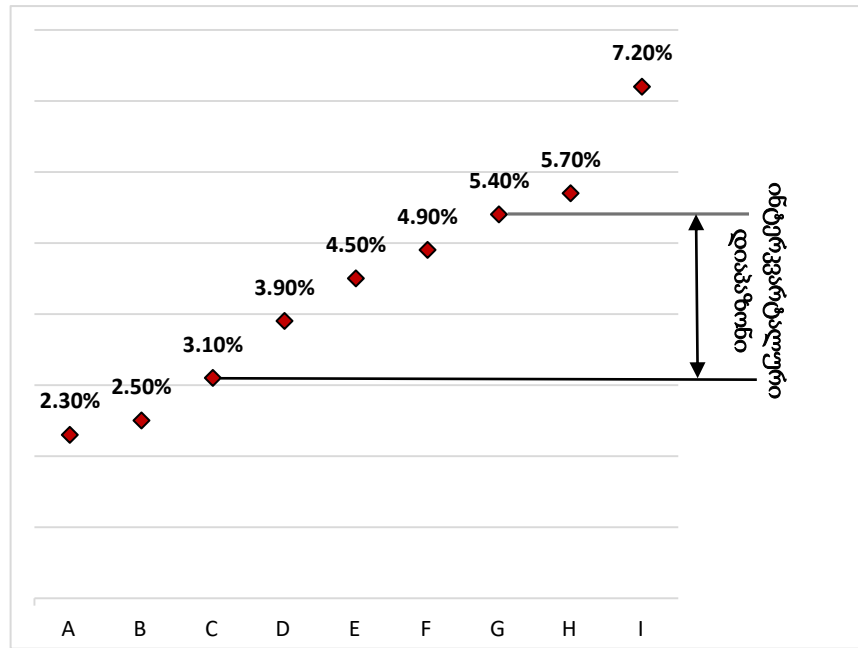


გრაფიკი 2. სრული დიაპაზონი (აღებული სესხზე გადასახდელი საპროცენტო განაკვეთის მაგალითზე)

პრაქტიკაში გვხვდება ისეთი შემთხვევებიც, როცა დიაპაზონის ზოგიერთ კომპონენტთან მიმართებაში ვლინდება შედარებადობის ისეთი ხარვეზები, რომელთა გამოვლენა ან რაოდენობრივად განსაზღვრა შეუძლებელია. ასეთ სიტუაციებში, ფინანსთა

მინისტრის N423 ბრძანების მე-10 მუხლის მიხედვით გამოყენებულ უნდა იქნას ინტერკვარტალური დიაპაზონი. ამავე ბრძანების მიხედვით ინტერკვარტალური დიაპაზონი წარმოადგენს შესადარებელი მონაცემების ისეთ დიაპაზონს, რომელიც შედგება 25-დან 75-ე პროცენტილამდე¹² (ამ პროცენტების მნიშვნელობების ჩათვლით) არსებული

შედარებადი



დამოუკიდებელი ოპერაციებისგან მიღებული შედეგებისგან.

¹² 25-ე პროცენტილი - ზრდის მიხედვით დალაგებული შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციებისგან მიღებული შედეგების მწკრივში $\frac{1}{4}$ (შედეგების რაოდენობა + 1)-ე შედეგი.
75-ე პროცენტილი - ზრდის მიხედვით დალაგებული შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციებისგან მიღებული შედეგების მწკრივში $\frac{3}{4}$ (შედეგების რაოდენობა + 1)-ე შედეგი.

გრაფიკი 3. ინტერკვარტალური დიაპაზონი (აღებული სესხზე გადასახდელი საპროცენტო განაკვეთის მაგალითზე)

ფინანსთა მინისტრის N423 ბრძანების მე-10 მუხლის მიხედვით, კონტროლირებული ოპერაცია არ უნდა დაკორექტირდეს, თუ კონტროლირებული ოპერაციიდან მიღებული შესაბამისი ფინანსური მაჩვენებელი ხვდება საბაზრო დიაპაზონის შიგნით. როდესაც კონტროლირებული ოპერაციიდან მიღებული შესაბამისი ფინანსური მაჩვენებელი ხვდება საბაზრო დიაპაზონის გარეთ, მაშინ კონტროლირებული ოპერაცია შეიძლება დაკორექტირდეს და გაიზარდოს კომპანიის დასაბეგრი მოგება.

ასეთ შემთხვევებში, კორექტირება ხორციელდება საბაზრო დიაპაზონის შიგნით მდებარე წერტილზე. უფრო ზუსტად კი ფინანსთა მინისტრის ბრძანების განმარტებით კონტროლირებული ოპერაციიდან მიღებული ფინანსური მაჩვენებელი გაუტოლდება საბაზრო დიაპაზონის მედიანას.¹³

2.2. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების მეთოდები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 128-ე მუხლი განმარტავს საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების მეთოდებს, რომლებიც შესაძლოა გამოყენებულ იქნას საბაზრო პრინციპის შესაბამისი ფასების განსაზღვრისთვის. ეს მეთოდებია:

¹³ საბაზრო დიაპაზონის მედიანა შესაძლებელია ვიპოვოთ შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციებისგან მიღებული ყველა შედეგების ზრდის მიმართულებით დალაგებით და შუა წერტილის გამოვლენით (მაგ. მედიანა შემდეგი მონაცემებიდან - {2, 3, 5, 9, 11} არის 5). როდესაც საბაზრო დიაპაზონში შედეგების საერთო რაოდენობა არის ლუწი, მაშინ საბაზრო დიაპაზონის მედიანა იქნება შუა ორი ფინანსური მაჩვენებლის საშუალო არითმეტიკული.

- შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდი;
- გადაყიდვის ფასის მეთოდი;
- ფასნამატის მეთოდი;
- ოპერაციის სუფთა მარჟის მეთოდი;
- ოპერაციის მოგების გაყოფის მეთოდი.¹⁴

განვიხილით თითოეული მათგანი ცალ-ცალკე.

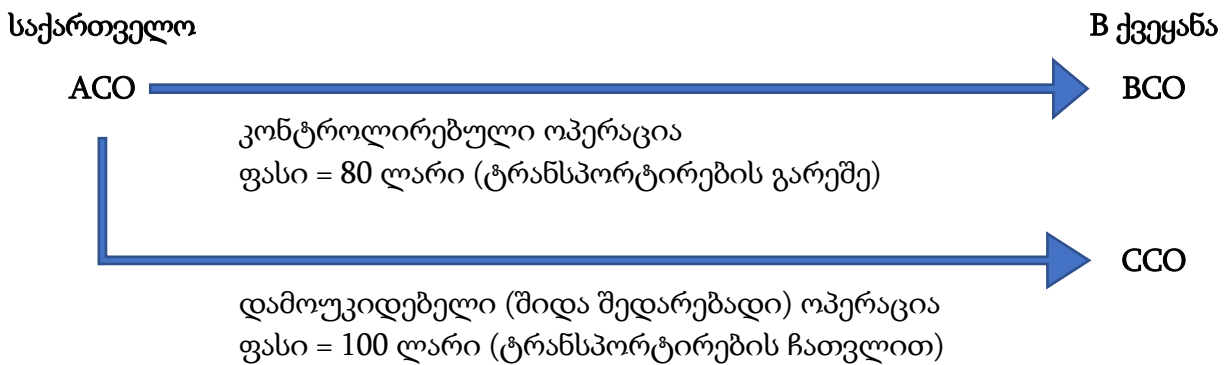
შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდი

სსკ-ის 128-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდით „...საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციით გადაცემულ საქონელსა და მომსახურებაზე დადებული ფასი უდარდება შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციით გადაცემულ საქონელსა და მომსახურებაზე დადებულ ფასს.“ [სსკ 2011].

ამ მეთოდის გამოყენება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც ხელმისაწვდომია ინფორმაცია ანალოგიური პროდუქციის ფასზე, რომლის რეალიზაცია დამოუკიდებელი ტრანზაქციის ფარგლებში მოხდა ანალოგიურ ან თითქმის ანალოგიურ პირობებში. შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის დადგენა შეიძლება შიდა და გარე მონაცემების მეშვეობით. ყველაზე საიმედო იქნებოდა ამ მეთოდის გამოყენება მაშინ, როცა ინფორმაცია მოიპოვება იმავე კომპანიის მიერ იმავე პროდუქციის არაურთიერთდამოკიდებული პირისგან შესყიდვასთან ან არაურთიერთდამოკიდებულ პირზე რეალიზაციასთან დაკავშირებით (შიდა შესადარებელი). პრაქტიკაში შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდი ყველაზე ხშირად გამოიყენება: როცა არსებობს შიდა შესადარებელი ინფორმაცია, ფინანსური ტრანზაქციების შესაფასებლად ან ფართო მოხმარების საქონლის გარიგებების შესაფასებლად. კონტროლირებული ოპერაციისა და შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციის ფასებს შორის განსხვავება შესაძლოა წარმოადგენდეს იმის სიგნალს, რომ კონტროლირებული ოპერაციის პირობები არ შეესაბამება საბაზრო („გაშლილი ხელის“) პრინციპს და ტრანზაქციის ფასი საჭიროებდეს კორექტირებას.

¹⁴ 2010. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.

მაგალითი:



ACO - საქართველოს რეზიდენტი საწარმო;

BCO - B ქვეყნის რეზიდენტი და ACO-ს ურთიერთდამოკიდებული საწარმო;

CCO - B ქვეყნის რეზიდენტი დამოუკიდებელი საწარმო.

ACO-ს მიერ BCO-სთვის მიწოდებული საქონლის ფასია 80 ლარი და მიწოდების ფასი არ მოიცავს ტრანსპორტირების კომპონენტს. დამოუკიდებელ CCO-სთვის მიწოდებული იგივე საქონლის ფასი კი შეადგენს 100 ლარს. ამ შემთხვევაში ფასში შედის ტრანსპორტირების მომსახურებაც. კონტროლირებადი და დამოუკიდებელი ტრანზაქციის პირობებს შორის ერთადერთი განსხვავება ტრანსპორტირების პირობებია და დამატებითი ანალიზით ირკვევა, რომ დამოუკიდებელი ოპერაციისას შესრულებული ტრანსპორტირების ღირებულება შეადგენს 10 ლარს.

გამომდინარე იქიდან, რომ ტრანსპორტირების პირობებში განსხვავებას მნიშვნელოვანი ცვლილება შეაქვს ტრანზაქციის ფასში, საჭიროა დამოუკიდებელი ოპერაციის ფინანსური მაჩვენებლის გონივრულად ზუსტი შესწორება, რასაც შეიძლება მივაღწიოთ დამოუკიდებელი ოპერაციის ფასიდან ტრანსპორტირების ხარჯის გამოკლებით ($100-10=90$). კონტროლირებულ ოპერაციაში დაწესებული ფასი (80 ლარი) არის დაბალი, ვიდრე დამოუკიდებელი ოპერაციის (შესწორებული) ფასი (90 ლარი), რაც გვაჩვენებს, რომ კონტროლირებული ოპერაციის ფასი არ შეესაბამება საბაზრო პრინციპს და შესაძლებელია საჭირო გახდეს ACO-ს დასაბეგრი მოგების კორექტირება.

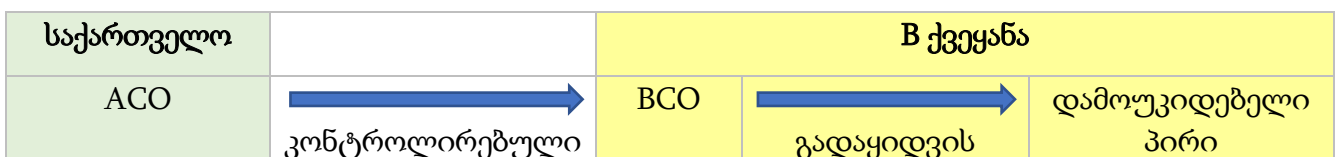
გადაყიდვის ფასის მეთოდი

სსკ-ის 128-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით გადაყიდვის ფასის მეთოდით „...საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციით შესყიდული საქონლის დამოუკიდებელი ოპერაციით გაყიდვისას მიღებული მარჟა უდარდება შედარებადი და დამოუკიდებელი ოპერაციებით შესყიდული საქონლის შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციით გაყიდვისას მიღებულ მარჟას.“ [სსკ 2011].

ეს მეთოდი, ჩვეულებრივ, გამოიყენება მატერიალური ქონების ყიდვისა და გადაყიდვის შემთხვევებში, როდესაც გადამყიდველს არ აქვს არსებითად გაზრდილი მატერიალური ქონების ღირებულება გადაყიდვამდე მათი ფიზიკური შეცვლით. გადაყიდვის ფასის მეთოდი მგრძნობიარეა დამოუკიდებელ და კონტროლირებულ კომპანიებს შორის არსებული ფუნქციური განსხვავებებისადმი. თუ დამოუკიდებელი და კონტროლირებული ტრანზაქციის სააღრიცხვო მეთოდები ერთმანეთისგან განსხვავდება, მარჟის გამოთვლაში გამოყენებულ მონაცემებში უნდა შევიტანოთ სათანადო შესწორებები, რომ ორივე შემთხვევაში მთლიანი მარჟის გამოთვლისას ერთი და იმავე ტიპის ხარჯები იყოს გამოყენებული. გადაყიდვის ფასის მეთოდს უპირატესობა ენიჭება შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდთან შედარებით, როცა კონტროლირებულ და დამოუკიდებელ მხარეებს შორის განხორციელებულ ტრანზაქციაში მონაწილე საქონელი ან მომსახურება ერთმანეთისგან განსხვავდება რიგი მახასიათებლებით.

პრაქტიკაში გადაყიდვის ფასის მეთოდის გამოყენება მართებულია როცა შიდა შედარებადი ოპერაციები არსებობს, თუმცა შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის გამოყენება შეუძლებელია (მაგალითად პროდუქტებს შორის განსხვავებების გამო) და როცა საქონლის გადამყიდველი გადაყიდულ პროდუქტს არ ამატებს არსებით ღირებულებას.

მაგალითი:



	ოპერაცია		მარჯა = 35%	
--	----------	--	-------------	--

ACO - საქართველოს რეზიდენტი საწარმო;

BCO - B ქვეყნის რეზიდენტი და ACO-ს ურთიერთდამოკიდებული საწარმო.

ტრანზაქციის პირობებში BCO ACO-სგან პროდუქციის ერთეულის 130 ლარად შეძენის და შემდეგ გადაყიდვის მას დამოუკიდებელ პირებზე ერთეულს 200 ლარად. შედარებადი ოპერაციების ანალიზი ავლენს 5 დამოუკიდებელ გადამყიდველს, რომლებიც ჩართული არიან ასეთ შედარებად დამოუკიდებელ ოპერაციებში. ამ ოპერაციებს ახასიათებთ შემდეგი გადაყიდვის ფასის მარჯებია: 30%, 35%, 36.2%, 39.4%, 40%. მოცემულ შემთხვევაში 30%-დან 40%-მდე დიაპაზონი წარმოადგენს საბაზრო დიაპაზონს.

რაც შეეხება კონტროლირებული ოპერაციის გადაყიდვის ფასის მარჯას, იგი გამოითვლება ფორმულით:

$$\text{გადაყიდვის ფასის მარჯა} = \frac{\text{გაყიდვის ფასი} - \text{პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯები}}{\text{გაყიდვის ფასი}}$$

შესაბამისად:

$$\text{გადაყიდვის ფასის მარჯა} = \frac{200 - 130}{200} = 35\%$$

კონტროლირებული ოპერაციის გაყიდვის ფასის მარჯა (35%) ხვდება საბაზრო დიაპაზონის შიგნით. მაშასადამე, შესაძლებელია დავასკვნათ, რომ კონტროლირებული ოპერაციის პირობები შეესაბამება საბაზრო პრინციპს და კორექტირება საჭირო არ არის.

ფასნამატის მეთოდი

სსკ-ის 128-ე მუხლის მიხედვით ფასნამატის მეთოდით „...ფასნამატი, რომელიც დადებულია საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციის ფარგლებში საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისას პირდაპირ და არაპირდაპირ გაწეულ ხარჯებზე, უდარდება ფასნამატს, რომელიც დადებულია შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციის ფარგლებში საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისას პირდაპირ და არაპირდაპირ გაწეულ ხარჯებზე.“ [სსკ 2013].

ეს მეთოდი განსაზღვრავს გაშლილი ხელის პრინციპის შესაბამის ფასს, რომლის გადახდაც უნდა მოხდეს საკუთრების ან მომსახურების მიმწოდებლისთვის კონტროლირებული ოპერაციის დროს, შესაძარებელი დამოუკიდებელი ოპერაციის შემთხვევაში საკუთრების ან მომსახურების მიმწოდებლის მიერ მიღებული მთლიანი მარჟის მიხედვით. გაანგარიშებისას საწყის წერტილად იღებენ მიმწოდებლის მომსახურების ხარჯს და უმატებენ სათანადო მარჟას.

გაწეული ხარჯების განსაზღვრისას დიდი ყურადღება უნდა მიექცეს შედარებად ოპერაციაში გამოყენებულ ხარჯების ბაზას, იმდენად, რამდენადაც შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციის ხარჯების ბაზა და კონტროლირებული ოპერაციის ხარჯების ბაზა ერთნაირი უნდა იყოს. ხოლო მათ შორის განსხვავებების არსებობისას, საჭირო ხდება სააღრიცხვო სტანდარტებიდან გამომდინარე ბუღალტრული აღრიცხვისას არსებული განსხვავებების მხედველობაში მიღება და შესაბამისი შესწორებების შეტანა.

ფასნამატის მეთოდის გამოყენებისას, გადაყიდვის ფასის მეთოდის გამოყენების მსგავსად, საქონლისა და მომსახურების მახასიათებლებში განსხვავებებს შესაძლოა ნაკლები გავლენა ჰქონდეს ფასნამატზე, ვიდრე უშუალოდ ფასებზე. ასე რომ, ტრანზაქციებში მონაწილე პროდუქციის მახასიათებლების განსხვავებების გამო უპირატესობა სწორედ მას შეიძლება მიენიჭოს შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდთან შედარებით.

პრაქტიკაში ფასნამატის მეთოდის გამოყენება მართებულია როცა:

- შიდა შედარებადი ოპერაციები არსებობს, თუმცა შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდის გამოყენება შეუძლებელია (მაგალითად, პროდუქტის მახასიათებლებს შორის ისეთი განსხვავებების გამო რომლებიც გავლენას ახდენენ ფასზე);
- საქონლის გაყიდვისას, როდესაც მწარმოებელი არ იყენებს ფასეულ ან უნიკალურ არამატერიალურ აქტივებს, ან არ კისრულობს არსებით რისკებს (მაგ.: საკონტრაქტო წარმოება);

- მომსახურების გაწევისას, როდესაც მომსახურების გამწევი არ იყენებს ფასეულ უნიკალურ აქტივს ან არ კისრულობს არსებით რისკებს.

მაგალითი:

საქართველო				B ქვეყანა
დამოუკიდებელი მხარე	 პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯები = 100 ლარი	ACO	 კონტროლირებული ოპერაცია	BCO

ACO - საქართველოს რეზიდენტი საწარმო;

BCO - B ქვეყნის რეზიდენტი და ACO-ს ურთიერთდამოკიდებული საწარმო.

ტრანზაქციის პირობებში ACO დამოუკიდებელი მხარისგან პროდუქციის ერთეულის 100 ლარად შეძენის შემდეგ ხელახლა ჰყიდის მას ურთიერთდამოკიდებულ პირებზე (BCO) ერთეულს 120 ლარად. შედარებადი ოპერაციების ანალიზი ავლენს 5 დამოუკიდებელ საწარმოს, რომლებიც ჩართული არიან ასეთ შედარებად დამოუკიდებელ ოპერაციებში. ამ საწარმოებს ახასიათებთ შედარებადი ხარჯების ბაზაზე დადებული შემდეგი ფასნამატები: 33.7%, 29.5%, 30%, 24.7.%, 33.3%. მოცემულ შემთხვევაში 24.7%-დან 33.7%-მდე დიაპაზონი წარმოადგენს საბაზრო დიაპაზონს.

რაც შეეხება კონტროლირებული ოპერაციის ფასნამატს, იგი გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{ფასნამატი} = \frac{\text{გაყიდვის ფასი} - \text{პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯები}}{\text{პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯები}}$$

შესაბამისად:

$$\text{გადაყიდვის ფასის მარჟა} = \frac{120 - 100}{100} = 20\%$$

როგორც ვხედავთ კონტროლირებული ოპერაციის პირობებში დაწესებული ფასნამატი (20%) არ ხვდება საბაზრო დიაპაზონის შიგნით (24.7% - 33.7%). ასეთ სიტუაციაში საგადასახადო ორგანო საჭიროდ ჩათვლის ACO-ს დასაბეგრი მოგების კორექტირებას, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს მისი საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობა. ამ

მიზნით კორექტირება მოხდება საბაზრო დიაპაზონის მედიანაზე (30%) და გამოსახება შემდეგი გაანგარიშებით:

$$\text{საბაზროპრინციპის შესაბამისი ფასი} = 100 + 100 * \frac{30}{100} = 130$$

შედეგად ადგილი ექნება ACO-ს ერთეულზე დასაბეგრი მოგების 10 ლარით ზრდას (130-120).

ოპერაციის სუფთა მარჟის მეთოდი

სსკ-ის 128-ე მუხლის მიხედვით ოპერაციის სუფთა მარჟის მეთოდით „...საწარმოს მიერ საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციის ფარგლებში შესაბამისი მაჩვენებლის (მაგალითად: დანახარჯები, გაყიდვები, აქტივები) მიმართ მიღებული სუფთა მოგების მარჟა უდარდება შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციის ფარგლებში მიღებული სუფთა მოგების მარჟას იმავე მაჩვენებლის მიმართ.“ [სსკ 2011].



ეს მეთოდი იკვლევს მოგებას, რომელსაც გამოიმუშავენ ოპერაციის ერთ-ერთი მხარე და ამის შედეგად განსაზღვრავს სატრანსფერო ფასს. გადასახადის გადამხდელის მიერ კონტროლირებული ტრანზაქციიდან მიღებული სუფთა მოგების მაჩვენებელი უნდა დავადგინოთ იმის მიხედვით, თუ რა სუფთა მოგების მაჩვენებელი ექნებოდა იმავე კომპანიას შესადარებელ დამოუკიდებელ ტრანზაქციაში. ოპერაციის სუფთა მარჟის მეთოდის ძლიერი მხარე ისაა, რომ ტრანზაქციებს შორის არსებული განსხვავებები ნაკლებად ახდენს გავლენას სუფთა მოგების მაჩვენებელზე, განსხვავებით ფასისგან, რომელიც გამოიყენება შესადარებელი ფასის მეთოდში. ასევე, ეს მეთოდი უფრო ლმობიერია დამოუკიდებელ და კონტროლირებულ ტრანზაქციებში შესრულებულ ფუნქციებსა და სააღრიცხვო პოლიტიკას შორის არსებული განსხვავებებისადმი (ეგთო 2017). მთლიან დანახარჯებზე ნამატი, რაც წარმოადგენს ამ მეთოდში გამოყენებული მოგების მაჩვენებელს, ზოგადად არ ექვემდებარება სააღრიცხვო კლასიფიკაციას, რადგან მოგების ამ მაჩვენებელში ერთიანდება თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯები და სხვა საოპერაციო დანახარჯები. ჯამში კი განსხვავება კომპანიების სააღრიცხვო პოლიტიკებს შორის ნაკლებად მოქმედებს ამ მეთოდით მიღებულ შედეგებზე.

პრაქტიკაში ხშირად გვხვდება ისეთი სიტუაციები, როცა კონკრეტული საწარმოები კონტროლირებულ ტრანზაქციებთან ერთად აგრეთვე ახორციელებენ სხვა, დამოუკიდებელ, ოპერაციებსაც. სწორედ ამიტომ, ერთმანეთისგან უნდა გაიმიჯნონ უშუალოდ კონტროლირებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული და დამოუკიდებელ ოპერაციებზე მიკუთვნებული ხარჯები და შემოსავლები. ოპერაციის სუფთა მარჟის მეთოდის გამოყენების დროს უნდა გამოირიცხოს დამოუკიდებელ ოპერაციებზე მიკუთვნებული ყველა ფინანსური მაჩვენებელი.

ოპერაციის სუფთა მარჟის მეთოდის გამოყენება მართებულია, როცა:

- ოპერაციის სუფთა მარჟის მეთოდის გამოყენება უფრო საიმედო და ხელმისაწვდომია მონაცემთა შეზღუდულობის გამო (მაგალითად, როცა საერთო მარჟებზე არ არსებობს საიმედო მონაცემები, რათა გამოყენებულ იქნას გადაყიდვის ფასის მეთოდი ან ფასნამატის მეთოდი);
- საერთო მარჟებზე არსებობს მონაცემები, თუმცა ის საიმედო არ არის აღრიცხვის შეუსაბამობის გამო.

მაგალითი:

საქართველო		B ქვეყანა	
ACO	 კონტროლირებული ოპერაცია	BCO OM = 7%	 დამოუკიდებელი ოპერაცია
			დამოუკიდებელი პირი

ACO - საქართველოს რეზიდენტი საწარმო;

BCO - B ქვეყნის რეზიდენტი და ACO-ს ურთიერთდამოკიდებული საწარმო.

OM (საოპერაციო მარჟა) გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

$$OM = \frac{\text{საოპერაციო მოგება}}{\text{გაყიდვები}}$$

ტრანზაქციის პირობებში BCO ACO-სგან შეისყიდის უნიკალურ პროდუქციას და გადაყიდის მას დამოუკიდებელ პირებზე. BCO-ს კონკრეტული საანგარიშო პერიოდის ფინანსური მონაცემები შემდეგნაირად გამოიყურება:

გაყიდვები	1,000,000 ლარი
რპთ	790,000 ლარი
საოპერაციო ხარჯები	110,000 ლარი
საოპერაციო მოგება	100,000 ლარი
საოპერაციო მარჟა	10 %

შედარებადობის ანალიზის დახმარებით გამოვლენილია მსგავსი საწარმოო პროფილის კომპანიები, რომელებიც ახორციელებენ შედარებად დამოუკიდებელ ოპერაციებს და მათი საოპერაციო მარჟების საბაზრო დიაპაზონი მერყეობს 11.9%-დან 17%-მდე (მედიანით 15.1%).

როგორც ვხედავთ, კონტროლირებული ოპერაციის 10%-იანი საოპერაციო მარჟა არ ხვდება საბაზრო დიაპაზონის შიგნით. გამომდინარე აქედან, შესაძლებელია საჭირო გახდეს ACO-ს დასაბეგრი მოგების კორექტირება. ხოლო კორექტირება უნდა მოხდეს ფინანსთა მინისტრის N423 ბრძანების მე-10 მუხლის მიხედვით, რაც გულისხმობს კორექტირებას საბაზრო დიაპაზონის მედიანაზე, ე. ი. 15.1%-ზე.

ოპერაციის მოგების გაყოფის მეთოდი

სსკ-ის 128-ე მუხლის მიხედვით მოგების გაყოფის მეთოდით „... საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციის მონაწილე თითოეულ საწარმოს მიეკუთვნება ამ ოპერაციიდან მიღებული მოგების/ზარალის ის წილი, რომელსაც, სავარაუდოდ, მიიღებდა დამოუკიდებელი საწარმო შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციის ფარგლებში.“ [სსკ 2011].

ოპერაციის მოგების გაყოფის მეთოდის გამოყენებისას პირველი ნაბიჯს წარმოადგენს კონტროლირებული ოპერაციიდან ერთობლივი მოგების განსაზღვრა.

გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ მოგება უნდა განისაზღვროს მხოლოდ კონკრეტული კონტროლირებული ოპერაციებიდან გამომდინარე და ამ მაჩვენებლიდან გამორიცხული უნდა იყოს ის მოგება, რომელსაც საწარმო ღებულობს სხვა, დამოუკიდებელი ოპერაციებიდან (ასეთის არსებობის შემთხვევაში). მოგების განსაზღვრისას ასევე მნიშვნელოვანია ისეთი საკითხების გათვალისწინება, როგორებიცაა ვალუტა, სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა დეტალები, რომლებიც, შესაძლოა, ორ ქვეყანას შორის არსებული განსხვავებების გამო ერთმანეთს არ ემთხვეოდეს.

ოპერაციის მოგების გაყოფის მეთოდის მეორე ნაბიჯს წარმოადგენს მოგების გაყოფა ისეთ ბაზაზე დაყრდნობით, რაც კონტროლირებული ტრანზაქციების პირობებში მოგების გაყოფას დაუახლოებს იმას, რაც მოსალოდნელი იქნებოდა იმ შემთხვევაში, როცა დამოუკიდებელი საწარმოები გაიყოფდნენ მოგებას შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციის პირობებში. მოცემული პროცესი გულისხმობს ორ ძირითად მიდგომას:

- კონტრიბუციის ანალიზს;
- ნარჩენი მოგების ანალიზს.

კონტრიბუციის ანალიზის დროს კონტროლირებული ოპერაციის თითოეულ მხარეს უნდა მიეკუთვნოს სათანადო ანაზღაურება მხარეების მიერ განსახილველ კონტროლირებულ ოპერაციასთან დაკავშირებით შეტანილი წვლილიდან გამომდინარე. ხოლო ნარჩენი მოგება (ანუ მოგება, რომელიც დარჩება საწარმოებისათვის მათ მიერ შესრულებული ფუნქციების ანაზღაურების შემდეგ) განაწილდება ურთიერთდამოკიდებული საწარმოებს შორის შემთხვევის ფაქტებსა და გარემოებებზე დაფუძნებით. ასეთ დროს განაწილების კრიტერიუმი შეიძლება იყოს როგორც კონკრეტული რიცხვი (მაგალითად შედარებად დამოუკიდებელ ოპერაციებში მონაწილე საწარმოებს შორის მოგების განაწილების პროცენტული მაჩვენებელი), ისე, მაგალითისთვის, ისეთი დამოუკიდებელი ცვლადი, როგორიცაა საწარმოს მარკეტინგის/ზედნადები ხარჯების ან სხვა შესაძლო კრიტერიუმების ფარდობითი ღირებულება.

პრაქტიკაში ოპერაციის მოგების გაყოფის მეთოდის გამოყენება მართებულია როცა:

- კონტროლირებული ოპერაციები საკმაოდ კომპლექსურია და მათი ცალ-ცალკე ანალიზი შეუძლებელია;
- კონტროლირებული ოპერაციის ორივე მხარეს ოპერაციაში შეაქვს უნიკალური და ფასეული წვლილი.

მაგალითი:

ACO არის საქართველოს რეზიდენტი საწარმო, რომელიც აწარმოებს მზის ენერჯის პანელების მაკომპლექტებელ ნაწილს - „სანის“ და ყიდის მას ნიდერლანდების რეზიდენტ ურთიერთდამოკიდებულ საწარმო - BCO-ზე. თავის მხრივ, BCO აპროექტებს მთლიან მზის ენერჯის პანელებს და რეალიზაციისთვის მიაწვდის მათ დამოუკიდებელ დისტრიბუტორებს. დავუშვათ, მოცემულ გარემოებებში ოპერაციის მოგების გაყოფის მეთოდი არის ყველაზე რელევანტური ოპერაციების შეფასების მეთოდი.

ასევე გვაქვს მონაცემები მზის ენერჯის პანელების წარმოებიდან შესაბამის საანგარიშო პერიოდში მიღებული მოგების შესახებ:

	ACO	BCO	კონსოლიდირებული ანგარიში
გაყიდვები დამოუკიდებელ დისტრიბუტორებზე			1500
საწარმოო ხარჯები	(400)	(600)	(1000)
საერთო მოგება			<u>500</u>
კვლევისა და განვითარების ხარჯები	(130)	(90)	(220)
საოპერაციო ხარჯები	(70)	(90)	(160)
მთლიანი ხარჯები	(600)	(780)	
წმინდა მოგება			<u>380</u>

დავუშვათ გვაქვს შედარებადი დამოუკიდებელი მწარმოებლებისგან (როგორც ACO-ს ისე BCO-ს სპეციფიკაციისა და პროფილის საწარმოებისგან) მოპოვებული ინფორმაცია

ROTC (ამონაგები მთლიან ხარჯებზე) კოეფიციენტთან დაკავშირებით, რომელიც გამოიანგარიშება ფორმულით:

$$ROTC = \frac{\text{საოპერაციო მოგება}}{\text{შედეგით ხარჯები}}$$

ამ კოეფიციენტის ACO-ს შედარებადი დამოუკიდებელი მწარმოებლების საბაზრო დიაპაზონის მედიანა არის 10%, ხოლო BCO-ს შედარებადი დამოუკიდებელი მწარმოებლების საბაზრო დიაპაზონის მედიანა კი - 7.5%.

ჩვენ შეგვიძლია წმინდა მოგების პირველადი განაწილება მოვახდინოთ სწორედ ამ კოეფიციენტის საბაზრო დიაპაზონების მედიანების მიხედვით. განაწილება მოხდება კომპანიათა მთლიანი ხარჯებიდან გამომდინარე შემდეგი პრინციპით:

წმინდა მოგება		380
ACO-ს ანაზღაურება შესრულებული ფუნქციებისთვის	$600 * \frac{10}{100} = 60$	
BCO-ს ანაზღაურება შესრულებული ფუნქციებისთვის	$780 * \frac{7.5}{100} = 58.5$	
გაწეული ხარჯების მიხედვით განაწილებული მოგება	118.5	
ნარჩენი მოგება		261.5

საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე ნარჩენი მოგება შესაძლოა გავანაწილოთ კვლევისა და განვითარების მთლიან ხარჯებში თითოეული კომპანიის წილის მიხედვით. ეს გამოითვლება შემდეგნაირად:

ACO-ს წილი ნარჩენ მოგებაში	$\frac{130}{220} * 261.5 = 154.5$
BCO-ს წილი ნარჩენ მოგებაში	$\frac{90}{220} * 261.5 = 107$

კიდევ ერთი ცხრილი დაგვეხმარება კონსოლიდირებული წმინდა მოგების (380 ლარი) ACO-ს და BCO-ს შორის სრულად განაწილებაში:

ACO	$60 + 154.5 = 214.5$
BCO	$58.5 + 107 = 165.5$

საერთო ჯამში, საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასება წარმოადგენს კომპლექსურ პროცესს, სადაც ყურადღება უნდა გამახვილდეს ისეთ საკითხებზე, როგორებიცაა: შედარებადობის და „გაშლილი ხელის“ პრინციპი, შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციების შერჩევა, ფინანსურ ტრანზაქციაში მონაწილე მხარეების ურთიერთდამოკიდებულება, ოპერაციების შეფასების მეთოდები, რომლებიც, თავის მხრივ შეიძლება მოიცავდეს სხვადასხვა კოეფიციენტებს თუ ფინანსური ანალიზის ელემენტებს. ამ ფაქტორთა პრაქტიკულ გამოყენებას საგადასახადო შემოწმებების რეალური ქეისების მაგალითებზე ქვემოთ განვიხილავთ.

თავი III. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასება და მათი რისკების მინიმიზაცია საგადასახადო აუდიტის ჩატარების დროს კონკრეტული კომპანიების მაგალითზე¹⁵

პრაქტიკული მაგალითი #1 - შპს „საწვავის რეალიზატორი“

კომპანიის ძირითადი საქმიანობის აღწერა

შპს „საწვავის რეალიზატორის“ ძირითადი საქმიანობის სფეროა საწვავით საცალოდ და საბითუმოდ ვაჭრობა. იგი წარმოადგენს საერთაშორისო საწვავის სარეალიზაციო ჯგუფის წევრ კომპანიას. აღნიშნული ჯგუფი შედგება ნავთობის და გაზის მომპოვებელი და გადამამუშავებელი კომპანიებისგან. კომპანია საწვავის შესყიდვას ახორციელებს ურთიერთდამოკიდებული პირებისგან რუმინეთში, ბულგარეთსა და საბერძნეთში, ასევე იტალიის რეზიდენტი დამოკიდებული ტრეიდერის Grand&Co-ს მეშვეობით. კომპანია, მცირე რაოდენობით ახორციელებს საწვავის შესყიდვას არაურთიერთდამოკიდებულ პირ - OiltransCo-სგან. კომპანია აღნიშნულ პროდუქციას გადაყიდის როგორც საცალოდ, ავტოგასამართი სადგურების მეშვეობით, ასევე საბითუმოდ, საზღვარზე და ქვეყნის შიგნით. შპს „საწვავის რეალიზატორის“ მიერ განხორციელებული კონტროლირებული ოპერაციების შესაფასებლად საგადასახადო შემოწმებამ გამოიყენა ფუნქციური ანალიზი.

ფუნქციური ანალიზი და შეფასების მეთოდი

როგორც ზემოთ აღინიშნა, საბაზრო პრინციპის გამოყენება მოითხოვს, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებსა და დამოუკიდებელ პირებს შორის განხორციელებული ოპერაციები შედარებადი იყოს. დამოუკიდებელ პირებს შორის განხორციელებულ ოპერაციებში, ტრანზაქციის თითოეული მხარის მიერ შესრულებულ ფუნქციებს, ნაკისრ

¹⁵ მოცემულ თავში გამოყენებული კომპანიების სახელწოდებები, სახელმწიფოები, თარიღები და სხვადასხვა ფინანსური მაჩვენებლები პირობითია, რაც ემსახურება რეალურ იურიდიულ პირთა ფინანსური ინფორმაციის კონფიდენციალობის დაცვას.

რისკებს და გამოყენებულ აქტივებს დიდი როლი ენიჭება ტრანზაქციის ფასის ჩამოყალიბებაში. შესაბამისად, საიმედო საბაზრო ფასის დასადგენად და შედარებადობის პირობების დასაკმაყოფილებლად, პირთა მიერ შესრულებული ფუნქციების, მათი რისკების და გამოყენებული აქტივების გათვალისწინებაა საჭირო.

ფუნქციური ანალიზი წარმოადგენს თითოეული მხარის მიერ შექმნილი დამატებითი ღირებულების განსაზღვრის ინსტრუმენტს და ადგენს, არის თუ არა ოპერაციები შედარებადი ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განხორციელებულ ოპერაციებში, პირების მიერ შესრულებული ფუნქციების, მათ წინაშე არსებული რისკების და მათ მიერ გამოყენებული აქტივების გაანალიზების საშუალებით. ფუნქციური ანალიზი უზრუნველყოფს ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განხორციელებული ოპერაციების ადვილად კლასიფიკაციას და დამოუკიდებელ პირებს შორის იმ არაკონტროლირებული ოპერაციების გამოვლენას, რომლებიც კონტროლირებული ოპერაციებისთვის შეიძლება მივიჩნიოთ, როგორც - შედარებადი.

კონკრეტული შემოწმების შემთხვევაში მოხდა ურთიერთდამოკიდებული ტრეიდერის - Grand&Co -ს ფუნქციური და რისკების პროფილის ანალიზი, რათა ზუსტად მომხდარიყო იმის დადგენა, თუ რომელი კომპანიები უნდა შერჩეულიყო ტრეიდერის მარჟის საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობის შესამოწმებლად.

ამ მხრივ შეიძლება გამოვეყნოთ შპს „საწვავის რეალიზატორის“ და Grand&Co-ს შემდეგი ფუნქციები:

- მარაგების მართვა. მარაგების ეფექტურად მართვა საწვავით ვაჭრობის ბიზნესში წარმოადგენს ერთ-ერთ ძირითად ფუნქციას. მარაგების და მათი რეზერვების არაეფექტურმა დაგეგმვამ შეიძლება კომპანიას მნიშვნელოვანი ზარალი განაცდევინოს. შპს „საწვავის რეალიზატორი“ აწარმოებს მარაგების მართვას და აძლევს შესაბამისი საწვავის მოცულობის შეკვეთას ტრეიდერს. Grand&Co-ს აღნიშნულ ფუნქციასთან არანაირი კავშირი არ გააჩნია.
- მომწოდებლების შერჩევა / ხელშეკრულებების პირობებზე მოლაპარაკება. შპს „საწვავის რეალიზატორი“ საწვავის შესყიდვას ახორციელებდა ძირითადად

ტრეიდერის - Grand&Co-ს მეშვეობით, სამი ურთიერთდამოკიდებული მხარისგან. საგადასახადო შემოწმების აზრით, Grand&Co დამატებით ხარჯს არ სწევს ბაზარზე არსებული საწვავის გადამამუშავებელ სხვა კომპანიებთან დასაკავშირებლად და შესყიდვის პირობებზე მოსალაპარაკებლად. შესაბამისად აღნიშნული ფუნქციასაც მთლიანად ქართული კომპანია ასრულებს.

- პროდუქციის რაოდენობის და ხარისხის მართვა. რადგანაც მწარმოებელი ქარხანა და ქართული კომპანია დამოკიდებულ პირებს წარმოადგენენ, საქმე ეხება ჯგუფის საერთო ინტერესს. ამიტომ, საჭირო რაოდენობებისა და ხარისხის შესაბამისობის მართვა მანამ უნდა მოხდეს, სანამ ტვირთი მისი ფაქტობრივი მომწოდებლის პორტს დატოვებს. შემოწმებამ ჩათვალა, რომ აღნიშნულ ფუნქციას Grand&Co არ ასრულებს.
- ლოჯისტიკა. შპს „საწვავის რეალიზატორი“ საწვავის შეძენას ახორციელებს ინკოტერმის შემდეგი პირობებით: FOB ბურგასი, CIF ბათუმი და DAF საქართველოს საზღვარი. CIF ბათუმი პირობით საწვავის შემოტანის დროს, სატრანსპორტო კომპანიის დაქირავებას და შესაბამისი მოლაპარაკებების წარმოებას Grand&Co კისრულობს.

ფუნქციური ანალიზის შემდგომი ეტაპია შეფასების მეთოდის შერჩევა საბაზრო პრინციპის შესაბამისი ფასების განსაზღვრისთვის.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 423-ე ბრძანების მე-8 მუხლის თანახმად, თუ მეთოდების გამოყენება შესაძლებელია ერთი და იმავე საიმედოობით, უპირატესობა უნდა მიენიჭოს შესადარებელი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდს. ასევე, გადაყიდვის ფასის მეთოდს და ფასნამატის მეთოდს უპირატესობა ენიჭება მე-4 და მე-5 მეთოდებთან მიმართებაში, თუ მათი გამოყენება ერთნაირი საიმედოობითაა შესაძლებელი.

შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდის გამოყენება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც ხელმისაწვდომია ინფორმაცია ანალოგიური პროდუქციის ფასზე, რომლის რეალიზაცია დამოუკიდებელი ტრანზაქციის ფარგლებში მოხდა ანალოგიურ ან თითქმის ანალოგიურ პირობებში. შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდი ყველაზე ხშირად გამოიყენება: როცა არსებობს შიდა შესადარებელი ინფორმაცია, ფინანსური

ტრანზაქციების შესაფასებლად ან ფართო მოხმარების საქონლის გარიგებების შესაფასებლად. შიდა შესადარებლის არსებობიდან და შესყიდული პროდუქციის სტანდარტული სახიდან გამომდინარე შპს „საწვავის რეალიზატორის“ ოპერაციების საბაზრო პირობებთან შესაბამისობის დასადგენად გამოყენებულ იქნა აღნიშნული მეთოდი. ამასთან გადაყიდვის ფასის მეთოდის გამოყენება ვერ მოხერხდა, რადგან ვერ იქნა მოპოვებული საიმედო ინფორმაცია შესადარებელი კომპანიების სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ. შემოწმების მიერ გადაყიდვის ფასის ან ფასნამატის მეთოდის გამოყენება დაუშვებდა ცდომილებას შესამოწმებელ მხარესა და შესადარებელ დამოუკიდებელ კომპანიებს შორის სავარაუდოდ არსებული განსხვავებული ფუნქციებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის გამო. რაც შეეხება ოპერაციის სუფთა მარჟის და ოპერაციის მოგების გაყოფის მეთოდების გამოყენებას, შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდის შერჩევიდან გამომდინარე, მათი გამოყენების საკითხი არ დამდგარა.

შემდეგ ეტაპზე მოხდა შპს „საწვავის რეალიზატორის“ და საგადასახადო ორგანოს არგუმენტაციის შეჯერება.

გადასახადის გადამხდელის და შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით:

„გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში გააკეთოს ახსნა-განმარტება, რის საფუძველზე თვლის თავის მიერ მიღებულ მოგებას ამ კოდექსის 127-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული საბაზრო პრინციპის შესაბამისად. ამასთანავე, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია წარმოადგინოს საკმარისი ინფორმაცია და ანალიზი საკუთარი ახსნა-განმარტების გასამყარებლად და იმის შესამოწმებლად, რამდენად შეესაბამება მის მიერ ურთიერთდამოკიდებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციები ამ კოდექსის 127-ე მუხლის პირველ ნაწილს.“ [სსკ 2011].

აღნიშნული საკანონმდებლო ნორმისა და ფინანსთა მინისტრის N423-ე ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს მოეთხოვა ინფორმაცია, იმ საფუძვლის შესახებ, რაზე დაყრდნობითაც საწარმო მიიჩნევს, რომ მისი მოგება საბაზრო პრინციპის შესაბამისია.

კომპანიამ წარმოადგინა ე. წ. „დიდი ოთხეულის“ აუდიტორული კომპანიის მიერ მომზადებული სატრანსფერო ფასწარმოქმნის დასკვნა, რომლის თანახმადაც კომპანიის მიერ განხორციელებული ტრანზაქციები ურთიერთდაკავშირებულ პირებთან შეესაბამება გაშლილი ხელის პრინციპს. კომპანიის დაქირავებული კონსულტანტის მიერ შესრულებული სატრანსფერო ფასწარმოქმნის დოკუმენტის მიხედვით, გამოყენებულია შესადარებელი ფასის მეთოდი, რომლის მიხედვითაც პლაცის ფასს¹⁶ დამატებულია იტალიიდან საქართველომდე ტრანსპორტირების ხარჯი და დამატებულია გადამყიდველის მარჟა. აღნიშნული მიდგომით გამოანგარიშებულია მინიმალური და მაქსიმალური მაჩვენებელი. გადამხდელის მიერ დეკლარირებული ფასი ხვდებოდა აღნიშნულ დიაპაზონში.

კომპანიის ფასწარმოქმნის დოკუმენტში მოცემული მიდგომები შემოწმების მიერ არ იქნა გაზიარებული შემდეგი მიზეზების გამო:

- დასკვნის მიხედვით ტრანსპორტირების ხარჯად მიჩნეულია იტალიიდან გადაზიდვის შესაბამისი ოდენობის ხარჯი, ხოლო შესამოწმებელი ობიექტი, საწვავს შეისყიდის სხვა ქვეყნებიდანაც, როგორებიცაა: რუმინეთი, ბულგარეთი და საბერძნეთი. გადამხდელის განმარტებით, აღნიშნული გაანგარიშება გაკეთებულია იმ დაშვებით, რომ დამოკიდებული მხარის არარსებობის პირობებში, კომპანია ნავთობპროდუქტებს შეიძენდა დამოუკიდებელი ტრეიდერისგან, რომელიც თავის მხრივ შეისყიდდა პროდუქციას იტალიის ბაზარზე. იტალიის ბაზარი აღებულია იმ მიზეზით, რომ აღნიშნული ბაზარი ერთ-ერთია, სადაც ხდება პლაცის კოტირება.

¹⁶ პლაცი (Platts) წარმოადგენს ენერგორესურსების შესახებ ინფორმაციის პროვაიდერს. ინფორმაციის სპექტრი მოიცავს ეკონომიკურ ანალიზს, ინდუსტრიის სიახლეებს და ფასის კოტირებებს შემდეგ ენერგოპროდუქტებზე: ნავთობი, ბუნებრივი აირი, ელექტროენერგია, ატომური ენერგია, ქვანახშირი და სხვადასხვა მეტალები. <https://www.spglobal.com/platts/en>

შემოწმების აზრით, აღნიშნული განსხვავება შესაძარებელ მონაცემებსა და შესამოწმებელ ტრანზაქციებს შორის დასკვნის საიმედოობას მნიშვნელოვნად ამცირებს.

- ტრანსპორტირების ხარჯები (იტალია - საქართველო), დათვლილია დამოუკიდებელი სატრანსპორტო კომპანიის - TrasmediterraneaCo-ის მიერ გადამხდელისთვის მიწოდებული ინფორმაციის მიხედვით. აღნიშნულ კალკულაციაში კითხვის ნიშნის ქვეშ დგება ის ფაქტი, თუ რამდენად რეალურად ასახავს ბაზარზე არსებულ მდგომარეობას მხოლოდ ერთი კომპანიის მონაცემი და იმის დაშვება, რომ ერთი კომპანიის დაწესებული ფასი ითვალისწინებს საბაზრო პრინციპს.
- კომპანიის მიერ საწვავის თვითღირებულების კომპონენტად მიჩნეულია გადამყიდველების მარჟა, რაც გამოთვლილია, საერთაშორისო მონაცემთა ბაზის ბენჩმარკის შესაბამისად მიღებული კომპანიების დიაპაზონის საფუძველზე. აღებულ შესაძარებელ კომპანიებს, რიგ შემთხვევაში გააჩნიათ გადამყიდველებთან შედარებით, განსხვავებული ფუნქციური და რისკების პროფილი, რაც აისახება მათ მარჟაზე.
- კომპანიის მიერ პლაცის შესაბამის კოტირებულ ფასად აღებულია იმ მონაცემთა საშუალო, რაც მითითებულია დამოკიდებული მხარის ინვოისში.

შემოწმება დაეთანხმა აუდიტორული კომპანიის მიერ წარმოდგენილ სატრანსფერო ფასწარმოქმნის დასკვნაში გამოყენებულ მეთოდს, რადგან მიიჩნია რომ შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდი, ოპერაციის დასაკორექტირებლად საჭირო შიდა მონაცემის არსებობის პირობებში წარმოადგენდა ყველაზე სანდო მეთოდს კონტროლირებული ოპერაციების შესაფასებლად. ამასთან, შემოწმებამ მიიჩნია, რომ განზაჟებამდე, შესყიდული საქონლის თვითღირებულება ყალიბდება სამი კომპონენტისგან: პლაცი, ტრანსპორტირების ხარჯი, ტრეიდერის მომსახურების ხარჯი. შემოწმებამ მოახდინა სატრანსფერო ფასწარმოქმნის შესახებ აუდიტორული დასკვნის კორექტირება:

- კომპანიას ტრანსპორტირების მომსახურებას უწევს დამოუკიდებელი კომპანიები, შესაბამისად ტრანსპორტირების ხარჯად აღებულია აღნიშნული კომპანიების მომსახურების საფასური.
- გადამყიდველების მარჟის დასათვლელად, შემოწმება დაეყრდნო კომპანიის მიერ წარმოდგენილ ინფორმაციას. მოხდა წარმოდგენილი 13 კომპანიის შესახებ ინფორმაციის დეტალური ანალიზი. 13 კომპანიიდან შემოწმებამ გამორიცხა რვა კომპანია და დარჩენილი ხუთი კომპანიისგან შეადგინა საბაზრო დიაპაზონი.
- რადგან მწარმოებელი ქარხანაც წარმოადგენდა გადამხდელის ურთიერთდამოკიდებულ პირს, შემოწმებამ არ გაითვალისწინა ქარხნის ინვოისში მოყვანილი პირობები. შესაბამისად გამოიყენა გემზე დატვირთვის თარიღის დღის კოტირებული ფასი.

შემოწმების მიერ მოხდა აღნიშნული მეთოდით საქონლის ერთეულის მაქსიმალური და მინიმალური ღირებულებების გამოთვლა, ტრეიდერების მარჟის დიაპაზონის მაჩვენებლების მიხედვით. მიღებული მაჩვენებლები შეუდარდა შესაბამისი საბაჟო დეკლარაციების საქონლის ერთეულის ღირებულებებს. როცა აღნიშნული მაჩვენებელი ვერ მოხვდა დიაპაზონში, დაკორექტირდა შესაბამისი დიაპაზონის მედიანით. აღნიშნული სხვაობები ჩაითვალა განაწილებულ მოგებად სსკ-ის 98¹ მუხლის მიხედვით და დაიბეგრა მოგების გადასახადით.

შპს „საწვავის რეალიზატორის“ საგადასახადო შემოწმებიდან შეიძლება გამოვიტანოთ რამდენიმე მნიშვნელოვანი დასკვნა, რომელთა გათვალისწინებაც სასარგებლო იქნება მსგავსი სახის ოპერაციების განმახორციელებელი კომპანიების საქმიანობის პროცესში. პირველ რიგში, როცა პროდუქციის სარეალიზაციო ფასის ფორმირებაში მნიშვნელოვანი წილი უჭირავს ტრანსპორტირების ფასებს, კომპანიამ უნდა გაითვალისწინოს ყველა შესაძლო ექსპორტიორი ქვეყნიდან ტრანსპორტირების ღირებულება და საბაზრო ფასების დიაპაზონის დადგენის დროს ეს ღირებულებები ჩართოს საბაზრო ფასის გამოანგარიშებაში. ასევე გასათვალისწინებელია, რომ საბაზრო

ფასების განსაზღვრისას გარე შესადარებელი ინფორმაცია იყოს გონივრული რაოდენობის. მხოლოდ ერთი ან ორი შესადარებლის გათვალისწინება დასკვნის საიმედოობას ეჭვქვეშ დააყენებს და შესაძლოა შემოსავლების სამსახურის მხრიდან გახდეს ფასების კორექტირების საბაზი.

პრაქტიკული მაგალითი #2 - შპს „ლოჯისტიკური ჰაბი“

დაკავშირებული კომპანიების სტრუქტურა და ოპერაციის აღწერა

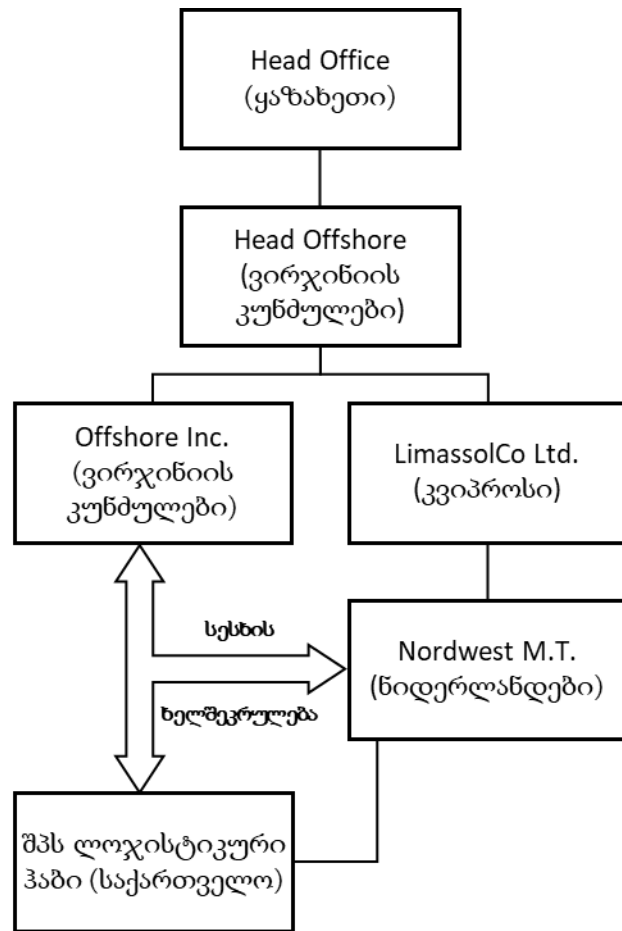
ყაზახეთის სახელმწიფო კომპანია Head Office-მა დააფუძნა ოფშორული კომპანია ვირჯინიის კუნძულებზე - Head Offshore. თავის მხრივ Head Offshore აფუძნებს LimassolCo Ltd.-ს კვიპროსში (ოფშორი) და Offshore inc-ს, ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე (ოფშორი). LimassolCo Ltd.-ს შვილობილი კომპანიაა ნიდერლანდების რეზიდენტი - Northwest M.T., რომელიც ხდება შპს „ლოჯისტიკური ჰაბის“ დამფუძნებელი და აძლევს მას სესხს (იხილეთ ქვემოთ შესაბამის ნახაზი).

ლოჯისტიკურმა ჰაბმა 2016 წლის Northwest M.T.-სთან (ჰოლანდია) გააფორმა 10 წლიანი სასესხო ხელშეკრულება და კონკრეტული პროექტის განხორციელებისთვის მიიღო 100 მილიონი აშშ დოლარი. ხელშეკრულების თანახმად, საპროცენტო სარგებელი შეადგენს 15%-ს, უზრუნველყოფის გარეშე.

შემოწმების მიერ გამოთხოვილი დოკუმენტაციის მიხედვით ჩანს, რომ სესხის გასაცემად ჰოლანდიურმა მხარემ თავადაც აიღო სესხი ჰოლდინგური ჯგუფის წევრი ოფშორული კომპანია Offshore Inc.-ისგან და სესხის აღების დღესვე აღნიშნული თანხა „გაასესხა“ ლოჯისტიკურ ჰაბზე.

საბანკო ანგარიშიდან ამონაწერით დასტურდება, რომ შპს „ლოჯისტიკურ ჰაბს“ ანგარიშზე Northwest M.T.-სთან გაფორმებული სესხის ხელშეკრულების ფარგლებში თანხას ურიცხავდა ოფშორული კომპანია Offshore Inc. (ვირჯინიის კუნძულები). ჰოლანდიური

კომპანია იგივე ხელშეკრულების ფარგლებში გასესხებულ თანხას უზრდიდა შპს



„ლოჯისტიკურ ჰაბს“ შემდეგომ პერიოდებშიც.

დიაგრამა 1. ჰოლდინგის სტრუქტურა

შპს „ლოჯისტიკური ჰაბის“ მიერ წარმოდგენილი, დოკუმენტაციის მიხედვით, ჩანს რომ შეღავათიანი დაბეგვრის ქვეყნიდან, Offshore Inc.-ისგან Northwest M.T.-ის მიერ აღებული სესხი, ხელშეკრულებაში შეტანილი ცვლილებები და ინფორმაცია იდენტურია, შპს „ლოჯისტიკურ ჰაბსა“ და Northwest M.T.-ს შორის დადებული ხელშეკრულების საბოლოო ვამში, ჰოლანდიურ კომპანიას ოფშორულ კომპანიასთან ჯამური ვალდებულება

ჰქონდა 442 მილიონი აშშ დოლარი, ხოლო ქართულ მხარეს ჰოლანდიურ კომპანიასთან გააჩნდა 445 მილიონი აშშ დოლარის ჯამური ვალდებულება.

აღნიშნული ოპერაციების შემდეგ შპს „ლოჯისტიკურმა ჰაბმა“ შეიცვალა მფლობელები და მისი დამფუძნებელი გახდა LimassolCo Ltd. (ოფშორი), ხოლო ჰოლანდიურმა კომპანიამ Northwest M.T.-მ 2018 წლის მაისის თვეში დაიწყო ლიკვიდაციის პროცესი.

შპს „ლოჯისტიკური ჰაბი“ დაფუძნებიდან იყო ზარალზე და არ იხდიდა მოგების გადასახადს. საგადასახადო ორგანოს მიერ, სხვადასხვა პერიოდის შემოწმებებიდან ჩანს, რომ კომპანიის ზარალიანობა ძირითადად გამოწვეულია, Northwest M.T.-ის სესხთან დაკავშირებული ხარჯებით. კომპანიას ყველა საანგარიშო პერიოდში ჰქონდა დიდი რაოდენობით აშშ დოლარში აღებული სესხის გადაფასებით წარმოქმნილი ხარჯი. შესამოწმებელ პერიოდში შპს „ლოჯისტიკურ ჰაბს“ უფიქსირდება ზარალი, დაახლოებით 1 მილიარდი ლარის ოდენობით. ამასთან აღსანიშნავია, რომ 2016 წლის ბოლოს საწარმომ საწესდებო კაპიტალში გადაიტანა მთლიანი სესხის თანხა (რადგან 2017 წლიდან ძალაში შედიოდა ახალი მოგების გადასახადის ე.წ. ესტონური მოდელი, რომლის პირობებშიც კომპანიები მოგების გადასახადს გადაიხდიდნენ მხოლოდ განაწილებულ მოგებაზე და ვეღარ გამოიქვითავდნენ საპროცენტო ხარჯებს წლიურ მოგების დეკლარაციაში).

საგადასახადო ორგანომ ოპერაციის შესაფასებლად გამოიყენა ეგთო-ს სატრანსფერო ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელო, საქართველოსა და საერთაშორისო კანონმდებლობის სხვადასხვა ნორმები და საქართველოს სასამართლოს პრაქტიკა მსგავსი ხასიათის კონტროლირებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით.

ეგთო-ს სატრანსფერო ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელო

სახელმძღვანელოს პირველი თავის D.3. განყოფილება იძლევა განმარტებებს მულტინაციონალური ჯგუფის მონაწილე კომპანიების ზარალიანობის შესახებ. ამ ნაწილის მიხედვით როდესაც ასოცირებული კომპანია მუდმივად ზარალობს, ხოლო მულტინაციონალური ჯგუფი მთლიანობაში მომგებიანია, საჭირო ხდება სატრანსფერო

ფასწარმოქმნის დეტალურად შესწავლა. რა თქმა უნდა, ასოცირებული კომპანიები, დამოუკიდებლის მსგავსად, შეიძლება, გარკვეული პერიოდის მანძილზე იყვნენ ზარალზე დიდი სტარტ-აპ დანახარჯების, არასახარბიელო ეკონომიკური პირობების, არაეფექტიანობის ან სხვა სამართლებრივი მიზეზების გამო. თუმცა, საგულისხმოა, რომ დამოუკიდებელი კომპანია არ დაუშვებდა, ბიზნესის ზარალიანობა უსასრულოდ გაგრძელებულიყო. თუ დამოუკიდებელი კომპანია მუდმივად ზარალზეა, საბოლოოდ ის შეწყვეტს ბიზნესის მოცემული პირობებით განხორციელებას. ამის საპირისპიროდ, ზარალიანმა ასოცირებულმა კომპანიამ შესაძლოა არ შეწყვიტოს ბიზნესი, თუ მას სარგებელი მოაქვს მთლიანი მულტინაციონალური ბიზნეს-ჯგუფისთვის.

ისეთი კომპანიის არსებობა, რომელიც ზარალიანია და ბიზნესს აწარმოებს მულტინაციონალური ჯგუფის მომგებიან წევრებთან, საგადასახადო ორგანოებს ანიშნებს, რომ საჭიროა, გადაამოწმონ სატრანსფერო ფასწარმოქმნა. წამგებიანი კომპანია, შესაძლოა, მულტინაციონალური ჯგუფისგან არ იღებდეს კომპენსაციას, რომელიც, საბოლოო ჯამში, მის მიერ გაწეული საქმიანობიდან მიღებული სარგებლის ადეკვატურია. მაგალითად, მულტინაციონალურ ჯგუფს ესაჭიროება საქონლის და/ან მომსახურების ფართო სპექტრის წარმოება კონკურენტუნარიანობის შენარჩუნებისა და საერთო მოგების მიღების მიზნით, მაგრამ ზოგიერთი ინდივიდუალური პროდუქციის ხაზი არის წამგებიანი. ასეთ პირობებში, ინტერნაციონალური ჯგუფის ერთი წევრი შეიძლება აწარმოებდეს ამ წამგებიან საქონელს, მაშინ, როცა სხვა დანარჩენები ორიენტირებულები იქნებიან მომგებიან პროდუქტზე. საქმე ისაა, რომ დამოუკიდებელი საწარმო ასეთ მომსახურებას (წამგებიანი პროდუქტის წარმოება) შეიძლება სწევდეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მას მოჰყვება შესაბამისი ანაზღაურება. მაშასადამე, სატრანსფერო ფასწარმოქმნის მსგავსი პრობლემისადმი მიდგომის ერთი გზა იმაში მდგომარეობს, რომ გაირკვეს, იღებს თუ არა ურთიერთდამოკიდებული საწარმო გაწეული მომსახურების ისეთივე ანაზღაურებას, რასაც დამოუკიდებელი საწარმო მიიღებდა გაშლილი ხელის პრინციპის არსებობის შემთხვევაში.

ეთო-ს სატრანსფერო ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელოს მიხედვით საგადასახადო ორგანოს მიერ ბიზნეს-ოპერაციების საბაზრო პრინციპებთან შესაბამისობის აღიარება შეიძლება არ მოხდეს, როცა ტრანზაქციის ეკონომიკური შინაარსი განსხვავდება, მისი ფორმისგან. ასეთ დროს, საგადასახადო ადმინისტრაციას შეუძლია, არ გაითვალისწინოს ხელშეკრულების მხარეების მიერ მოცემული განმარტება და შინაარსის მიხედვით გადააწყოს იგი. არსებობს მეორე შემთხვევა, როდესაც, მართებულია, რომ საგადასახადო ორგანომ არ გაითვალისწინოს გადასახადის გადამხდელის მიერ კონტროლირებულ ოპერაციასთან დაკავშირებული არგუმენტაცია. ასეთი რამ ხდება მაშინ, როცა, ტრანზაქციის ფორმა და შინაარსი ერთმანეთს შეესაბამება, მაგრამ ამ ტრანზაქციასთან დაკავშირებით დადებული გარიგება, მთლიანობაში განსხვავდება გარიგებისგან, რომელსაც დადებდა კომერციულად რაციონალურად მოქმედი დამოუკიდებელი კომპანია.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი

73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არ აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა. ასევე, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

134-ე მუხლის მიხედვით არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვეითების გარეშე, შემდეგი განაკვეთებით:

- ა) დივიდენდები – ამ კოდექსის 130-ე მუხლის მიხედვით;
- ბ) პროცენტები – ამ კოდექსის 131-ე მუხლის მიხედვით;

ბ¹) როიალტი – 5 პროცენტით;

ხოლო იმავე მუხლის 1¹ ნაწილის მიხედვით შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირის მიერ ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“, „ბ¹“ და „ე“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში მიღებული შემოსავალი იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, 15 პროცენტით.

საქართველოსა და ნიდერლანდებს შორის დადებული ორმაგი დაბეგვრის შეთანხმება

პირველი მუხლის მიხედვით აღნიშნული შეთანხმება გამოიყენება იმ პირთა მიმართ, რომლებიც წარმოადგენენ ერთი ან ორივე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს¹⁷ რეზიდენტებს.

მე-11 მუხლის მიხედვით ერთ ხელშემკვრელ სახელმწიფოში წარმოქმნილი და მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტისათვის გადახდილი პროცენტი, დაიბეგრება მხოლოდ ამ მეორე სახელმწიფოში.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2018 წლის 25 ივნისის გადაწყვეტილება

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულმა პალატამ, საგადასახადო ორგანოს და გადასახადის გადამხდელის დავა გადაწყვიტა საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოდ.

გადაწყვეტილების მიხედვით, 2011 წელს შესამოწმებელ კომპანიას აღებული ჰქონდა 4 მილიონი აშშ დოლარის სესხი ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანიისგან. 2013 წელს სესხზე და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება

¹⁷ ტერმინი ხელშემკვრელი სახელმწიფო ნიშნავს საქართველოს ან ნიდერლანდების სამეფოს კონტექსტის შესაბამისად. (შეთანხმება საქართველოსა და ნიდერლანდების სამეფოს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ, მე-3 მუხლი, 1.ა. ნაწილი)

გადაეცა, სხვა კომპანიას ვირჯინიის კუნძულებზე, ხოლო იგივე უფლება 2014 წელს - გადაეცა ჰოლანდიაში რეგისტრირებულ კომპანიას.

რადგან სესხის და პროცენტის მიღების უფლება გადაეცა ჰოლანდიის რეზიდენტს, სსკ-ის 134-ე მუხლის საქართველოსა და ნიდერლანდებს შორის დადებული ორმაგი დაბეგვრის შეთანხმება დებულებათა თანახმად გადასახადის გადამხდელი შემოსავალს წყაროსთან ბეგრავს 0%-ნი განაკვეთით.

საგადასახადო ორგანოს აზრით, ფაქტობრივი გარემოებები მიუთითებს იმაზე, რომ სესხი რეალურად გაცემული იყო ოფშორის მიერ და მხოლოდ შემდეგ მოხდა სესხის ძირისა და პროცენტის მიღების უფლების ჰოლანდიის რეზიდენტისთვის გადაცემა. გადამხდელმა აღნიშნული ხელშეკრულება ჰოლანდიურ მხარესთან გააფორმა გადასახადისგან თავის არიდების მიზნით. საგადასახადო ორგანომ სსკ-ის 73-ე მუხლით, ოპერაციას შეუცვალა კვალიფიკაცია და სესხის ფარგლებში გადახდილი პროცენტები დაბეგრა წყაროსთან.

სასამართლოს გადაწყვეტილებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ ოპერაციისთვის კვალიფიკაციის შეცვლა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა მოხდა მართლზომიერად.

საგადასახადო ორგანოს პოზიცია

მოცემული ფაქტობრივი გარემოებებიდან ჩანს, რომ გადასახადის გადამხდელმა შექმნა სქემა, რომლის მიხედვითაც თავი აარიდა ოფშორში რეგისტრირებულ პირზე გადახდილი პროცენტის გადახდის წყაროსთან 15%-ანი განაკვეთით დაბეგვრას (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლი) და ამის ნაცვლად, იმავე დღეს, როცა ჰოლანდიურმა კომპანიამ ოფშორისგან აიღო „სესხი“, გადმოსცა იგი ქართულ მხარეს, რადგან საქართველოსა და ჰოლანდიას შორის ორმაგი დაბეგვრის შეთანხმებით საქართველოში არ იბეგრება, ჰოლანდიური საწარმოსთვის გადახდილი პროცენტის თანხა.

საგადასახადო ორგანოში გადამხდელის წარმოდგენილი, ჰოლანდიური იურიდიული ფირმის მიერ შედგენილი, სატრანსფერო ფასწარმოქმნის დოკუმენტის

მიხედვით, დასტურდება რომ Northwest M.T.-ს არ გააჩნდა აქტივები, არ ჰქონდა ფუნქციები და არ გასწევდა რისკებს. შესაბამისად მის მიერ გაფორმებული სასესხო ხელშეკრულება იყო საგადასახადო სქემის ნაწილი.

2016 წელს Northwest M.T.-სთან გაფორმებული სასესხო ხელშეკრულების ფარგლებში გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშზე ფულადი სახსრები არ ჩარიცხულა ჰოლანდიიდან, არამედ, ირიცხებოდა ვირჯინიის კუნძულების რეზიდენტი ურთიერთდამოკიდებული საწარმოდან.

შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით დგინდება, რომ ამ სქემის/ ტრანზაქციის მიზანი იყო ნიდერლანდების სამეფოსთან საქართველოს მიერ გაფორმებული ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულების მიხედვით შეღავათის მიღება, რასაც საგადასახადო სამართალში ეწოდება ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულებით ვაჭრობა (Treaty Shopping).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მეცხრე ნაწილის, ეგთო-ს სატრანსფერო ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელო მითითებების, ასევე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2018 წლის 25 ივნისის გადაწყვეტილების შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელისთვის სესხზე დარიცხული პროცენტის თანხა და ჯარიმები დაექვემდებარა წყაროსთან დაბეგვრას 15%-იანი განაკვეთით, საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის შესაბამისად. ხოლო ჯარიმა განისაზღვრა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

აღნიშნული საგადასახადო შემოწმების პრაქტიკა ნათლად აჩვენებს, იმ ფაქტს, თუ რაოდენ დიდი მნიშვნელობა აქვს საერთაშორისო და ქართული კანონმდებლობის იმ ნორმას, რომელიც საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას შეუცვალოს კონკრეტულ ოპერაციას კვალიფიკაცია თუ ოპერაციის შინაარსი არ შეესაბამება მის ფორმას. ეს უფლებამოსილება გადასახადის გადამხდელს უბიძგებს საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების დაბეგვრის საკითხებში იმოქმედონ კანონმდებლობის შესაბამისად და თავი შეიკავონ მათი საკუთარი ინტერპრეტაციებისგან, რამაც, თავის

მხრივ, გადამხდელების მხრიდან, შესაძლოა განზრახ ან უნებლიედ დაამახინჯოს გადასახადებით დასაბეგრი ბაზა და გამოიწვიოს შემოსავლების სამსახურის მხრიდან გადასახადების და ჯარიმის დარიცხვა. ამასთან, გასათვალისწინებელია ის ფაქტიც, რომ როცა საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების განმახორციელებელი ფირმები წლების განმავლობაში მუდმივად ზარალზე არიან, ეს გარემოება გამყარებული უნდა იყოს ძლიერი და ობიექტური არგუმენტებით. სხვა შემთხვევაში ეს ყოველივე საგადასახადო ორგანოს ექვს გაუჩენს და, დიდი ალბათობით, გახდება საგადასახადო შემოწმების საბაზიც.

პრაქტიკული მაგალითი #3 - სს „მაგნა ტრანზიტი“

საგადასახადო შემოწმებით მოცული ოპერაციების მიმოხილვა

სს „მაგნა ტრანზიტის“ 100%-იანი წილის მფლობელია Magna Terminal (ნიდერლანდების რეზიდენტი), რომელიც თავის მხრივ წარმოადგენს M.M. LloydsCo Group-ში (დანის რეზიდენტი) (შემდეგში ჰოლდინგი) შემავალ კომპანიას. სამივე აღნიშნული კომპანია, წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს.

სს „მაგნა ტრანზიტს“ და ჰოლდინგს შორის 2014 წელს გაფორმდა სესხის ხელშეკრულება 40 მილიონი აშშ დოლარის საკრედიტო ხაზის გამოყოფის შესახებ. პროცენტი განისაზღვრა LIBOR (ლონდონის ბანკთაშორისი შეთავაზების ინდექსი) + 6.5%. ხელშეკრულების თანახმად, გადამხდელს შეუძლია, აირჩიოს წელიწადის რომელი პერიოდების მიხედვით გადაიხადოს პროცენტი (1, 3, 6 ან 12 თვე), ან სხვა პერიოდზე შეუთანხმდეს გამსესხებელს. სასესხო ხელშეკრულების მიხედვით, გადამხდელის ქონება არის იპოთეკით დატვირთული გამსესხებლის სასარგებლოდ, თუმცა ის რეგისტრირებული არ არის საჯარო რეესტრში. ხელშეკრულების მიხედვით, გადამხდელს

შეუძლია სასესხო ხელშეკრულება გააუქმოს მთლიანად ან ნაწილობრივ, ხოლო გამსესხებელს არ შეუძლია სესხის მთლიანად ან ნაწილობრივ გაუქმება.

ჰოლდინგის 2015 და 2016 წლის ინვოისებით ირკვევა, რომ საზოგადოებამ ასევე უნდა გადაიხადოს საკრედიტო ხაზის აუთვისებელ ნაწილზე 2.6%, ე.წ. commitment fee (შემდეგში საკომისიო), რომელიც მის მიერ საანგარიშო პერიოდების მიხედვით იქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან, როგორც გადახდილი პროცენტი. 2014 წელს საზოგადოების კუთვნილ საბანკო ანგარიშზე ჩარიცხული იქნა 15 მილიონი აშშ დოლარი.

გარდა ამისა, 2015 და 2016 წლების საანგარიშო პერიოდებში სს „მაგნა ტრანზიტის“ ჰოლდინგისგან მიღებული აქვს ასევე სხვადასხვა სახის მომსახურება (იხილეთ ცხრილი).

ანგარიშის დასახელება	თანხა (ათას ლარებში)
სალიცენზიო მოსაკრებელი	2 000
სადაზღვევო მომსახურება	35
საერთაშორისო გადამზადება/ტრენინგი	30
ბიზნესის მხარდაჭერის საკომისიო	20
IT პროგრამული უზრუნველყოფის პრემია	700
IT უსაფრთხოების უზრუნველყოფა	450
IT მომსახურება (SAP HR)	75
სატრანსპორტო მომსახურების მხარდაჭერა	1 115
სხვა საკონსულტაციო ხარჯები	14 000
...	...
ჯამი	18 425

ცხრილი 1. სს „მაგნა ტრანზიტის“ მიერ ურთიერთდამოკიდებული პირისგან მიღებული შიდაჯგუფური მომსახურება

ფუნქციური ანალიზი

მოცემული საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში ჩატარებული ფუნქციური ანალიზის მიხედვით დგინდება, რომ გადამხდელი ურთიერთდამოკიდებულ პირთან განხორციელებულ კონტროლირებულ ტრანზაქციებში წარმოდგენილია როგორც ურთიერთდაკავშირებული პირისგან სესხის ამლები და შიდაჯგუფური მომსახურების მიმღები. შესამოწმებელ პერიოდში სს „მაგნა ტრანზიტის“ მართვას ახორციელებდა

დირექტორი, რომელიც ღებულობდა გადაწყვეტილებებს კომპანიის ბიზნეს სტრატეგიისა და განვითარების გზების შესახებ. ზემოაღნიშნული ტრანზაქციების განხორციელებისას, კომპანია ასრულებდა ყველა იმ მნიშვნელოვან ფუნქციებს, რაც დაკავშირებულია მის პროფილურ საქმიანობასთან. საქმიანობის პროცესში გამოყენებულია მნიშვნელოვანი აქტივები, რომელთა ღირებულება გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების მიხედვით 2014 წლის ბოლოსთვის შეადგენს 400 მილიონ ლარს.

კონტროლირებულ ოპერაციებში გადამხდელი ეწევა მნიშვნელოვან რისკებს, კერძოდ:

1. საკრედიტო რისკი;
2. ლიკვიდურობის რისკი;
3. საბაზრო რისკი;
4. ძირითადი საშუალებების დაზიანების რისკი;
5. კონკურენტების რაოდენობის ზრდის რისკი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ სს „მაგნა ტრანზიტი“ საქმიანობის პროცესში ასრულებს საკმაოდ მნიშვნელოვან ფუნქციებს, ფლობს ძირითად საშუალებებს და ეწევა რისკებს. საგადასახადო შემოწმების შემდეგ ნაბიჯს წარმოადგენს განხორციელებული ტრანზაქციების საბაზრო პრინციპებთან შესაბამისობის განსაზღვრა.

საგადასახადო შემოწმების მიერ საკრედიტო ხაზის და საკომისიოს რაციონალურობის შეფასება

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N423 ბრძანების მიხედვით და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, როცა საქართველოს საწარმო ახორციელებს ერთ ან მეტ ფინანსურ ან კომერციულ ოპერაციას ურთიერთდამოკიდებულ პირთან, საქართველოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს მისი დასაბეგრი მოგების მოცულობა საბაზრო პრინციპის შესაბამისად და ნებისმიერი ოდენობის მოგება, რომელიც ოპერაციების პირობების საბაზრო პრინციპთან

შესაბამისობის შემთხვევაში წარმოეშობოდა პირს, მაგრამ მასთან შეუსაბამობის გამო არ წარმოეშვა, შეიძლება ჩართულ იქნას ამ პირის მოგებაში და შესაბამისად დაიბეგროს.¹⁸

გადასახადის გადამხდელს, 15 მილიონ აშშ დოლარზე მეტი არ მოუთხოვია გამოყოფილი საკრედიტო ხაზიდან. სააქციო საზოგადოებას პერიოდების მიხედვით ეგზავნებოდა ინვოისები, სადაც მითითებულია გადასახდელი პროცენტის და საკომისიოს თანხა. საზოგადოების მიერ კრედიტის და საკომისიოს დაფარვა ხდებოდა პერიოდულად.

შემოწმებით, სესხის პროცენტი ბლუმბერგის ტერმინალის მეშვეობით მოძიებული შესადარებლების, ეროვნული ბანკის სასესხო სტატისტიკის და სხვა საჯარო წყაროების მიხედვით შეფასდა საბაზრო განაკვეთად.

ამასთან, 2015 და 2016 წლებში გადამხდელმა გამსესხებელს გადაუხადა საკომისიო აუთვისებელ საკრედიტო ხაზზე 1 700 000 ლარის ოდენობით.

საწყისი წერტილი ტრანზაქციის პირობების საბაზრო პრინციპებთან შესაბამისობის დასადგენად, არის, ზოგადად, ტრანზაქციის რაციონალურობა. აღნიშნული შეფასება არის რელევანტური ნაბიჯი იმისათვის, რომ განისაზღვროს ტრანზაქციის საბაზრო ფასი (ეგთო 2015). აღნიშნულის გარეშე, პირმა შეიძლება გამოიქვითოს ხარჯი რომელიც არ არის გაშლილი ხელის პრინციპის შესაბამისი. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კომერციული რაციონალურობის შეფასების გარეშე, შესაძლოა გაიზარდოს მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ეროზიის რისკები.

ეგთო-ს სატრანსფერო ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელო გვთავაზობს, შემთხვევებს, როცა საგადასახდო ორგანომ შეიძლება შეცვალოს შიდაჯგუფური ტრანზაქციის სტრუქტურა:

- როცა ეკონომიკური შინაარსი განსხვავდება ტრანზაქციის ფორმისგან;
- როცა ბიზნეს გარიგება დაკავშირებულ პირებს შორის, განსხვავდება დამოუკიდებელ, რაციონალურად მოქმედ დამოუკიდებელ მხარეებს შორის დადებული გარიგებისგან.

¹⁸ 2011. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.

აღნიშნული პირობები შიდაჯგუფურ ფინანსურ მომსახურებებთან დაკავშირებით გამოიხატება იმაში თუ ოპერაციით რამდენად მიიღო ერთმა ან რამდენიმე შესაბამისმა ჯგუფმა ამ საქმიანობიდან რაიმე კომერციული ან ეკონომიკური სარგებელი, რაც მათ კომერციულ პოზიციებს გააუმჯობესებდა. იმისათვის, რომ შევაფასოთ კონკრეტული ტრანზაქციის რაციონალურობა, პასუხი უნდა გაცეს შემდეგ კითხვებს:

- შევიდოდა თუ არა მსგავს გარიგებაში ურთიერთდამოკიდებული მხარეები იმ შემთხვევაში, ისინი დამოუკიდებლები რომ ყოფილიყვნენ;
- შევიდოდნენ თუ არა ასეთი ურთიერთდამოკიდებული პირები დამოუკიდებელ მხარესთან გარიგებაში ანალოგიური პირობებით.

ეგთო-ს სატრანსფერო ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელოს ეხმიანება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი, რომლის მე-9 ნაწილის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არ აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა. ასევე, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

სსკ-ის 106-ე მუხლის მიხედვით ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება ის ხარჯები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოწმებით ჩაითვალა, რომ ბიზნეს გარიგება, იმის თაობაზე, რომ მხარემ გადაიხადოს საკომისიო აუთვისებელ სესხის ნაწილზე შინაარსით განსხვავდება რაციონალურად მოქმედ, დამოუკიდებელ მხარეებს შორის დადებული გარიგებისგან.

საყურადღებოა, რომ აღნიშნული გარიგებით სს „მაგნა ტრანზიტს“ კომერციული ან ეკონომიკური სარგებელი არ მიუღია, არ გაუმჯობესებულა მისი ფინანსური პოზიცია. არამედ, პირიქით, საზოგადოებას წარმოეშვა დამატებითი ვალდებულებები, რითაც მდგომარეობა გაიუარესა. საგადასახადო ორგანოს პოზიციით აღნიშნული გარიგებაზე კომპანია დათანხმდა ურთიერთდამოკიდებულებიდან გამომდინარე და არა ეკონომიკური

სარგებლის მიღების მოტივით. ამასთან, მაგნა ტრანზიტი დამოუკიდებელ მხარესთან ასეთ გარიგებაში არ შევიდოდა და არ გადაუხდიდა ასეთი სახის საკომისიოს, რისი დასტურიცაა, მის მიერ დამოუკიდებელ მხარეებთან გაფორმებული მრავალი სასესხო ხელშეკრულება, სადაც ანალოგიური პუნქტი არ გვხვდება.

შიდაჯგუფური მომსახურებების შეფასება

2015-2016 წლებში საანგარიშო პერიოდში სს „მაგნა ტრანზიტს“ დანიური ურთიერთდამოკიდებული ჰოლდინგური კომპანიისგან მიღებული აქვს სხვადასხვა სახის მომსახურება. აღნიშნულთან დაკავშირებით გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურს წარუდგინა სატრანსფერო ფასწარმოქმნის დოკუმენტაცია. მოცემულ დოკუმენტაციაზე დაყრდნობით და ფუნქციური ანალიზის გამოყენებით დადგინდა, რომ შესრულებული სამუშაოები წარმოადგენს შიდაჯგუფურ მომსახურებას.

სატრანსფერო ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელო მითითებები მულტინაციონალური კომპანიებისა და საგადასახადო ორგანოებისთვის, რომელიც შემუშავებულია ეგთო-ს მიერ, შიდაჯგუფურ მომსახურებებთან დაკავშირებით გამოყოფს მთავარ საკითხს; პირველი - რეალურად იყო თუ არა გაწეული მომსახურება და მეორე - რა შიდაჯგუფური ფასი უნდა მიესადაგოს ასეთ მომსახურებას გაშლილი ხელის პრინციპის შესაბამისად (ეგთო 2017). პასუხი კითხვაზე, შეესაბამებოდა თუ არა ჯგუფის ერთი წევრის მიერ ჯგუფის მეორე წევრისთვის გაწეული მომსახურება გაშლილი ხელის პრინციპს, დამოკიდებულია იმაზე, თუ რამდენად მიიღო კონკრეტულმა ეკონომიკურმა სუბიექტმა (სუბიექტებმა) ამ საქმიანობიდან რაიმე ეკონომიკური ან კომერციული სარგებელი, რაც მათ მდგომარეობას გააუმჯობესებდა. ამ ყოველივეს გაგება შესაძლებელია, იმის ანალიზით, თუ რამდენს გადაიხდიდა შედარებით სიტუაციაში დამოუკიდებელი კომპანია მსგავსი მომსახურებისთვის, ან რა ანაზღაურებას მიიღებდა, მას რომ შეესრულებინა ეს სამუშაო. თუ თვით ეს კომპანია არ გადაიხდიდა თანხას ან თვითონ არ ექნებოდა მისი შესრულების სურვილი, მაშინ ის არ უნდა ჩაითვალოს გაშლილი ხელის პრინციპის შესაბამისად შესრულებულ, შიდაჯგუფურ მომსახურებად.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №423 ბრძანების მე-15 მუხლის მიხედვით მომსახურების საფასური კონტროლირებულ ოპერაციაში ჩაითვლება საბაზრო პრინციპის შესაბამისად, როდესაც სრულდება ქვემოთ ჩამოთვლილი ყველა პირობა:

- მისი დაკისრება ხდება რეალურად გაწეული მომსახურებისთვის;
- მომსახურება მიმღებისთვის წარმოადგენს ეკონომიკურ ან კომერციულ ღირებულებას, რომელიც ემსახურება მომსახურების მიმღების კომერციული მდგომარეობის გამყარებას;
- ის დაკისრებულია მომსახურებისთვის, რომლისთვისაც დამოუკიდებელი საწარმო შედარებად გარემოებებში გადაიხდიდა საფასურს, თუ ამ მომსახურებას მას გაუწევდა დამოუკიდებელი საწარმო;
- მისი ოდენობა შეესაბამება თანხას, რომელიც შეთანხმებული იქნებოდა დამოუკიდებელ საწარმოებს შორის შედარებადი მომსახურებისთვის შედარებად გარემოებებში.¹⁹

ეგთო-ს სატრანსფერო ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელო მითითებების თანახმად დაკავშირებული კომპანიისთვის გაწეული ერთი კონკრეტული მომსახურების კომპენსაცია შეიძლება, ჩართული იყოს სხვა მომსახურების ფასშიც. მაგალითად, ლიცენზირების ან ნოუ-ჰაუს ფასი შეიძლება, შეიცავდეს გადასახადს ტექნიკური დახმარებისთვის ან ლიცენზიანტისთვის ცენტრალიზებულად გაწეული მომსახურებისთვის. ასევე, ეს გადასახადი შეიძლება ფარავდეს მენეჯერული კონსულტაციის ღირებულებას ამ ლიცენზიის ქვეშ დამზადებული საქონლის რეალიზაციისთვის. ასეთ შემთხვევაში, საგადასახადო ადმინისტრაციამ და გადამხდელებმა უნდა შეამოწმონ, არსებობს თუ არა სხვა დამატებითი მომსახურების გადასახადი და ადგილი აქვს თუ არა თანხის ორჯერ გამოკლებას.

გვხდება შემთხვევები, როდესაც შიდაჯგუფური მომსახურება ვრცელდება ჯგუფის წევრებზე, მიუხედავად იმისა, სჭირდებათ ის მათ თუ არა (ისინი არ გადაიხდიდნენ ამაში ფულს, რომ ყოფილიყვნენ დამოუკიდებელი კომპანიები). აღნიშნული სიტუაციის მსგავსი

¹⁹ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. (2013). საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №423 საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე.

იქნებოდა შემთხვევა, როდესაც ჯგუფის წევრი (როგორც წესი სათაო ოფისი, ან რეგიონული ჰოლდინგური კომპანია) ახორციელებს რაიმე საქმიანობას მხოლოდ იმიტომ, რომ ფლობს (და არ მართავს) ჯგუფის ერთ ან რამდენიმე წევრს ანუ მოქმედებს როგორც მეწილე. ამ ტიპის საქმიანობის დროს მომსახურების მიმღებ კომპანიებს მომსახურების საფასურის ანაზღაურება არ უნდა დაეკისროთ. ასეთი მომსახურება შეიძლება შეფასდეს, როგორც მეწილის საქმიანობა და ის გამოირჩევა 1979 წლის მოხსენებაში გამოყენებული უფრო ზოგადი ტერმინისგან - „მაკონტროლებელი საქმიანობა“. ეს უკანასაკნელი მოიცავდა ისეთ მომსახურებას ჯგუფის სხვა წევრებისთვის, როგორცაა მაგალითად საკოორდინაციო ცენტრის მიერ გაწეული მომსახურებები. აღნიშნულ არამეწილის მიერ განხორციელებულ მომსახურებებს შორის შესაძლებელია ყოფილიყო დეტალური დაგეგმვის სერვისი რომელიმე კონკრეტული ოპერაციისთვის, სასწრაფო ჩარევა მენეჯმენტში ან ტექნიკური კონსულტაცია (პრობლემის აღმოფხვრა) ან რიგ შემთხვევაში დახმარების გაწევა ყოველდღიურ მართვაში (ეგთო 2017).

გადამხდელის მიერ მოწოდებული დოკუმენტაციის საფუძველზე, ჰოლდინგური კომპანიის მიერ სს „მაგნა ტრანზიტისთვის“ გაწეული ზოგიერთი შიდაჯგუფური მომსახურება არ შეესაბამება ზემოთ მოყვანილ ეგთო-ს სატრანსფერო ფასწარმოქმნის სახელმძღვანელო მითითებებსა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №423 ბრძანების მოთხოვნებს.

გადამხდელს დაეკისრა დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებები შიდაჯგუფურ მომსახურებებთან დაკავშირებით, ქვემოთ მოცემული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე:

- გადამხდელის მიერ ვერ მოხდა მიღებული მომსახურების ჩაშლა სახეობების მიხედვით, ასევე მათი ღირებულებების გაშიფვრა;
- ზოგიერთ შემთხვევაში ვერ დადასტურდა მომსახურების გაწევა;
- ვერ დადგინდა მოცემული მომსახურებების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება (თუ რა სარგებელი მიიღო კომპანიამ) და ერთობლივი შემოსავალის მიღებასთან მათი კავშირი;

- სათაო ოფისიდან მიღებული მომსახურება განხილულ იქნა მეწილის საქმიანობად (და არა მაკონტროლებელ საქმიანობად);
- გადამხდელმა ვერ წარმოადგინა მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული დამატებითი საგადასახადო დოკუმენტაცია.

სსკ-ის 105-ე მუხლის შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოიქვითვას არ ექვემდებარება.

შემოწმების მიერ სათაო ოფისისთვის გადახდილი შემდეგი მომსახურებების საფასური - ბიზნესის მხარდაჭერის საკომისიო და IT პროგრამული უზრუნველყოფის პრემია, ამოღებულ იქნა მოგების გადასახადის დეკლარაციის გამოსაქვითი ხარჯებიდან.

აღნიშნული საგადასახადო შემოწმების მაგალითზე შეიძლება ორი მთავარი დასკვნის გაკეთება. პირველ რიგში, საწყისი წერტილი ტრანზაქციის პირობების საბაზრო პრინციპებთან შესაბამისობის დასადგენად, არის, ზოგადად, ტრანზაქციის რაციონალურობა. თუ ზოგადი ანალიზით და არსებული პრაქტიკის გათვალისწინებით დგინდება, რომ კონკრეტული ტრანზაქცია მოკლებულია რაციონალურ საფუძველს, საგადასახადო ორგანო მას პირდაპირ დააკვალიფიცირებს, როგორც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე პირველი პრიმა მუხლის და ამავე კოდექსის XVII თავით დადგენილი წესით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტს. მაგალითად, თუ კომპანია კონტროლირებული ოპერაციის ფარგლებში აფორმებს საკრედიტო ხაზის ხელშეკრულებას ურთიერთდამოკიდებულ უცხოურ საწარმოსთან და ხელშეკრულების მიხედვით საკრედიტო ხაზის აუთვისებელ ნაწილზე უწევს საკომისიო მოსაკრებლის გადახდა, ასეთი ოპერაცია ვერ ჩაითვლება რაციონალური პრინციპების შესაბამისად, რადგან გაშლილი ხელის პრინციპით, დამოუკიდებელ კომპანიებს შორის, განხორციელებული ოპერაციები მსგავსი ვალდებულების შემცველი, როგორც წესი, არასდროს არ არის. მეორე მნიშვნელოვანი დასკვნა უკავშირდება კონტროლირებული ოპერაციების ფარგლებში გაწეულ შიდაჯგუფურ მომსახურებას. ასეთი მომსახურების გაწევის დროს

მნიშვნელოვანია ერთმანეთისგან გაიმიჯნოს სათაო ოფისის მიერ გაწეული ე. წ. მეწილის და მაკონტროლებელი საქმიანობა. ხოლო მიღებულ მომსახურებაზე გადახდილი თანხების ხარჯებად აღიარებისთვის აუცილებელია ისეთი კრიტერიუმების დაკმაყოფილება, როგორებიცაა: გადამხდელის მიერ მიღებული მომსახურების დეტალური იდენტიფიკაცია/გაშიფვრა, კონკრეტული შიდაჯგუფური მომსახურების გაწევის დადასტურება შესაბამისი ბუღალტრული თუ სააღრიცხვო დოკუმენტაციით და გაწეული მომსახურების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ფაქტი.

პრაქტიკული მაგალითი #4 - სს „გროსბანკი“

საგადასახადო შემოწმებით მოცული ოპერაციის მიმოხილვა

2011 წელს, სს „გროსბანკმა“ ბიზნეს საჭიროებებიდან გამომდინარე უცხო ქვეყნის რეზიდენტი ურთიერთდამოკიდებული პირისგან 4 ბანკთაშორისი სასესხო ხელშეკრულების გაფორმების საშუალებით მოიზიდა სახსრები.

#	სესხის აღების თარიღი	დაფარვის თარიღი (კონტრაქტით)	დაფარვის თარიღი (ფაქტობრივად)	თანხა (აშშ დოლარი)	განაკვეთი
1	2011 წელი	2012 წელი	2014 წელი	3 000 000	13%
2	2011 წელი	2012 წელი	2014 წელი	7 000 000	13%
3	2011 წელი	2012 წელი	2014 წელი	10 000 000	13%
4	2011 წელი	2012 წელი	2014 წელი	14 000 000	11.5%

ცხრილი 2. სს „გროსბანკის“ მიერ ურთიერთდამოკიდებული პირისგან აღებული სესხები

პირველი, მეორე და მესამე ხელშეკრულებების მიხედვით სესხის აღების და დაფარვის ვადები და გადასახდელი საპროცენტო სარგებელი (13%) იდენტურია. მეოთხე ხელშეკრულების მიხედვით გადასახდელი საპროცენტო სარგებელი წარმოადგენს 11.5%-ს. ოთხივე ბანკთაშორისი სასესხო ხელშეკრულების მიხედვით სესხი უზრუნველყოფილია მსესხებლის ყველა საბანკო ანგარიშით და უძრავ-მოძრავი ქონებით.

მოგვიანებით, 2014 წლის აგვისტოში ხელშეკრულებებში შევიდა ცვლილება, რომლის მიხედვითაც ოთხივე სესხის დაფარვის ვადამ გადაიწია 2014 წლის ბოლომდე ხოლო საპროცენტო განაკვეთი შემცირდა 9%-მდე.

სს „გროსბანკმა“ წარმოადგინა დიდი ოთხეულის წევრი აუდიტორული კომპანიის მიერ მომზადებული დასკვნა, სადაც მან დაასაბუთა თავისი პოზიცია იმის შესახებ, რომ მის მიერ კონტროლირებული ოპერაციის ფარგლებში აღებულ სესხებზე განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთები (13%, 11,5% და 9%) შეესაბამებოდა საბაზრო პირობებს.

აუდიტორული დასკვნით ჩატარებულია ფუნქციური ანალიზი, რომლის მიხედვით გამოიკვეთა კრედიტორის შემდეგი რისკები:

- ზარალის მიღება კონტრაგენტის მიერ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების არ შესრულების, დაგვიანებით შესრულების ან არასრულად შესრულების გამო;
- ლიკვიდურობის რისკი - ლიკვიდური სახსრების ნაკლებობა ფინანსურ აქტივებსა და ფინანსურ ვალდებულებებს შორის არსებული დისბალანსის გამო;
- სავალუტო რისკი - კრედიტორის მიერ უცხოურ ვალუტაში გაცემულ სესხებზე უცხოური ვალუტის გაცვლითი კურსის უარყოფითი ცვლილებებით გამოწვეული ზარალის რისკი;
- საპროცენტო განაკვეთის რისკი - საპროცენტო განაკვეთების უარყოფითი ხასიათის ცვლილებების (შემცირების) შედეგად მიღებული ფინანსური ზარალის რისკი;
- საბაზრო რისკი - ბაზარზე არსებული გაურკვევლობით გამოწვეული რისკი;
- ინფლაციის რისკი - რისკი, რომელიც დაკავშირებულია სავალო ინსტრუმენტების მომავალი რეალური ღირებულების გაურკვევლობასთან;
- ქვეყნის რისკი - უცხო ქვეყანაში ინვესტიციების ჩადებასთან დაკავშირებული ყველა რისკი, მათ შორის პოლიტიკური, სავალუტო, სუვერენული და ეკონომიკური რისკები (ქვეყნის რისკი ძირითადად მოიცავს გადახდისუნარობის რისკს, რაც ინვესტიციებზე ზარალის მიღებას იწვევს. ქვეყნის რისკი ასევე მოიცავს შესაბამისი მთავრობის მხრიდან დამცავი ღონისძიების სახით განხორციელებულ ნებისმიერ

ქმედებას, რომელმაც შეიძლება ინვესტიციიდან მიღებულ შემოსავალზე უარყოფითად იმოქმედოს).

მოცული ოპერაციების ფარგლებში მსესხებელი მნიშვნელოვანი რისკების წინაშე არ დგას, შემდეგი რისკების გარდა:

- ლიკვიდურობის რისკი - ლიკვიდური სახსრების ნაკლებობა ფინანსურ აქტივებსა და ფინანსურ ვალდებულებებს შორის არსებული დისბალანსის გამო;
- სავალუტო რისკი - უცხოურ ვალუტაში აღებულ სესხებზე ვალუტის გაცვლითი კურსის უარყოფითი ცვლილებებით გამოწვეული ზარალის რისკი;
- საპროცენტო განაკვეთის რისკი - საპროცენტო განაკვეთების უარყოფითი ხასიათის ცვლილებების (ზრდის) შედეგად მიღებული ფინანსური ზარალის რისკი.

სესხები დაჯგუფდა 2 ძირითად კატეგორიად:

1. სესხები ხელშეკრულების გაფორმების თარიღიდან 2014 წლის აგვისტომდე (ანუ ის ვადა, როცა საპროცენტო განაკვეთი შეიცვალა და გახდა 9%.
2. სესხები 2014 წლის აგვისტოდან 2014 წლის ბოლომდე (დაფარვის თარიღამდე).

გამომდინარე იქიდან, რომ ტრანზაქცია წარმოადგენს ფინანსურ ოპერაციას და მასთან მიმართებაში შედარებით მარტივია დამოუკიდებელი შესადარებელი ოპერაციის ფასის (საპროცენტო განაკვეთის) მოძიება, სატრანსფერო ფასწარმოქმნის ყველაზე შესაფერის მეთოდად კომპანიამ მიიჩნია გარე შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდი.

შესადარებელი დამოუკიდებელი კომპანიების მოძიების მიზნით აუდიტორულმა კომპანიამ გამოთვალა სს „გროსბანკის“ რეიტინგი. ამისთვის მან გამოიყენა „ქვეყნის მაქსიმალური რეიტინგის პრინციპი“, რასაც პრაქტიკაში ხანგრძლივი გამოყენების ისტორია აქვს და მის მიხედვით, უმეტესწილად, კორპორაციის რეიტინგი არ აღემატება იმ ქვეყნის რეიტინგს რომელშიც კომპანია საქმიანობს. აუდიტორული კომპანიის განმარტებით, ზოგადად, მაქსიმალური რეიტინგის გამოყენებას ორი არგუმენტი განაპირობებს. პირველი, ის არის, რომ კომპანია და შესაბამისი მთავრობა ერთი და იმავე მაკროეკონომიკურ გარემოში ოპერირებენ. შესაბამისად, საერთო ეკონომიკურმა კრიზისმა

შეიძლება შეამციროს როგორც კომპანიის, ისე მთავრობის მიერ ვალდებულების დაფარვის შესაძლებლობა. ანალოგიურად, ვალუტის დევალვაციის შემთხვევაში, უცხოურ ვალუტაში ვალდებულებების დაფარვასთან დაკავშირებით პრობლემები შეექმნება, როგორც კომპანიას, ისე მთავრობას. მეორე, უფრო პირდაპირი არგუმენტი ის არის, რომ ქვეყნის მთავრობა უფლებამოსილია დაბეგროს კომპანიები, დააყადაღოს მათი აქტივები და კონტროლი დააწესოს უცხოურ ვალუტაზე. მთავრობის მიერ აღნიშნული უფლებამოსილებების გამოყენების ალბათობა შედარებით დიდია როდესაც მისი სესხის გადახდის უნარი მცირდება, რაც თავის მხრივ, კომპანიის სესხის გადახდის უნარს შეამცირებს. აღნიშნულ ეფექტს „რისკის გადაცემას“ უწოდებენ, ე. ი. ქვეყნის კრედიტის დაფარვის პრობლემები გადაეცემა კომპანიას.

შესაბამის პერიოდებში საქართველოს სუვერენული რეიტინგი იყო შემდეგი:

საანალიზო პერიოდი	სარეიტინგო სააგენტო	
	Moody's	S&P / Fitch
2011	Ba3	B+
2014	Ba3	BB-

ცხრილი 3. საქართველოს საკრედიტო რეიტინგი 2011 და 2014 წლებში²⁰

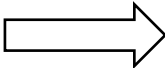
აუდიტორული კომპანიის განმარტებით, იქიდან გამომდინარე, რომ ქვეყნის რეიტინგი B ჯგუფში ხვდება, კომპანიის ინდივიდუალური რეიტინგი უნდა შემცირდეს ერთით ქვედა ჯგუფამდე (CCC). ამის მიზეზად კი მოჰყავს, ის, რომ დამოუკიდებელი კომპანიის რეიტინგი ვერ იქნება ქვეყნის რეიტინგზე მაღალი ან მისი ტოლი.

მან გარე შედარებადი დამოუკიდებელი მეთოდის გამოყენებისთვის შესაძარბელი დამოუკიდებელი ტრანზაქციების ძიება განახორციელა ბლუმბერგის ტერმინალის მეშვეობით, მებნის შემდეგი კრიტერიუმების გამოყენებით: ობლიგაციის გამოშვების თარიღი, დაფარვის ვადა, ვალუტა და Moody's-ის, S&P-ისა და Fitch-ის სარეიტინგო

²⁰ ბლუმბერგის ტერმინალი

ნიშნულები. (აღსანიშნავია, რომ ძეგლის კრიტერიუმებში საქმიანობის სფეროდ საბანკო საქმიანობა არ ყოფილა მითითებული).

ზემოაღწერილი კრიტერიუმების გათვალისწინებით განხორციელებული კვლევის შედეგად კომპანიამ მიიღო შესადარებელი დამოუკიდებელი 10 ობლიგაცია, რომელზეც საპროცენტო განაკვეთები მერყეობდა 4,9%-დან 9,375%-მდე. აღსანიშნავია, რომ ყველა შესადარებელი ობლიგაცია ამერიკაში იყო გამოშვებული. ამის შემდეგ კომპანიამ განახორციელა ქვეყნის რისკის კორექტირება, რის შედეგადაც მიიღო შემდეგი სახის დიაპაზონი:

13.68%			
15.95%			
18.05%			
20.06%		მინიმუმი	13.68%
21.19%		25-ე პროცენტილი	18.05%
27.57%		75-ე პროცენტილი	27.58%
27.58%		მაქსიმუმი	29.02%
27.58%			
28.99%			
29.02%			

ცხრილი 4. აუდიტორული კომპანიის მიერ შესადარებლად მიღებული ობლიგაციების შესწორებული საპროცენტო დიაპაზონი

შემოსავლების სამსახურის პოზიცია

როგორც ზემოთ არის აღწერილი, შესამოწმებელ ოპერაციას წარმოადგენს 4 სასესხო ხელშეკრულება. ოთხივე მათგანი დადებულია 2011 წელს, მსგავსი პირობებით, ერთი და იმავე კომპანიებს შორის. 2011 წლიდან 2014 წლის ჩათვლით ზემოთხსენებულ ხელშეკრულებებში შევიდა რამდენიმე ცვლილება, რომლებიც ეხებოდა ვადის გაგრძელებას, სესხის ხელშეკრულების სადეპოზიტო შეთანხმებად გადაკეთებას, სესხის

უსაფრთხოების მექანიზმის დამატებას და პროცენტის შემცირებას. იქიდან გამომდინარე, რომ ყველა შემდგომ შედგენილი ხელშეკრულება წარმოადგენდა ძირითადი შეთანხმების მხოლოდ დამატებას და მათ განუყოფელ ნაწილს, ამასთან, შეთანხმებებში განხორციელებულ ცვლილებებს მნიშვნელოვანი ზეგავლენა არ მოუხდენია შედარებადობის ანალიზზე და დამოუკიდებელი შედარებადი ოპერაციების ძიების დროს არჩეულ კრიტერიუმებზე, შემოწმების მიერ ოთხივე ოპერაცია ერთ ჯგუფში იქნა გაერთიანებული და ყველა მათგანზე გამოყენებულ იქნა ერთიდაიგივე ძებნის კრიტერიუმები.

ყველაზე შესაფერის სატრანსფერო ფასწარმოქმნის შეფასების მეთოდის არჩევისას შემოსავლების სამსახური დაეთანხმა სს „გროსბანკის“ მიერ წარმოდგენილი აუდიტორული დასკვნის მიხედვით შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდის არჩევას. შიდა შესადარებელი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდის გამოყენება ვერ მოხერხდა შესადარებელი მონაცემების არ არსებობის გამო. სესხებზე და ობლიგაციებზე საჯაროდ მონაცემების ხელმისაწვდომობის გამო და „საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N423 ბრძანების მე-7 მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, გამოყენებულ იქნა უცხოური (გარე) შედარებადი ოპერაციები. ძიება განხორციელდა Bloomberg-ის მონაცემთა ბაზის გამოყენებით.

სს „გროსბანკის“ ინდივიდუალური რეიტინგის გამოთვლისას შემოწმება დაეყრდნო გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ მონაცემებს და ძიება განახორციელა B+ (B1) საკრედიტო რეიტინგის გათვალისწინებით.

შემოწმების მიერ ასევე გაზიარებულ იქნა გადამხდელის პოზიცია იმასთან დაკავშირებით, რომ კომპანიის ინდივიდუალური რეიტინგი ქვეყნის რეიტინგზე მეტი უმეტესწილად ვერ იქნება (ქვეყნის მაქსიმალური რეიტინგის პრინციპი - Country Ceiling). თუმცა, შემოწმებამ არ გაიზიარა ის მოსაზრება, რომ კომპანიის რეიტინგი აუცილებლად ქვეყნის რეიტინგზე ნაკლები უნდა იყოს და, რომ, უნდა მოხდეს შესამოწმებელი კომპანიის რეიტინგის CCC მაჩვენებლამდე დაყვანა. 2011 წლისთვის საქართველოს საკრედიტო რეიტინგი უტოლდება თავად კომპანიის ინდივიდუალურ რეიტინგს (ორივე შემთხვევაში

იყო B+). აუდიტორული დასკვნის მსჯელობა მართებული იქონიებდა იმ შემთხვევაში, სს „გროსბანკის“ რეიტინგი მეტი რომ ყოფილიყო საქართველოს სუვერენულ რეიტინგზე. მაგალითად, რომ ყოფილიყო BB, რაც B+-ზე მაღალია, ასეთ შემთხვევაში კომპანიის ინდივიდუალური რეიტინგი შეიზღუდებოდა საქართველოს რეიტინგით და შემცირდებოდა B+-მდე.

„საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N423 ბრძანების მე-5 მუხლის - „შედარებადობის ფაქტორები“-ის თანახმად იმის განსაზღვრისას შედარებადია თუ არა ორი ან რამდენიმე ოპერაცია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიზნებისთვის, ფინანსური ოპერაციის შემთხვევაში გათვალისწინებულ უნდა იქნას შემდეგი ფაქტორები, იმდენად, რამდენადაც ისინი ეკონომიკურად მნიშვნელოვანია ოპერაციების ფაქტებთან და გარემოებებთან მიმართებით: ძირითადი თანხის მოცულობა, პერიოდი, გარანტიები, ვალუტა, მოვალის გადახდისუნარიანობა, უზრუნველყოფა, საპროცენტო განაკვეთი და ა. შ.

აღნიშნული ფაქტორების გათვალისწინებით Bloomberg-ის ტერმინალის მეშვეობით მოძიებულ იქნა ინფორმაცია, რომლის შედეგად მიღებულ იქნა 14 შედარებადი ობლიგაცია. შესადარებელ ობლიგაციებზე დაწესებული საპროცენტო განაკვეთის განაკვეთების სრული დიაპაზონი განისაზღვრა 3%-დან 11,5%-მდე, ხოლო ინტერკვარტალური დიაპაზონი 6,2%-დან 8,25%-მდე, მედიანით 7,485%.

სრული დიაპაზონი (%)	ინტერკვარტალური დიაპაზონი (%)	მედიანა (%)
3		
3.5		
5.125		
6.2	6.2	
6.2	6.2	
7	7	
7.47	7.47	7.485
7.5	7.5	
7.5	7.5	
7.66	7.66	

8.25	8.25
9.75	
9.75	
11.5	

ცხრილი 5. საგადასახადო შემოწმების მიერ მოძიებული საპროცენტო დიაპაზონი შესადარებელ ობლიგაციებზე

„საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციების შეფასების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N423 ბრძანების მე-6 მუხლის შესაბამისად გონივრულად ზუსტი შედარებადობის შესწორების შეტანის საკითხი განხილულ უნდა იქნეს მხოლოდ მაშინ, თუ მოსალოდნელია, რომ აღნიშნული შედარებადობის შესწორება გაზრდის შედეგების საიმედოობას ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხების გათვალისწინებით:

- იმ განსხვავების არსებობა, რომლისთვისაც შედარებადობის შესწორების შეტანა განიხილება;
- შედარებადობის შესწორებას დაქვემდებარებული მონაცემების ხარისხი;
- შედარებადობის შესწორების შეტანის მიზანი;
- შედარებადობის შესწორების შესატანად გამოყენებული მიდგომის საიმედოობა.²¹

საგადასახადო შემოწმების მიერ არ იქნა გაზიარებული გადამხდელის მიდგომა ქვეყნის რისკის გათვალისწინებით მიღებული შედეგების შედარებადობის შესწორების კუთხით. რადგან ასეთი შესწორებისთვის გამოყენებული მიდგომა არ წარმოადგენს საიმედოს. ამასთან, კომპანიების ინდივიდუალური რეიტინგის დათვლისას უკვე ღებულობს მონაწილეობას იმ ქვეყნის ან მისი მსგავსი ქვეყნის რისკი, სადაც კომპანია ოპერირებს, ასევე, ქვეყნის მაქსიმალური რეიტინგის პრინციპის გამოყენების მიზანი სწორედ ის იყო, რომ კომპანიის ინდივიდუალური კრედიტუნარიანობის განსაზღვრისას მხედველობაში ყოფილიყო გათვალისწინებული იმ ქვეყნის რისკი, სადაც კომპანია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას.

²¹ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. (2013). საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N423 საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციების შეფასების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე.

იმის გამო, რომ კომპანიის მიერ გაცხადებული საპროცენტო განაკვეთები (13%, 11.5%, 9%) ვერ მოხვდნენ შემოწმების მიერ განსაზღვრულ ინტერკვარტალურ დიაპაზონში და საპროცენტო განაკვეთი გაუტოლდა მედიანას. მოცემული საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით ხელახლა მოხდა საწარმოს მიერ გამოსაქვითი საპროცენტო ხარჯის გადათვლა და მიღებული სხვაობის გათვალისწინებით, შემცირებულ იქნა სს „გროსბანკის“ მიერ გამოსაქვითი ხარჯები.

სს „გროსბანკის“ საგადასახადო შემოწმება ცხადყოფს, თუ რაოდენ დიდი ყურადღებით უნდა მოეკიდონ გადასახადის გადამხდელები და აუდიტორული კომპანიები დამოუკიდებელი შესადარებელი ოპერაციების შერჩევისა და მათში შესწორებების შეტანის პროცესს. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფარგლებში ფინანსური ტრანზაქციების განხორციელებისას საბაზრო ფასის განსაზღვრის დროს მაქსიმალურად უნდა იქნეს გათვალისწინებული ისეთი ფაქტორები, როგორებიცაა ძირითადი თანხის მოცულობა, პერიოდი, გარანტიები, ვალუტა, მოვალის გადახდისუნარიანობა, უზრუნველყოფა, საპროცენტო განაკვეთი და ა.შ. საბაზრო დიაპაზონი, რომელიც ამ ფაქტორთა გათვალისწინებით მიიღება იქნება მაქსიმალურად ზუსტი და ამ დიაპაზონიდან დაწესებული ფასი უზრუნველყოფს ოპერაციათა საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობას, ისევე როგორც საგადასახადო ორგანოთა მხრიდან სანდოობის ამაღლებას. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ჩვეულებრივ, საგადასახადო ორგანოების მიერ ხდება საბაზრო (ან ინტერკვარტალური) დიაპაზონის კორექტირება და დამატებითი გადასახადების დარიცხვა.

დასკვნა

საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციებს დღევანდელ გლობალიზებულ მსოფლიოში აქვს უაღრესად დიდი მნიშვნელობა კორპორაციათა ფინანსური ტრანზაქციების განხორციელებისა და სახელმწიფოთა საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილების განხორციელების კონტექსტში. გამომდინარე აქედან, მსგავსი სახის ოპერაციებს გააჩნია თავისი მაკონტროლებელი საკანონმდებლო ჩარჩო და სახელმძღვანელო პრინციპები.

დღეს-დღეობით ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია (ეგთო) და გაერთიანებული ერების ორგანიზაცია (გაერო) მხარს უჭერენ კორპორაციათა საერთაშორისო კომერციული ურთიერთობების დროს „გაშლილი ხელის“ პრინციპის გამოყენებას. ამ მოსაზრებას იზიარებს საქართველოც. მიუხედავად პრინციპის არასრულყოფილებისა და რიგი სირთულეებისა სახელმწიფოთა საგადასახადო ორგანოები ცდილობენ „გაშლილი ხელის“ პრინციპიდან გამომდინარე მაქსიმალურად მეტი მოგება დაუტოვონ კორპორაციებს თავიანთი ქვეყნის საგადასახადო იურისდიქციებში. ხოლო იმ პოტენციურ სადავო სიტუაციებს, რომლებიც შესაძლოა წარმოიშვას სხვადასხვა სახელმწიფოების საგადასახადო ორგანოებს შორის (რომელი სახელმწიფოს რეზიდენტ ფილიალს მოგების რა ნაწილი უნდა მიეკუთვნოს და, შესაბამისად, მოგების რა წილი დაიბეგროს კონკრეტულ სახელმწიფოში) ქვეყნებს შორის დადებული ორმხრივი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებები არეგულირებს.

ეგთო-ს მიერ შემუშავებული კონვენციები და სხვადასხვა რეკომენდაციები თუ სახელმძღვანელოები წარმოადგენს სახელმწიფოთა უმრავლესობის საკანონმდებლო ბაზისს მათი ინდივიდუალური საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციების მარეგულირებელი ნორმებისთვის. დღეს-დღეობით საკანონმდებლო გამჭვირვალობის მეტი ხარისხის მისაღწევად და ბიუჯეტის შემოსავლების კონტროლის ასამაღლებლად ხდება სახელმწიფოთა ტრანსფერულ ფასწარმოქმნასთან დაკავშირებული კანონმდებლობის ერთმანეთთან კიდევ უფრო დაახლოება. აღნიშნული უნიფიკაციის

პროცესი კი ეფუძნება საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ორმხრივ შეთანხმებებს და, ისევ და ისევ, ეგთო-ს რეკომენდაციებს.

საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასება წარმოადგენს კომპლექსურ პროცესს, სადაც ყურადღება უნდა გამახვილდეს ისეთ საკითხებზე, როგორებიცაა: შედარებადობის და „გაშლილი ხელის“ პრინციპი, შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციების შერჩევა, ფინანსურ ტრანზაქციაში მონაწილე მხარეების ურთიერთდამოკიდებულება, ოპერაციების შეფასების მეთოდები, რომლებიც, თავის მხრივ შეიძლება მოიცავდეს სხვადასხვა კოეფიციენტებს თუ ფინანსური ანალიზის ელემენტებს. ამ და სხვა ფაქტორების კომპლექსური გამოყენება ხდება საგადასახადო ორგანოთა მიერ ტრანსფერული ფასწარმოქმნის კუთხით ჩატარებული საგადასახადო აუდიტის პროცესში.

მსგავსი საგადასახადო შემოწმების ქეისები მოყვანილია ნაშრომის მესამე თავში, საიდანაც შეგვიძლია გამოვიტანოთ შემდეგი სარეკომენდაციო ხასიათის დასკვნები:

- როცა პროდუქციის სარეალიზაციო ფასის ფორმირებაში მნიშვნელოვანი წილი უჭირავს ტრანსპორტირების ფასებს, კომპანიამ უნდა გაითვალისწინოს ყველა შესაძლო ექსპორტიორი ქვეყნიდან ტრანსპორტირების ღირებულება და საბაზრო ფასების დიაპაზონის დადგენის დროს ეს ღირებულებები ჩართოს საბაზრო ფასის გამომანგარიშებაში;
- საბაზრო ფასების განსაზღვრისას შესადარებელი ინფორმაცია უნდა იყოს გონივრული რაოდენობის. მხოლოდ ერთი ან ორი შესადარებლის გათვალისწინება დასკვნის საიმედოობას ეჭვქვეშ დააყენებს და შესაძლოა შემოსავლების სამსახურის მხრიდან გახდეს ფასების კორექტირების საბაზი;
- ტრანზაქციების საგადასახადო კუთხით შეფასების დროს დიდი მნიშვნელობა აქვს საერთაშორისო და ქართული კანონმდებლობის იმ ნორმას, რომელიც საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას შეუცვალოს კონკრეტულ ოპერაციას კვალიფიკაცია თუ ოპერაციის შინაარსი არ შეესაბამება მის ფორმას. ეს უფლებამოსილება გადასახადის გადამხდელებს უბიძგებს საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების დაბეგვრის საკითხებში იმოქმედონ

კანონმდებლობის შესაბამისად და თავი შეიკავონ საკუთარი ინტერპრეტაციებისგან, რამაც, თავის მხრივ, გადამხდელების მხრიდან, შესაძლოა განზრახ ან უნებლიედ დაამახინჯოს გადასახადებით დასაბეგრი ბაზა და გამოიწვიოს შემოსავლების სამსახურის მხრიდან გადასახადის და ჯარიმის დარიცხვა;

- ისეთ შემთხვევაში, როცა საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების განმახორციელებელი ფირმები წლების განმავლობაში მუდმივად ზარალზე არიან, ეს გარემოება გამყარებული უნდა იყოს ძლიერი და ობიექტური არგუმენტებით. სხვა შემთხვევაში ეს ყოველივე საგადასახადო ორგანოს ექვეს გაუჩენს და, დიდი ალბათობით, გახდება საგადასახადო შემოწმების საბაზიც;
- საწყისი წერტილი ტრანზაქციის პირობების საბაზრო პრინციპებთან შესაბამისობის დასადგენად, არის, ზოგადად, ტრანზაქციის რაციონალურობა. თუ ზოგადი ანალიზით და არსებული პრაქტიკის გათვალისწინებით დგინდება, რომ კონკრეტული ტრანზაქცია მოკლებულია რაციონალურ საფუძველს, საგადასახადო ორგანო მას პირდაპირ დააკვალიფიცირებს, როგორც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად. მაგალითად, თუ კომპანია კონტროლირებული ოპერაციის ფარგლებში აფორმებს საკრედიტო ხაზის ხელშეკრულებას ურთიერთდამოკიდებულ უცხოურ საწარმოსთან და ხელშეკრულების მიხედვით საკრედიტო ხაზის აუთვისებელ ნაწილზე უწევს საკომისიო მოსაკრებლის გადახდა, ასეთი ოპერაცია ვერ ჩაითვლება რაციონალური პრინციპების შესაბამისად, რადგან გაშლილი ხელის პრინციპით, დამოუკიდებელ კომპანიებს შორის, განხორციელებული ოპერაციები მსგავსი ვალდებულების შემცველი, როგორც წესი, არასდროს არ არის;
- კონტროლირებული ოპერაციების ფარგლებში შიდაჯგუფური მომსახურების გაწევის დროს მნიშვნელოვანია ერთმანეთისგან გაიმიჯნოს სათაო ოფისის მიერ გაწეული ე. წ. მეწილის და მაკონტროლებელი საქმიანობა. ხოლო მიღებულ მომსახურებაზე გადახდილი თანხების ხარჯებად აღიარებისთვის აუცილებელია ისეთი კრიტერიუმების დაკმაყოფილება, როგორებიცაა: გადამხდელის მიერ

მიღებული მომსახურების დეტალური იდენტიფიკაცია/გაშიფვრა, კონკრეტული შიდაჯგუფური მომსახურების გაწევის დადასტურება შესაბამისი ბუღალტრული თუ საადრიცხო დოკუმენტაციით და გაწეული მომსახურების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ფაქტი;

- გადასახადის გადამხდელები და აუდიტორული კომპანიები დიდი ყურადღებით უნდა მოეკიდონ დამოუკიდებელი შესადარებელი ოპერაციების შერჩევისა და მათში შესწორებების შეტანის პროცესს. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფარგლებში ფინანსური ტრანზაქციების (სესხი) განხორციელებისას საბაზრო ფასის განსაზღვრის დროს მაქსიმალურად უნდა იქნეს გათვალისწინებული ისეთი ფაქტორები, როგორებიცაა ძირითადი თანხის მოცულობა, პერიოდი, გარანტიები, ვალუტა, მოვალის გადახდისუნარიანობა, უზრუნველყოფა, საპროცენტო განაკვეთი და ა.შ. საბაზრო დიაპაზონი, რომელიც ამ ფაქტორთა გათვალისწინებით მიიღება იქნება მაქსიმალურად ზუსტი და ამ დიაპაზონიდან დაწესებული ფასი უზრუნველყოფს ოპერაციათა საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობას, ისევე როგორც საგადასახადო ორგანოთა მხრიდან სანდოობის ამაღლებას. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ჩვეულებრივ, საგადასახადო ორგანოების მიერ ხდება საბაზრო (ან ინტერკვარტალური) დიაპაზონის კორექტირება და დამატებითი გადასახადების დარიცხვა.

დაბოლოს, საქართველოში და მსგავს გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყნებში განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების სრულყოფილი დაგეგმვისა და შეფასების პრაქტიკის გაფართოება, ერთი მხრივ, ასეთი ოპერაციების განმახორციელებელი კომპანიებისთვის და, მეორე მხრივ, საგადასახადო ორგანოებისთვის. ეს ყოველივე ხელს შეუწყობს საგადასახადო კულტურის ამაღლებას და ისეთი პრობლემების თავიდან არიდებას, როგორებიცაა გადასახადებისგან თავის არიდება, კორპორაციების მიერ მოგების სხვა ქვეყანაში გადატანა, გადასახადებით დასაბეგრი ბაზის ეროზია და ა. შ.

ბიბლიოგრაფია

- (2003). *შეთანხმება საქართველოს მთავრობასა და ნიდერლანდების სამეფოს მთავრობას შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ.*
- (2010). *საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.*
- (2013). *საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №423 საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე.*
- ბერიძე, გ. (2017). სატრანსფერო ფასწარმოქმნის გამოწვევები საქართველოში. *ეკონომიკა და ბიზნესი*, 48-55.
- ურიდია, გ. (2013). საერთაშორისო დაბეგვრა და ტრანსფერული ფასწარმოქმნა. *აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები.*
- შემოსავლების სამსახური. (2015). „საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ“ მეთოდური მითითებები.
- pwc. (2019). სატრანსფერო ფასწარმოქმნა.
- Carmo, M. E. (2014). *The OECD Transfer Pricing Guidelines - A Global Administrative Law Perspective*. New York University School of Law.
- Cooper, J., Fox, R., Loeprick, J., & Mohindra, K. (2016). *Transfer Pricing and Developing Economies*. World Bank Group.
- IRS. (2019). *Transfer Pricing Examination Process*.
- Leon, J. (2020). *Facebook Heads to Trial in Tax Dispute That Could Cost \$9 Billion*. Bloombergtax: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/facebook-heads-to-trial-in-tax-dispute-that-could-cost-9-billion>
- McKinley, J. (2013). *Transfer pricing and its effect on financial reporting*. Journalofaccountancy: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2013/oct/20137721.html>
- Ministry of Finance of Georgia. (2018). *Progress Report 2018*. Tbilisi: Ministry of Finance of Georgia.
- OECD. (2010). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.
- OECD. (2015). *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*. OECD/G20.
- OECD. (2017). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.
- Seth, S. (2019). *Transfer Pricing*. Investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/t/transfer-pricing.asp>
- Tax Justice Network. (2012). *Top U.S. tax expert in savage attack on transfer pricing rules*. <http://taxjustice.blogspot.com/2012/08/top-us-tax-expert-in-savage-attack-on.html>
- Tax Justice Network. (2013). *Transfer Pricing*. Taxjustice: <https://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/>