

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ვასილ ხანიშვილი

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების
მექანიზმის სრულყოფა საქართველოში

დისერტაცია

წარდგენილია ბიზნესის ადმინისტრირების აკადემიური დოქტორის
ხარისხის მოსაპოვებლად

მეცნიერი ხელმძღვანელი: იური პაპასქუა

ეკონომიკურ მეცნიერებათა
აკადემიური დოქტორი

თბილისი

2016

შინაარსი

შესავალი.....	3
თავი 1, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები.....	10
1.1 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსი წარმოშობისა და განვითარების კონცეპტუალური წანამძღვრები-----	100
1.2 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების კონცეფციურ - მეთოდოლოგიური მიდგომები-----	35-----
1.3 ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საერთაშორისო შეთანხმებების სახელმწიფო რეგულირება-----	533
თავი 2. საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული სისტემის ანალიზი შეფასება	59
2.1 არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში აქტიური და პასიური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის თავისებურებანი-----	59
2.2 ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებით საქართველოს მიერ გაფორმებული ხელშეკრულებების ეკონომიკური ეფექტიანობა-----	92
თავი 3. საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სრულყოფის მიმართულებები	109
3.1 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამართლებრივი რეგულირების სრულყოფის ძირითადი ასპექტები-----	109
3.2 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ალგორითმი-----	126
დასკვნები და წინადადებები	141
გამოყენებული ლიტერატურა.....	144
დანართები:.....	153
დანართი 1. არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანაში) დივიდენდის სახით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის საგადასახადო განაკვეთები ხელშემკვრელი სახელმწიფოების მიხედვით-----	153
დანართი 2. საქართველოს მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული შემოსავლების სახეები და საგადასახადო განაკვეთები-----	155
დანართი 3. არარეზიდენტი პირის მიერ 2011-2014 წწ, საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმები-----	163
დანართი 4., 5., 6.,7. მოგების გადასახადის გაანგარიშების დეკლარაცია -----	173

შესავალი

კვლევის აქტუალურობა: სახელმწიფოთა შორის ეკონომიკური ურთიერთობების ინტენსიური განვითარების თანამედროვე ეტაპზე, ამ პროცესში მონაწილე ქვეყნებისთვის შემოსავლებისა და კაპიტალის დაბეგვრასთან დაკავშირებული საკითხები განსაკუთრებულად აქტუალური გახდა. კაპიტალისა და ინვესტიციების მოზიდვის კონკურენციის აღმავლობის საერთო ფონზე, საქართველოში უფრო მწვავედ იგრძნობა მოქმედ კანონმდებლობაში ორმაგი დაბეგვრის თავის აცილების მექანიზმის შემდგომი სრულყოფის, საერთაშორისო სტანდარტებთან მისი ჰარმონიზაციის აუცილებლობა. უპირატესად, ეს ეხება შემოსავლებისა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ გაფორმებულ შეთანხმებებს. ამ მიმართულებით მნიშვნელოვანია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების პრინციპების, მეთოდების, ფორმების სწორად შერჩევა, არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული შემოსავლებისა და გაწეული ხარჯების ფორმირებასთან დაკავშირებული ინფორმაციების დაზუსტება, საგადასახადო რეჟიმების მოქმედი მოდელის შემდგომი სრულყოფა და, შესაბამისად, ქვეყნის ბიუჯეტში მეტი ფულადი რესურსების მობილიზება.

სწორედ ამიტომ, მოცემულ სფეროში ხანგრძლივი პრაქტიკული საქმიანობით მიღებულმა გამოცდილებამ განაპირობა აღნუსხული პრობლემატიკით დაინტერესება და ქვეყნებს შორის საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის ცალკეული ელემენტის სრულყოფის თემაზე სადისერტაციო ნაშრომის წარმოდგენა.

კვლევის მიზანი: საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ დადებული ხელშეკრულებების ეკონომიკური შემადგენლების დაზუსტება, აგრეთვე მათი სრულყოფის ისეთი ალგორითმის შემუშავება, რომელიც უზრუნველყოფს საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდასა და ქვეყნის ეკონომიკურ აღმავლობას.

ძირითადი ამოცანები:

➤ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსის, წარმოქმნის მიზეზების, პრინციპების, ფორმების, მეთოდების, თეორიულ-მეთოდოლოგიური წანამდგრების, სახელმწიფო რეგულირების ნორმატიულ - სამართლებრივი ბაზის შესწავლა, ანალიზი და შეფასება;

➤ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოში არსებული სისტემის, საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული შეთანხმებების ეფექტიანობის და მახასიათებელი ტენდენციების გამოვლენა;

➤ წყაროს ქვეყანაში არარეზიდენტი პირის მიერ მუდმივი დაწესებულების ან მის გარეშე საქმიანობით მიღებული შემოსავლების ანალიზი, შეფასება და სამოქმედო პოზიციების ჩამოყალიბება;

➤ საქართველოს მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით მიღებული ეკონომიკური შედეგების ანალიზი და შეფასება;

➤ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სრულყოფის მექანიზმის ეფექტიანობაზე უარყოფითად მოქმედი ფაქტორების გამოკვეთა და ეკონომიკური შემაღენლების დაზუსტება;

➤ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის სრულყოფის მიმართულებების განსაზღვრა და შესაბამისი ალგორითმის შემუშავება.

კვლევის ობიექტია ორმხრივი შეთანხმებების საფუძველზე ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის მოქმედებასთან დაკავშირებული პროცესი.

კვლევის საგანია საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებული ურთიერთობების თეორიულ - მეთოდოლოგიური და პრაქტიკული ასპექტების სრულყოფის მიმართულებები.

კვლევის თანამედროვე მდგომარეობა, მისი თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები: სადისერტაციო ნაშრომის თეორიულ საფუძვლად გამოყენებულია საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის საკითხებზე მომუშავე მეცნიერების და პრაქტიკოსი სპეციალისტების ნაშრომები. უცხოელ ავტორთა შორის, თემის ცალკეული ასპექტების კვლევებსა და პრობლემურ საკითხების გადაწყვეტაში დიდი

წვლილი აქვთ ცნობილ მეცნიერებს: ფ. ბეიკერს, ა. ბრიზგალინას, ა. გრაჩევას, პ. დენბერგის, ვ. კომინას, ო. მარტინის, მ. პირერის, ლ. პოლექაროვას, ა. სკაარის, ა. ფოკინს, ა. შაკირიანოვს, ა. შახმატიევს და სხვებს, რომელთა ნაშრომების გაცნობამ საშუალება მოგვცა სარწმუნოდ გამოგვეხატა საკუთარი პოზიცია.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებებში საქართველოს აქტიურობა 2000 წლიდან იწყება, თუმცა საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის საკითხებზე ქართველ მეცნიერ-ეკონომისტთა ფუნდამენტური კვლევები, ფაქტობრივად, არ არის. თემასთან დაკავშირებულ ცალკეულ მიმართულებებზე ნაშრომები გამოქვეყნებული აქვთ: ვ. გიორგაძეს, ზ. ვაშაკიძეს, ზ. როგავას, გ. ურიდიას, ი. პაპასქუას, ნ. ტერაშვილს, ლ. ჩხიკვაძეს, გ. ყუფარაძეს.

კვლევის მეთოდები და ინფორმაციული ბაზა. კვლევის პროცესში გამოყენებულია შედარებითი ანალიზისა და სინთეზის, სტატისტიკური დაკვირვების, განზოგადებისა და აბსტრაქციის, ანალოგიის, სისტემური მიდგომის, მოდელირების და სხვა მეთოდები.

კვლევის საინფორმაციო ბაზას წარმოადგენს: შემოსავალზე და კაპიტალზე ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) და ორმაგი დაბეგვრის საკითხებზე განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნებისათვის გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის სამოდელო კონვენციები; საქართველოს კონსტიტუცია; საქართველოს საგადასახადო კოდექსი; საქართველოს კანონი „მეწარმეთა შესახებ“; შეთანხმებები საქართველოსა და სხვა სახელმწიფოებს შორის შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ; საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებები; აგრეთვე შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის, საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული ბიუროს და სპეციალიზირებული საიტების მონაცემები.

დასაცავად წარმოდგენილი ძირითადი დებულებები. პრობლემის კვლევის შედეგად გამოიკვეთა სადისერტაციო ნაშრომის დასაცავად გასატანი ძირითადი დებულებები:

➤ არარეზიდენტი პირების შემოსავლის და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების განმაპირობებელი პროცესები და მისი ამსახველი ეკონომიკური

კატეგორიები: საერთაშორისო ეკონომიკური და საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრა;

➤ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების კონცეფციურ - მეთოდოლოგიური მიდგომები, რაც გამოიხატება არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლის და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების პრინციპების, ფორმების და მეთოდების შესწავლაში, მუდმივი დაწესებულების სავალდებულო რეგისტრაციასა და მისთვის სპეციალური რეესტრის წარმოების აუცილებლობაში;

➤ არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა წყაროს ქვეყანაში და რეზიდენტ ქვეყანაში ანალოგიური შემოსავლების მიმართ არსებული საგადასახადო განაკვეთებიდან უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის მეთოდით;

➤ საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების მოქმედების შეჩერება ან მასში გარკვეული ცვლილებების შეტანა. ამის აუცილებლობა განაპირობა ხელშეკრულების მუხლმა „სხვა შემოსავლები“, რომელშიც ყოველგვარი ეკონომიკური დასაბუთების გარეშე აღთქმულია როგორც აქტიური, ასევე პასიური საქმიანობებით მიღებული სხვადასხვა შემოსავლები;

➤ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულებებით დაწესებული შეღავათები და მათი სარგებლობის წესი. არასწორად მიწოდებულ ინფორმაციაზე სანქციების დაწესება;

➤ არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში მუდმივი დაწესებულებით მიღებული მოგების დეკლარაციის ფორმაში შემოსავლების და ხარჯების ამსახველი დამატებითი ველები და წყაროს ქვეყანაში გადასახდელი მოგების გადასახადის გაანგარიშების შემადგენელი ელემენტები.

კვლევის მეცნიერული სიახლე. სადისერტაციო ნაშრომი წარმოადგენს საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ არსებული მიდგომების მეცნიერული კვლევის პირველ მცდელობას საქართველოში. კვლევის პროცესში შესწავლილია, გაანალიზებულია და შეფასებულია საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებს შორის „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის

შესახებ“ გაფორმებული შეთანხმებების სამართლებრივ - ეკონომიკური მექანიზმები და შემოთავაზებულია დებულებები, რომლებიც შეიცავენ სიახლის შემდეგ ელემენტებს:

➤ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების კონცეფციურ - მეთოდოლოგიური მიდგომების შესწავლის და განზოგადოების საფუძველზე დაზუსტებულია არარეზიდენტი პირების შემოსავლებისა და კაპიტალის დაბეგვრის პროცესის აღმნიშვნელი ეკონომიკური კატეგორიების - საერთაშორისო ეკონომიკური ორმაგი დაბეგვრის და საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრის არსი;

➤ ნაშრომში შესწავლილია და გაანალიზებულია საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის არსებული პრინციპების და ფორმების განვითარების ტენდენციები. დადასტურებულია, რომ საქართველოში ეფექტიანი სამართლებრივი მექანიზმი ამ მიმართულებით ჯერ კიდევ ფორმირების პროცესშია. შესაბამისად, დასაბუთებულია და შემოთავაზებულია წინადადებები, რომლებიც უპირატესობას ანიჭებენ არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული შემოსავლების დაბეგვრას ტერიტორიულობის პრინციპით;

➤ დასაბუთებულია, რომ საქართველოს მიერ სხვა სახელმწიფოებთან „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“ გაფორმებული შეთანხმებები, განსაკუთრებით „სხვა შემოსავლების“ ნაწილში, წყაროს ქვეყნისთვის ეკონომიკურად არაეფექტურია. შესაბამისად, ქვეყნის ინტერესებიდან გამომდინარე, წარმოდგენილია მექანიზმი, რომლის თანახმად, შემოსავლები, რომელიც მიეკუთვნება აქტიურ საქმიანობას, არ აისახოს „სხვა შემოსავლებში“ და ჩაითვალოს, როგორც არარეზიდენტი პირის მუდმივი დაწესებულების საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი და დაიბეგროს წყაროს ქვეყანაში ასეთი შემოსავლების მიმართ დაწესებული საგადასახადო განაკვეთებით, ან დაკონკრეტდეს „სხვა შემოსავლებში“ რომელი პასიური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები იგულისხმება;

➤ არარეზიდენტი პირის მიერ მუდმივი დაწესებულებით წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული მოგების გადასახადის გაანგარიშების თანამედროვე პრაქტიკაში აპრობირებულ ფორმულაში გათვალისწინებულია ახალი ელემენტი,

რომელიც ითვალისწინებს არარეზიდენტი პირის სათაო ოფისის ადმინისტრაციულ ხარჯებს, მიუხედავად მისი გაწევის ადგილმდებარეობისა;

➤ იმისათვის, რომ არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადების განაკვეთი არ აღემატებოდეს საკუთარ ქვეყანაში ანალოგიური შემოსავლების მიმართ დაწესებულ საგადასახადო განაკვეთებს, წარმოდგენილია მათ მიერ წყაროს ქვეყანაში პასიური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები (დივიდენდი, პროცენტი, როიალტი) დაბეგვრა უმცირესი საგადასახადო განაკვეთით მეთოდით;

➤ არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული მოგების დეკლარაციის შესწავლისა და ანალიზის საფუძველზე იკვეთება მისი შემდგომი სრულყოფის აუცილებლობა. რაც გულისხმობს მოგების მომქმედი დეკლარაციის ფორმაში დამატებითი ველების შეტანას. შესაბამისად, შემოთავაზებულია, რომ მოგების დეკლარაციის ფორმას, შემოსავლების ნაწილში დაემატოს ინფორმაცია ქვეყნის გარეთ მიღებული შემოსავლების შესახებ, ხარჯების ნაწილში, არარეზიდენტი პირის სათაო ოფისის ადმინისტრაციული ხარჯების, ხოლო დეკლარაციის საინფორმაციო ნაწილში კი, ამ ხარჯების გაანგარიშებისთვის საჭირო მონაცემების შესახებ.

ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა: კვლევის შედეგად სადისერტაციო ნაშრომში წარმოდგენილი მოსაზრებების, წინადადებების და შემოთავაზებული რეკომენდაციების რეალიზაცია ხელს შეუწყობს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებული პრობლემების, როგორც თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძვლების შემუშავებას, ასევე პრაქტიკული საკითხების გადაწყვეტას, რაც უპირატესად გაზრდის ქვეყნის ბიუჯეტში შემოსავლებს, ხელს შეუწყობს საქართველოში უცხოური ინვესტიციების მოზიდვას, დასაქმების პრობლემის ნაწილობრივ მოგვარებას და ეკონომიკურ აღმავლობას.

კვლევის შედეგების აპრობაცია: სადისერტაციო ნაშრომის ფარგლებში ჩატარებული კვლევის შედეგების აპრობაცია განხორციელდა, როგორც საერთაშორისო კონფერენციაზე, აგრეთვე აისახა სტატიებში და გამოქვეყნდა სხვადასხვა რეფერირებად და რეცენზირებად ჟურნალებში. ასევე, ავტორის მოსაზრებები ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებულ საკითხებზე

მოხსენდა სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის შესაბამის დარგობრივ კომისიებს კოლოკვიუმების და სემინარების პრეზენტაციების სახით.

ნაშრომის სტრუქტურა და მოცულობა. სადისერტაციო ნაშრომი წამოდგენილია კომპიუტერზე ნაბეჭდ 176 გვერდზე. იგი შედგება შესავლის, სამი თავის, 7 პარაგრაფის, დასკვნებისა და წინადადებების, გამოყენებული ლიტერატურის სიისა და დანართებისაგან. შესავალ ნაწილში დასაბუთებულია სადისერტაციო ნაშრომის აქტუალობა, ლოგიკური თანმიმდევრობით ფორმულირებულია კვლევის მიზანი და ამოცანები, კვლევის ობიექტი და საგანი, გამოკვეთილია სადისერტაციო ნაშრომის დასაცავად გასატანი ძირითადი დებულებები. კომპლექსური შეწავალის, ანალიზისა და შეფასების შედეგად, ჩამოყალიბებულია მეცნიერული სიახლეების ცალკეული ელემენტები და განსაზღვრულია ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა.

თავი I

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები

1.1 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსი, წარმოშობისა და განვითარების კონცეპტუალური წანამდღერები

თანამედროვე ეტაპზე, ქვეყნების სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებას ახასიეთებს რეგიონთაშორისი ურთიერთობების ინტენსიფიკაცია, რაც ქვეყნებს შორის აძლიერებს შრომისა და კაპიტალის გადაადგილებას. ტექნოლოგიების სრულყოფა მნიშვნელოვნად ამსუბუქებს და თავის მხრივ, სტიმულს აძლევს კომპანიებს, რომ ერთდროულად ბიზნესსაქმიანობა აწარმოონ ერთზე მეტ ქვეყანაში. მსგავსი ტენდენციების შედეგი, ერთი მხრივ, არის უცხოური ინვესტიციების ნაკადის შემოდინების ზრდა, მეორე მხრივ კი, ეს პროცესი მნიშვნელოვან ზეგავლენას ახდენს რეგიონების შიდა განვითარებაზე, ზრდის კონკურენციას და ამცირებს ხარჯებს. აქედან გამომდინარე, ზოგადად, ქვეყნების ეკონომიკური პოტენციალის ზრდის, კონკრეტულად კი, ცალკეული კომპანიების კონკურენტუნარიანობაზე მოქმედი ფაქტორების შესწავლისათვის, მნიშვნელოვანია ისეთი ეკონომიკური კატეგორიის სიღრმისეული გააზრება, როგორცაა დაბეგვრა.

კომპანიები, რომლებიც კომერციულ საქმიანობას ერთდროულად აწარმოებენ ერთზე მეტ ქვეყანაში, როგორც წესი, ექცევიან ამ ქვეყნების საგადასახადო იურისდიქციების ქვეშ. შესაბამისად, ამ ქვეყნებში მოქმედი დაბეგვრის რეჟიმებიდან გამომდინარე, მათ წარმოექმნებათ საგადასახადო ვალდებულებები. კომპანიებს, წყაროს ქვეყნებში საქმიანობით მიღებული შემოსავლებიდან (მოგებიდან) ევალებათ გადაიხადონ გადასახადები ამ ქვეყნებში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით. ფაქტობრივად, ამა თუ იმ ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა არსებით ზეგავლენას ახდენს მეწარმე სუბიექტების ეკონომიკურ საქმიანობაზე და სამმართველო გადაწყვეტილების მიღებისას, ხშირად, განმსაზღვრელი ფაქტორიც კი ხდება.

ცალკეული ქვეყნები სარგებლობენ რა ამ უფლებამოსილებებით, ესწრაფვიან გავლენა იქონიონ რეალურ ეკონომიკურ პროცესებზე და შექმნან ისეთი გარემო, რომელიც უზრუნველყოფს უცხოური კაპიტალის მოზიდვას და დამატებითი სამუშაო ადგილების შექმნას ქვეყანაში.

სახელმწიფო საგადასახადო იურისდიქცია, უპირველეს ყოვლისა, გულისხმობს სახელმწიფოს ეკონომიკურ და პოლიტიკურ დამოუკიდებლობას. ყოველი სახელმწიფოს ეროვნული უფლებაა, თავისი ქვეყნის ფარგლებში დააწესოს და სამოქმედოდ შემოიღოს ის საგადასახადო ნორმა, რომელიც შეესაბამება მისი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების მოცემულ დონეს და ხელს უწყობს ქვეყნის ბიუჯეტში თანხების მაქსიმალურად მოზიდვას. ამასთან, არარეზიდენტი პირი, რომელიც ეწევა ბიზნესს საქმიანობას უცხო ქვეყანაში, ექცევა ამ ქვეყნის ეკონომიკური და იურიდიული პასუხისმგებლობის ქვეშ, შედეგად, მას ერთდროულად შეიძლება წარმოექმნას საგადასახადო ვალდებულებები, როგორც რეზიდენტობის, ასევე შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში. კომპანიის მიერ მიღებული შემოსავლის (მოგების) დაბეგვრის მიზნით, გადასახადების მიღების სურვილი უჩნდება, ერთი მხრივ, შემოსავლის „წყაროს ქვეყანას“, ანუ ქვეყანას, სადაც პირი ღებულობს შემოსავალს (მოგებას), მეორე მხრივ კი, „ქვეყანა რეზიდენტს“, ანუ ქვეყანას, სადაც მეწარმე სუბიექტის მუდმივი რეგისტრაციის ადგილსამყოფელია. შემოსავლის წყაროს ქვეყანას მიაჩნია, რომ რამდენადაც პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი მისი ქვეყანაა, წყაროს ქვეყნის იურისდიქციის ფარგლებში მიღებული შემოსავლებიც აუცილებლად უნდა დაიბეგროს წყაროს ქვეყანაში დაწესებული გადასახადებით და ამ გადასახადების შესაბამისი განაკვეთებით. ქვეყანა რეზიდენტს კი მიაჩნია, რომ შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში დასაქმებული პირი, რომელიც ამ ქვეყანაში ეწევა კომერციულ საქმიანობას, იურიდიულად, მისი რეზიდენტი და/ან მოქალაქეა და, შესაბამისად, პირის მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა უნდა განხორციელდეს ქვეყანა რეზიდენტის საგადასახადო კანონმდებლობით. პირველ შემთხვევაში, პირზე საგადასახადო იურისდიქციის გავრცელების საფუძველია მისი ეკონომიკური საქმიანობა, მეორე შემთხვევაში კი, იურიდიულ-სამართლებრივი სტატუსი. თუმცა, მეწარმე სუბიექტის

ბიზნესინტერესებიდან გამომდინარე, მისთვის შეიძლება მნიშვნელობა არც ჰქონდეს, შემოსავლის წყაროს თუ რეზიდენტი ქვეყნის ბიუჯეტში გადაიხდის გადასახადს.

როგორც აღნიშნულიდან ჩანს, აქ ერთდროულად სამხრივი ინტერესი იკვეთება და შემოსავლის წყაროს ქვეყნის, რეზიდენტი ქვეყნის, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის მოტივაცია ანგარიშგასაწევია. მაგრამ აქედან ისიც აშკარაა, რომ სწორედ, შემოსავლის წყაროს ქვეყნის და რეზიდენტი ქვეყნის ეკონომიკური და იურიდიული საგადასახადო იურისდიქციები განაპირობებენ მეწარმე სუბიექტის შემოსავლის (მოგების) ერთსა და იმავე პერიდში ორჯერ დაბეგვრას, რაც ცნობილია, როგორც საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრა (**double taxation**).

ზოგადად, ორმაგი დაბეგვრა (**double taxation**), ესაა ერთი და იმავე შემოსავლის ან კაპიტალის დაბეგვრა ერთი და იმავე ან მსგავსი გადასახადით ერთზე მეტი ქვეყნის მიერ. აღიარებული მოსაზრების თანახმად, „ორმაგი დაბეგვრის პრობლემა წარმოიშვება მაშინ, როდესაც არარეზიდენტის მიერ გაწეული მომსახურეობა იბეგრება როგორც მომსახურეობის გაწევის, ასევე, არარეზიდენტის ქვეყანაში“.¹

არარეზიდენტი პირის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილისა და მისი იურიდიულ-სამართლებრივი სტატუსისგან გამომდინარე, ეკონომიკური და იურიდიული საგადასახადო იურისდიქციების გამო, განიხილება საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის ორი სახე:

- საერთაშორისო ეკონომიკური ორმაგი დაბეგვრა;
- საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრა.

საერთაშორისო ეკონომიკური ორმაგი დაბეგვრა ესაა ერთი ქვეყნის რეზიდენტის პასიური ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა მეორე სახელმწიფოში შემოსავლის წყაროსთან ერთი რომელიმე გადასახადით და რეზიდენტის სახელმწიფოში ყველა გადასახადით ამ ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, ხოლო **საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრა** კი გულისხმობს ერთი ქვეყნის რეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით მეორე ქვეყანაში აქტიური ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული

¹. <http://ka.wikipedia.org/wiki/%>

შემოსავლების დაბეგვრას ორი ან მეტი სახელმწიფოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით;

საერთაშორისო ეკონომიკური ორმაგი დაბეგვრის შემთხვევაში საგადასახადო ურთიერთობები და, შესაბამისად, შემოსავლების ან კაპიტალის დაბეგვრა უკავშირდება ერთი ქვეყნის რეზიდენტი ფიზიკური ან იურიდიული პირის მიერ სხვა ქვეყანაში დაფუძნებული შვილობილი კომპანიის არსებობას, ან მის წილობრივ მონაწილეობას სხვა ქვეყნის ბიზნესაქმიანობაში, ან სხვა ქვეყნის კომპანიების აქციების ფლობის შედეგად შემოსავლის მიღებას დივიდენდის, პროცენტის ან როიალტის სახით. რეზიდენტი ფიზიკური ან იურიდიული პირის მიერ ასეთი გზით მიღებული შემოსავალი შეიძლება დაიბეგროს ორჯერ: პირველად, - არარეზიდენტ ქვეყანაში, ანუ გადახდის წყაროსთან, მეორეჯერ კი, რეზიდენტი ფიზიკური ან იურიდიული პირის რეზიდენტ ქვეყანაში. ასეთ შემთხვევაში ადგილი არა აქვს ორმაგ იურიდიულ დაბეგვრას, რადგანაც შემოსავლის მიმღები და შემოსავლის გამცემი ორი სხვადასხვა იურიდიული პირია.²

საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრა წარმოიქმნება მაშინ, როდესაც:

➤ სხვადასხვა სახელმწიფოების ეროვნული კანონმდებლობით გადასახადის გადამხდელი ჩაითვლება რეზიდენტად და, შესაბამისად, დაბეგვრის ობიექტთან მიმართებით იძენს განუსაზღვრელ საგადასახადო პასუხისმგებლობას;

➤ ერთი სახელმწიფოს რეზიდენტს მეორე სახელმწიფოს ტერიტორიაზე წარმოექმნება დაბეგვრის ობიექტი, ამასთან, ორივე სახელმწიფოს მიერ ხდება მისი დაბეგვრა;

➤ რამოდენიმე სახელმწიფოს მიერ ხდება ერთი და იგივე პირის დაბეგვრა ამ სახელმწიფოებში წარმოქმნილი დასაბეგრი ობიექტის მიხედვით, მაშინ როდესაც აღნიშნული პირი არ წარმოადგენს არცერთი სახელმწიფოს რეზიდენტს.³

საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრის შემთხვევაში, ერთი და იგივე სამეურნეო სუბიექტის ერთი და იგივე შემოსავალი ან კაპიტალი, ერთი და იგივე ან მსგავსი გადასახადებით, იბეგრება ორი ან მეტი სახელმწიფოს მიერ. მაშასადამე, საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრა გულისხმობს დაბეგვრის ისეთ

² ურიდია გ., საერთაშორისო დაბეგვრა, გამომცემლობა „მერიდიანი“, თბილისი, 2014, გვ. 5.

³ Ходов Л.Г., Налоги и налоговое регулирование экономики: учеб. пособие. М.,: ТЕИС, 2003, გვ. 254

ფორმას, როდესაც ერთი და იგივე მეწარმე სუბიექტის ერთი და იგივე შემოსავალი იბეგრება ერთზე მეტი სახელმწიფოს მიერ. საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრა უკავშირდება რეზიდენტი პირის მიერ სხვა ქვეყანაში მუდმივი დაწესებულების არსებობას. ასეთ შემთხვევაში, რეზიდენტი პირის მუდმივი დაწესებულების მიერ მიღებული შემოსავალი ან კაპიტალი, გადასახადით პირველად იბეგრება არარეზიდენტ ქვეყანაში, ანუ, ქვეყანაში, სადაც დარეგისტრირებულია მუდმივი დაწესებულება, ხოლო მეორედ, იგივე შემოსავალი ან კაპიტალი იბეგრება რეზიდენტი პირის რეზიდენტ ქვეყანაში, ანუ, გადასახადის გადამხდელის რეგისტრაციის ან მუდმივი ადგილსამყოფელის ქვეყნის მიერ.

აღნიშნულის განზოგადების საფუძველზე შეიძლება დავასკვნათ, რომ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრა, ესაა სხვადასხვა ქვეყნების მიერ, ერთი და იგივე შემოსავლების და კაპიტალის ერთდროული დაბეგვრა, ერთი და იგივე ან მსგავსი გადასახადებით, დროის ერთსა და იმავე პერიოდში. ამდენად, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრა, თავისი ბუნებით, შემოსავლის წყაროს ქვეყნის და რეზიდენტი ქვეყნის ინტერესებს უფრო ემსახურება, ხოლო გადასახადის გადამხდელს, რომელიც ქვეყნის ბიუჯეტების შევსების და შესაბამისად, ეკონომიკის განვითარების მთავარი წყაროა, უქმნის პრობლემას და მის მოტივაციაზე უარყოფით გავლენას ახდენს. თავის მხრივ, მეწარმე სუბიექტისთვის ინტერესის შეზღუდვა საზიანოა სახელმწიფოსთვისაც. აქედან გამომდინარე, საერთაშორისო ეკონომიკურ ურთიერთობებში ჩართული ქვეყნების და, მათ შორის, საქართველოს ინტერესებშია საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის არსებული სისტემის სრულყოფა.

„საერთაშორისო საგადასახადო სისტემაში ორმაგი დაბეგვრის ნათელი, ეკონომიკურად დასაბუთებული პრინციპებისა და მეთოდების ფორმირებამ ხელი უნდა შეუწყოს არა მარტო საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდას, არამედ უცხოური ინვესტიციების მოზიდვას და საწარმოების საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის განმტკიცებას.“⁴

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის პრობლემამ წარმოშობიდან დღემდე განვლო განვითარების რამოდენიმე ეტაპი.

⁴ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации М. : Магистр, 2009. с. 11.

პირველი ეტაპი იწყება მე-19 საუკუნის მეორე ნახევრიდან და მოიცავს პერიოდს 1913 წლის ჩათვლით. ეს პერიოდი ხასიათდება თანამედროვე გლობალიზაციის პროცესების განვითარების დაწყებით, საქონლისა და კაპიტალის საერთაშორისო ბაზრების ფორმირებით, კაპიტალის კონცენტრაციითა და ტრანსნაციონალური კომპანიების შექმნის წინაპირობების ჩამოყალიბებით. სწორედ, ამ პერიოდში იწყება ქვეყნებს შორის თანამშრომლობა შემოსავლებისა და ქონების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საკითხებში. პირველი საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებები ჯერ კიდევ მე-19 საუკუნეში დაიდო: 1843 წელს – საფრანგეთსა და ბელგიას, ხოლო 1845 წელს, - ლუქსენბურგსა და ნიდერლანდებს შორის.

მეორე ეტაპი იწყება პირველი მსოფლიო ომის დასრულების შემდეგ და მოიცავს პერიოდს 1920 წლიდან 1945 წლის ჩათვლით. ამ ეტაპზე მნიშვნელოვანი მიმართულება გახდა პირდაპირი გადასახადებისაგან დასაბეგრი შემოსავლების გამოცალკავების შესახებ წინადადებების შემუშავება იმ კომპანიებისთვის, რომლებიც ორ ან მეტ ქვეყანაში ახორციელებდნენ საქმიანობას.

მესამე ეტაპი იწყება მეორე მსოფლიო ომის დასრულების შემდეგ (1946 წ) და გრძელდებოდა 1990-იან წლების შუა ხანებამდე. ამ პერიოდში ხდებოდა მსოფლიო ეკონომიკური სისტემის განვითარება კაპიტალისტური და სოციალისტური ეკონომიკების დაპირისპირების ფონზე. ამასთან, ინტენსიურად ვითრდებოდა საერთაშორისო ურთიერთობები, იქმნებოდა მსხვილი ზენაციონალური ორგანიზაციები: ერთა ლიგა ჩაანაცვლა გაერთიანებული ერების ორგანიზაციამ, იქმნება ინტეგრაციული დაჯგუფებები: ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის ორგანიზაცია (OЭCP), ჩრდილოეთ ამერიკის თავისუფალი ვაჭრობის ზონა და სხვა. ამავე პერიოდში, 1963 წელს, **ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციამ (OECD)** შეიმუშავა „შემოსავლებისა და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის შესახებ“ კონვენციის თავდაპირველი ვარიანტი. აღნიშნულმა კონვენციამ, შემდგომი გადამუშავების შედეგად, 2008 წელს მიიღო საბოლოო სახე. მის საფუძვლზე 500-ზე მეტი შეთანხმება დაიდო. იმის გამო, რომ ეს მოდელური კონვენცია ორიენტირებული იყო განვითარებული ქვეყნების ურთიერთობებზე, გაეროს ექსპერტებმა შეიმუშავეს ტიპური კონვენცია დაბეგვრის სფეროში განვითარებული

და განვითარებადი ქვეყნების ურთიერთობების დარეგულირების შესახებ. გაეროს ეს ტიპიური კონვენცია ამოქმედდა 1980 წელს.

მეოთხე ეტაპი იწყება 1990-იანი წლებიდან და გრძელდება დღემდე. საგადასახადო სისტემის განვითარების ამ ეტაპისათვის დამახასიათებელია საინფორმაციო ტექნოლოგიების უსწრაფესი განვითარება, რამაც შედეგად მოიტანა მსოფლიოში ფინანსური გლობალიზაცია, საქმიანობის ახალი სახეების შექმნა, რომლებიც „არ ჯდება“ დაბეგვრის ტრადიციულ სქემებში, კაპიტალის მყისიერი გადადინება ქვეყნებს შორის. 1998 წლიდან დაიწყო საგადასახადო გარიგებების საერთაშორისო კოორდინაციის პროცესი ელექტრონული კომერციის სფეროში.

ამრიგად, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის არსის სიღრმისეული გააზრების მიზნით, მნიშვნელოვანია ორმაგი დაბეგვრის წარმოშობის მიზეზების გაანალიზება. საკითხის ანალიზი კი, თავისთავად იწვევს აღნიშნული პრობლემის წარმოშობისა და განვითარების ტენდენციების განხილვის აუცილებლობას. მითუმეტეს, ევროპაში ერთიანი ეკონომიკური სივრცის შექმნამ კიდევ უფრო მეტი სიმწვავეით დააყენა საკითხი, ევროკავშირის წევრი და არაწევრი ქვეყნების და, მათ შორის, საქართველოს მიმართაც, რათა მოხდეს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებული საკითხების შემდგომი სრულყოფა, ცალკეული ქვეყნების ინტერესების გათვალისწინებით.

სწორედ, ამ ფონზე საქართველოს ეკონომიკა თანდათან ერთვება საერთაშორისო კონკურენციაში. ქართული ბაზარი მიმზიდველი ხდება ბევრი უცხოელი კომპანიის თუ ფიზიკური პირისათვის. იწყება ინვესტიციების შემოდინება ქართულ ბიზნესში. შესაბამისად, საქართველო როგორც შემოსავლების წყაროს ქვეყანა, ხდება საერთაშორისო საგადასახადო დაბეგვრის სისტემის განუყოფელი ნაწილი და მისი ინტერესის სფერო.

ტერმინი, საერთაშორისო დაბეგვრა, ეკონომიკურ ლიტერატურაში პირველად გვხვდება მე-19 საუკუნეში. დაბეგვრის საკითხებით დაინტერესებული ცნობილი ამერიკელი მეცნიერის, კოლუმბიის უნივერსიტეტის პედაგოგის ედვინ რობერტ ანდერსონ სილეგმანის მიხედვით, საერთაშორისო დაბეგვრამ მნიშვნელობა მაშინ შეიძინა, როდესაც 1843 წელს ბელგიამ და საფრანგეთმა, 1845 წელს კი, ნიდერლანდებმა და ლუქსენბურგმა, გააცნობიერეს ერთი და იგივე დაბეგვრის

ობიექტის მოხვედრის შესაძლებლობა სხვადასხვა სახელმწიფოების საგადასახადო იურისდიქციების ქვეშ.⁵

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების თეორიულ-მეთოდოლოგიურ წანამდგვრებს სათავე დაედო მაშინ, როდესაც **ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობისა და ორგანიზაციის (OECC)** საბჭოს მიერ 1955 წლის 25 თებერვალს მიღებული იქნა პირველი რეკომენდაცია ორმაგ დაბეგვრასთან დაკავშირებით. სწორედ მაშინ, ქვეყნების მიერ, რომლებიც ამჟამად წარმოადგენენ ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის წევრ ქვეყნებს, ხელმოწერილი იქნა 70 ორმხრივი (ბილატერალური) ზოგადი კონვენცია. აღნიშნული კონვენციის მიღების წინაპირობად შეიძლება ჩაითვალოს 1921 წლის ერთა ლიგის მიერ დაწყებული მუშაობა საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების კონცეფციის შესაქმნელად. ერთა ლიგის მიერ დაწყებული მუშაობის შედეგად: 1928 წელს დასრულდა პირველი სამოდელო ბილატერალური კონვენცია; 1943 წელს მიიღეს მეხიკოს სამოდელო კონვენცია; 1946 წელს - ლონდონის სამოდელო კონვენცია. თუმცა აღნიშნული კონვენციები სრულყოფილად ვერ ასახავდნენ იმ ძირითად პრინციპებს, რომელიც აუცილებელი იყო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების უზრუნველსაყოფად და ბევრი პრობლემური საკითხი საერთოდ გადაუწყვეტელი რჩებოდა. მეორე მსოფლიო ომის შემდგომ პერიოდში, მკვეთრად გაიზარდა ქვეყნებს შორის სავაჭრო-ეკონომიკური თანამშრომლობის არეალი. აქედან გამომდინარე, ნათლად გამოიკვეთა საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის პრევენციის მნიშვნელობა. სავაჭრო-ეკონომიკურ ურთიერთობებში მონაწილე **ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD)** წევრი ქვეყნებისათვის ცხადი გახდა ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისთვის ბილატერალური კონვენციების მიღებისა და საერთაშორისო შეთანხმებების მიღწევის გარდაუვალობა. ამასთან, აუცილებელი გახდა უკვე არსებული კონვენციებთან ჰარმონიზაცია, ერთიანი პრინციპების, დეფინიციების, წესების, მეთოდების ფორმირება და შეთანხმებების მიღწევა. 1963 წელს, სპეციალურად შექმნილმა ფისკალურმა კომიტეტმა, შეიმუშავა და წარმოადგინა: „შემოსავლისა და კაპიტალის ორმაგი

⁵ Edwin Robert Anderson Seligman, La Double Imposition et la Cooperation Fiscale Internationale, 1927“.

დაბეგვრის შესახებ კონვენციის პროექტი“, რომელიც ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების (OECD) წევრი ქვეყნების მთავრობებს, ბილატერალური კონვენციების გაფორმების დროს ავალდებულებდა, უზრუნველყოთ კონვენციის პროექტის მოთხოვნებთან შესაბამისობა. განსაკუთრებით, მნიშვნელოვანი იყო იმის დათქმა, რომ წარმოდგენილი პროექტის გადასინჯვა და სრულყოფა მოხდებოდა ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების (OECD) წევრი ქვეყნების ბილატერალური კონვენციების პრაქტიკაში გამოყენების შედეგად მიღებული გამოცდილების, საგადასახადო სისტემაში შეტანილი ცვლილებების, საერთაშორისო ფისკალური ურთიერთობების გაძლიერების, ბიზნესის ახალი სექტორების განვითარების და საერთაშორისო დონეზე ახალი კომპლექსური ბიზნეს ორგანიზაციების შექმნის გათვალისწინებით⁶.

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების (OECD) წევრი ქვეყნების მიერ ბილატერალური კონვენციების პრაქტიკაში გამოყენების შედეგად მიღებული გამოცდილების, მათი შენიშვნების და მოსაზრებების გათვალისწინებით, 1977 წელს პარიზში (საფრანგეთი) მიღებული იქნა ახალი „სამოდელო კონვენცია შემოსავლისა და კაპიტალის ორმაგ დაბეგვრაზე“. უფრო მოგვიანებით ცხადი გახდა, რომ სამოდელო კონვენციების ზეგავლენა სცილდებოდა ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების (OECD) წევრი ქვეყნების ფარგლებს. შესაბამისად, მიღებული იქნა გადაწყვეტილება, რომ ბილატერალური კონვენციების გადასინჯვაში აქტიურად მიიღებდნენ მონაწილეობას არა წევრი ქვეყნებიც. მოიაზრებოდა, რომ ეს ხელს შეუწყობდა საერთაშორისო საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნების და პრინციპების სრულყოფას. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების (OECD) სამოდელო კონვენცია საგადასახადო რეგულირების სფეროში ძირითადად მაღალგანვითარებული ქვეყნების ინტერესებს გამოხატავდა. ამდენად, აუცილებელი გახდა ისეთი კონცეფციის შემუშავება, რომელშიც გათვალისწინებული იქნებოდა განვითარებადი ქვეყნების ინტერესებიც და იქნებოდა ერთგვარი სახელმძღვანელო განვითარებულ და განვითარებად ქვეყნებს შორის საგადასახადო ხელშეკრულებების გაფორმების დროს. სწორედ ამ მიზნით, გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის ეკონომიკური და სოციალური

⁶ შემოსავალზე და კაპიტალზე სამოდელო საგადასახადო კონვენცია, 2008 წლის 17 ივლისი, გვ. 7

საბჭოს დამხმარე საექსპერტო ორგანოს მიერ შეიქმნა „საგადასახადო სფეროში საერთაშორისო თანამშრომლობის ექსპერტთა კომიტეტი“ - (ЭКОС - The Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters).

აღნიშნული კომიტეტის მიერ შემუშავებული რეკომენდაციების გათვალისწინებით, უკვე სამოქმედოდ არსებული ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების სამოდელო კონვენციის (OECD) საფუძველზე, გაერთიანებული ერების ორგანიზაციამ 1980 წელს მიიღო სამოდელო კონვენცია შემოსავლისა და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის საკითხებზე განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნებისათვის. აღნიშნული სამოდელო კონვენციით განისაზღვრა ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების პრინციპები, ფორმები და მეთოდები. ამ კონვენციის მიხედვით, ერთი ქვეყნის იურიდიული და/ან ფიზიკური პირის მიერ მეორე ქვეყანაში გაწეული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი იბეგრება იმ ქვეყანაში, სადაც უშუალოდ მოხდა შემოსავლის მიღება, ან რეზიდენტ ქვეყანაში. წყაროს ქვეყანაში შემოსავლის დაბეგვრისას, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით, რეზიდენტი ქვეყანა იღებს ვალდებულებას, გადასახადის გადამხდელს ჩაუთვალოს წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადი. შეთანხმების მთავარ პრიორიტეტად იქცა გადასახადების გადაუხდელობისაგან თავის არიდება, რომლის უზრუნველსაყოფად გათვალისწინებულია საგადასახადო მიზნებისათვის ინფორმაციის გაცვლის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვა, თუმცა ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შეთანხმებების უნიფიცირებისა და სტანდარტიზაციის მიზნებისათვის, ბევრ განვითარებად ქვეყანასთან ერთად, საქართველოც, ქვეყნის ინტერესების საზიანოდ, ჯერ კიდევ ბაზისად იყენებს ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის 1977 წლის კონვენციის ტიპურ მოდელებს (**The model Convention with respect to taxes on income and on capital**).

შემოსავლებისა და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) მიერ მიღებული ტიპური კონვენცია წარმოადგენს სტანდარტულ შეთანხმებას ორმაგი დაბეგვრის თავიდან ასაცილებლად ხელშერულების მონაწილე ერთ-ერთი ან ორივე ქვეყნის რეზიდენტების მიმართ. ეს შეთანხმება ეხება შემოსავლისა და კაპიტალის ყველა გადასახადს ან შემოსავლისა და კაპიტალის ელემენტებს, ქონების გადაცემით

ან გასხვისებით მიღებული შემოსავლების ჩათვლით. აღნიშნულ ორგანიზაციაში გაერთიანებულია 30-ზე მეტი დემოკრატიული ქვეყანა. მათ შორისაა: ავსტარლია, ავსტრია, ბელგია, კანადა, ჩეხეთის რესპუბლიკა, დანია, ფინეთი, საფრანგეთი, გერმანია, საბერძნეთი, უნგრეთი, ისლანდია, ირლანდია, იტალია, იაპონია, კორეა, ლუქსემბურგი, მექსიკა, ნიდერლანდები, ახალი ზელანდია, ნორვეგია, პოლონეთი, პორტუგალია, სლოვაკეთი, ესპანეთი, შვედეთი, შვეიცარია, თურქეთი, გაერთიანებული სამეფო. გადასაწყვეტი საკითხების მნიშვნელობიდან გამომდინარე, **ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD)** მუშაობაში მონაწილეობას ღებულობს **ევროპის თანამეგობრობის კომისია (CEC).**

გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის სამოდელო კონვენციის კონცეპტუალური მიდგომები ძირითადად აგებულია და ეყრდნობა ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების (OECD) სამოდელო კონვენციას, თუმცა ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების გაფორმებისას, პრიორიტეტს ანიჭებს განვითარებადი ქვეყნების ინტერესებს და ბევრ საკითხებში, მისგან არსებითად განსხვავდება.

საგადასახადო თეორიასა და პრაქტიკაში ორმაგი საერთაშორისო დაბეგვრა ეხება მხოლოდ და მხოლოდ საშემოსავლო და კაპიტალის გადასახადებს, ანუ პირდაპირ გადასახადებს. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, აღნიშნულ გადასახადებს მიეკუთვნება: საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, ქონების გადასახადი. თუმცა საგადასახადო კონკურენციაში მონაწილეობს ასევე ირიბი (არარპირდაპირი) გადასახადებიც. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით მათ მიეკუთვნება: დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ), აქციზი, რომლებიც მნიშვნელოვან როლს ასრულებენ ქვეყნის ბიუჯეტის ფორმირებაში და, შესაბამისად, ქვეყნებს შორის საგადასახადო ურთიერთობებში.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მარეგულიერებელი საერთაშორისო სამოდელო კონვენციებში გამოყენებულია ტერმინები, რომლებსაც სპეციფიკური დანიშნულება აქვს და ცხადია, აუცილებელია მათი სწორად აღქმა. მათ შორის, ყველაზე მნიშვნელოვანი ტერმინებია: „რეზიდენტი“, „არარეზიდენტი“, „მუდმივი დაწესებულება (წარმომადგენლობა)“.

რეზიდენტი, წარმოსდგება ლათინური სიტყვა - „**residens**“-ისაგან და ნიშნავს პირს, რომელიც მუდმივად რჩება ერთ ადგილზე. შუა საუკუნეებში, რეზიდენტად ითვლებოდა უცხოელი დიპლომატიური წარმომადგენელი, რომელიც მუდმივად იმყოფებოდა მოცემულ კონკრეტულ ქვეყანაში. უფრო ადრე, სიტყვა „რეზიდენტის“ ქვეშ იგულისხმებოდა პირი, რომელიც თავმჯდომარეობდა, თავში იდგა. სიტყვის თანამედროვე მნიშვნელობა საქართველოში შემოსულია ევროპის დიპლომატიური წრებიდან და ნიშნავს პირს, რომელიც მუდმივად იმყოფება, ცხოვრობს მოცემული კონკრეტული ქვეყნის ტერიტორიაზე. ამასთან, აღნიშნული პირი შეიძლება არ იყოს მოცემული ქვეყნის მოქალაქე. ეკონომიკური და ადმინისტრაციული მნიშვნელობით, რეზიდენტი ესაა ფიზიკური ან იურიდიული პირი, რომელიც რეგისტრირებულია მოცემულ კონკრეტულ ქვეყანაში და რომლზეც მთლიანად ვრცელდება ამ ქვეყნის ეროვნული კანონმდებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, საქართველოს რეზიდენტად, მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში, ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღე ან მეტ ხანს ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის პერიოდში, რომელიც მთავრდება ამ საგადასახადო წელს, ან ფიზიკური პირი, რომელიც ამ საგადასახადო წლის განმავლობაში იმყოფებოდა უცხო ქვეყანაში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში. საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დროდ ითვლება დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში, აგრეთვე დრო, რომლითაც იგი გავიდა საქართველოს ფარგლების გარეთ სპეციალურად სამკურნალოდ, დასასვენებლად, მივლინებაში ან სასწავლებლად.

საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დროს არ განეკუთვნება დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში:

ა) როგორც დიპლომატიური ან საკონსულო სტატუსის მქონე პირი ან ასეთი პირის ოჯახის წევრი;

ბ) როგორც საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების შესაბამისად მოქმედი საერთაშორისო ორგანიზაციის თანამშრომელი, ან როგორც საქართველოში უცხო ქვეყნის სახელმწიფო სამსახურში მყოფი პირი ან ასეთი პირის ოჯახის წევრი, გარდა საქართველოს მოქალაქეებისა;

გ) ერთი უცხო ქვეყნიდან მეორეში გადაადგილებისას საქართველოს ტერიტორიის გავლით;

დ) სამკურნალოდ ან დასასვენებლად.

საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დღედ ითვლება დღე, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში, მიუხედავად ამ ყოფნის ხანგრძლივობისა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, რეზიდენტი ფიზიკური პირის დაბეგვრის ობიექტია, როგორც საქართველოს წყაროდან, ასევე მის ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავალი. ხოლო ფიზიკური პირისთვის, რომელიც არ წარმოადგენს რეზიდენტს, დაბეგვრის ობიექტია მხოლოდ საქართველოს წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი.

საერთაშორისო სამოდელო კონვენციების თანახმად, **ხელშემკვრელი სახელმწიფოს**⁷ რეზიდენტად მიიჩნევა ფიზიკური პირი, რომელიც მოცემული ქვეყნის კანონმდებლობით არის საშემოსავლო და ქონების გადასახადების გადამხდელი მისი საცხოვრებელი ადგილის, იურიდიული მისამართის, მუდმივი ადგილსამყოფელის, მართვის ადგილის ან ნებისმიერი სხვა ანალოგიური კრიტერიუმის საფუძველზე და ასევე მოიცავს ამ სახელმწიფოსა და მის პოლიტიკურ ერთეულებს ან ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოებს.⁸ იმ შემთხვევაში, თუ ფიზიკური პირი ორივე ქვეყნის რეზიდენტადაა მიჩნეული (ამ ქვეყნების ეროვნული კანონმდებლობებით), მაშინ მისი სტატუსი განისაზღვრება შემდეგი კრიტერიუმების მიხედვით:⁹

1. მუდმივი საცხოვრებელი ადგილი ან სასიცოცხლო ინტერესების ცენტრი;
2. ჩვეულებრივი საცხოვრებელი ადგილი;
3. მოქალაქეობა (ეროვნება);

⁷ 1969 წლის 23 მაისის ქ. ვენის, სახელმწიფოებო სამართლის შესახებ კონვენციით, „ხელშემკვრელი სახელმწიფო“ ნიშნავს სახელმწიფოს, რომელმაც თანხმობა განაცხადა მისთვის ხელშეკრულების სავალდებულოდ აღიარებაზე, მიუხედავად იმისა, შევიდა თუ არა ხელშეკრულება ძალაში. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულების არსიდან გამომდინარე, პირველი ხელშემკვრელი სახელმწიფო ნიშნავს რეზიდენტ ქვეყანას, მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფო კი, წყაროს ქვეყანას;

⁸ შემოსავალზე და კაპიტალზე სამოდელო საგადასახადო კონვენცია, მე-4 მუხლის 1-ლი პუნქტი., 2008 წლის 17 ივლისი, გვ. 22;

⁹ იქვე, მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტი.

4. ორმხრივი თანხმობა.

აღნიშნული კრიტერიუმები გამოიყენება ზემოდან ქვემოთ კლებადობის წესით, ანუ, თუ რეზიდენტის სტატუსის საკითხი ვერ წყდება პირველი კრიტერიუმით, მაშინ პირის სტატუსი უნდა განისაზღვროს მეორე კრიტერიუმით და ა.შ.

პირი მიიჩნევა იმ სახელმწიფოს რეზიდენტად, სადაც მას გააჩნია მუდმივი და ხელმისაწვდომი საცხოვრებელი ადგილი. თუ პირი ორივე სახელმწიფოში ფლობს მუდმივ და ხელმისაწვდომ საცხოვრებელ ადგილს, მაშინ იგი მიიჩნევა იმ სახელმწიფოს რეზიდენტად, სადაც მას უფრო მეტი მჭიდრო პირადი და ეკონომიკური კავშირები გააჩნია, ეგრეთ წოდებული, სასიცოცხლო ინტერესების ცენტრი. ამასთან, თუ შეუძლებელია იმის განსაზღვრა, თუ რომელ სახელმწიფოში მდებარეობს პირის სასიცოცხლო ინტერესების ცენტრი, ან თუ პირს არც ერთ სახელმწიფოში არ გააჩნია მუდმივი და ხელმისაწვდომი საცხოვრებელი ადგილი, მაშინ ძალაში შედის მეორე კრიტერიუმი – ჩვეულებრივი საცხოვრებელი ადგილი. ასეთ შემთხვევაში, პირი ჩაითვლება იმ სახელმწიფოს რეზიდენტად, სადაც იგი ცხოვრობს.

იმ შემთხვევაში, თუ პირი ორივე სახელმწიფოში ცხოვრობს ან ჩვეულებრივ, არც ერთ სახელმწიფოში არ ცხოვრობს, მაშინ იგი ჩაითვლება იმ სახელმწიფოს რეზიდენტად, რომლის მოქალაქეც იგი არის (მოქალაქეობის ტესტი).

თუ პირი არის ორივე ხერლშემკვრელი სახელმწიფოს მოქალაქე, ან არც ერთი მათგანის მოქალაქე არ არის, მაშინ საკითხს ურთიერთშეთანხმებით გადაწყვეტენ ამ სახელმწიფოების კომპეტენტური ორგანოები.

არარეზიდენტი წარმოსდგება ლათინური სიტყვა - „**non-resident**“-საგან და ნიშნავს, ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს, რომელიც მოქმედებს მოცემული კონკრეტული სახელმწიფოს ტერიტორიაზე, ამ სახელმწიფოში ეწევა გარკვეულ საქმიანობას, მათ შორის ბიზნესსაქმიანობას, მაგრამ მუდმივად დარეგისტრირებულია და ცხოვრობს სხვა სახელმწიფოში. არარეზიდენტი პირი ასევე შეიძლება იყოს ორგანიზაცია, რომლებიც არ წარმოადგენენ იურიდიულ პირს, შექმნილია უცხოური სახელმწიფოს კანონმდებლობის შესაბამისად, ან იმყოფება საზღვარგარეთის ქვეყანაში, როგორც დიპლომატიური ან სხვა ოფიციალური წარმომადგენლობის სახით, ასევე საერთაშორისო ორგანიზაცია, მათი ფილიალი და

წარმომადგენლობა. მაშასადამე, არარეზიდენტი ესაა ფიზიკური ან იურიდიული პირი, რომელსაც საგადასახადო და სხვა სახის კანონმდებლობის საფუძველზე, მოცემულ კონკრეტულ ქვეყანაში, არ გააჩნია მუდმივი ადგილსამყოფელი. „რეზიდენტის ქვეშ იგულისხმება რეზიდენტი ფიზიკური პირი ან რეზიდენტი იურიდიული პირი. ხოლო არარეზიდენტის ქვეშ იგულისხმება პირი, რომელიც არ არის რეზიდენტი“¹⁰. ანუ, ესაა ფიზიკური პირი, რომელიც 183 კალენდარული დღე ან მეტ ხანს ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის პერიოდში ცხოვრობს საქართველოს ტერიტორიის გარეთ. აქედან გამომდინარე, შეიძლება ჩამოვყალიბოთ რეზიდენტი და არარეზიდენტი (**Resident and non-resident**) ფიზიკური და იურიდიული პირების განმანსხვავებელი ნიშნები: რეზიდენტია ფიზიკური პირი, რომელსაც გააჩნია მუდმივი რეგისტრაციის ქვეყანა, სადაც იგი უწყვეტად ცხოვრობს 183 კალენდარული დღე ან მეტ ხანს, ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის პერიოდში. ფიზიკური პირის რეზიდენტობის განმსაზღვრელი მთავარი კრიტერიუმია მისი საცხოვრებელი ადგილი. ამ ნიშნის მიხედვით, ფიზიკური პირი მოქმედებს ერთ კონკრეტულ სახელმწიფოში, მაგრამ მუდმივად ცხოვრობს სხვა სახელმწიფოში; იურიდიული პირის რეზიდენტობის განმსაზღვრელი მთავარი კრიტერიუმია მისი სახელმწიფო რეგისტრაციის ადგილი. ამ ნიშნის მიხედვით, იურიდიული პირი მოქმედებს ერთ კონკრეტულ სახელმწიფოში, მაგრამ მისი რეგისტრაციის ადგილი სხვა სახელმწიფოა.

როგორც წესი, ფიზიკური პირის რეზიდენტობის ან არარეზიდენტობის სტატუსი უნდა დადგინდეს ყოველი საგადასახადო პერიოდის მიმართ. ამასთან, ის დღეები, რომელთა მიხედვითაც ფიზიკური პირი წინა საგადასახადო პერიოდში ჩაითვალია რეზიდენტად, არ გაითვალისწინება მომდევნო საგადასახადო პერიოდში რეზიდენტობის დადგენისას.

შემოსავალზე და კაპიტალზე ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) სამოდელო საგადასახადო კონვენციით, „**მუდმივი დაწესებულების**“ ქვეშ იგულისხმება ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც კონკრეტულ ადგილას მდებარეობს და საიდანაც მთლიანად ან ნაწილობრივ ხორციელდება ბიზნესსაქმიანობა. იგი მოიცავს: ა) მართვის ადგილს; ბ) ფილიალს;

¹⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 8, 4, 5/20.

გ) ოფისს; დ) ფაბრიკას; ე) სახელოსნოს; ვ) მაღაროს, ნავთობის ან გაზის ჭაბურღილს, კარიერს ან ბუნებრივი რესურსების დამუშავების ნებისმიერ სხვა ადგილს. ამასთან, სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი მუდმივ დაწესებულებად ითვლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ის არსებობს 12 თვეზე მეტი ხნის განმავლობაში.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრულია ვადები, რომელთა საფუძველზეც, სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი, ამ ქვეყნების არარეზიდენტი პირებისათვის ითვლება მუდმივ დაწესებულებად.

ცხრილი 1.

სამშენებლო მოედნის, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტის ვადები, რომლებიც განსაზღვრავენ არარეზიდენტი პირის მუდმივ დაწესებულებად ჩათვლას¹¹.

პერიოდი, საიდანაც იწყება მუდმივი დაწესებულების (წარმომადგენლობა) ათვლა	ქვეყნები
6 თვე	სლოვენია, სანმარინო, სლოვაკეთი, ბაჰრეინი, კატარი, არაბთა გაერთიანებული სამეფო, გერმანია, შვეიცარია, ეგვიპტე 6/183, სინგაპური, მალტა, ქუვეითი, ირლანდია, ლუქსენბურგი, ფინეთი, ჩეხეთი, ავსტრია, ლატვია, იტალია, პოლონეთი, თურქმენეთი, სომხეთი, ყაზახეთი, აზერბაიჯანი, ნიდერლანდები, დანია, საფრანგეთი, ესპანეთი, ჩინეთი, უზბეკეთი, ნორვეგია, ისლანდია,
9 თვე	ხორვატია, პორტუგალია, სერბეთი, ესტონეთი, ისრაელი, ლიტვა, ბელგია, რუმინეთი, ბულგარეთი, საბერძნეთი, კვიპროსი
12 თვე	შვედეთი, უნგრეთი, თურქეთი, გაერთიანებული სამეფო, უკრაინა, ირანი, იაპონია, ბელარუსი
90 დღე	ინდოეთი

¹¹ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

როგორც ცხრილიდან ჩანს, 2016 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით, შემოსავლის და კაპიტალის საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ 52 სახელმწიფოსთან გაფორმებულ ხელშეკრულებებს შორის, 6 თავიდან საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმში მოქცეულია 32 სახელმწიფო, 9 თავიდან - 11 სახელმწიფო, 12 თავიდან - 8 სახელმწიფო, 90 - დღიდან 1 სახელმწიფო.

სწორედ, აღნიშნული ვადები იძლევა სამართლებრივ საფუძველს, ამ ქვეყნების რეზიდენტი პირების მიმართ, რომლებიც თავიანთ საქმიანობას, როგორც არარეზიდენტი პირები, ფაქტიურად ახორციელებენ საქართველოში, ანუ წყაროს ქვეყანაში, წარმოიშვას საგადასახადო ვალდებულებები. საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის ვადები საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების მიხედვით განსხვავებულია. 2007 წლის 21 დეკემბერს, საქართველოსა და გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკას შორის შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ, გაფორმებული შეთანხმების მე-5 მუხლის მე-3 ქვეპუნქტით, სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი მუდმივ დაწესებულებად ითვლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ის არსებობს 6 თვეზე მეტი ხნის განმავლობაში. შესაბამისად, სამუშაოებზე, რომელიც განხორციელებულია გერმანიის რეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში 6 თვემდე პერიოდში, განთავისუფლებულია საგადასახადო ვალდებულებებისაგან. შესაბამისად, ხელშემკვრელი სახელმწიფოები დაინტერესებულნი არიან მუდმივი დაწესებულების წარმოქმნის ვადები გადაწიონ მაქსიმალურად შესაძლებელი დროით. საქართველო კი პირიქით, როგორც წყაროს ქვეყანა, ყველაფერს უნდა აკეთებდეს იმისათვის, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტის ინტერესებიდან გამომდინარე აღნიშნული ვადები მაქსიმალურად შეამციროს.

საქართველოში უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებად ითვლება განსაზღვრული ადგილი, რომლის გამოყენებითაც ეს პირი ნაწილობრივ ან მთლიანად ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას საქართველოში, რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით. ამასთან, სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი, აგრეთვე მათთან დაკავშირებული საკონტროლო საქმიანობის განხორციელება, უთანაბრდება მუდმივ დაწესებულებას. სამშენებლო მოედნის ქვეშ იგულისხმება, მშენებლობის დოკუმენტებით

განსაზღვრული ტერიტორია, რომელიც აუცილებელია სამშენებლო სამუშაოების განხორციელებისა და მომსახურებისათვის.¹²

სამოდერო კონვენციებით, სამშენებლო მოედნის ქვეშ, შენობების აშენებასთან ერთად, იგულისხმება გზების, არხების, ხიდების მშენებლობა, მიწების გაყვანა, მიწასთან დაკავშირებული სხვა სამუშაოების შესრულება.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ გერმანიასთან გაფორმებული ხელშეკრულებით, რომელიც ამ ნაწილში ეფუძნება შემოსავალისა და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნებისათვის გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის სამოდერო საგადასახადო კონვენციას, მუდმივ დაწესებულებებს არ მიეკუთვნება:

ა) ობიექტები, რომლებიც გამოიყენება საწარმოს კუთვნილი საქონლის ან ნაკეთობების მხოლოდ მარაგად შენახვის, დემონსტრირების ან მიწოდების მიზნით;

ბ) საწარმოს კუთვნილი საქონლის ან ნაკეთობების მარაგები, რომლებიც საწარმოს გააჩნია მხოლოდ შენახვის, დემონსტრირების ან მიწოდების მიზნით;

გ) საწარმოს კუთვნილი საქონლის ან ნაკეთობების მარაგები, რომლებიც საწარმოს გააჩნია მხოლოდ სხვა საწარმოების მიერ მათი გადამუშავების მიზნით;

დ) საქმიანობის მუდმივი ადგილი, რომელიც საწარმოს გააჩნია მხოლოდ ნაკეთობების და საქონლის შესყიდვის ან მისთვის ინფორმაციის შეგროვების მიზნით;

ე) საქმიანობის მუდმივი ადგილი, რომელიც საწარმოს გააჩნია მხოლოდ მოსამზადებელი ან დამხმარე ხასიათის ნებისმიერი სხვა სახის საქმიანობის განხორციელების მიზნით;

ვ) საქმიანობის მუდმივი ადგილი, რომელიც საწარმოს გააჩნია მხოლოდ იმ პირობით, რომ საქმიანობის ამ მუდმივი ადგილიდან წარმოებულ საერთო საქმიანობას აქვს მოსამზადებელი ან დამხმარე ხასიათი.

აღნიშნული მიდგომა გაცილებით უკეთესად უზრუნველყოფს წყაროს ქვეყანაში არაზიდენტი პირის მიერ აქტიური საქმიანობის განხორციელების აუცილებლობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, ვიდრე საქართველოს მიერ სხვა სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებები.

¹² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 29.

საწარმო არ განიხილება მუდმივი დაწესებულების მქონედ ხელშემკვრელ სახელმწიფოში, თუ ის თავის საქმიანობას ამ სახელმწიფოში ახორციელებს ბროკერის, კომისიონერის ან დამოუკიდებელი სტატუსის მქონე ნებისმიერი სხვა აგენტის მეშვეობით, იმ პირობით, თუ ეს პირები მოქმედებენ თავიანთი ჩვეული პროფესიული საქმიანობის ფარგლებში.

როგორც წესი, ერთი ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტი კომპანია, როდესაც აკონტროლებს ან კონტროლდება მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტი კომპანიის მიერ, ან, რომელიც ახორციელებს საქმიანობას ამ მეორე სახელმწიფოში (მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ან სხვა სახით), თავისთავად არ გადააქცევს ერთ–ერთ ამ კომპანიას მეორის მუდმივ დაწესებულებად.

ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ მიღწეულ შეთანხმებებს საფუძვლად უდევს, სწორედ, მუდმივი დაწესებულების ცნება.

იმისათვის, რომ განისაზღვროს ერთი სახელმწიფოს უფლება განახორციელოს საწარმოს მოგების (შემოსავლის) დაბეგვრა მეორე სახელმწიფოში, აუცილებელია არარეზიდენტ პირს წყაროს ქვეყანაში ჰქონდეს მუდმივი დაწესებულება (წარმომადგენლობა).

მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით შემოსავლების (მოგების) დაბეგვრისას, **ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD)** სამოდელო კონვენციისაგან განსხვავებით, გაერთიანებული ერების სამოდელო კონვენცია უპირატესობას ანიჭებს განვითარებად ქვეყნებს. ეს გამოიხატება იმაში, რომ განვითარებად ქვეყნებს განვითარებულ ქვეყნებთან მიმართებით ეძლევათ შესაძლებლობა გააფართოონ „მუდმივი დაწესებულების“, როგორც თანამედროვე ტრანსნაციონალური კორპორაციების საგადასახადო ბაზის არეალი.

ქვეყნებს შორის სავაჭრო-ეკონომიკური ურთიერთობების განხორციელებისას საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის არარსებობა ხელს უშლის საერთაშორისო ბიზნესსაქმიანობის წარმოების მასშტაბების ზრდას, რაც გამოიხატება კაპიტალის თავისუფალად გადაადგილების შეზღუდვაში, არაჯანსაღი საინვესტიციო გარემოს ჩამოყალიბებაში, შრომის დანაწილების საერთაშორისო ბაზარზე დეფიციტის შექმნაში. თავის მხრივ, ეს ქვეყნის შიგნითაც ართულებს გადასახადების ადმინისტრირების პროცესს, რაც ცხადია, უარყოფითად მოქმედებს ქვეყნის

ბიუჯეტის შევსებაზე და, საბოლოო ჯამში, აფერხებს ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებას. აქედან გამომდინარე, ქვეყნების და, მათ შორის, საქართველოს ეკონომიკის შემდგომი განვითარების, ქვეყნის ეკონომიკური და შესაბამისად, პოლიტიკური სტაბილურობის მყარი ფუნდამენტის შესაქმნელად, მნიშვნელოვანია საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული მექანიზმის შემდგომი სრულყოფა. აღნიშნული პრობლემის მოგვარების საწყისად, ქვეყნებს შორის საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრით გამოწვეული ეკონომიკური პრობლემების დასარეგულიერებლად და საერთაშორისო ვაჭრობის შემდგომი გაფართოების მიზნით, საჭიროა ქვეყნებს შორის ფორმდებოდეს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებები, რომლებშიც საერთაშორისო სამართლის ნორმების დაცვით გათვალისწინებული იქნება ხელშემკვრელი სახელმწიფოების და გადასახადის გადამხდელის ინტერესები.

საკითხის არსის გახსნისა და აზრის შემდგომი განვითარებისთვის, საჭიროა შევხვით საკუთრივ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულების სტატუსს, რას ნიშნავს ან რა არის ეს ხელშეკრულება. საერთაშორისო სამართალში აღიარებული განმარტების თანახმად, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულება (E. Treaties for avoiding double taxation), ესაა „საერთაშორისო ხელშეკრულება ორ ან რამდენიმე სახელმწიფოს შორის, რომლითაც ხელშემკვრელ სახელმწიფოთა ტერიტორიაზე უცხო ფიზიკური და იურიდიული პირები (კომპანიები) თავისუფლდებიან მოვალეობისაგან, უხადონ შემოსავლიდან, მოგებიდან გადასახადი, როგორც ადგილსამყოფელ სახელმწიფოს, ასევე თავის სახელმწიფოსაც ან სახელმწიფოს, სადაც ისინი რეგისტრირებული არიან (კომპანიის იურიდიული მისამართი). ამ ხელშეკრულებით მათ ეძლევათ უფლება, გადაუხადონ ეს თანხები მხოლოდ ერთ-ერთ სახელმწიფოს“¹³.

ქვეყნებს შორის საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით გაფორმებული ხელშეკრულების უმთავრესი ამოცანა მდგომარეობს იმაში, რომ არარეზიდენტი იურიდიული პირი, უპირველეს ყოვლისა, დაიბეგროს შემოსავლის

¹³ ადამიანის უფლებათა საერთაშორისო სამართალი: ლექსიკონი-ცნობარი / [ავტ.: ლ. ალექსიძე (რედ.), ლ. გორგაძე, მ. კვაჭაძე და სხვ.] - თბ., 2005 - 283გვ. ; 23სმ. - ISBN 99940-0-877-3 : [ფ.ა.]

წყაროს ქვეყანაში, რეზიდენტი ქვეყნის მიერ კი მოხდეს, არარეზიდენტი საწარმოს მიერ წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადის ჩათვლა. საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულების დადების მთავრი პრინციპია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება და ხელშეკრულების ხელმომწერი სახელმწიფოების მიერ ერთი და იგივე შემოსავლის ორჯერ დაბეგვრის გამორიცხვა. საერთაშორისო ხელშეკრულებებით, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება ეხება, ერთი მხრივ, კონკრეტული ქვეყნის რეზიდენტ პირს, რომელიც შემოსავალს იღებს სხვა ქვეყანაში, ან ამ ქვეყანაში გააჩნია კაპიტალი, მეორე მხრივ, კი სხვა ქვეყნის რეზიდენტ პირს, რომელიც შემოსავალს იღებს წყაროს ქვეყანაში, ან წყაროს ქვეყანაში გააჩნია კაპიტალი და იმავდროულად წყაროს ქვეყანაში ითვლება, როგორც არარეზიდენტი პირი. ამ მოცემულობიდან გამომდინარე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ქვეშ იგულისხმება პროცესი, როდესაც ერთი სახელმწიფოს, მაგალითად, საქართველოს რეზიდენტი პირი, რომელიც ეწევა ბიზნესსაქმიანობას სხვა სახელმწიფოში, ვთქვათ, გერმანიაში, ერთსა და იმავე შემოსავალზე ან ქონებაზე გადასახადს იხდის, როგორც საქართველოში, ასევე გერმანიაში. ასეთ შემთხვევაში, თუ საქართველოსა და გერმანიას შორის არსებობს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულება, მაშინ იქმნება ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესაძლებლობა.

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრა და, შესაბამისად, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების პრინციპი, ზოგადად საფუძვლად უდევს საერთაშორისო საგადასახადო დაგეგმვას. საერთაშორისო საგადასახადო დაგეგმვის აუცილებლობას განაპირობებს ქვეყნების მონაწილეობა საერთაშორისო სავაჭრო-ეკონომიკურ ურთიერთობებში. საგადასახადო დაგეგმვა, როგორც სამეწარმეო-ეკონომიკური საქმიანობის ფინანსური დაგეგმვის განუყოფელი ნაწილი, გულისხმობს ცალკეული მეწარმე სუბიექტების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის რეგულირების პროცესს. ეს, ერთი მხრივ, მოიცავს პროგნოზირებული საგადასახადო ვალდებულებების სიდიდის დასაბუთებას და მართვას, მეორე მხრივ, კი უფლებას კანონის ფარგლებში მოახდინოს საგადასახადო ვალდებულებების შემცირება. მაშასადამე, საგადასახადო დაგეგმვის ქვეშ იგულისხმება საწარმოს საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის დაგეგმვის ისეთი მექანიზმის შემუშავება, რომელიც უზრუნველყოფს გადასახადების მინიმიზაციას. აღნიშნული შესაძლებელია განხორციელდეს: საგადასახადო ბაზის

შემცირებით; საგადასახადო განაკვეთების შემცირებით ან უცხოურ კაპიტალზე შეღავათების დაწესებით.

გადასახადების ოპტიმიზაცია თავის თავში მოიცავს გადასახადების მინიმიზაციასაც და საგადასახადო ხარჯების ეკონომიის ან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადების უცვლელობის პირობებში, გულისხმობს მეწარმე სუბიექტის ფინანსური შედეგების ზრდას. საერთო ჯამში, გადასახადების ოპტიმიზაციის პროცესი ხელს უწყობს საერთაშორისო სავაჭრო-ეკონომური ურთიერთობების გაფართოებას და ქვეყნაში საინვესტიციო კლიმატის გაჯანსაღებას. აქედან გამომდინარე, ქვეყნის შიგნით წარმოებული საგადასახადო დაგეგმვისაგან განსხვავებით, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების უფრო მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია საერთაშორისო საგადასახადო დაგეგმვა, რამდენადაც ის მოიცავს მექანიზმებს, რომელთა დახმარებითაც შესაძლებელია საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება ე.წ. თავისუფალ ეკონომიკურ ზონებში საშეღავათო საგადასახადო სისტემების გამოყენებით, ასევე, ინვესტიციების განხორციელება ქვეყნებში, სადაც საგადასახადო განაკვეთები დივიდენდებზე, პროცენტებზე, როიალტზე შედარებით დაბალია, ან საერთოდ განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან.

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საგადასახადო რეგულირებისთვის, საყურადღებოა და მნიშვნელოვანი ადგილი ეკუთვნის ტრანსფერული ფასწარმოქმნის პოლიტიკას. ტრანსფერული ფასწარმოქმნა დაკავშირებულია მულტინაციონალურ კომპანიებთან. ტრანსფერული ფასების, როგორც ფასების ერთ-ერთი ნაირსახეობის, გამოყენება ხდება შიდასაფირმო ანგარიშსწორებების დროს. ფირმებს შიგნით ერთმანეთისათვის კაპიტალის, საქონლის და მომსახურების მიწოდებისას ისინი მიზანმიმართულად იყენებენ ფასების ისეთ სისტემას, სადაც შესაძლებელი ხდება მიწოდების ფასების ზრდა ან შემცირება. მიღებული მოგების დაბალგანაკვეთიან ან საშეღავათო ქვეყნის საგადასახადო იურისდიქციაში გადატანით, ამ ქვეყნების ბიუჯეტების საზიანოდ, კომპანიებს შეუძლიათ გაზარდონ საკუთარი ეკონომიკური სარგებელი.

აღნიშნული პროსეცი ისეთი ქვეყნის ბიუჯეტისათვის, როგორც საქართველოა, იწვევს უარყოფით ეფექტს. კეძოდ:

ა) თუ საქართველოს რეზიდენტი კომპანია სხვა ქვეყანაში მყოფ სათაო კომპანიას საქონელს მიჰყიდის საბაზრო ფასზე უფრო დაბალი ფასით, მაშინ შესაბამისი მოგების ნაწილი გადაიტანება სხვა ქვეყანაში და საქართველო ვერ დაბეგრავს მოგების იმ ნაწილს;

ბ) თუ საქართველოს რეზიდენტი კომპანია სხვა ქვეყანაში მყოფ სათაო კომპანიას საქონელს მიჰყიდის საბაზრო ფასზე უფრო დაბალი ფასით, იმ მოტივით, რომ საქართველოში მოგების გადასახადი უფრო მაღალია, ვიდრე სათაო კომპანიის ქვეყანაში, მაშინაც შესაბამისი მოგების ნაწილი გადაიტანება სხვა ქვეყანაში და საქართველო ვერ დაბეგრავს მოგების ამ ნაწილს;

გ) თუ საქართველოს რეზიდენტი კომპანია სხვა ოფშორულ ქვეყანაში მყოფ სათაო კომპანიას საქონელს მიჰყიდის საბაზრო ფასზე უფრო დაბალი ფასით, მაშინაც შესაბამისი მოგების ნაწილი გადაიტანება სხვა ქვეყანაში და საქართველო ვერ დაბეგრავს მოგების ამ ნაწილს;

დ) თუ საქართველოს რეზიდენტ კომპანიას სხვა ქვეყანაში მყოფი სათაო კომპანია საქონელს მიჰყიდის საბაზრო ფასზე უფრო მაღალი ფასით, მაშინაც შესაბამისი მოგების ნაწილი გადაიტანება სხვა ქვეყანაში და საქართველო ვერ დაბეგრავს მოგების ამ ნაწილს;

ე) თუ საქართველოს რეზიდენტ კომპანიას სხვა ქვეყანაში მყოფი სათაო კომპანია უწევს მომსახურებას, მაგალითად, აძლევს სესხებს ან გადასცემს ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენების უფლებას საბაზრო ფასზე უფრო მაღალი ფასით, მაშინაც შესაბამისი მოგების ნაწილი გადაიტანება სხვა ქვეყანაში და საქართველო ვერ დაბეგრავს მოგების ამ ნაწილს.¹⁴

თანამედროვე ეტაპზე, განსაკუთრებით კი ეკონომიკური კრიზისების გათვალისწინებით, აქტუალურ პრობლემას წარმოადგენს ბრძოლა გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების წინააღმდეგ. ამასთან დაკავშირებით, დაბალტარიფიანი გადასახადების იურისდიქციებში აქტიურად მიმდინარეობს ინფორმაციის ურთიერთგაცვლასა და არაჯანსაღ საგადასახადო კონკურენციასთან ბრძოლის სახელმწიფო-თავისუფალი თანამშრომლობის მეტად რთული პროცესი.

¹⁴ ურიდია გ., საერთაშორისო დაბეგვრა, გამომცემლობა „მერიდიანი“, თბილისი 2014, გვ. 533-534.

გაერთიანებული ევროპისათვის არაჯანსაღი საგადასახადო კონკურენციის პრობლემა კვლავაც აქტუალურია. ამასთან დაკავშირებით, ჯერ კიდევ 1970-იანი წლების ბოლოდან მომდინარეობს საგადასახადო კანონმდებლობის ჰარმონიზაციის პროცესი (tax harmonization) საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის პრობლემის გადასაწყვეტად. ევროკავშირის ქვეყნები ღებულობენ დირექტივებს, რომელთა საფუძველზე, წევრ ქვეყნებს კანონმდებლობაში შემოაქვთ ნორმები, რომლებიც ამ სახელმწიფოებს შორის შემოსავლებისა და კაპიტალის მრავალჯერადი დაბეგვრის თავიდან აცილების საშუალებას იძლევა.

შემოსავლის და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და გადასახადების გადაუხდელობის მარეგულიერებელი სამოდელო კონვენციების თეორილი და მეთოდოლოგიური ბაზის შესწავლა იძლევა საშუალებას გაკეთდეს დასკვნა იმის შესახებ, რომ ორივე სამოდელო კონვენციის მიდგომები აღნიშნულ საკითხებთან დაკავშირებით თანხვედრაშია, თუმცა ცალკეულ შემთხვევებში იკვეთება არსებითი განსხვავებებიც. კერძოდ, გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის სამოდელო კონვენციის მიხედვით:

➤ სამშენებლო უბნის მუდმივ დაწესებულებად აღიარების კრიტერიუმად საკმარისია 6 (ექვს) თვემდე პერიოდი და არა 12 (თორმეტი) თვემდე, როგორც ეს ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების (OECD) სამოდელო კონვენციითა გათვალისწინებული. ამასთან, ცალსახად განსაზღვრულია, რომ ტერმინი „მუდმივი დაწესებულება“ გულისხმობს, ასევე: საამწყო საამქროს და სამშენებლო ფართის, სამშენებლო, სამონტაჟო და საამწყო ობიექტების საზედამხედველო საქმიანობას.

ჩვენი აზრით, ასეთი მიდგომა დაბეგვრის მიზნებისთვის იმთავითვე უპირატესობას ანიჭებს განვითარებულ ქვეყნებს;

➤ ორივე სამოდელო კონვენციის მიხედვით, „დამოუკიდებელი მენარდეების მომსახურება“, ითვალისწინებდა პროფესიული მომსახურების გაწევას ან სხვა დამოუკიდებელი ხასიათის საქმიანობის განხორციელებას. დასაბეგრი მოგების გაანგარიშებისათვის კი „მუდმივი დაწესებულების“ ცნების ნაცვლად გამოიყენებოდა ცნება - „მუდმივი ბაზა“. მუდმივი ბაზის ქვეშ იგულისხმება ადგილი, სადაც არარეზიდენტი ფიზიკური პირი ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას. იმის გამო, რომ აღნიშნულ ცნებებს შორის შინაარსობრივად არ იკვეთებოდა მნიშვნელოვანი

სხვაობა, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების სამოდელო კონვენციიდან, აღნიშნული ნორმა ამოღებულია და მოგების გადასახადთან დაკავშირებული რეგულაციები გაერთიანებულია მუხლში - „მუდმივი დაწესებულება“. გაერთიანებული ერების სამოდელო კონვენციაში კი ეს ნორმა დარჩა იმის გათვალისწინებით, რომ თუნდაც მცირედი შინაარსობრივი განსხვავებებისა, მათი უგულვებელყოფა გამოიწვევდა წყაროს ქვეყნების (განვითარებადი ქვეყნების) უფლებების შელახვას. აღნიშნული ფაქტი დამატებითი მოტივაციაა განვითარებადი ქვეყნებისათვის;

➤ მოსამზადებელი და დამხმარე საქმიანობის ობიექტების ჩამონათვალში, რომლებიც, როგორც წესი, ითვლება, რომ არ წარმოადგენენ მუდმივ დაწესებულებას, გამოტოვებულია კატეგორია - „საქონლის მიტანა“, მაშინ როდესაც საქმიანობის ეს სახე ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების სამოდელო კონვენციის მიხედვით ფიქსირდება აღნიშნულ ჩამონათვალში, რაც ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების სამოდელო კონვენციისაგან განსხვავებით, გაერთიანებული ერების სამოდელო კონვენციით განაპირობებს მუდმივი დაწესებულების შექმნას. მუდმივი დაწესებულების შექმნა კი, აუცილებელია არარეზიდენტი პირის სამართლებრივი დაბეგვრისთვის;

➤ „დაქირავებით მომუშავე აგენტის“ მოქმედება უთანაბრდება მუდმივ დაწესებულებას, იმ შემთხვევაშიაც კი, როდესაც მას არა აქვს უფლება და ჩვეულებრივ არ შეუძლია განახორციელოს ხელშეკრულების გაფორმება საწარმოს სახელით. აღნიშნული პრინციპის რეალიზაციისას, დაბეგვრას ექვემდებარება არარეზიდენტი საწარმოს საქმიანობის ყველა სახე, მიუხედავად საქმიანობის ფორმისა;

➤ ნებადართულია კონვენციაში დაემატოს სპეციალური დებულება იმ შემთხვევების დასარეგულიერებლად, როდესაც მუდმივი დაწესებულების შექმნა უკავშირდება სადაზღვევო საქმიანობის განსახორციელებას. ეს კი საშუალებას აძლევს წყაროს ქვეყანას მიიღოს დამატებითი შემოსავლები;

➤ დამოუკიდებელი აგენტი, რომელიც მოქმედებს საკუთარი ინტერესებიდან გამომდინარე, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების (OECD) სამოდელო კონვენციისაგან განსხვავებით, როგორც წესი, არ ქმნის მუდმივ

დაწესებულებას იმ საწარმოებისათვის, ვისი სახელითაც იგი მოქმედებს, რამდენადაც ეს აგენტი ფაქტიურად ეწევა საკუთარ სამეწარმეო საქმიანობას.

ქვეყნებს შორის სავაჭრო-ეკონომიკური ურთიერთობების გაღრმავების, საინვესტიციო გარემოს გაჯანსაღების და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნებიდან გამომდინარე, მიგვაჩნია, რომ სამომავლოდ დღის წესრიგში აუცილებლად დადგება საკითხი ასეთი განსხვავებების თანდათანობითი აღმოფხვრის შესახებ. საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების თანამედროვე ეტაპზე, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მეთოდოლოგიური და მეთოდური საფუძვლები ქვეყანაში უნდა ეყრდნობოდეს გაეროს სამოდულო კონვენციას, რამდენადაც ის ძირითადად აგებულია გადასახადების დაბეგვრის ტერიტორიულობის პრინციპზე და გამოიყენება პოლიტიკურად და ეკონომიკურად თანაბარად განვითარებულ ქვეყნებთან ურთიერთობაში. ამით უფრო მეტად უზრუნველყოფილია და დაცულია შემოსავლის „წყაროს ქვეყანის“ (ინვესტიციის მიმღების) ფისკალური ინტერესი, ვიდრე „რეზიდენტი ქვეყანის“ (ინვესტორი ქვეყანის).

მიუხედავად ცალკეული წინააღმდეგობრივი მიდგომებისა, შეიძლება ითქვას, რომ შემოსავლისა და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების (OECD) წევრი ქვეყნების და გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის სამოდულო კონვენციებმა უდიდესი როლი შეასრულეს საერთაშორისო სახელშეკრულებო პრაქტიკის განვითარების საქმეში.

1.2 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების კონცეფციურ - მეთოდოლოგიური მიდგომები

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში, საერთაშორისო სავაჭრო ურთიერთობების შემდგომი გაფართოება, კაპიტალის თავისუფალი გადაადგილება და საერთაშორისო ბაზრების ჰარმონიული განვითარება ეკონომიკური დოვლათის ზრდის, საზოგადოების ცალკეული წევრის მოთხოვნილებების დაკმაყოფილების და, საბოლოო ჯამში, ქვეყნების ძლიერების აუცილებელ პირობას წარმოადგენს. ამ მიმართულებით განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, ერთზე მეტ ქვეყანაში

ბიზნესსაქმიანობით დაკავებული მეწარმე სუბიექტებისთვის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ქვეყნებს შორის სამართლიანი საერთაშორისო ხელშეკრულებების გაფორმება. აღნიშნული პროცესის, როგორც საერთაშორისო საგადასახადო სისტემის შემდგომი სრულყოფის განუყოფელი ნაწილის დასარეგულიერებლად, აუცილებელია ცალკეული ქვეყნების საგადასახადო კანონმდებლობის თანდათანობითი ჰარმონიზაცია საერთაშორისო სტანდარტებთან.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამოდელო კონვენციების ნორმები ზოგადად ვრცელდება წყაროს ქვეყანაში არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებულ იმ შემოსავალზე და კაპიტალზე, რომელიც პირდაპირი გადასახადების სახელითაა ცნობილი. როდესაც საკითხი ეხება ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული მექანიზმის სრულყოფას, სწორედ ამ მიმართულებითაა აუცილებელი საგადასახადო კანონმდებლობის ჰარმონიზაცია საერთაშორისო სტანდარტებთან.

„თანამედროვე პირობებებში მსოფლიო ქვეყნების უმრავლესობა მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ ორმაგი დაბეგვრა წარმოადგენს საერთაშორისო ვაჭრობის, კაპიტალის თავისუფალი გადაადგილების და საერთაშორისო ბაზრების განვითარების დამაბრკოლებელ პირობას“¹⁵.

პრინციპულად მნიშვნელოვანია, რომ კაპიტალის გამოყენების შედეგად მიღებული ეკონომიკური სარგებლის ბიუჯეტებში და მესაკუთრეებზე გადანაწილებისას დაცული იყოს საერთაშორისო ორმაგ დაბეგვაში ჩართული სახელმწიფოების და გადასახადის გადამხდელების ინტერესთა ბალანსი.

არსებობს აღნიშნულის მიღწევის სხვადასხვა შესაძლებელობა, მათ შორის:

- ქვეყნის შიგნით მომქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფა;
- ქვეყნებს შორის შესაბამისი საერთაშორისო ხელშეკრულებების გაფორმება;
- ევროკავშირის მოთხოვნების გათვალისწინება.

თეორიულად, პრობლემის მოგვარების სამივე გზა მისაღებია და, როგორც წესი, მას იყენებს მსოფლიოს ბევრი განვითარებული ქვეყანა. თუმცა, ისეთი ეკონომიკის ქვეყნისათვის, როგორც საქართველოა, მსოფლიო ეკონომიკურ პოლიტიკაში არსებული საგადასახადო წესრიგის გვერდის ავლით, საგადასახადო

¹⁵ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации М. : Магистр, 2009. с. 16.

კანონმდებლობის ცალმხრივად გამკაცრება ნაკლებად შესაძლებელი და საზიანოა, ეკონომიკური თვალსაზრისით კი, გაუმართლებელია. აქედან გამომდინარე, ზოგადად, ბიზნესსაქმიანობის მარეგულიერებელი საგადასახადო კანონმდებლობის, კონკრეტულად კი, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ სამართლებრივი ბაზის შემუშავებისას აუცილებლად საყურადღებოა, ერთი მხრივ, ამ მიმართულებით მსოფლიოს მოწინავე ქვეყნებში დაგროვილი გამოცდილება და არსებული პრაქტიკა, მეორე მხრივ კი, საერთაშორისო სტანდარტებით აღიარებული საგადასახადო კონცეფციები. ამ ორი ფაქტორის გათვალისწინებით უნდა მოხდეს ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირება. აღნიშნულ მოსაზრებას აძლიერებს ის გარემოებაც, რომ თანამედროვე პირობებში, ვერც ერთი, თუნდაც, ეკონომიკურად მაღალგანვითარებული ქვეყანა, მითუმეტეს, დაბალი ეკონომიკის მქონე საქართველო, საერთაშორისო თანამეგობრობის დახმარების და ინვესტიციების მოზიდვის გარეშე, ვერ შეძლებს ეკონომიკის გაძლიერებას და ქვეყნის შიგნით სტაბილურობის შენარჩუნებას. ინვესტიციების მოზიდვა კი შეუძლებელია ისეთი საგადასახადო პოლიტიკის გარეშე, რომელიც არ იქნება ჰარმონიზებული გადასახადების დაბეგვრის საერთაშორისო პრაქტიკასთან.

როგორც წესი, ნებისმიერ ქვეყანაში ინვესტირებული კაპიტალი ექცევა ამ ქვეყანის სამართლებრივ სივრცეში. არარეზიდენტი პირის მიერ ქართულ ეკონომიკაში ჩადებული კაპიტალის დაბეგვრა ხორციელდება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით, უცხოეთის ეკონომიკებში ინვესტირებული ქართული კაპიტალი კი იბეგრება მათი საგადასახადო კანონმდებლობითაც.

სავსებით გასაგებია, რომ ნაციონალური საგადასახადო სისტემების თავისებურებები ქმნიან დაბეგვრის განსხვავებულ რეჟიმებს. ფაქტობრივად, იგივე საფუძველზე წარმოიშვა შემოსავლებისა და კაპიტალის ორმაგი ან მრავალჯერადი დაბეგვრის პრობლემაც. მის არსებობას უმთავრესად განაპირობებს ერთი საგადასახადო იურისდიქციის ფარგლებში არსებული დაბეგვრის სხვადასხვა პრინციპები და მათი კომბინირების შედაგად მიღებული ფორმები.

თეორიაში ცნობილია და საგადასახადო იურისდიქციების პრაქტიკაში მოქმედებენ: **რეზიდენტობის, ტერიტორიულობის და მოქალაქეობის პრინციპები.**

„ქვეყნების უმეტესობა, მიუხედავად განსხვავებული ეკონომიკური განვითარებისა, მთლიანად ფინანსური და, მათ შორის, საგადასახადო პოლიტიკის მიზნებისა და პრიორიტეტებისთვის, საკუთარ საგადასახადო სისტემაში იყენებს რეზიდენტობის (ანუ, სახელმწიფოში მუდმივი ადგილსამყოფლის მქონე პირების ყველა, მათ შორის საზღვარგარეთ მიღებული შემოსავლის დაბეგვრას გადასახადებით) და ტერიტორიულობის (ანუ, პირებისგან გადასახადების ამოღება მოცემულ სახელმწიფოებში მიღებული შემოსავლებიდან, მიუხედავად ამ სახელმწიფოებში მათი მუდმივი ადგილსამყოფელის არსებობისა) პრინციპებს“.¹⁶ ხოლო მოქალაქეობის პრინციპს იყენებს მხოლოდ აშშ თავისი მოქალაქეების მიმართ, მსოფლიოში მიღებული ყველა შემოსავლების გათვალისწინებით, მიხედვად მათი რეზიდენტობისა.

რეზიდენტობის პრინციპის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ ნებისმიერი პირი, რომელიც მოცემული იურისდიქციის რეზიდენტად მიიჩნევა, საგადასახადო ნორმების თანახმად, ექვედებარება ამ ქვეყანაში დაბეგვრას მის ყველა შემოსავალზე, შემოსავლის ყველა წყაროდან, მათ შორის, უცხოური წყაროებიდანაც;

ტერიტორიული პრინციპის მიხედვით, იბეგრება მხოლოდ შემოსავლი (კაპიტალი), რომელიც დაკავშირებულია საქმიანობის განხორციელებასთან ან მდებარეობს მის ტერიტორიაზე;

რეზიდენტობის პრინციპით საგადასახადო პოლიტიკის აგების შემთხვევაში, ქვეყნები თავიანთ რეზიდენტ პირებს ბეგრავენ მსოფლიოს ნებისმიერ ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების გათვალისწინებით. ტერიტორიული პრინციპის შემთხვევაში კი, პირი იბეგრება ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების კონკრეტული ადგილის მიხედვით. აქედან გამომდინარე, პირის ორმაგი დაბეგვრის აუცილებლობა განპირობებულია მათი დაბეგვრისთვის ერთზე მეტი პრინციპის არსებობით. თუკი ქვეყნები მიაღწევენ შეთანხმებას და შემოსავლებსა და კაპიტალზე დაბეგვრა განხორციელდება რომელიმე ერთი (რეზიდენტობის, ან ტერიტორიულობის) პრინციპის მიხედვით, პრობლემა არ იარსებებდა. მაგრამ საქმე იმაშია, რომ ასეთი შეთანხმების მიღწევა ცალკეული ქვეყნების განვითარების

¹⁶ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации М. : Магистр, 2009. с. 18.

დონიდან, საგადასახადო მოწყობიდან და საბიუჯეტო ინტერესებიდან გამომდინარე, თითქმის შეუძლებელია.

ამდენად, არსებული რეალობიდან გამომდინარეა, რომ ქვეყნების უმეტესობა კომბინირებულად იყენებს დაბეგვის ზემოაღნიშნულ პრინციპებს: საგადასახადო რეზიდენტების (იურიდიული და ფიზიკური პირების) შემოსავლები იბეგრება შეუზღუდავი საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველზე, არარეზიდენტების შემოსავლები კი დაბეგვრას ექვემდებარება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი შემოსავლები მიღებულია მოცემული ქვეყნის ტერიტორიაზე არსებული წყაროდან (შეზღუდული საგადასახადო პასუხისმგებლობა).

გადასახადების დაბეგვის საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით, შეიძლება გამოიყოს ორმაგი დაბეგვის თავიდან აცილების სამი დონე:

1. ეროვნული კანონმდებლობის დონე, რაც გულისხმობს არარეზიდენტი პირის ცალმხრივად გათავისუფლებას დაბეგვისაგან, ან მუდმივი რეგისტრაციის ქვეყანაში არარეზიდენტი პირის მიმართ საგადასახადო ჩათვლის (კრედიტის) მექანიზმის გამოყენებას;

2. საერთაშორისო თანამშრომლობის დონე, რაც გულისხმობს ორმაგი დაბეგვის თავიდან აცილების შესახებ სახელმწიფოებს შორის შეთანხმებების მიღწევას;

3. ზენაციონალური კავშირის დონე, რაც გულისხმობს ორმაგი დაბეგვის თავიდან აცილებას ევროკავშირის მოთხოვნების გათვალისწინებით.

პირველ დონეს (რაც არ გამორიცხავს მეორეს), როგორც წესი, იყენებენ ის ქვეყნები, რომლებიც შეუზღუდავ პასუხისმგებლობას აკისრებენ თავიანთ მოქალაქეებს, სარგებლობენ რა საცხოვრისის კრიტერიუმით (წარმოშობის ადგილი, ქვეშევრდომობა ან საცხოვრებელი ადგილი). ასეთ ქვეყნებს მიეკუთვნება - იაპონია, დიდი ბრიტანეთი, აშშ.

დანაჩენ შემთხვევებში, სახელმწიფოები დებენ ორმაგი დაბეგვის თავიდან აცილების შესახებ შეთანხმებებს. ასეთი შეთანხმებები მიზნად ისახავენ გადაწყვიტონ შემდეგი ამოცანები:

➤ საგარეო-ეკონომიკური ურთიერთობების მონაწილეთა ბრუნვის დარეგულირება შეთანხმების დამდები ქვეყნების საგადასახადო ორგანოებთან;

- ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სქემის განსაზღვრა;
- ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის დადგენა იმ შემთხვევებში, როდესაც გარკვეული სახის შემოსავლის დაბეგვრის უფლება უნარჩუნდება შეთანხმების დამდებ ორივე სახელმწიფოს;
- გადამხდელის დაცვა დისკრიმინაციული დაბეგვრისაგან მის მიერ საქმიანობის განხორციელებისას იმ ქვეყანაში, რომელსაც დადებული აქვს შეთანხმება გადამხდელის მუდმივ საცხოვრებელ ქვეყანასთან;
- ინფორმაციის ურთიერთგაცვლის წესის დადგენა, შეთანხმების დაცვის უზრუნველსაყოფად;
- ურთიერთშეთანხმებული პროცედურების მექანიზმების შემუშავება გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და შეთანხმების დებულებების ბოროტად გამოყენების აღსაკვეთად.

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით, რეზიდენტობის ან ტერიტორიულობის პრინციპის შერჩევა განიხილება განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნების ინტერესებიდან გამომდინარე. ეს ინტერესები კი, უპირველეს ყოვლისა, უკავშირდება სახელმწიფო ბიუჯეტში მეტი თანხების მოზიდვის შესაძლებლობის გაზრდას. იმასთან დაკავშირებით, რომ ძლიერი ეკონომიკის ქვეყნების სავაჭრო, საინვესტიციო და სხვა საფინანსო-ეკონომიკური შესაძლებლობები მრავალჯერ აღემატება განვითარებადი ქვეყნებისას, ისინი უფრო მეტად არიან დაინტერესებულნი გამოიყენონ რეზიდენტობის პრინციპი, რამდენადაც ამ პრინციპის მიხედვით, პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლები იბეგრება სწორედ რეზიდენტობის ქვეყანაში და, შესაბამისად, გადასახადის მიმღებსაც წარმოადგენს არარეზიდენტი პირის რეზიდენტი სახელმწიფოს ბიუჯეტი. „რეზიდენტობა და ტერიტორიულობა წარმოადგენს განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნების საჯილდაო ქვას დაბეგვრის თვალსაზრისით. ამ შემთხვევაში, იმ ფიზიკური და იურიდიული პირების რეზიდენტი ქვეყნები, რომლებიც არარეზიდენტ ქვეყანაში საქმიანობენ, ითხოვენ, რომ მათი რეზიდენტების შემოსავალი დაიბეგროს მათ ქვეყანაში, ანუ მათი დაბეგვრის პრინციპი არის რეზიდენტობა“.¹⁷

¹⁷ ურიდია გ. საერთაშორისო დაბეგვრა, გამომცემლობა მერიდიანი, თბ. 2014, გვ. 13;

განვითარებადი ქვეყნები კი, უპირატესად წარმოადგენენ ინვესტიციის მიმღებ, მზა პროდუქციის, ახალი ტექნოლოგიური კომუნიკაციების და სხვა აქტივობების იმპორტიორ ქვეყნებს. განვითარებადი ქვეყნები უპირატესობას ანიჭებენ და ორიენტირებულნი არიან ტერიტორიულობის პრინციპზე, რამდენადაც, ასეთ შემთხვევაში, არარეზიდენტი პირის ბიზნესსაქმიანობიდან მიღებული მოგება (შემოსავლი) დაიბეგრება, სწორედ, წყაროს ქვეყნის ტერიტორიაზე და დაბეგრული თანხის აკუმულირება მოხდება მათ ბიუჯეტში. „საპირისპირო ინტერესი ამოძრავებს არარეზიდენტი პირების საქმიანობის შესაბამის არარეზიდენტ ქვეყანას. ვინაიდან შემოსავალი ამ არარეზიდენტ ქვეყანაშია მიღებული. მათი მისწრაფებაა - დაბეგვრის ტერიტორიულობის პრინციპი“. ¹⁸

სამართლებრივ ფორმას - „**მუდმივი დაწესებულება**“, მიეკუთვნება არარეზიდენტი პირის მიერ არარეზიდენტ ქვეყანაში (წყაროს ქვეყანა) აქტიური საქმიანობებიდან მიღებული შემოსავლები, ხოლო რეზიდენტ პირს - წყაროს ქვეყანაში საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლებიც (პასიური შემოსავლები).

„თანამედროვე პირობებში არარეზიდენტი პირი არარეზიდენტ ქვეყანაში შეიძლება საქმიანობდეს სამი ფორმით, რომელთაგან მხოლოდ ერთი ფორმა აძლევს არარეზიდენტ ქვეყანას დაბეგვრის მისი შემოსავლები. კერძოდ, ეს ფორმებია: მუდმივი დაწესებულება, დამოუკიდებელი აგენტი ან ექსპორტ-იმპორტის ოპერაციები. ამ შემთხვევაში მხოლოდ მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით არარეზიდენტის საქმიანობა ექვემდებარება დაბეგვრას არარეზიდენტ ქვეყანაში“. ¹⁹

„თუ კი აქტიურ შემოსავლებთან მიმართებაში, მათი საგადასახადო დაბეგვრის თვალსაზრისით, გადამწყვეტი მნიშვნელობა ენიჭება ამ შემოსავლების მომტან საქმიანობის განხორციელების ხასიათს და მეთოდებს, პასიური შემოსავლების შემთხვევაში გადამწყვეტ როლს თამაშობს შემოსავლების მიღების წყაროს ადგილმდებარეობა - ის სახელმწიფოს შიგნითაა თუ მის გარეთ“. ²⁰

¹⁸ ურიდია გ. საერთაშორისო დაბეგვრა, გამომცემლობა მერიდიანი, თბ. 2014, გვ. 13;

¹⁹ იქვე, გვ. 13.

²⁰ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации М. : Магистр, 2009. с. 27.

აქტიური შემოსავლების შემთხვევაში შემოსავლის საერთო მოცულობა დამოკიდებულია პირის მიერ განხორციელებული საქმიანობის საბოლოო შედეგზე. პასიური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლის შემთხვევაში, არარეზიდენტი ქვეყნის (შემოსავლის წყაროს ქვეყანა) საკანონმდებლო ნორმებიდან გამომდინარე, წინასწარაა განსაზღვრული არარეზიდენტი პირის მთლიანი შემოსავლებიდან გადასახდელი გადასახადი.

არარეზიდენტ პირზე გადასახდელი გადასახადი გაიანგარიშება მთლიანი გადასახდელი თანხიდან შემდეგი ფორმულით²¹:

$$T_{axvh} = BC\Pi \times P_{tax}/100$$

სადაც, T_{axvh} - ანაზღაურების წყაროსთან დაკავებული გადასახადის თანხა,

$BC\Pi$ - მთლიანი გადახდილი თანხა;

P_{tax} - შემოსავლის წყარო ქვეყანაში დაწესებული გადასახადის განაკვეთი.

მეთოდი, რომლითაც ქვეყნა ცდილობს თავიდან აიცილოს საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრა, უპირველეს ყოვლისა, დამოკიდებულია მის საგადასახადო პოლიტიკაზე და საგადასახადო სისტემის სტრუქტურაზე. სამოდელო კონვენციების მიხედვით, განვითარებული ქვეყნები, კონკრეტული სიტუაციების გათვალისწინებით, იყენებენ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ორ საყოველთაოდ ცნობილ მეთოდს: ა) **განთავისუფლების**; და ბ) **ჩათვლის** მეთოდებს. თუმცა, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში განხორციელებული აქტიური საქმიანობის შინაარსიდან გამომდინარე, შეიძლება გამოვყოთ მუდმივი დაწესებულების აღიარების და მუდმივი დაწესებულებისთვის მოგების მიკუთვნების მეთოდი. პასიური საქმიანობის შინაარსიდან კი, - წყაროს ქვეყანაში ინვესტირებული კაპიტალიდან მიღებული შემოსავლების განთავისუფლების ან შემცირებული საგადასახადო განაკვეთებით დაბეგვრის მეთოდი.

გადასახადისაგან განთავისუფლების მეთოდი გულისხმობს, რომ შეთანხმების მონაწილე ერთი სახელმწიფოს რეზიდენტის მიერ მიღებული ერთობლივი

²¹ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации М. : Магистр, 2009, გვ. 28.

შემოსავლი, საიდანაც გადასახადი კავდება მეორე მონაწილე სახელმწიფოში, უნდა გათავისუფლდეს დაბეგვრისაგან პირველ სახელმწიფოში. ეს ნიშნავს იმას, რომ „თუ არარეზიდენტი პირი დაბეგრა არარეზიდენტმა ქვეყანამ, მაშინ რეზიდენტი ქვეყანა ათავისუფლებს ამ პირს შესაბამისი გადასახადისაგან და ამით ორმაგი იურიდიული დაბეგვრა გამოირიცხება“.²²

ჩათვლის (საგადასახადო კრედიტის) მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში, გადასახადიდან, რომელსაც რეზიდენტი იხდის თავისი რეზიდენტობის ქვეყანაში, გამოიქვითება გადასახადის თანხა იმ შემოსავლებიდან (კაპიტალიდან), რომელსაც რეზიდენტი ღებულობს მეორე მონაწილე სახელმწიფოში. ეს კი ნიშნავს იმას, რომ ასეთ შემთხვევაში „ორივე ქვეყანა ბეგრავს პირს გადასახადებით, მაგრამ არარეზიდენტი ქვეყნის მიერ ამოღებული გადასახადები გაითვალისწინება რეზიდენტი ქვეყნის მიერ და ეს გადასახადები გამოიქვითება გადახდის დროს. ამასთან, გამოქვითვის დროს გაითვალისწინება მხოლოდ გადასახადის ოდენობა, რომელიც არ აღემატება რეზიდენტი ქვეყნის მიერ დარიცხული გადასახადის ოდენობას“.²³

მოგების გადასახადის გადახდილი თანხა შემოსავალზე, რომელიც მიღებულია საქართველოს ფარგლებს გარეთ და არ განეკუთვნება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს, ჩაითვლება შესაბამისი საგადასახადო წლისათვის ამ მოგებაზე საქართველოში გადასახადის გადახდისას. ამასთან, ჩათვლილი თანხების ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახადების იმ თანხების მოცულობას, რომლებიც დარიცხული იქნებოდა საქართველოში ამ მოგებაზე საქართველოში მოქმედი წესითა და განაკვეთებით²⁴.

აქტიური და პასიური საქმიანობის შინაარსიდან გამომდინარე, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მეთოდების სრულად წარმოდგენის მიზნით მნიშვნელოვანია ამ მეთოდების გამიჯვნა არარეზიდენტ და რეზიდენტ პირებთან მიმართებაში.

²² ურიდია გ. საერთაშორისო დაბეგვრა, გამომცემლობა მერიდიანი, თბ. 2014, გვ. 31;

²³ იქვე, გვ. 31;

²⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 124-ე.

უცხოური კომპანიების საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან ასაცილებლად გამოიყენება შემდეგი მეთოდები²⁵:

- მუდმივი დაწესებულების აღიარების მეთოდი;
- მუდმივი დაწესებულებისთვის, როგორც დამოუკიდებელი საწარმოსთვის, მოგების მიკუთვნების მეთოდი;
- ინვესტიციით მიღებული შემოსავლების გადახდის წყაროსთან შემცირებული საგადასახადო განაკვეთებით დაბეგვრის მეთოდი.

საკუთარი რეზიდენტი პირების შემთხვევაში კი, გამოიყენება სპეციალური მეთოდები:

- გადასახადისაგან განთავისუფლების მეთოდი;
- საგადასახადო კრედიტის, ანუ ჩათვლის მეთოდი.

გადასახადისაგან განთავისუფლების მეთოდის გამოყენებისას, პირის რეზიდენტობის ქვეყნის მიერ, ამ პირის დაბეგვრის დროს, გაითვალისწინება მის მიერ შემოსავლების წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადი და, შესაბამისად, იგი უნდა განთავისუფლდეს გადასახის იმ ნაწილში, რომელიც უკვე გადახდილია მის მიერ სხვა ქვეყანაში. ასეთ შემთხვევაში პირის მიერ რეზიდენტობის (საკუთარ) ქვეყანაში გადასახდელი გადასახადის გაანგარიშება მოხდება შემდეგი ფორმულის მიხედვით²⁶:

$$T_{ax} = \Pi_R \times P_{tax},$$

სადაც: T_{ax} - გადასახადის თანხა, რომელიც ექვემდებარება გადახდას რეზიდენტ ქვეყანაში;

Π_R - მოგება, რომელიც მიღებულია რეზიდენტ ქვეყანაში;

P_{tax} - გადასახადის განაკვეთი რეზიდენტ სახელმწიფოში.

საგადასახადო კრედიტის, ანუ ჩათვლის მეთოდის გამოყენებისას, პირის რეზიდენტობის ქვეყნის მიერ, ამ პირის საგადასახადო ბაზის ფორმირების დროს გაითვალისწინება სხვა ქვეყანაში მიღებული შემოსავალი, ამასთან, მას უნდა

²⁵ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации М. : Магистр, 2009. с. 29.

²⁶ იქვე, გვ. 30.

ჩათვალოს (გადასახადიდან უნდა გამოიქვითოს) შემოსავლების მიღების წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადი. ასეთ შემთხვევაში რეზიდენტობის ქვეყანაში გადასახდელი გადასახადი გაიანგარიშება შემდეგი ფორმულით²⁷:

$$T_{ax} = (\Pi_R + \Pi_s) \times P_{tax} - T_{axs},$$

სადაც: T_{ax} - არის გადასახადის თანხა, რომელიც ექვემდებარება გადახდას რეზიდენტ ქვეყანაში;

Π_R - მოგება, რომელიც მიღებულია რეზიდენტ ქვეყანაში;

Π_s - მოგება, რომელიც მიღებულია შემოსავლების მიღების წყაროს ქვეყანაში;

P_{tax} - გადასახადის განაკვეთი რეზიდენტ სახელმწიფოში;

T_{axs} - გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია შემოსავლების მიღების წყაროს ქვეყანაში.

ზემოაღნიშნული მეთოდებიდან რომელიმეს უპირატესობა, ან გამოყენების ეფექტურობა დამოკიდებულია ბევრ ფაქტორზე, რომელთა შორის გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს იმ საგადასახადო კანონმდებლობას, რომელიც პარტნიორ ქვეყნებს გააჩნიათ, აგრეთვე ამ ქვეყნების საგადასახადო სისტემის აგების პრინციპებს და კომბინაციურ თანხვედრას. ამიტომ მეთოდის არჩევისას გადაწყვეტილება უნდა დაეფუძნოს თითოეული მათგანის დადებითი და უარყოფით მხარეების ფაქტორულ ანალიზს.

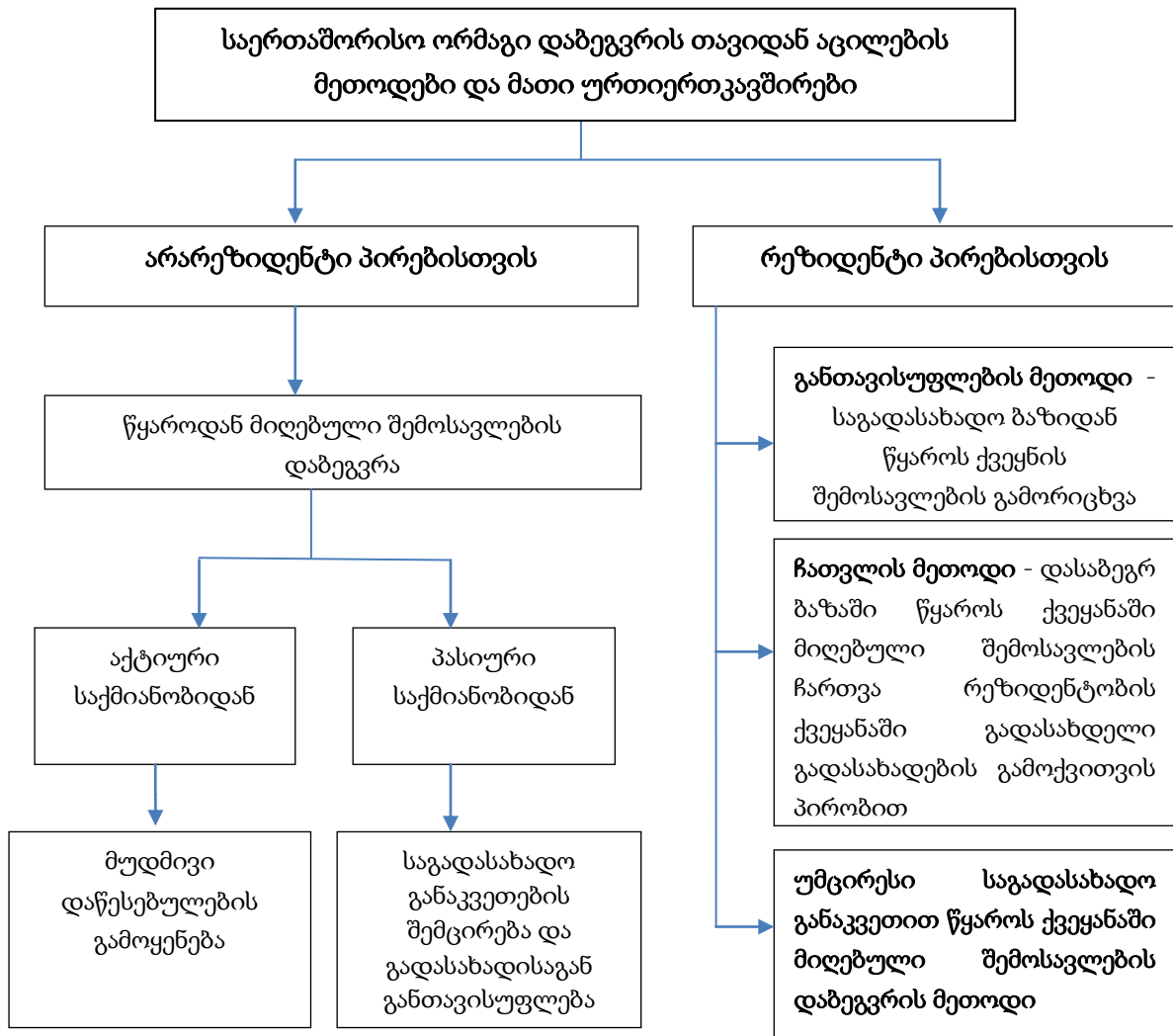
ოპტიმალურად შეიძლება მივიჩნიოთ ის მოდელი, რომელიც ხელს შეუწყობს ინვესტიციების მოზიდვას, გაზრდის ქვეყნის ბიუჯეტში სახსრების მობილიზაციასა და გადამხდელის მოტივაციას.

საერთაშორისო ორმაგი დაბრგვრის თავიდან აცილების თეორიის განვითარებასა და მეთოდების კლასიფიცირებაში განსაკუთხრებული დამსახურება მიუძღვით ცნობილ ამერიკელ მეცნიერს რიჩარდ ლ. დერნბერგს და ვ.ა. კაშინს, აგრეთვე ი.გ. რუსაკოვას.

²⁷ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации М. : Магистр, 2009. с. 31.

თვალსაჩინოებისთვის, საერთაშორისო ორმაგი დაბრგვრის თავიდან აცილების თეორიაში შესწავლილი მეთოდების და პრინციპების განზოგადების საფუძველზე, საერთაშორისო ორმაგი დაბრგვრის თავიდან აცილების მეთოდები და მათი ურთიერთკავშირები შეიძლება სქემატურად შემდეგი სახით წარმოვადგინოთ:

სქემა 1.



სამოდელო კონვენცია საერთაშორისო ორმაგი დაბრგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულების მონაწილე ქვეყნებს უტოვებს უფლებას ორი საგადასახადო შეღავათის მეთოდიდან აირჩიოს ერთი რომელიმე. ამასთან, ამა თუ იმ ქვეყნის საგადასახადო რეჟიმების გათვალისწინებით, შემოსავალი და კაპიტალი მის მიმღებ სახელმწიფოში შეიძლება დაიბეგროს შეზღუდვებით ან შეზღუდვების გარეშე, ან კიდევ, იმავე სახელმწიფოში საერთოდ არ დაიბეგროს.

შეზღუდვების გარეშე შეიძლება დაიბეგროს სახელმწიფოში მიღებული შემოსავლების და კაპიტალის შემდეგი კატეგორიები:

➤ უძრავი ქონებიდან მიღებული შემოსავალი, სოფლის მეურნეობის ან მეტყვევობიდან მიღებული შემოსავლების ჩათვლით;

➤ სახელმწიფოში არსებული მუდმივი წარმომადგენლობისაგან (საწარმოსაგან) მიღებული შემოსავალი, ამ საწარმოს გასხვისებიდან მიღებული შემოსავალი და მოძრავ ქონებაში დაბანდებული კაპიტალი, რომელიც ამ ბიზნესის ნაწილს წარმოადგენს. გამონაკლისი დაშვებულია იმ შემთხვევებში, როდესაც მუდმივი წარმომადგენლობა საერთაშორისო გადაზიდვების, სახმელეთო და საზღვაო ტრანსპორტირების და საერთაშორისო საჰაერო გადაზიდვების მიზნითაა დაარსებული;

➤ ხელოვნების და სპორტის სფეროს წარმომადგენლების მიერ მოცემულ სახელმწიფოში მიღებული შემოსავალი, დამოუკიდებლად იმისა, ასეთი შემოსავალი ხელოვნების მუშაკს ან სპორტსმენს თავად დაერიცხება თუ სხვა პირს;

➤ დირექტორის ანაზღაურება, რომელსაც კომპანია იხდის, როდესაც დირექტორი მოცემული სახელმწიფოს რეზიდენტიცაა;

➤ მოცემულ სახელმწიფოში კერძო სექტორში დასაქმების შედეგად მიღებული ანაზღაურება, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც მუშაკი ამ სახელმწიფოში იმყოფება არა უმეტეს 183 დღისა ნებისმიერ 12 თვიანი პერიოდის განმავლობაში, რომელიც იწყება ან სრულდება შესაბამის ფისკალურ წელს და გარკვეული პირობებია დაკმაყოფილებული;

➤ გარკვეული წინაპირობების დაკმაყოფილების შემთხვევაში, სახელმწიფო სამსახურში დასაქმებიდან მიღებული შემოსავალი და პენსია.

შეზღუდულ დაბეგვრას ექვემდებარება:

➤ დივიდენდები, იმ პირობით, რომ ჰოლდინგი, რომელსაც დივიდენდები გადაუხადეს, არ არის დაკავშირებული მუდმივ წარმომადგენლობასთან, სადაც შემოსავალი იყო მიღებული. სახელმწიფოს მიერ დაკისრებული გადასახადი მთლიანი სადივიდენდო შემოსავლის 5%-ს არ უნდა აღემატებოდეს, ხოლო ბენეფიციარი არის კომპანია, რომელიც დივიდენდების გადამხდელი კომპანიის კაპიტალის 25%-ს ფლობს, ხოლო სხვა შემთხვევებში მთლიანი მოცულობის 15%-ს;

➤ შემოსავალი პროცენტებიდან, იმ პირობით, რომ ჰოლდინგი, რომელსაც პროცენტები გადაუხადეს, არ არის დაკავშირებული მუდმივ წარმომადგენლობასთან,

სადაც შემოსავალი იყო მიღებული. სახელმწიფო, სადაც შემოსავალი იყო მიღებული მთლიანი საპროცენტო შემოსავლის 10%-ით დაბეგვრით უნდა შემოიფარგლოს, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ასეთი საპროცენტო შემოსავლის მოცულობა აღემატება ნორმალურ მოცულობას.

არარეზიდენტი პირების წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის საგადასახადო რეჟიმების განხილვისას, მნიშვნელოვანია ამ მხრივ, ამერიკის შეერთებულ შტატებში არსებული გამოცდილების გათვალისწინება²⁸. არარეზიდენტი პირები (ისინი იწოდება, როგორც „გადამხდელი არარეზიდენტი“) აშშ-ში (წყაროს ქვეყანა), რომლებიც შემოსავალს ღებულობენ აშშ-ში არსებული წყაროდან, ექცევიან ერთმანეთის გამომრიცხავ ორ საგადასახადო რეჟიმში:

ა) საგადასახადო რეჟიმი, რომელიც დაკავშირებულია აქტიურ სამეწარმეო საქმიანობასთან;

ბ) საგადასახადო რეჟიმი, რომელიც დაკავშირებულია პასიურ საქმიანობასთან.

პირველ შემთხვევაში არარეზიდენტი პირი კორპორაციის მიერ მიღებულ მოგებაზე, (ფიზიკური პირის შემთხვევაში კი, მიღებულ შემოსავალებზე), იბეგრება აშშ-ის რეზიდენტი პირების მსგავსად²⁹.

არარეზიდენტი პირების მიერ აშშ-ში პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების საგადასახადო რეჟიმების განსაზღვრისას დაცული უნდა იქნას ორი პირობა:

ა) მკაცრად უნდა განისაზღვროს არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული პასიური შემოსავლის სახეები;

ბ) როდესაც არარეზიდენტი პირის მიერ პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი მიკუთვნებულია სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებთან, არარეზიდენტი პირი უნდა დაიბეგროს, აშშ-ის რეზიდენტი პირის მიერ სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლების მსგავსად.

²⁸ Фокин А.В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти) Американский опыт.; Монография, издательство, Wolters kluwer Москва Волтерс Клувер 2009, გვ. 13-16

²⁹ აშშ-ის შიდა შემოსავლების კოდექსის 872 და 882 მუხლების თანახმად, აღნიშნული წესი ცნობილია, როგორც - engaged in the U.S. trade or business - ამერიკის ვაჭრობაში და ბიზნესში ჩართული პირების დაბეგვრის რეჟიმი.

პასიური შემოსავლების სახეების განმსაზღვრელი ძირითადი კრიტერიუმია საქმიანობის პასიური ხასიათი. მათ მიეკუთვნება: პროცენტი, დივიდენდი, როიალტი, საალიმენტო გადასახადი და სხვა. აშშ-ში ასეთი გადასახადები ცნობილია, როგორც ფიქსირებული (განსაზღვრული) შემოსავლები, ან შემოსავლები, რომლებიც ყოველწლიურად ან პერიოდულად ექვემდებარება განსაზღვრას (fixed or determinable annual or periodic income FDAP income). აშშ-ში მოქმედი წესით დადგენილია, რომ ასეთი გზით მიღებული შემოსავალი არარეზიდენტმა პირმა არ უნდა შეიტანოს აშშ-ში სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებში. თუკი, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (აშშ) პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები მიკუთვნებულია სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებთან, მაშინ არარეზიდენტი პირი დაიბეგრება, როგორც აშშ რეზიდენტი პირის მიერ სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლები.

განვითარებადი და განვითარებული ქვეყნების მიერ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მეთოდების შერჩევას მნიშვნელოვანია ამ ქვეყნების ინტერესების გათვალისწინება. განვითარებადი ქვეყნებისათვის განთავისუფლების მეთოდი იმ შემთხვევაში გამოიყენება, თუ ხელშეკრულების საფუძველზე, ცალკეული შემოსავლების დაბეგვრის უპირატესი უფლება წყაროს ქვეყანას გააჩნია.

განვითარებად ქვეყნებისთვის უცხოური შემოსავლების მიმართ ჩათვლის მეთოდის გამოყენების ნაკლოვანება გამოიხატება იმაში, რომ მათ ქვეყნებში არსებული დაბალი გადასახადების, ან დაწესებული საგადასახადო შეღავათების პირობებში, ეკონომიკურ სარგებელს იღებს არა ინვესტორი, რომლისთვისაც უშუალოდ დაწესდა ასეთი შეღავათები, არამედ კაპიტალის ექპორტიორი ქვეყნის ბიუჯეტი.

სამოდელო კონვენციით გათვალისწინებულია დისკრიმინაციის აღკვეთაც, რაც კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი მომენტია. ის გულისხმობს, რომ ერთი მონაწილე ქვეყნის პირები არ უნდა დაექვემდებარონ მეორე მონაწილე ქვეყნის სხვაგვარ, ან უფრო მძიმე დაბეგვრას, ან მათთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს იმ საგადასახადო

ვალდებულებებთან შედარებით, რომლებსაც ამ ქვეყნის პირები ექვემდებარებიან, ან შეიძლება დაექვემდებარონ რაიმე სხვა პირობებში.³⁰

ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების პრაქტიკული ასპექტების წარმოდგენის მიზნით, აღნიშნული მეთოდები შეიძლება ვაჩვენოთ პირობით მაგალითზე.

დავუშვათ, რომ ფიზიკურმა პირმა, რომელიც არის **P** სახელმწიფოს რეზიდენტი, წლის განმავლობაში მიიღო შემოსავალი **120000 ჰ.ე.** (პირობითი ერთეული) ოდენობით, რომლისგანაც **90000 ჰ.ე.** წარმოიშვა **P** სახელმწიფოში (სადაც საგადასახადო განაკვეთი არის 40%) ხოლო **30000 ჰ.ე.** – **C** სახელმწიფოში (სადაც საგადასახადო განაკვეთი არის 30%) .

თუ **P** და **C** სახელმწიფოებს შორის არ არის გაფორმებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულება, ხოლო **P** სახელმწიფოში ეროვნული კანონმდებლობის დონეზე არ არის გათვალისწინებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მეთოდები, მაშინ გადამხდელი იძულებული იქნება გადაიხადოს **9000 ჰ.ე.** საშემოსავლო **C** სახელმწიფოში მიღებული შემოსავლიდან და ასევე შეიტანოს **48000 ჰ.ე.** **P** სახელმწიფოს ხაზინაში, რომლის მთავრობასაც უფლება აქვს დაბეგროს მთელი მისი შემოსავალი **P** და **C** სახელმწიფოში. შედეგად, გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მთლიანი ოდენობა შეადგენს **57000 ჰ.ე.**

განთავისუფლების მეთოდის გამოყენებისას (თუკი ეს გთვალისწინებულია ორ ქვეყანას შორის დადებული შესაბამისი შეთანხმებით), **P** სახელმწიფოში დაიბეგრება მხოლოდ ის შემოსავალი, რომლის ბეგარა არ არის გადახდილი **C** სახელმწიფოში, ანუ დაიბეგრება **90000 ჰ.ე.** ამგვარად, **P** სახელმწიფოში გადახდას დაქვემდებარებული ბეგარა შეადგენს **36000 ჰ.ე.** გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მთლიანი ოდენობა კი შეადგენს **45000 ჰ.ე. (36000 + 9000).**

საგადასახადო კრედიტის (ჩათვლის) მეთოდი გულისხმობს მეორე სახელმწიფოში (**C** სახელმწიფოში) გადახდილი ბეგარის გამოქვითვას (**9000 ჰ.ე.**) გადასახადიდან, რომელიც ექვემდებარებოდა გადახდას გადამხდელის რეზიდენტობს ქვეყანაში (**48000 ჰ.ე.**). ამგვარად, **P** სახელმწიფოში აუცილებელია

³⁰ ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) სამოდელო საგადასახადო კონვენციის 24-ე მუხლი.

გადახდილი იქნას **39000 ჰ.ე.**, ხოლო გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მთლიანი ოდენობა იქნება **48000 ჰ.ე.**, როგორც იმ შემთხვევაში, თუ პირის შემოსავალი შეიქმნებოდა **P** სახელმწიფოში. აღნიშნული შემთხვევების საშედეგო გაანგარიშების შედარება წარმოდგენილია ქვემოთ მოყვანილი ცხრილში.

ცხრილი 2.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მეთოდების შედარება

მონაცემები	ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მეთოდების გამოყენებამდე	განთავისუფლების მეთოდი	საგადასახადო კრედიტის მეთოდი
P ქვეყანაში დასაბეგრი შემოსავალი	120000	90000 (120000 - 30000)	120000
C ქვეყანაში დასაბეგრი შემოსავალი	30000	30000	30000
P ქვეყანაში დაბეგვრა	48000 (120000 X 40%)	36000 (90000 X 40%)	48000 (120000 X 40%)
C ქვეყანაში დაბეგვრა	9000 (30000 X 30%)	9000 (30000 X 30%)	9000 (30000 X 30%)
P ქვეყანაში გადახდას დაქვემდებარებული გადასახადი	48000	36000	39000
ქვეყანაში სულ საგადასახადო ვალდებულებები (P ქვეყანაში გადახდილი გადასახადი + C ქვეყანაში გადახდილი გადასახადი)	57000	45000	48000

ცხრილის მონაცემებიდან ირკვევა, რომ გადამხდელისათვის უფრო ხელსაყრელია განთავისუფლების მეთოდი (თუ **P** და **C** სახელმწიფოებს შორის ასეთი შეთანხმება არსებობს), რადგანაც საგადასახადო განაკვეთი **P** სახელმწიფოში უფრო მაღალია ვიდრე **C** სახელმწიფოში. შეიძლება ადვილად დავრწმუნდეთ, რომ წინააღმდეგ შემთხვევაში, გადამხდელისათვის უფრო ხელსაყრელი იქნებოდა საგადასახადო კრედიტის, ანუ ჩათვლის მეთოდი. პრაქტიკაში, იმის გამო, რომ ქვეყნები, უპირველეს ყოვლისა, საგადასახადო სისტემის ფისკალური ფუნქციის რეალიზებით არიან დაინტერესებულნი, ზემოაღნიშნული მეთოდები გარკვეული შეზღუდვებით გამოიყენება. ასე მაგალითად, თუ ქვეყანაში მოქმედებს დაბეგვრის პროგრესული შკალა, მაშინ შეიძლება პროგრესიით იქნას გამოყენებული განთავისუფლების მეთოდი. ასეთ შემთხვევაში, ზღვრული საგადასახადო განაკვეთის დადგენისას გათვალისწინებული იქნება პირის ყველა შემოსავალი, მათ შორის შემოსავლები, რომლებიც საზღვარგარეთ დაიბეგრა, მაგრამ, ეს განაკვეთი

იმოქმედებს შემოსავლების მხოლოდ იმ ნაწილზე, რომელთა ზეგარა არაა გადახდილი მეორე მონაწილე სახელმწიფოში.

ამგვარად, თუ ჩვენს შემთხვევაში, 120000 კ.ე. შემოსავალზე P ქვეყანაში გამოიყენება გაზრდილი განაკვეთი (მაგალითად 35%), მაშინ P ქვეყანაში გადასახდელი გადასახადი გამოიანგრიშება 9000 კ.ე.-დან, მაგრამ 45%-იანი განაკვეთით. საგადასახადო კრედიტის მეთოდი შესაძლოა ასევე მხოლოდ ნაწილობრივ იქნას გამოყენებული, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო განაკვეთი C ქვეყანაში უფრო მაღალია, ვიდრე P ქვეყანაში. ამ დროს, P ქვეყანაში გადასახდელი გადასახადიდან გამოიქვითება C ქვეყანაში გადახდილი გადასახადის არა მთლიანი ოდენობა, არამედ მისი მხოლოდ ის ნაწილი, რომელიც გამოსათვლელ სიდიდეს შეესაბამება P ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო განაკვეთიდან და C ქვეყანაში მიღებული შემოსვლებიდან გამომდინარე.

გარდა ამ ორი მეთოდისა, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით გამოიყენება გამორიცხვის მეთოდი. „საერთაშორისო დაბეგვრის სფეროში ტერიტორიალური მიდგომების გამოყენებით საზღვარგარეთ გადახდილი გადასახადები ჩაითვლება გამოსაქვით ხარჯებში გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ბაზის გაანგარიშების დროს“.³¹ ამასთან, გადასახადის მოცულობა, რომელიც უნდა იქნას გადახდილი რეზიდენტ სახელმწიფოში გამოითვლება შემდეგი ფორმულით³²:

$$T_{ax} = (PI_R + PI_s - T_{axs}) \times P_{tax}$$

სადაც: T_{ax} - არის გადასახადის თანხა, რომელიც ექვემდებარება გადახდას რეზიდენტ ქვეყანაში;

PI_R - მოგება, რომელიც მიღებულია რეზიდენტ ქვეყანაში;

PI_s - მოგება, რომელიც მიღებულია უცხოური წყარო ქვეყნისაგან;

P_{tax} - გადასახადის განაკვეთი რეზიდენტ ქვეყანაში;

T_{axs} - გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია უცხოურ წყარო ქვეყანაში;

³¹ Русакова И., Кашина В., Налоги и налогообложение, учеб. Пособие для вузов, М., Финансы, ЮНИТИ, 1998.

³² Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации М. : Магистр, 2009. с. 31-32.

1.3 ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საერთაშორისო შეთანხმებების სახელმწიფო რეგულირება

საქართველოში, ისევე, როგორც საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებების ხელმომწერ სხვა სახელმწიფოებში, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საერთო მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს 1977 წელს მიღებული კონვენციის ტიპური მოდელი ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების შესახებ (**The model Convention with respect to taxes on income and on capital**).

თანამედროვე ეკონომიკის გლობალიზაციის პირობებში, საინვესტიციო საქმიანობით დაინტერესებული საშუალო და მსხვილი კორპორაციების ჩართვამ საერთაშორისო ბიზნესსაქმიანობაში, აუცილებელი გახადა დაბეგვრის ერთიანი პრინციპების და მიდგომების გამომუშავების აუცილებლობა. ამასთან, ცალკეული ქვეყნები, ცდილობენ შექმნან საკუთარი ეროვნული საგადასახადო სისტემები, რომლებიც ორიენტირებული იქნებიან მათი სახელმწიფოს ინტერესების დაკმაყოფილებაზე. ამ მიმართულებით გამონაკლისი არაა და აქტუალურია ცალკეული სახელმწიფოების მიერ ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მარეგულიერებელი ნორმების შემუშავება. ამასთან, ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ორმხრივი ხელშეკრულების გაფორმებისას, მნიშვნელოვანია განისაზღვროს საგადასახადო შეღავათების გამოყენების ფორმები და არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის ადვილად აღქმის მიზნით, მომზადდეს ამ ფორმების შევსების წესის შესახებ ინსტრუქციები.

საქართველოს მიერ სხვადასხვა ქვეყნებთან გაფორმებული საერთაშორისო შეთანხმებების სახელმწიფო რეგულირების საფუძველია საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ დადებული ხელშეკრულებები. ასეთი ხელშეკრულებების თეორიულ-მეთოდოლოგიურ ბაზისს შეადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით, სხვადასხვა დროს დამტკიცებული ნორმატიული დოკუმენტები. პირველი სამართლებრივი აქტი, რომელიც დაედო საფუძველად შემოსავლებისა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და გადასახადების გადაუხდელობის

აღკვეთის შესახებ საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრულ საგადასახადო შეღავათების გამოყენების ფორმისა და შევსების წესის შესახებ ინსტრუქციას, წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 25 ოქტომბრის ბრძანება №1059, რომლის მიხედვითაც დამტკიცდა „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“ საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათების გამოყენების ფორმები და მისი გამოყენების შესახებ ინსტრუქცია. აღნიშნულ ბრძანებაში საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 28 დეკემბრის №1951, 2007 წლის 23 აპრილის № 395, 2008 წლის 29 იანვრის №93 ბრძანებებით შევიდა ცვლილებები. თუმცა, 2009 წლის 18 ნოემბრის „საქართველოს მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებების შესაბამისად არარეზიდენტის მიერ შეღავათებით სარგებლობისათვის საგადასახადო ორგანოსთვის არარეზიდენტის მიერ საქართველოში მიღებული შემოსავლებისა და გადახდილი გადასახადების თაობაზე საგადასახადო გაანგარიშების მიწოდების შემთხვევების განსაზღვრის და შეღავათების მინიჭების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №747 ბრძანებით, ძალადაკარგულად გამოცხადდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 25 ოქტომბრის №1059 ბრძანება „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“ საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათების გამოყენების ფორმისა და მისი გამოყენების შესახებ ინსტრუქციის თაობაზე. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №747, თავის მხრივ შეცვალა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 2 მარტის №145 ბრძანება „საქართველოს მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებების შესაბამისად შეღავათებით სარგებლობისათვის არარეზიდენტის მიერ საქართველოში მიღებული შემოსავლებისა და გადახდილი გადასახადების თაობაზე საგადასახადო ორგანოსთვის საგადასახადო ანგარიშგების მიწოდების შემთხვევების განსაზღვრის და შეღავათების მინიჭების წესის“ დამტკიცების შესახებ, რომელშიც საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 იანვრის №33 ბრძანებით შეტანილი

იქნა მორიგი ცვლილება. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 დეკემბრის №633 ბრძანებით, ძალადაკარგულად ჩაითვალა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 2 მარტის №145 ბრძანება და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 125 მუხლის საფუძველზე დამტკიცდა „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესი“ და თანდართული ფორმების დღეს მოქმედი ნორმატიული აქტი. აღნიშნულ აქტში პირველი ცვლილება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №103 ბრძანებით შეტანილი იქნა 2012 წლის 30 მარტს. ამ ცვლილებით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 2 მარტის №145 ბრძანება „საქართველოს მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათების მინიჭებისა და ამ შეთანხმებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში არარეზიდენტის მიერ საქართველოში გადახდილი გადასახადის არარეზიდენტისთვის დაბრუნების წესის“ მიხედვით შევსებული და წარდგენილი ფორმები ინარჩუნებენ იურიდიულ ძალას. ამასთან, 2012 წლის 1 იანვრამდე განხორციელებულ ოპერაციებზე, რომლებზეც არ არის შევსებული და წარდგენილი შესაბამისი ფორმები, საგადასახადო აგენტს ევალებოდა საგადასახადო ორგანოსთვის ამ ბრძანებით დამტკიცებული ფორმა №1-ს - „საგადასახადო აგენტის ინფორმაცია არარეზიდენტისათვის წყაროსთან დასაკავებელი გადასახადის გადახდისაგან განთავისუფლებაზე ან შემცირებაზე“ წარდგენა 2013 წლის 1 აპრილამდე.

ამ ნორმატიული დოკუმენტით განისაზღვრება ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის მიზნით საქართველოს მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო შეთანხმების შესაბამისად საგადასახადო შეღავათით სარგებლობის, ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნების და საქართველოს რეზიდენტობის დადასტურების პროცედურები. ამასთან, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებით, საერთაშორისო შეთანხმებით გათვალისწინებული ნორმების გამოყენება და საგადასახადო ორგანოს ინფორმირება ხორციელდება შემდეგი შესაბამისი ფორმების მიხედვით:

➤ ფორმა №1-„საგადასახადო აგენტის ინფორმაცია არარეზიდენტისათვის წყაროსთან დასაკავებელი გადასახადის გადახდისაგან გათავისუფლებაზე ან შემცირებაზე“;

➤ ფორმა №2-„არარეზიდენტის დეკლარაცია საქართველოში გადახდილი/დაკავებული გადასახადების შესახებ და მოთხოვნა თანხის დაბრუნების თაობაზე“;

➤ ფორმა №3 -„არარეზიდენტის მიერ საქართველოში გადახდილი/დაკავებული გადასახადების შესახებ ცნობის მოთხოვნა“;

➤ ფორმა №4 - „რეზიდენტობის ცნობის მოთხოვნა“.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების მარეგულიერებელი წესის შესაბამისად, საქართველოს რეზიდენტის მიერ ივსება:

➤ ფორმა №1 „საგადასახადო აგენტის ინფორმაცია არარეზიდენტისათვის წყაროსთან დასაკავებელი გადასახადის გადახდისაგან გათავისუფლებაზე ან შემცირებაზე“ და ფორმა №4 “რეზიდენტობის ცნობის მოთხოვნა“;

საქართველოს არარეზიდენტის მიერ ივსება:

➤ ფორმა №2 “არარეზიდენტის დეკლარაცია საქართველოში გადახდილი/დაკავებული გადასახადების შესახებ და მოთხოვნა თანხის დაბრუნების თაობაზე” და ფორმა №3 “არარეზიდენტის მიერ საქართველოში გადახდილი/ დაკავებული გადასახადების შესახებ ცნობის მოთხოვნა“;

საგადასახადო ორგანოს მიერ ივსება:

➤ ფორმა №3-ის V ნაწილი „საქართველოს საგადასახადო ორგანოს ცნობა“ და

➤ ფორმა №4-ის II ნაწილი “რეზიდენტობის ცნობა შესაბამისი წლისთვის”.

თუმცა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2016 წლის 29 იანვრის №23 ბრძანებით, „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 დეკემბრის №633 ბრძანებაში შეტანილი ცვლილებით, დამტკიცდა „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო

შელავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესი“ და თანდართული ფორმა №1, ფორმა №2, ფორმა №3 და რეზიდენტობის ცნობა“. ამასთან, დამტკიცდა, რომ საქართველოს რეზიდენტის მიერ შეივსება ფორმა №1 „საგადასახადო აგენტის ინფორმაცია არარეზიდენტისათვის წყაროსთან დასაკავებელი გადასახადის გადახდისაგან გათავისუფლებაზე ან შემცირებაზე“;

საგადასახადო ორგანოს მიერ შეივსება ფორმა №3-ის V ნაწილი „საქართველოს საგადასახადო ორგანოს ცნობა“.

რეზიდენტობის ცნობის მოთხოვნასთან და რეზიდენტობის ცნობის გაცემასთან დაკავშირებით, საქართველოს რეზიდენტობის ცნობის მისაღებად საქართველოს რეზიდენტი ელექტრონული ფორმით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს. მიმართვაში აუცილებლად მიეთითება რეზიდენტის სახელი, გვარი/ სახელწოდება (ქართულად და ინგლისურად), სრული მისამართი (ქართულად და ინგლისურად), საქართველოს გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი.

საგადასახადო ორგანო რეზიდენტობის ცნობის მოთხოვნის საფუძველზე ელექტრონულად გასცემს „რეზიდენტობის ცნობას“, დამტკიცებული ფორმის შესაბამისად. იმ შემთხვევაში, თუ საქართველოს რეზიდენტი საერაშორისო შეთანხმებით გათვალისწინებული შეღავათით სარგებლობის მიზნით წარადგენს იმ სახელმწიფოში არსებულ რეზიდენტობის დამადასტურებელ ფორმას (ნოტარიულად დამოწმებულ თარგმანს ქართულ ენაზე), სადაც მან მიიღო შემოსავალი და ითხოვს რეზიდენტობის დადასტურებას, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია წარმოდგენილ ფორმაში შესაბამისი ველის არსებობის შემთხვევაში, ხელმოწერით და ოფიციალური ბეჭდით დაადასტუროს მისი საქართველოს რეზიდენტობა.

აღნიშნული ცვლილებით ამოღებულ იქნეს ფორმა №4 - „რეზიდენტობის ცნობის მოთხოვნა“. ამასთან, ბრძანებას დაემატა თანდართული რედაქციის „რეზიდენტობის ცნობა“. წარმოდგენილი ფორმები ივსება ქართულ ან ინგლისურ ენაზე. სახელწოდებისა და მისამართის მითითებისას, დასაშვებია გრაფების სხვა უცხო ენებზე შევსება ლათინური ანბანის გამოყენებით. შესაბამისი ცნობების სხვა უცხო ენაზე შევსების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენისას ფორმებს

და თანდართულ დოკუმენტებს უნდა დაერთოს ნოტარიულად დამოწმებული თარგმანი ქართულ ენაზე.

საგადასახადო ორგანო ვალდებულია მოთხოვნის წარდგენიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში წერილობით აცნობოს გადაწყვეტილება განმცხადებელს ან გასცეს შესაბამისი ცნობა. ამასთან, მოთხოვნის ხარვეზით წარდგენის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო პირს განუსაზღვრავს ვადას ხარვეზის გამოსასწორებლად არაუმეტეს 30 კალენდარული დღისა. აღნიშნულ ვადებში გადაწყვეტილების მიღების ან ცნობის გაცემის შეუძლებლობის პირობებში, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია განმცხადებელს აცნობოს გადაწყვეტილების მიღების ან ცნობის გაცემის სავარაუდო თარიღი. საგადასახადო ორგანო საქართველოს რეზიდენტის მოთხოვნის შემთხვევაში, უზრუნველყოფს აღნიშნული ცნობის უცხო ქვეყნის კომპეტენტური ორგანოსათვის გაგზავნას. შემოსავლების მიმღების რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობა ძალაშია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ შესაბამისი ხელშეკრულებით გათვალისწინებული იმ პერიოდისათვის, რომლის განმავლობაშიც დასტურდება შემოსავლის მიმღების რეზიდენტობა.

მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ უცხო ქვეყნის კომპეტენტური ორგანოს მიერ გაცემული რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობა არ საჭიროებს აპოსტილით დამოწმებას ან ლეგალიზებას.

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ მარეგულირებელ აქტებში ხშირი, მეტწილად, სრულყოფისკენ მიმართულ ცვლილებების მიუხედავად, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმი, რომელსაც საქართველო იყენებს არარეზიდენტი პირების დაბეგვრათან დაკავშირებით, გადახედვას და შემდგომ სრულყოფას საჭიროებს.

თავი II

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული სისტემის ანალიზი, შეფასება

2.1 არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში აქტიური და პასიური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის თავისებურებანი

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებით არსებული მეთოდოლოგიური მიდგომების და ამ მიმართულებით მსოფლიო პრაქტიკაში დაგროვილი გამოცდილების ანალიზი იძლევა საშუალებას, რომ საქართველოში, ანუ წყაროს ქვეყანაში, არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებული შემოსავლები დაჯგუფდეს შემოსავლებად:

- არარეზიდენტი პირის საქმიანობიდან მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით (აქტიური საქმიანობა);
- არარეზიდენტი პირის საქმიანობიდან მუდმივი დაწესებულების გარეშე (აქტიური და პასიური საქმიანობა);
- რომელიც არ უკავშირდება არც საქმიანობას და არც მუდმივი დაწესებულების არსებობას (პასიური საქმიანობა).

უცხოური საწარმოების - კომპანიების მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული სისტემისთვის დამახასიათებელი პრინციპების, ფორმების და მეთოდების მოქმედი მექანიზმის შემდგომი სრულყოფის მიზნით, მნიშვნელოვანია არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში, ანუ წყაროს ქვეყანაში, მუდმივი დაწესებულების ან მის გარეშე საქმიანობით მიღებულ შემოსავლების დაბეგვრაზე მოქმედი ფაქტორების ანალიზი და შეფასება.

უცხოურ საწარმოდ - კომპანიად ითვლება საწარმო, რომლის საქმიანობის ან/და მართვის ადგილი საქართველოშია.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ გაფორმებული ხელშეკრულებებში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის

მიხედვით, არარეზიდენტი პირის მიერ მუდმივი დაწესებულების ან მის გარეშე საქმიანობით საქართველოს წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება:

- დაქირავებით მიღებული შემოსავალი;
- საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი ან სარგებელი;
- მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავალი.

მომსახურება საქართველოში გაწეულად ითვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც ის ფაქტობრივად გაიწევა საქართველოს ტერიტორიაზე და უშუალოდ დაკავშირებულია საქართველოს ტერიტორიაზე მდებარე უძრავ და მოძრავ ქონებასთან, საქართველოს რეზიდენტის მიერ გამოშვებულ ფასიან ქალაქდებთან; მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი არის საქართველო და ასეთი მომსახურება უკავშირდება კულტურის, ხელოვნების, განათლების, ტურიზმის, დასვენების, ფიზიკური კულტურისა და სპორტის სფეროებს; ტვირთების გადატანას ან მგზავრთა გადაყვანას, თუ კი ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი საქართველოა. ასევე, მომსახურების გამწევი და მომსახურების მიმღები სხვადასხვა სახელმწიფოში არიან და მომსახურების გამწევი საქართველოს რეზიდენტია, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მომსახურების გამწევის მიერ მომსახურების გაწევა ხორციელდება სხვა ქვეყანაში მისი მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, რომელიც ადასტურებს, რომ მომსახურების გამწევა სხვა ქვეყანაში (გარდა საქართველოში) გასწია მომსახურება; მომსახურების გამწევი და მომსახურების მიმღები სხვადასხვა სახელმწიფოში არიან და მომსახურების გამწევის მიერ მომსახურების გაწევა ხორციელდება საქართველოში მისი მუდმივი დაწესებულების, დაქირავებულის მეშვეობით ან სხვაგვარად (მათ შორის, მომსახურების გამწევის მიერ მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული ხარჯი გაწეულია საქართველოში, მიუხედავად მისი ფაქტობრივად გადახდის ადგილისა), რაც ადასტურებს, რომ მომსახურების გამწევა საქართველოში გასწია მომსახურება;

➤ საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი, მათ შორის, შემოსავალი, რომელიც მოიცავს საქართველოში ამ არარეზიდენტის მიერ იდენტური (მსგავსი) საქონლის რეალიზაციით მიღებულ ამონაგებს; აგრეთვე

შემოსავალი საქართველოში გაწეული მომსახურებიდან, რომელიც მუდმივი დაწესებულების მიერ გაწეული მომსახურების იდენტურია ან მსგავსია;

➤ საქართველოში განხორციელებულ ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული უიმედო ვალების ჩამოწერის შედეგად ვალდებულებათა გაუქმებითა და ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით და კომპენსაციის შედეგად მიღებული შემოსავალი;

➤ რეზიდენტი იურიდიული პირისაგან მიღებული დივიდენდი, რეზიდენტი იურიდიული პირის აქციის ან/და იურიდიულ პირში პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;

➤ პროცენტი, თუ პროცენტის გადამხდელი არის საქართველოს რეზიდენტი.

მიუხედავად იმისა, არის თუ არა პროცენტის გადამხდელი საქართველოს რეზიდენტი, პროცენტი ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, თუ არარეზიდენტ პირს საქართველოში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელსაც უკავშირდება არარეზიდენტი პირის სავალო ვალდებულება, და ამ სავალო ვალდებულებასთან დაკავშირებული პროცენტის ხარჯი მიეკუთვნება მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა. პროცენტი არ ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, თუ რეზიდენტი პირი დაადასტურებს, რომ უცხო ქვეყანაში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელსაც უკავშირდება რეზიდენტი პირის სავალო ვალდებულება, და ამ სავალო ვალდებულებასთან დაკავშირებული პროცენტის ხარჯი მიეკუთვნება მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა;

➤ რეზიდენტის მიერ გადახდილი პენსია ან სტიპენდია;

➤ როიალტი, თუ როიალტის გადამხდელი საქართველოს რეზიდენტია.

მიუხედავად იმისა, არის თუ არა როიალტის გადამხდელი საქართველოს რეზიდენტი, როიალტი ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, თუ არარეზიდენტს საქართველოში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელთან დაკავშირებითაც წარმოიშვა როიალტის გადახდის ვალდებულება. როიალტი არ ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ

შემოსავლად, თუ რეზიდენტი დაადასტურებს, რომ უცხო ქვეყანაში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელთან დაკავშირებითაც წარმოიშვა როიალტის გადახდის ვალდებულება, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა;

➤ საქართველოში არსებული ან გამოყენებული როიალტის განსაზღვრული უფლებების რეალიზაციით ან გადაცემით მიღებული შემოსავალი;

➤ საქართველოში გამოყენებული მოძრავი ქონების იჯარით ან/და სხვა სახელშეკრულებო სარგებლობის უფლების გადაცემით მიღებული შემოსავალი;

➤ საქართველოში არსებული და ეკონომიკური საქმიანობისთვის გამოყენებული უძრავი ქონებით მიღებული შემოსავალი, მათ შორის, ასეთ ქონებაში პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;

➤ იმ საწარმოს აქციების ან პარტნიორის წილის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი, რომლის აქტივების ღირებულების 50 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ იქმნება საქართველოში არსებული უძრავი ქონების ღირებულებიდან;

➤ რეზიდენტი საწარმოდან ან საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულებიდან მართვისთვის, აგრეთვე საფინანსო ან/და სადაზღვევო მომსახურებისთვის (გადაზღვევის მომსახურების ჩათვლით) მიღებული შემოსავალი;

➤ საქართველოში წარმოშობილი რისკის დაზღვევის ან გადაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე სადაზღვევო შენატანების სახით მიღებული შემოსავალი;

➤ საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი;

➤ საქართველოში საქმიანობით მიღებული სხვა შემოსავალი.

საქართველოში არსებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით საქმიანობის განმახორციელებელი არარეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებულ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ ერთობლივ

შემოსავალსა და ამ პერიოდისთვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ გამოქვითვებს დაქვემდებარებულ ხარჯებს შორის. არარეზიდენტი პირის ერთობლივი შემოსავალი კი, რომელიც დაკავშირებული არ არის მის მუდმივ დაწესებულებასთან, განიხილება როგორც პასიური შემოსავლები და იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე. მათ შორის:

➤ არარეზიდენტი საწარმოსთვის გადახდილი დივიდენდები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტის განაკვეთით;

➤ არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით გადახდილი პროცენტები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტის განაკვეთით.

➤ არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული საროიალტო შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე – 5 პროცენტით;

➤ არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით რეზიდენტი ფიზიკური პირისთვის (გარდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) გადახდილი როიალტი იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 20-პროცენტის განაკვეთით;

➤ არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით ფიზიკური პირისათვის გადახდილი შემოსავალი იბეგრება 20 პროცენტის განაკვეთით;

➤ საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელე-საკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები – 10% პროცენტის განაკვეთით;

არარეზიდენტის მიერ მიღებული შემოსავლის დაბეგრის მიზნებიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია იმის გათვალისწინება, რომ არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ ან მისი სახელით საქართველოში გადახდილი გადასახადები, ითვლება რეზიდენტი საწარმოს მიერ გადახდილად. ასევე, საყურადღებოა, რომ არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში მიღებული ისეთი

შემოსავლის განსაზღვრა, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას და იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე. ასეთ შემოსავლებს მიეკუთვნება: „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებით არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ მიღებული შემოსავალი, რომელიც იბეგრება 4 პროცენტის განაკვეთით; ფიზიკური პირისთვის გადახდილი საიჯარო მომსახურების თანხა, რომელიც იბეგრება 5 პროცენტის განაკვეთით; გადახდელი სხვა თანხები, რომლებიც სსკ-ით ითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად და იბეგრება 10 პროცენტის განაკვეთით. ამასთან, არარეზიდენტ პირს უფლება აქვს, საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე წარადგინოს დეკლარაცია დაკავებული გადასახადის გადაანგარიშების და დაბრუნების მოთხოვნით. არარეზიდენტი პირის მიერ აღნიშნული უფლების გამოყენების შემთხვევაში, მისი შემოსავალი დაიბეგრება იმავე წესით, რა წესითაც ის დაიბეგრებოდა გადასახადის გადამხდელის საქართველოში არსებულ მუდმივ დაწესებულებასთან რომ ყოფილიყო დაკავშირებული. არარეზიდენტი პირის მიერ მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით გაწეული ხარჯების გამოქვითვა, საქართველოს რეზიდენტი პირის მსგავსად, ხორციელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით.

საქართველოს რეზიდენტ საწარმოსთან ერთად მოგების გადასახადის გადამხდელია უცხოური საწარმო, ანუ არარეზიდენტი პირი, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან. ასეთი შემთხვევისთვის, მნიშვნელოვანია მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრა.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, უცხოური საწარმოსთვის, რომელიც თავის საქმიანობას საქართველოში ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლი, შემცირებული სსკ-ით განსაზღვრული გამოქვითვების თანხებით. ანალოგიური მიდგომა გამოიყენება სხვა ქვეყნებში. მაგალითად, რუსეთის ფედერაციაში

არარეზიდენტი პირის მუდმივი დაწესებულებით მოგების ობიექტი განისაზღვრება შემდეგი ფორმულით:³³

$$\Pi_{pe} = (D_{pe} - P_{pe}) + (D_{pr} - P_{pr}) + D_h$$

სადაც:

Π_{pe} - მუდმივი დაწესებულების მოგება;

D_{pe} - მუდმივი დაწესებულების შემოსავლები;

D_{pr} - მუდმივი დაწესებულების ქონების რეალიზაციით და გამოყენებით მიღებული შემოსავალი;

D_h - მუდმივი დაწესებულებისთვის მისაკუთვნიებული წყაროს ქვეყნიდან მიღებული სხვა შემოსავლები;

P_{pe} - ხარჯები, რომელიც დაკავშირებულია მუდმივ დაწესებულებასთან;

P_{pr} - ხარჯები, რომელიც დაკავშირებულია მუდმივი დაწესებულების ქონების რეალიზაციიდან და გამოყენებიდან მიღებულ შემოსავლებთან;

დასაბეგრი მოგების ბაზის განსაზღვრისთვის განსხვავებული საგადასახადო რეგულაციებია დაწესებული საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების საერთაშორისო გადატანის განმახორციელებელი საწარმოებისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების საერთაშორისო გადატანის განმახორციელებელი უცხოური საწარმოს, რომელიც საქართველოში ახორციელებს საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, დასაბეგრი მოგება განისაზღვრება საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლიდან, რომელიც იყოფა მის მიერ საქართველოსა და საქართველოს ფარგლებს გარეთ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ (მთლიან) შემოსავალზე და მრავლდება აღნიშნული საწარმოს საქართველოში და მის ფარგლებს გარეთ მიღებულ დასაბეგრ მოგებაზე.

³³ Полежаева Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации М. : Магистр, 2009. с. 72.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოში არსებული სისტემის ანალიზისას, საჭიროა უცხოური საწარმოების მიერ წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული ერთობლივი შემოსავალის განსაზღვრა, რომელიც დაკავშირებული არ არის მის მუდმივ დაწესებულებასთან. ასეთი შემოსავლები (დივიდენდი, პროცენტი, როიალტი, სხვა შემოსავლები) გადასახადით იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, გარდა ისეთი შემთხვევებისა, როცა უცხოური საწარმო იღებს ქონების რეალიზაციით მიღებულ ისეთ შემოსავლებს, როგორცაა:

- რეზიდენტი იურიდიული პირის ჩვეულებრივი აქციების ან პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;
- როიალტის რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;
- საქართველოში გამოყენებული მოძრავი ქონების იჯარით ან/და სხვა სახელშეკრულებო სარგებლობის უფლების გადაცემით მიღებული შემოსავალი;
- საქართველოში არსებული და ეკონომიკური საქმიანობისთვის გამოყენებული უძრავი ქონებით მიღებული შემოსავალი, მათ შორის, ასეთ ქონებაში პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;
- სხვა ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი.

უცხოური საწარმო, რომელიც საქართველოში ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ვერ დაასაბუთებს თავის თანამფლობელობას, განიხილება, როგორც საქართველოს საწარმო.

არარეზიდენტი საწარმოები, რომლებიც საქართველოს ტერიტორიაზე მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ეწვიან კომერციულ საქმიანობას, შემოსავალს ღებულობენ, არა მხოლოდ პროდუქციის რეალიზაციით, სამეწარმეო თუ სხვა აქტიური საქმიანობით, არამედ მომსახურების მიწოდებითაც.

ასეთ კომპანიათა შორის, საქართველოს ტერიტორიაზე მომსახურების გაწევით დაკავებულნი არიან საერთაშორისო ფინანსური კომპანიები.

საქართველოს საგადასახადო კანონდებლობის თანახმად, საერთაშორისო ფინანსური კომპანია არის ფინანსური ინსტიტუტი³⁴, რომელსაც თავისი უფლებამოსილი წარმომადგენლის განცხადების საფუძველზე მომავალი

³⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 23.

კალენდარული წლებისათვის, ხოლო ასეთი საწარმოების სახელმწიფო რეგისტრაციის შემთხვევაში, რეგისტრაციასთან ერთად მიმდინარე და მომავალი კალენდარული წლებისათვის ენიჭება საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის სტატუსი და გაიცემა ამ სტატუსის დამადასტურებელი სერტიფიკატი.

საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან ფინანსური ოპერაციის განხორციელების ან/და ფინანსური მომსახურების გაწევის შედეგად მიღებული შემოსავალი არ უნდა აღემატებოდეს ერთობლივი შემოსავლის 10 პროცენტს.

საერთაშორისო ფინანსური კომპანიები არ წარმოადგენენ საქართველოს რეზიდენტ საწარმოებს და, როგორც წესი, საერთაშორისო ფინანსურ კომპანიებს შორის ფინანსური ოპერაციებიდან ან/და ფინანსური მომსახურებიდან მიღებული შემოსავალი არ უნდა განეკუთვნებოდეს საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს, თუმცა საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია ცალკეული შემთხვევები, როდესაც არარეზიდენტი საწარმოს მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მომსახურებით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი, მათ შორის:

შემოსავალი, რომელიც მოიცავს საქართველოში ამ არარეზიდენტი პირის მიერ იდენტური (მსგავსი) საქონლის რეალიზაციით მიღებულ ამონაგებს. აგრეთვე, შემოსავალი საქართველოში მიწოდებული მომსახურებიდან, რომელიც მუდმივი დაწესებულების მიერ გაწეული მომსახურების იდენტურია ან მსგავსია;

საპროცენტო შემოსავალი, თუ არარეზიდენტ პირს საქართველოში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელსაც უკავშირდება არარეზიდენტი პირის სავალო ვალდებულება და ამ სავალო ვალდებულებასთან დაკავშირებული პროცენტის ხარჯი მიეკუთვნება მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა;

საროიალტო შემოსავალი, თუ არარეზიდენტს საქართველოში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელთან დაკავშირებითაც წარმოიშვა როიალტის გადახდის ვალდებულება, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა;

სხვა შემოსავლები, რომლებიც მიიღება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულებიდან მართვისათვის, აგრეთვე საფინანსო ან/და სადაზღვევო მომსახურებისთვის, მათ შორის, გადაზღვევის მომსახურების ჩათვლით.

არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში მუდმივი დაწესებულებით ან მის გარეშე საქმიანობასთან დაკავშირებული ურთიერთობების არსებული სისტემის შეფასებისათვის, აუცილებელია გაანალიზდეს საქართველოს მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებით ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების საგადასახადო ასპექტების სამართლებრივი და საფინანსო-ეკონომიკური შემადგენელი, რისთვისაც მნიშვნელოვანია მათ მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა), ასევე, მათ რეზიდენტ ქვეყანაში, საქმიანობით მიღებული შემოსავლების საგადასახადო ტვირთის არსებული სისტემის შესწავლა, საინტერესოა აგრეთვე არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის საგადასახადო რეჟიმები ევროკავშირის ზოგიერთ წევრ და არაწევრ ქვეყნებში და ამ მიმართულებით ამ ქვეყნებში არსებული საგადასახადო გამოცდილება შეუდარდეს საქართველოში არსებულ პრაქტიკას.

ცხადია, მნიშვნელოვანი ტენდენციის ან დინამიკის გამოკვეთა შეიძლება ევროკავშირის წევრ და არაწევრ სახელმწიფოებში საქართველოს რეზიდენტი პირების მიერ მიღებული შემოსავლების ოდენობის და გადახდილი გადასახადების საერთო მოცულობების, აგრეთვე ამ ქვეყნების რეზიდენტი პირების საქართველოში გადახდის წყაროსთან ანალოგიურად მიღებული შემოსავლების ოდენობის და გადახდილი გადასახადების საერთო მოცულობების ურთიერთშედარებისას, თუმცა აღურიცხაობის და ფაქტობრივად, შესადარი ინფორმაციის არარსებობის გამო, ასეთი ანალიზის ჩატარება ვერ მოხერხდა.

ამიტომ, კვლევის მიზნებისთვის გამოვიყენეთ ევროკავშირის წევრი და არაწევრი ქვეყნების მიერ გადახდის წყაროსთან არარეზიდენტი პირის დაბეგვრის საგადასახადო განაკვეთების ურთიერთშედარება.

როგორც კვლევის პროცესმა ცხადყო, არარეზიდენტი პირების დაბეგვრის რეჟიმები და განაკვეთები აღნიშნულ ქვეყნებში განსხვავებულია და ამ მხრივ, შემდეგი სურათი იკვეთება:

ევროკავშირის წევრი და არაწევრი ქვეყნების მიერ არარეზიდენტი პირის დაბეგვრის
საგადასახადო განაკვეთები გადახდის წყაროსთან³⁵

ქვეყანა	არარეზიდენტი პირის დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან			შენიშვნა
	დივიდენდი	პროცენტი	როიალტი	
ევროკავშირის წევრი ქვეყანა:				
▪ ესტონეთი	არ იბეგრება	არ იბეგრება	10%	
▪ გერმანია	26,38%	არ იბეგრება	15,83%	
▪ ლუქსენბურგი	15%	არ იბეგრება	არ იბეგრება	
▪ პოლონეთი	19%	20%	20%	
▪ დანია	-	-	-	
▪ საბერძნეთი	25%/10%	15%/33%	25%	
▪ ბელგია	25%	25%	25%	
▪ ავსტრია	-	-	-	
▪ სლოვაკეთი	არ იბეგრება	19%	19%	
▪ ჩეხეთი	15%	15%	15%	
▪ იტალია	26%	26%	22,5%	
▪ პორტუგალია	25%	25%	25%	
▪ ირლანდია	20%	20%	20%	
▪ შვედეთი	30%	არ იბეგრება	არ იბეგრება	
▪ ფინეთი	20%	არ იბეგრება	20%	
▪ ნიდერლანდი	-	-	-	
▪ ბულგარეთი	5%	10%	10%	
▪ რუმინეთი	16%	16%	16%	
▪ ლიტვა	15%	10%	10%	
▪ ლატვია	არ იბეგრება	არ იბეგრება	არ იბეგრება	
▪ ხორვატია	12%	15%	15%	
▪ ესპანეთი	19%	19%	24%	
▪ საფრანგეთი	30%	არ იბეგრება	33,33%	
▪ გაერთიანებული სამეფო	არ იბეგრება	0%/20%	20%	
ევროკავშირის არა წევრი ქვეყანა:				
▪ შვეიცარია	0%/35%	35%	არ იბეგრება	
▪ ნორვეგია	25%	არ იბეგრება	არ იბეგრება	
▪ სან-მარინო	არ იბეგრება	4% - 13%	20%	
▪ სერბეთი	20%	20%	20%	
▪ ლიხტენშტეინი	არ იბეგრება	არ იბეგრება	არ იბეგრება	
▪ მაკედონია	10%	10%	10%	
▪ მონაკო	არ იბეგრება	არ იბეგრება	არ იბეგრება	
საქართველო	0%/5%/10%/15%	0%/5%/10%	0%/5%/10%	

³⁵ banks.eu - TaxArt Group LLC - Особенности налоговой системы.

როგორც ცხრილის მონაცემებიდან ჩანს, არარეზიდენტი პირის მიერ პასიური საქმიანობიდან წყაროს ქვეყანაში მიღებული დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის საგადასახადო განაკვეთები ქვეყნების მიხედვით არაერთგვაროვანია. დივიდენდის და პროცენტის მიმართ საგადასახადო განაკვეთები მერყეობს 0-დან 35 პროცენტამდე, როიალტის - 0-დან 33 პროცენტამდე. დივიდენდის და პროცენტის დაბეგვრის ყველაზე დაბალი - 0% და იმავდროულად, ყველაზე მაღალი საგადასახადო განაკვეთი - 35%, ფიქსირდება ევროკავშირის არაწევრ ქვეყანაში, შვეიცარიაში. ევროკავშირის წევრი ქვეყნებიდან კი, ყველაზე დაბალი საგადასახადო განაკვეთი - 0%, ნიდერლანდებშია, ყველაზე მაღალი - 30% ერთდროულად ორ ქვეყანაში, საფრანგეთსა და შვედეთში. თუმცა, ორივე ქვეყანაში პროცენტი საერთოდ განთავისუფლებულია დაბეგვრის რეჟიმისაგან. რაც შეეხება როიალტს, ევროკავშირის წევრი ქვეყნებიდან ყველაზე დაბალი - 0%, ასევე ნიდერლანდშია, ყველაზე მაღალი - 33% კი, საფრანგეთში. როგორც ირკვევა, დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის სახით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრისას არარეზიდენტი პირის მიმართ დაწესებული საგადასახადო განაკვეთების სიდიდეები ქვეყნების მიხედვით განსხვავებულია. აქედან გამომდინარე, თითქოსდა ყალიბდება აზრი იმის შესახებ, რომ ცალკეული ქვეყნები სარგებლობენ გარკვეული შეღავათებით. თუმცა, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული შემოსავლების რეალური საგადასახადო ტვირთის შეფასებისათვის მნიშვნელოვანია ამ ქვეყნების მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების ცალკეული მუხლების, მომსახურების გადახდის დირექტივის - **Payment Services Directive (PSD)³⁶**, საპროცენტო და საროიალტო გადასახადებთან დაკავშირებით, ევროკავშირის მიერ არარეზიდენტი პირების დაბეგვრის საგადასახადო რეჟიმების

³⁶ 2007 წელს, ევროკავშირის კომისიის მიერ, ევროკავშირის და ევროზონის ტერიტორიაზე შემავალ სახელმწიფოებს შორის, საგადასახადო მომსახურების ინდუსტრიასა და საბანკო სექტორს შორის ურთიერთობათა შემდგომი სრულყოფის მიზნით, შემუშავებული იქნა ახალი დირექტივა **PSD - Payment Services Directive** - „მომსახურების გადახდის დირექტივა“. მობილური ოპერატორების და ინტერნეტ-გადახდების ახალი საგადასახადო სისტემებით, ახალი დირექტივა ითვალისწინებდა საბანკო ფუნქციების განხორციელებას ელექტრონული გადახდების ალტერნატიული მეთოდების დანერგვით. მომსახურების გადახდის შემოთავაზებული სისტემა უზრუნველყოფს იურიდიული და ტექნიკური ბარიერების მოხსნას მომსახურების საერთო ევროპული ანაზღაურების მიმართულებით. რაც ნიშნავს იმას, რომ ევროპულ კომპანიებს და ცალკეულ მომხმარებლებს, მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების გასანადგებლად, ევროპის რომელიმე სახელმწიფოში გახსნილი ერთი ანაგარიშის საშუალებით, ექნებათ შესაძლებლობა განხორციელონ ფულადი ოპერაციები (ფულის გადახდა და მიღება) ნებისმიერი მიმართულებით. მომსახურების გადახდის აღნიშნული ინოვაცია ევროპის ბანკებს დაუჯდათ 6 მილიარდი ევრო;

რეგულირებისათვის მიღებული „დირექტივის პროცენტებზე და როიალტზე“ (EU Interest and Royalties Directive) და ევროკავშირის სხვა მოთხოვნების გათვალისწინება.³⁷

ევროდირექტივა პროცენტებზე და როიალტზე სამოქმედოდ შემოღებული იქნა 2005 წლის 1 იანვრიდან. დირექტივა გულისხმობს ევროკავშირის შემადგენლობაში შემავალი წყაროს ქვეყნის მიერ კომპანიების განთავისუფლებას საპროცენტო და საროიალტო დაბეგვრისაგან, თუ კი ეს კომპანია ევროკავშირის შემადგენლობაში შემავალი მეორე სახელმწიფოს რეზიდენტი. ამასთან, დირექტივა ვრცელდება მხოლოდ ურთიერთდაკავშირებულ კომპანიებზე. ერთი კომპანია ითვლება მეორე კომპანიასთან დაკავშირებულად, თუ კი მეორე კომპანია პირველში ფლობს საწესდებო კაპიტალის მინიმუმ 20%. ამასთან, 2007 წლიდან საწესდებო კაპიტალში ასეთი წილის მოცულობა შემცირდა 15% - მდე, 2009 წლის 1 იანვრიდან კი, 10% - მდე. პროცენტის და როიალტის სიდიდე განისაზღვრება საბაზრო ღირებულებით (arm's length principle). შესაბამისად, დირექტივა არ ვრცელდება იმ გადახდებზე, რომლებიც აღემატება საბაზრო ღირებულებას. გამოდის, რომ არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული შემოსავლების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით საგადასახადო ტვირთის გადანაწილების რეალურ სურათის წარმოსაჩენად, ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების პარალელურად, აუცილებელია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მარეგულიერებელი ევროდირექტივების მოთხოვნების გათვალისწინება და, შესაბამისად, საკითხის კომპლექსური შესწავლა.

ყოფილი საბჭოთა კავშირის ქვეყნებიდან, ევროკავშირის კარები პირველად ესტონეთმა, ლატვიამ და ლიტვამ შეადგეს. ცნობილია, რომ აღნიშნული ქვეყნები,

³⁷ ევროკავშირის მიერ შემუშავებული „დირექტივა პროცენტებზე და როიალტზე“ (EU Interest and Royalties Directive (2003/49) სამოქმედოდ შემოღებული იქნა 2005 წლის 1 იანვრიდან. დირექტივა გულისხმობს ევროკავშირის შემადგენლობაში შემავალი წყაროს ქვეყნის მიერ კომპანიების განთავისუფლებას საპროცენტო და საროიალტო დაბეგვრისაგან, თუ კი ეს კომპანია ევროკავშირის შემადგენლობაში შემავალი მეორე სახელმწიფოს რეზიდენტი. ამასთან, დირექტივა ვრცელდება მხოლოდ ურთიერთდაკავშირებულ კომპანიებზე. ერთი კომპანია ითვლებოდა მეორე კომპანიასთან დაკავშირებულად, თუკი ეს მეორე კომპანია პირველში ფლობდა საწესდებო კაპიტალის, მინიმუმ 20%. 2007 წლიდან, საწესდებო კაპიტალში წილის მოცულობა შემცირდა 15% - მდე, 2009 წლის 1 იანვრიდან კი, 10% - მდე. პროცენტის და როიალტის სიდიდე განისაზღვრება საბაზრო ღირებულებით (arm's length principle). შესაბამისად, დირექტივა არ ვრცელდება იმ გადახდებზე, რომლებიც აღემატება საბაზრო ღირებულებას.

საქართველოსთან ერთად, წარმოადგენდნენ სოციალისტური სისტემისა და ადმინისტრაციულ-გეგმიური ეკონომიკის განუყოფელ ნაწილს. საბჭოთა კავშირის დაშლის შემდეგ ბალტიისპირეთის ქვეყნები პირველები დაადგნენ კერძო საბაზრო ურთიერთობებისკენ მიმავალ გზას, სამივე სახელმწიფო ევროკავშირის წევრი გახდა 2004 წელს. მათ წინაშე დადგა ევროკავშირის სტანდარტებთან და ევროკავშირის საკანონმდებლო სივრცესთან ადაპტირების უზრუნველყოფის საკითხი, მათ შორის, არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული შემოსავლების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სისტემისასთან თანდათანობითი ჰარმონიზაციის აუცილებლობა.

საკითხი მით უფრო აქტუალური გახდა მას აქეთ, რაც 2014 წლის 27 ივნისს ბრიუსელში ევროპული საბჭოს შეხვედრის ფარგლებში გაფორმდა „ასოცირების შესახებ შეთანხმება, ერთის მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის“, რომელიც ღრმა და ყოვლისმომცველ სხვა პრიორიტეტებთან ერთად, ითვალისწინებს საგადასახადო სფეროში ეფექტიანი მმართველობის გაძლიერებას, ეკონომიკური ურთიერთობების გაღრმავების, ვაჭრობის განვითარებისა და დამატებითი ინვესტიციების მოზიდვის მიზნით³⁸.

რამდენადაც საქართველოს სწრაფვა დეკლარირებულია და ევროკავშირის შემადგენლობაში გაწევრიანებისთვის მნიშვნელოვანი კომპლექსური ღონისძიებები ხორციელდება, მიზანშეწონილია, რომ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების პრობლემის გადაწყვეტაც ევროკავშირის ქვეყნების გამოცდილებას დაეფუძვნოს. კვლევის შედეგად გამოვლინდა, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების სიმარტივის კუთხით ესტონეთი წარმოადგენს ერთ-ერთ მოწინავე ევროპულ ქვეყანას. საქართველოს მთავრობამ გაიზიარა და საგადასახადო კოდექსში შევიდა ცვლილება, ესტონეთის მსგავსად, მეწარმე სუბიექტების მოგება დაიბეგროს მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც აღემატება საწარმოში რეინვესტირებულ თანხას. მოგების გადასახადით დაიბეგვრას დაექვემდებარა საწარმოს აქციონერებზე/პარტნიორებზე

³⁸ „ასოცირების შესახებ შეთანხმება, ერთის მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის“, იხ. თავი 7 „მიმდინარე გადახდები და კაპიტალის მოძრაობა“.

ფულადი ან არაფულადი ფორმით დივიდენდის სახით გასაცემი გასანაწილებელი მოგების თანხა. დაუბეგრავი მოგების თანხა მიმართული იქნება ბიზნესის გასაფაროებლად.

მიუხედავად იმისა, რომ ესტონეთი, ლატვია და ლიტვა ერთ გეოგრაფიულ სივრცეში მდებარეობენ და ევროკავშირის შემადგენლობაში მიიღეს თითქმის ერთდროულად, ამ ქვეყანებში (შემოსავლების წყაროს ქვეყანა) არარეზიდენტი პირის მიერ საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმები განსხვავებულია. თუ ესტონეთში და ლიტვაში როიალტი იბეგრება ერთნაირი 10%-იანი განაკვეთით, ლატვიაში აღნიშნული შემოსავალი საერთოდ განთავისუფლებულია გადასახადისაგან. დივიდენდი და პროცენტი ესტონეთში და ლატვიაში არ იბეგრება გადასახადით, ლიტვაში კი, საგადასახადო განაკვეთები შეადგენს, შესაბამისად: 15 და 10 პროცენტს. ლატვიაში, თუ კი დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის მიმღები არარეზიდენტი პირი წარმოადგენს „ოფშორის“ იურისდიქციის რეზიდენტს, აღნიშნული შემოსავლები იბეგრება 15%-იანი საპროცენტო განაკვეთით. იმ შემთხვევაში, როდესაც პროცენტის გადამხდელი საკრედიტო ორგანიზაციაა, საპროცენტო განაკვეთი მცირდება 5%-მდე.

არარეზიდენტი პირის მიერ გერმანიაში დივიდენდის სახით მიღებული შემოსავალი იბეგრება 26,38%-იანი საგადასახადო განაკვეთით. თუმცა EU PSD (Parent-Subsidiary Directive 2011/96) ევროდირექტივის მოთხოვნით, დივიდენდის დასაბეგრი განაკვეთი შეიძლება იყოს 0 პროცენტიც. გერმანიის საგადასახადო კანონმდებლობით, გათვალისწინებულია დაბეგვრის ისეთი მექანიზმი, რომლის მიხედვითაც, არარეზიდენტ პირს შეიძლება აუნაზღაურდეს გადახდილი გადასახადების 40%. ასეთ შემთხვევაში, დივიდენდის დაბეგვრის დადგენილი 26,38%-იანი ეფექტური საგადასახადო განაკვეთი მცირდება 15,82%-მდე. მართალია, არარეზიდენტი პირის მიერ გერმანიაში პროცენტის სახით მიღებული შემოსავალი განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან, თუმცა საპროცენტო შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებულია კონვერტირებად ობლიგაციებთან და იმ ობლიგაციებთან, რომლებიც მონაწილეობენ მოგების მიღებაში, იბეგრება ასევე, 26,38%-ით;

ლუქსემბურგში, არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებული დივიდენდი იბეგრება 15%-იანი განაკვეთით მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი ასეთი დივიდენდის გაცემა

ხდება კომპანია რეზიდენტის მოგებიდან. ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე, აღნიშნული განაკვეთი შესაძლებელია დაბალიც იყოს. საპროცენტო შემოსავალი, რომელიც, როგორც წესი, ლუქსენბურგში განთავისუფლებულია გადასახადისგან, შეიძლება დაიბეგროს 15%-იანი განაკვეთით, თუ ასეთი შემოსავალი უკავშირდება ობლიგაციებს, რომლებიც მონაწილეობენ მოგების მიღებაში და თუ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებით ან ევროდირექტივით (PSD) სხვა რამ არაა გათვალისწინებული;

პოლონეთში, გაცემის წყაროსთან დივიდენდის დაბეგვრის 15%-იანი განაკვეთი შეიძლება შეიცვალოს იმ შემთხვევაში, თუკი მშობელი კომპანია, დივიდენდის გამცემ კომპანიაში, მინიმუმ 2 წლით მაინც ფლობს ამ კომპანიის კაპიტალის 10%-იან წილს.

დანიისში, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებულ შემოსავალზე ერთმნიშვნელოვნად არაა განსაზღვრული საგადასახადო განაკვეთები. როგორც წესი, კომპანია რეზიდენტზე გადახდილი დივიდენდი იბეგრება 27%-იანი განაკვეთით. რეზიდენტზე გადახდილი პროცენტი და როიალტი განთავისუფლებულია დაბეგვრის რეჟიმისაგან. თუმცა, როიალტი შეიძლება გახდეს დამატებული ღირებულების გადასახადით (დღგ) დაბეგვრის ობიექტი. ამასთან, თუკი დივიდენდის მიმღები კომპანია წარმოადგენს დანიის მიერ ხელშემკვრელი სახელმწიფოს იურისდიქციის წვრი ქვეყნის რეზიდენტს, ან მასთან გაფორმებული აქვს ხელშეკრულება ინფორმაციის გაცვლაზე და ფლობს დივიდენდის გამცემი კომპანიის მინიმუმ 10%-იან წილს, მაშინ საგადასახადო განაკვეთი შეადგენს 15%-ს, თუ კი ხელშეკრულებით სხვა რამ არაა გათვალისწინებული. იმ შემთხვევაში, როდესაც დივიდენდის მიმღები წარმოადგენს ევროკავშირის წევრი ქვეყნის არარეზიდენტს, მაშინ 15%-იანი განაკვეთით დაბეგვრისათვის აუცილებელია, რომ მისი წილი კომპანიების ჯგუფთან ერთად არ აღემატებოდეს დივიდენდის გამცემი კომპანიის აქციების 10%-ს;

2012-2013 წლის ფინანსური ანგარიშგებით, საბერძნეთში 25%-იანი განაკვეთით იბეგრებოდა არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებული დივიდენდი. 2014 წლიდან კი საგადასახადო განაკვეთი შეადგენს 10%-ს. თუ კი საბერძნეთის მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოსთან დადებული ხელშეკრულებით სხვა რამ არაა გათვალისწინებული, არარეზიდენტი პირის მიერ საბანკო ანაბრებიდან ევროში მიღებული შემოსავალი

იბეგრება 15%-იანი, ყველა დანარჩენ შემთხვევაში კი, 33%-იანი საპროცენტო განაკვეთით;

ბელგიის რეზიდენტი კომპანიის მიერ უცხოურ საწარმოზე გაცემული დივიდენდის 25%-იანი განაკვეთი იცვლება 0%-იანი დაბეგვრის რეჟიმით იმ შემთხვევებში, როდესაც ასეთი განაცემი ხორციელდება ევროკავშირის წევრი ქვეყნების რეზიდენტ საწარმოებზე და იმ სახელმწიფოების რეზიდენტებზე, რომლებთანაც ბელგიას ინფორმაციის გაცვლასთან დაკავშირებით გაფორმებული აქვს ხელშეკრულება;

ავსტრიაში, არარეზიდენტ პირზე გადახდილი დივიდენდი იბეგრება 25%-იანი განაკვეთით, თუკი ხელშეკრულებით ან ევროდირექტივით (PSD) სხვა რამ არაა გათვალისწინებული. რეზიდენტების მიერ არარეზიდენტ პირებზე გადახდილი პროცენტი, როგორც წესი არ იბეგრება, თუმცა 2015 წლიდან მოქმედებს პრინციპი რომლის მიხედვითაც 25%-იანი განაკვეთით წყაროსთან იბეგრება საბანკო დეპოზიტებიდან და ფასიანი ქაღალდებიდან მიღებული შემოსავალი;

ჩეხეთში არარეზიდენტი პირის მიერ დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის სახით მიღებული შემოსავალი იბეგრება 15%-იანი განაკვეთით, თუკი ხელშეკრულებით სხვა რამ არაა გათვალისწინებული, ან კიდევ არარეზიდენტის იურისდიქციას „ოფშორი“ არ წარმოადგენს. პირებზე გადახდილი თანხები, რომლებიც ცხოვრობენ ქვეყნებში, რომელთანაც ჩეხეთს არა აქვს დადებული ხელშეკრულება ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ, ან არა აქვს გაფორმებული შეთანხმება ინფორმაციის გაცვლასთან დაკავშირებით, იბეგრება 35%-იანი განაკვეთით. ჩეხური კომპანიის მიერ იმ კომპანიებზე გადახდილი პროცენტი და როიალტი, რომლებსაც არა აქვთ მუდმივი წარმომადგენლობა ჩეხეთში, ან დარეგისტრირებულნი არიან ევროკავშირში, ცალკეული პირობების დაცვის შემთხვევაში თავისუფლდებიან გადასახადისაგან;

იტალიაში, 2014 წლის ივნისამდე არარეზიდენტ პირზე გაცემული დივიდენდი იბეგრებოდა 20%-იანი განაკვეთით. შემდგომ პერიოდში კი განაკვეთი გაიზარდა 26%-მდე. საპროცენტო განაკვეთიც შეადგენს 26%-ს. საბანკო ანაბრებიდან არარეზიდენტ პირებზე გაცემული პროცენტი განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან. საროიალტო გადასახადის 22,5%-იანი საპროცენტო განაკვეთი წარმოადგენს

ეფექტურ განაკვეთს და გაიანგარიშება 30%-იანი განაკვეთით როიალტის სახით მიღებული შემოსავლების 75%-დან. ამასთან, საგადასახადო განაკვეთები სხვა ქვეყნების მსგავსად იტალიაშიც შეიძლება იცვლებოდეს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების და ევროდირექტივების (PSD) მოთხოვნათა გათვალისწინებით;

პორტუგალიაში არარეზიდენტი პირის მიერ დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის სახით მიღებული შემოსავალი იბეგრება 25%-იანი, ირლანდიაში კი იგივე შემოსავლები 20%-იანი განაკვეთებით, თუ კი ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ მათ მიერ გაფორმებული ხელშეკრულებით სხვა რამ არაა გათვალისწინებული. ამასთან, ირლანდიაში ევროკავშირის წევრი ქვეყნების რეზიდენტ ფიზიკურ პირზე გადახდილი დივიდენდი და კომპანია რეზიდენტზე გადახდილი პროცენტი განთავისუფლებულია გადასახადისაგან;

შვედეთში არარეზიდენტი პირის მიმართ დივიდენდის დასაბეგრი 30%-იანი საპროცენტო განაკვეთი, ფინეთში კი დივიდენდის და როიალტის 20%-იანი საპროცენტო განაკვეთი, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულების ან ევროდირექტივის (PSD) მოთხოვნათა გათვალისწინებით შეიძლება შემცირდეს;

ნიდერლანდებში საკუთარი რეზიდენტი პირის მიმართ გამოიყენება დივიდენდის დაბეგვრის 15%-იანი განაკვეთი, პროცენტი და როიალტი კი შემოსავლების მიღების წყაროსთან საერთოდ განთავისუფლებულია გადასახადისაგან. არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებული დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის დაბეგვრის რეჟიმი დამოკიდებულია ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან დადებული ხელშეკრულებების და ევროდირექტივის (PSD) მოთხოვნებზე. ასე მაგალითად, ევროკავშირის წევრი ქვეყნის რეზიდენტზე გადახდილი დივიდენდი, რომელსაც ნიდერლანდის რეზიდენტ კომპანიაში აქვს 5%-იანი წილი, განთავისუფლებულია გადასახადისაგან;

ბულგარეთში არარეზიდენტ პირზე გადახდილი როიალტი, გარდა დადგენილი 10%-იანი საპროცენტო განაკვეთისა, ცალკეულ შემთხვევაში შეიძლება დაიბეგროს

დამატებული ღირებულების გადასახადით. მაგალითად, ინტელექტუალური მომსახურების მიმღები, როგორც დღგ გადამხდელი, იბეგრება გადახდის წყაროსთან;

რუმინეთში არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებული დივიდენდი, პროცენტი და როიალტი გადახდის წყაროსთან, როგორ წესი, იბეგრება 16%-ანი განაკვეთით, თუმცა თუ კი რუმინეთს, აღნიშნული შემოსავლების მიმღები იურისდიქციის რეზიდენტ ქვეყანასთან არ აქვს გაფორმებული შეთანხმება ინფორმაციის გაცვლის თაობაზე, ასეთ შემთხვევაში გადასახადები დაიბეგრება 50%-იანი საპროცენტო განაკვეთით;

ხორვატიაში, თუკი ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებით ან ევროდირექტივით (PSD) სხვა რამ არაა გათვალისწინებული, არარეზიდენტ პირზე გადახდილი როიალტი იბეგრება 12%-იანი, პროცენტი და როიალტი კი, 15%-იანი საპროცენტო განაკვეთებით. ამასთან, იმ შემთხვევაში, როდესაც პროცენტი და როიალტი გაიცემა იმ იურისდიქციის რეზიდენტ ქვეყანაზე, რომელიც არ შედის ევროკავშირის შემადგენლობაში და რომელთანაც ხორვატიას არ აქვს გაფორმებული შეთანხმება ინფორმაციის გაცვლის თაობაზე და სადაც მოგების საგადასახადო განაკვეთი არ აღემატება 12,5%-ს, არარეზიდენტის მიერ მიღებულ საპროცენტო და საროიალტო შემოსავალზე გადასახადის განაკვეთი დაბეგვრის წყაროსთან იზრდება 20%-მდე;

ესპანეთში კომპანია რეზიდენტის მიერ ევროკავშირის ქვეყნების მშობელ კომპანიაზე გადახდილი დივიდენდი, გარკვეული პირობების გათვალისწინებით, განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან. ასევე, გადახდილი პროცენტიც შეიძლება არ დაიბეგროს, თუკი საპროცენტო შემოსავლების მიმღები წარმოადგენს ევროკავშირის წევრი ქვეყნის რეზიდენტ პირს, ან არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებული ასეთი შემოსავალი დაკავშირებულია ესპანეთის ბანკებში განთავსებულ დეპოზიტებთან. ესპანეთში არარეზიდენტ პირზე გადახდილი როიალტი იბეგრება დღგ-ით.

საფრანგეთში, თუკი ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებით ან ევროდირექტივით (PSD) სხვა რამ არაა გათვალისწინებული, არარეზიდენტ პირზე გადახდილი დივიდენდი იბეგრება 30%-იანი, საპროცენტო განაკვეთით. იმ

შემთხვევაში, თუკი დივიდენდი გაიცემა უცხოურ არაკომერციულ ორგანიზაციებზე, აღნიშნული განაკვეთი მცირდება 15%-მდე;

გაერთიანებულ სამეფოში მიღებული ზოგადი წესით არარეზიდენტ პირზე გადახდილი დივიდენდი განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან და სახელმწიფოში არსებული კანონმდებლობით, მისი რეგულირება ხდება ევროდირექტივით (PSD). ასევე, დაბეგვრისაგან განთავისუფლებულია არარეზიდენტი პირების მიერ ევროობლიგაციებიდან მიღებული საპროცენტო შემოსავლებიც. სხვა შემთხვევებში კი, არარეზიდენტ პირებზე გადახდილი პროცენტი იბეგრება 20%-იანი საპროცენტო განაკვეთით. ევროკავშირის წევრი ქვეყნებიდან გაერთიანებულმა სამეფომ თავის ნაციონალურ კანონმდებლობაში დანერგა დირექტივა პროცენტზე და როიალტზე (EU Interest and Royalties Directive (2003/49));

ევროკავშირის არაწევრი ქვეყნებიდან შვეიცარია წარმოადგენს ერთ-ერთ ძლიერი ეკონომიკის ქვეყანას. შვეიცარიაში, არარეზიდენტ პირზე გადახდილი დივიდენდი იბეგრება 35%-იანი საპროცენტო განაკვეთით. თუმცა აღნიშნული განაკვეთი შეიძლება შემცირდეს 0%-მდე, თუ კი დივიდენდის გადახდა ხდება ევროკავშირის წევრი ქვეყნის რეზიდენტ პირზე. ასეთი მასშტაბით საპროცენტო განაკვეთის შემცირების საშუალებას იძლევა ევროდირექტივა (PSD), რომელიც შვეიცარიას გაფორმებული აქვს ევროკავშირთან და რომლის მიხედვითაც უცხოური კომპანიის ხვედრითი წილი 2 წლის განმავლობაში შეადგენს შვეიცარული კომპანიის კაპიტალის არანაკლებ 25%-ს. შვეიცარიაში რეზიდენტი პირების საპროცენტო შემოსავლები, განსხვავებით არარეზიდენტი პირებისაგან განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან. გამონაკლისს წარმოადგენს რეზიდენტი პირების მიერ შვეიცარიულ ბანკებში განთავსებული დეპოზიტები, რომლებიც არარეზიდენტი პირების მსგავსად იბეგრება 35%-იანი საპროცენტო განაკვეთით;

ნორვეგიასთან მიმართებით არარეზიდენტ პირზე გაცემული დივიდენდი 25%-იანი საპროცენტო განაკვეთით შეიძლება არ დაიბეგროს იმ შემთხვევაში, თუ კი აქციონერებს რეგისტრაციის ქვეყნის მიმართ აქვთ რეალური საქმიანი მიზნები, რომლის გარკვევაც ხდება ე.წ. substance ტესტური გამოკითხვით;

სერბეთში გარდა დივიდენდისა, პროცენტისა და როიალტისა 20%-იანი საპროცენტო განაკვეთით იბეგრება არარეზიდენტი პირის მიერ სერბეთის

ტერიტორიაზე უძრავი ქონების და სხვა აქტივების იჯარიდან მიღებული შემოსავალი. მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ სერბეთის რეზიდენტ კომპანიას, რომელიც ფლობს უცხოური კომპანიის კაპიტალის არანაკლებ 10%-ს, შეუძლია ჩაითვალოს სხვა ქვეყანაში გადახდილი დივიდენდის თანხა;

მაკედონიაში არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებულ დივიდენდზე, პროცენტზე და როიალტზე დაწესებული 10%-იანი საპროცენტო განაკვეთი შეიძლება შეიცვალოს ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულებების მოთხოვნათა გათვალისწინებით.

როგორც ჩანს, ცალკეულ ქვეყნებში დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის გადასახადები, როგორც პასიური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები, შედის საშემოსავლო გადასახადში და, შესაბამისად, ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულებებში განიხილებიან აღნიშნული გადასახადების მსგავსად.

ანალოზიდან ირკვევა, რომ არარეზიდენტი პირების დაბეგვრის რეჟიმები ამ ქვეყნებში რეგულირდება, როგორც ხელშემკვრელ სახელმწიფოებს შორის გაფორმებული ხელშეკრულებებით, ასევე ევროკავშირის შესაბამისი კომიტეტების მიერ, ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ მიღებული ევროდირექტივებით. შესაბამისად, საქართველოში არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებული შემოსავლების (მოგების) ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის ცალკეული ელემენტების სრულყოფის ალგორითმის შემუშავებისას, აუცილებელია წინასწარი დათქმები, ხელშეკრულების მონაწილე მეორე მხარესთან. ასეთი დათქმები უნდა ემსახურებოდეს საქართველოს (წყაროს ქვეყანა), ინტერესებს, ისე, როგორც ეს გამომდინარეობს შემოსავალზე და კაპიტალზე გაფორმებული ხელშეკრულებების „სხვა შემოსავლების“ მუხლთან დაკავშირებული დათქმებიდან. კერძოდ, ავსტარალია, კანადა, მექსიკა, ახალი ზელანდია, პორტუგალია და სლოვაკეთი ინარჩუნებენ თავიანთ პოზიციას მოცემულ მუხლთან დაკავშირებით და იტოვებენ უფლებას დაბეგრონ თავიანთ ტერიტორიაზე წარმოქმნილი შემოსავალი. სხვა ქვეყნები (ფინეთი, შვედეთი, გაერთიანებული სამეფო, აშშ და სხვა) ხელშეკრულების სხვა მუხლებითა და შიდა კანონმდებლობით არეგულიერებენ „სხვა შემოსავლების“ ფართო სპექტრით დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან. მითუმეტეს, გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის სამოდელო კონვენციით შემოსავალზე და

კაპიტალზე, ქვეყნებს ეძლევათ უფლება „სხვა შემოსავლების“ მუხლი არ ჩართონ შეთანხმებაში და/ან დაბეგრონ ასეთი შემოსავლები ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

საქართველოში, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის შემდგომი სრულყოფის მოდელის შემუშავებისას, განსაკუთრებული ყურადღება დაეთმო ქვეყნის საინვესტიციო მიზიდველობას და ამ მიზნით გათვალისწინებულია გამოცდილება იმ ქვეყნებისა, რომლებიც აწარმოებენ მსოფლიო შიდა პროდუქტის (მშპ) დაახლოებით 70%-ს. ამასთან, ქვეყნების მიხედვით მშპ ნაწილდება შემდეგი პროპორციით:

ცხრილი 4.

მსოფლიოს მთლიანი შიდა პროდუქტის მოცულობა ქვეყნების მიხედვით³⁹

№	ქვეყნები	ხვედრითი წილი მსოფლიოს მთლიან შიდა პროდუქტში, %
1	ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკა	17,08%
2	აშშ	15,81 %
3	ინდოეთი	7,02 %
4	იაპონია	4,26 %
5	გერმანია	3,38 %
6	რუსეთი	3,28 %
7	ბრაზილია	2,81 %
8	ინდონეზია	2,51 %
9	გაერთიანებული სამეფო	2,36 %
10	საფრანგეთი	2,33 %
11	მექსიკა	1,96 %
12	იტალია	1,91 %
13	სამხრეთ კორეა	1,63 %
14	არაბთა გაერთ. საემიროები	1,48 %
15	კანადა	1,44 %
16	სხვა ქვეყნები	30,76 %

³⁹ <https://ru.wikipedia.org/wiki/>

ცხადია, ასეთი ეკონომიკის ქვეყნებთან, ჯერ კიდევ სუსტი ეკონომიკის ქვეყანას, საქართველოს გაუჭირდება მათთვის თანაბარი პირობების შეთავაზება და რაც მნიშვნელოვანია, მისი დაცვა. თუმცა აუცილებელია, რომ ამ მიმართულებით საქართველომ, როგორც წყაროს ქვეყანამ, ინვესტორ ქვეყნებს და მათ რეზიდენტებს შესთავაზოს ისეთი საგადასახადო სისტემა, რომელიც მისაღებია ორივე ხელშემკვრელი სახელმწიფოსათვის.

გაერთიანებული სამეფო და საფრანგეთი, აზერბაიჯანთან, ნიდერლანდებთან, თურქეთთან, ლუქსენბურგთან და კვიპროსთან ერთად წარმოადგენენ საქართველოში მსხვილი ინვესტიციების შემომტან ქვეყნებს.

საქართველოში განხორციელებული ინვესტიციების მოცულობამ 2015 წლის მეორე კვარტალში 354,7 მლნ. აშშ დოლარი შეადგინა, რაც ყველაზე მაღალი მაჩვენებელია 2008 წლის შემდეგ და 80,8% -ით (158,5 მლნ აშშ დოლარი) მეტია 2014 წლის მეორე კვარტლის დაზუსტებულ მაჩვენებელთან შედარებით. ეკონომიკის ცალკეული სექტორების მიხედვით, საქართველოში განხორციელებული პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების ყველაზე დიდი წილი ტრანსპორტზე და კავშირგაბმულობაზე მოდის, სადაც 207,4 მლნ აშშ დოლარი მოცულობის ინვესტიცია განხორციელდა (მთლიანი ინვესტიციების 58,5%), შემდეგ მოდის საფინანსო სექტორი - 41,4 მლნ აშშ დოლარი, (მთლიანი ინვესტიციების 11,7%), გადამამუშავებელი მრეწველობა 29,5% მლნ აშშ დოლარი (მთლიანი ინვესტიციების 8,3%), მშენებლობა - 24,7% მლნ აშშ დოლარი (მთლიანი ინვესტიციის 7,0%), უძრავი ქონება - 19,6 მლნ აშშ დოლარი (მთლიანი ინვესტიციის 5,5%), სასტუმროები და რესტორნები - 18,2 მლნ აშშ დოლარის (მთლიანი ინვესტიციის 5,1%) ინვესტიციით⁴⁰.

უმსხვილესი პირდაპირი უცხოური ინვესტორი ქვეყნების მიხედვით, პირველ ადგილზეა აზერბაიჯანი (მთლიანი ინვესტიციების 45,2%), საიდანაც 160,2 მლნ აშშ დოლარის მოცულობის ინვესტიცია განხორციელდა, მეორე ადგილზეა ნიდერლანდები (მთლიანი ინვესტიციის 19,1%), საიდანაც 67,7 მლნ აშშ დოლარის ინვესტიცია განხორციელდა, მესამე ადგილს თურქეთი იკავებს 41,0 მლნ აშშ დოლარის ინვესტიციით, რაც მთლიანი ინვესტიციების 11,5% შეადგენს. საქართველოს ეროვნული სტატისტიკის 2015 წლის მეორე კვარტალის წინასწარი

⁴⁰ საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახური;

მონაცემებით, ქვეყანაში პირდაპირი ინვესტიციების მთლიან მოცულობაში, ინვესტორი ქვეყნების ხვედრითმა წილმა, შესაბამისად შეადგინა⁴¹:

ცხრილი 5

საქართველოში ინვესტიციების ხვედრითი წილი 2015 წლის მეორე კვარტალში ქვეყნების მიხედვით

№	ქვეყნები	ხვედრითი წილი ინვესტიციების საერთო მოცულობაში
1	აზერბაიჯანი	45,1%
2	ნიდერლანდები	19,1%
3	თურქეთი	11,5%
4	გაერთიანებული სამეფო	9,0%
5	ლუქსენბურგი	5,6%
6	კვიპროსი	5,2%
7	საფრანგეთი	2,0%
8	სხვა	2,4%

საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ დადებული ხელშეკრულებების ანალიზიდან ირკვევა, რომ ყველაზე მსხვილი ინვესტორი ქვეყნის - აზერბაიჯანის, თურქეთის და გაერთიანებული სამეფოს რეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში, ანუ წყაროს ქვეყანაში დივიდენდის სახით მიღებული შემოსავალი იბეგრება ორივე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში. თუმცა, ხელშეკრულებით განსაზღვრულია, რომ განაცემთა წყაროსთან დასაბეგრი თანხა აზერბაიჯანთან და თურქეთთან მიმართებაში, არ უნდა აღემატებოდეს დივიდენდის საერთო თანხის 10%-ს, გაერთიანებულ სამეფოსთან კი, 15%-ს. სხვა უმსხვილესი ინვესტორი ქვეყნების შემთხვევაში კი, საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) მიღებული დივიდენდი საერთოდ განთავისუფლებულია დაბეგვრის რეჟიმისაგან. რაც შეეხება ნიდერლანდების და ლუქსემბურგის რეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში, ანუ საქართველოში მიღებული დივიდენდის დაბეგვრის რეჟიმებს, მათთვის წინასწარ განსაზღვრულია პირობები, რომლის მიხედვითაც, თუ კი ამ ქვეყნების რეზიდენტი პირები წყაროს

⁴¹ იქვე.

ქვეყანაში, ანუ საქართველოს საწარმოში აკონტროლებენ ხმების 50%-ს და ინვესტირებული აქვთ 2 მლნ. ევრო, თავისუფლდებიან გადასახდისაგან. კაპიტალში 10%-იანი წილის შემთხვევაში, ნიდერლანდების რეზიდენტი პირი იბეგრება 5%-ით. კაპიტალში ინვესტირებული 100,0 ათასი ევროს და ხმების 10%-იანი კონტროლის შემთხვევაში კი, ლუქსემბურგის რეზიდენტი, ასევე იბეგრება 5%-ით. კვიპროსის რეზიდენტი საქართველოში განთავისუფლებულია გადასახადისაგან, საფრანგეთის რეზიდენტის მიმართ კი დაწესებულია ორი პირობა: კაპიტალში 50%-იანი წილის და 3 მლნ. ევროს ინვესტიციის შემთხვევაში, არარეზიდენტი პირი არ დაიბეგრება წყაროსთან, კაპიტალში 10%-იანი წილის და 100,0 ათასი ევროს ინვესტიციის შემთხვევაში კი, დაიბეგრება 5%-ით.

საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულებების მიხედვით, არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) დივიდენდის სახით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმები განსხვავებულია ერთმანეთისაგან **(იხ. დანართი 1, გვ. 153)**.

გარდა დივიდენდისა, არარეზიდენტი პირები საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) საქმიანობით შემოსავალს ღებულობენ, ასევე, პროცენტის და როიალტის სახით. საქართველოს ყველაზე მსხვილი ინვესტორი ქვეყნებიდან აზერბაიჯანის და თურქეთის რეზიდენტი საწარმოები, რომლებიც საქმიანობას ეწევიან საქართველოში მუდმივი დაწესებულების ან მის გარეშე და შემოსავალს ღებულობენ პროცენტის სახით, იბეგრებიან ორივე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს მიერ. ამასთან, დასაბეგრი თანხა არ უნდა აღემატებოდეს პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლების საერთო თანხის 10%-ს. დანარჩენი მსხვილი ინვესტორი ქვეყნების (ნიდერლანდები, გაერთიანებული სამეფო, ლუქსემბურგი, კვიპროსი და საფრანგეთი) რეზიდენტები, რომლებიც ასევე საქმიანობენ საქართველოში და შემოსავალს ღებულობენ პროცენტის სახით, საერთოდ განთავისუფლებულინი არიან დაბეგვრისაგან. საქართველოს მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ სხვა ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებულ ხელშეკრულებების მიხედვით, დაბეგვრის რეჟიმის შემდეგი სურათია:

არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანაში) პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის საგადასახადო განაკვეთები ხელშემკვრელი სახელმწიფოების მიხედვით⁴²

არ იბეგრება საქართველოში (0%)	იბეგრება ორივე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს მიერ		
	არ უნდა აღემატებოდეს პროცენტის საერთო თანხის 5%	არ უნდა აღემატებოდეს პროცენტის საერთო თანხის 8 %	არ უნდა აღემატებოდეს პროცენტის საერთო თანხის 10 %
შვედეთი, ნიდერლანდები, სანმარინო, მალტა, უნგრეთი, ბაჰრეინი, კატარი, არაბთა გაერთიანებული საემირო, ესტონეთი, გერმანია, დანია, შვეიცარია, სინგაპური, ქუვეითი, იტალია, ფინეთი, ირლანდია, ლუქსემბურგი, ავსტრია, გაერთიანებული სამეფო, კვიპროსი, ესპანეთი, ნორვეგია, საფრანგეთი.	ხორვატია, სლოვენია, სლოვაკეთი, ისრაელი, ლატვია, ბელარუსი, ისლანდია,	ჩეხეთი, საბერძნეთი,	პორტუგალია, ირანი, სერბეთი, იაპონია, ინდოეთი, ეგვიპტე, თურქეთი, ლიტვა, ბელგია, პოლონეთი, რუმინეთი, სომხეთი, თურქმენეთი, ჩინეთი, უკრაინა, ყაზახეთი, უზბეკეთი, ბულგარეთი, აზერბაიჯანი,

საქართველოს მიერ იაპონიასთან გაფორმებული ხელშეკრულებით საპროცენტო შემოსავალი იბეგრება ორივე ქვეყანაში. ამასთან, ხელშემკვრელი სახელმწიფოს მთავრობის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებით საგადასახადო განაკვეთი შეიძლება იყოს 0%-ი. ყველა სხვა შემთხვევაში, კი - 10%-ი.

არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში როიალტის სახით მიღებული შემოსავალი ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით შეიძლება იბეგრებოდეს ორივე ქვეყნში ან საქართველოში განთავისუფლდეს დაბეგვრის რეჟიმისაგან. საქართველოს მსხვილი ინვესტორი ქვეყნებიდან აზერბაიჯანის რეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული საროიალტო შემოსავალის დასაბეგრი პროცენტი არ უნდა აღემატებოდეს პროცენტის საერთო თანხის 10%-ს. ლუქსენბურგის, გაერთიანებული სამეფოს, ნიდერლანდების, საფრანგეთის და კვიპროსის რეზიდენტ პირების მიერ საქართველოში მიღებული

⁴² საქართველოს შემოსავლების სამსახური

როიალტი საერთოდ განთავისუფლებულია დაბეგვრის რეჟიმისაგან. მთლიანობაში, არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული როიალტის საგადასახადო რეჟიმი შემდეგია:

ცხრილი 7

არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანაში) როიალტის სახით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის საგადასახადო განაკვეთები ხელშემკვრელი სახელმწიფოების მიხედვით⁴³

არ იბეგრება საქართველოში (0%)	იბეგრება ორივე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს მიერ	
	არ უნდა აღემატებოდეს როიალტის საერთო თანხის 5%	არ უნდა აღემატებოდეს როიალტის საერთო თანხის 10%
შვედეთი, სანმარინო, უნგრეთი, ბაჰრეინი, კატარი, არაბთა გაერთიანებული საემირო, ესტონეთი, გერმანია, შვეიცარია, ისრაელი, სინგაპური, მალტა, ირლანდია, ლუქსემბურგი, ფინეთი, ჩეხეთი, ავსტრია, გაერთიანებული სამეფო, იტალია, ნიდერლანდები, დანია, საფრანგეთი, ესპანეთი, იაპონია, ნორვეგია, კვიპროსი	ხორვატია, პორტუგალია, სლოვენია, სლოვაკეთი, ჩეხეთი, ბელგია, რუმინეთი, თურქმენეთი, სომხეთი, საბერძნეთი, ჩინეთი, ირანი, ბელარუსი, ისლანდია,	სერბეთი, ინდოეთი, ეგვიპტე, ქუვეითი, თურქეთი, ჩეხეთი, ლატვია, ლიტვა, ბელგია, პოლონეთი, ყაზახეთი, აზერბაიჯანი, ბულგარეთი, უკრაინა, იაპონია, უზბეკეთი,

ჩეხეთთან გაფორმებული ხელშეკრულების თანახმად, როიალტის დაბეგვრის თაობაზე გათვალისწინებულია სამი შესაძლო შემთხვევა. პირველი შემთხვევისათვის, ნებისმიერი პატენტის, სასაქონლო ნიშნის, პროექტის ან მოდელის, გეგმის საიდუმლო პროცესის გამოყენების ან გამოყენების უფლების მიღებისათვის საქმიანობით მიღებული საროიალტო შემოსავალის დასაბეგრი საპროცენტო განაკვეთი არ უნდა აღემატებოდეს როიალტის საერთო თანხის 10%-ს. მეორე შემთხვევა გულისხმობს ნებისმიერი სამრეწველო, კომერციული, ან სამეცნიერო აღჭურვილობის ანაზღაურების შემთხვევას, როდესაც საგადასახადო განაკვეთი არ უნდა აღემატებოდეს როიალტის საერთო თანხის 5%-ს. ყველა სხვა შემთხვევაში არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებული როიალტი გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება;

⁴³ საქართველოს შემოსავლების სამსახური

იაპონიასთან გაფორმებული ხელშეკრულებით, როიალტი იბეგრება ორივე ქვეყანაში. ამასთან, ნებისმიერ სამეცნიერო, სახელოვნებო, საავტორო უფლების, რადიო ან ტელეტრანსლიაციის უფლების მიღებისთვის საროიალტო დასაბეგრი განაკვეთი 0%-ია, ხოლო ნებისმიერი პატენტის, სასაქონლო ნიშნის, პროექტის ან მოდელის, გეგმის საიდუმლო პროცესის გამოყენების ან უფლების მიღებისთვის, საგადასახადო განაკვეთი არ უნდა აღემატებოდეს როიალტის საერთო თანხის 10%-ს.

ევროკავშირის ზოგიერთი წევრი და არაწევრი ქვეყნის მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ არსებული მიდგომების ანალიზი იძლევა საშუალებას დავასკვნათ, რომ არარეზიდენტი პირების მიერ პასიური (დივიდენდი, პროცენტი, როიალტი) საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრისას რეჟიმები და საგადასახადო განაკვეთები შეიძლება შეიცვალოს ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების, ევროდირექტივების და საგადასახადო რეჟიმების მარეგულირებელი სხვა სამართლებრივი დოკუმენტების მოთხოვნით.

ანალოგიური მიდგომები მისაღებია საქართველოსთვისაც. არარეზიდენტი პირების მიერ პასიური (დივიდენდი, პროცენტი, როიალტი) საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმები და საგადასახადო განაკვეთები უნდა გამომდინარეობდეს კონკრეტული მიზანშეწონილობიდან.

არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) დაბეგვრის რეჟიმების შესწავლისას, განსაკუთრებული ყურადღების ობიექტი იყო ისეთი შემოსავლები, რომლებიც ჩართულია „სხვა შემოსავლების“ მუხლში. როგორც გაირკვა, „სხვა შემოსავლების“ მუხლში თავმოყრილია არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში საქმიანობის მრავალი სახე, რომლებიც საქმიანობის არსიდან და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, დაბეგვრის ობიექტია, თუმცა სუბიექტური თუ ობიექტური მიზეზების გამო, ასეთი საქმიანობები შეტანილია ისეთ მუხლში, რომელიც განთავისუფლებულია დაბეგვრის რეჟიმისგან. ეს ნიშნავს იმას, რომ წყაროს ქვეყანაში არარეზიდენტი პირების მიერ ასეთი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები ლეგალურად ნებადართულია არ დაიბეგროს და საქარველოს ბიუჯეტი კარგავს მილიონობით შემოსავლებს.

საქართველოში არარეზიდენტი პირების მიერ მუდმივი დაწესებულების ან მის გარეშე საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დასაბერგ რეჟიმებზე წარმოდგენას გვიქმნის შემდეგი ცხრილი:

ცხრილი 8.

არარეზიდენტი პირის დაბეგვრა გადასახადის სახეების მიხედვით გადახდის წყაროსთან ⁴⁴

№	ხელშემკვრელი ქვეყნები	არარეზიდენტი პირის დაბეგვრა გადასახადის სახეების მიხედვით გადახდის წყაროსთან			
		მოგება	შემოსავალი უძრავი ქონებიდან	შემოსავალი კაპიტალის მატებიდან	სხვა შემოსავალი
1-52	შვედეთი, ხორვატია, პორტუგალია, სლოვენია, სანმარინო, სერბეთი, უნგრეთი, სლოვაკეთი, ინდოეთი, ბაჰრეინი, არაბთა გაერთიანებული საემირო, კატარი, შვეიცარია, ესტონეთი, გერმანია, სინგაპური, ეგვიპტე, ისრაელი, ირლანდია, მალტა, ლუქსემბურგი, ქუვეითი, თურქეთი, ფინეთი, ჩეხეთი, დანია, ავსტრია, ლატვია, გაერთიანებული სამეფო, ლიტვა, ბელგია, იტალია, პოლონეთი, ჩინეთი, ბულგარეთი, რუმინეთი, თურქმენეთი, სომხეთი, ყაზახეთი, უკრაინა, აზერბაიჯანი, ნიდერლანდები, ესპანეთი, ირანი, საბერძნეთი, საფრანგეთი, იაპონია, უზბეკეთი, ნორვეგია, ბელარუსი, ისლანდია, კვიპროსი	იბეგრება	იბეგრება	იბეგრება	არ იბეგრება

როგორც ცხრილიდან ნათლად ჩანს, ხელშემკვრელი ქვეყნების არარეზიდენტი პირების „სხვა შემოსავლები“, რომლებიც ევროდირექტივების და საგადასახადო რეჟიმების მარეგულიერებელი სხვა სამართლებრივი დოკუმენტების საფუძველზე შეიძლება დაბეგრილიყო, წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) განთავისუფლებულია გადასახადებისგან და ფაქტობრივად არ იბეგრება.

ეკონომიკურ ლიტერატურაში დამკვიდრებული მოსაზრებით, ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულებები

⁴⁴ საქართველოს შემოსავლების სამსახური

ზოგადად, ხელს უწყობენ ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარებას და ინვესტიციების მოზიდვას, თუმცა არსებითი მნიშვნელობა აქვს მათ შინაარსობრივ მხარეს. საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების დადებიდან სარგებელი მხოლოდ იმ შემთხვევაშია მოსალოდნელი, როცა ხელშეკრულებაში ასახული მუხლები თანაბრად გამოხატავს რეზიდენტი და შემოსავლის წყაროს ქვეყნების ინტერესებს და ურთიერთობებში ჩამოყალიბებულია სტაბილური სოციალურ-ეკონომიკური გარემო. ამ ურთიერთობებში ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი პოზიციაა საგადასახადო განაკვეთების სიდიდე. საქართველოს მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით, არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დასაბეგრი საგადასახადო განაკვეთები საქმიანობის სახეების მიხედვით დიფერენცირებულია. თუმცა კვლევის პროცესში ჩატარებული ანალიზი ადასტურებს, რომ ყველა შემთხვევაში, ასეთი საგადასახადო განაკვეთები ხელს ამღევს და მისაღებია ხელშემკვრელი სახელმწიფოებისთვის (იხ. დანართი 2, გვ. 155), რამდენადაც კაპიტალი ყოველთვის მოძრაობს მისთვის საინტერესო დაბალი საგადასახადო რეჟიმების მიმართულებით. საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) ინვესტიციების მოსაზიდად და ინვესტორებისთვის მოტივაციის ამაღლების მიზნით, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ არსებული მექანიზმის შემდგომი სრულყოფის საფუძვლად სწორედ, დაბალ საგადასახადო განაკვეთებს უნდა მიენიჭოს უპირატესობა.

როგორც ცნობილია, ქვეყნის ეკონომიკური სტაბილურობისა და მდგრადობის დადგენის მნიშვნელოვანი ინდიკატორებია, ისეთი მაკროეკონომიკური მაჩვენებლები, როგორცაა: მთლიანი შიდა პროდუქტის (მშპ) მოცულობა ერთ სულ მოსახლესთან მიმართებაში, საშუალო თვიური ხელფასი და საშუალო თვიური პენსია. ამ მაჩვენებლებით საქართველო ბევრად ჩამორჩება იმ ქვეყნებს, რომლებთანაც მას გაფორმებული აქვს ხელშეკრულებები ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ. განსხვავება და მკვეთრი ჩამორჩენა აშკარაა ევროკავშირის წევრ ქვეყნებთანაც.

აღნიშნულის ილუსტრირება ასახულია ქვემოთ წარმოდგენილ ცხრილში:

ქვეყნების ეკონომიკური სტაბილურობის ინდიკატორები⁴⁵

№	ქვეყანა	ევროკავშირში შესვლის თარიღი	მოსახლეობის რიცხოვნობა (მილ)	მშპ ერთ სულ მოსახლეზე (ევრო)	საშუალო თვიური ხელფასი (ევრო)	საშუალო თვიური პენსია (ევრო)
1	ლუქსემბურგი	1957	8,4	85 400	3 750	3 080
2	ნიდერლანდი	1957	16,67	42 400	3 530	2 840
3	ირლანდია	1973	4,5	40 000	3 330	2 210
4	ავსტრია	1995	8,4	39 700	3 150	2 110
5	შვეცია	1995	9,6	38 900	3 060	2 020
6	გერმანია	1957	79,8	38 800	2 950	1 900
7	ფინეთი	1995	5,4	38 100	2 850	1 850
8	იტალია	1957	60,4	35 800	2 630	1 750
9	გაერთ. სამეფო	1973	64,1	34 600	2 550	1 550
10	ესპანეთი	1986	47,7	33 700	2 300	1 400
11	დანია	1973	5,6	31 500	2 250	1 350
12	კვიპროსი	2004	1,2	30 700	2 200	1 300
13	ბელგია	1957	11,1	28 100	2 150	1 200
14	სლოვაკეთი	2004	5,4	26 100	2 100	1 100
15	სლოვენია	2004	2,06	25 300	2 000	1 000
16	საფრანგეთი	1957	66,03	25 800	1 950	950
17	პორტუგალია	1986	10,46	24 900	1 800	850
18	უნგრეთი	2004	9,8	24 500	1 600	700
19	პოლონეთი	2004	38,5	24 400	1 500	650
20	საბერძნეთი	1981	11,03	23 600	1 450	600
21	ესტონეთი	2004	1,3	22 900	1 350	500
22	ჩეხეთი	2004	10,5	19 800	1 300	450
23	რუმინეთი	2007	19,6	19 700	1 250	400
24	ლიტვა	2004	2,9	18 000	1 200	350
25	ლატვია	2004	1,9	16 700	1 150	300
26	ბულგარეთი	2007	7,2	15 800	1 000	300
27	მალტა	2004	0,4	14,6	1 200	350
28	ხორვატია	2013	4,3	12 600	900	350

საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მონაცემებით, საქართველოში 2015 წელს, მშპ-ის მოცულობამ ერთ სულ მოსახლეზე, დოლარზე გადაანგარიშებით შეადგენდა 3.087 \$ აშშ დოლარი, რაც თითქმის 10 ჯერ ნაკლებია, ვიდრე ცხრილში მოყვანილი

⁴⁵ <http://madamvera.ru/rabota-i-biznes/dengi/spisok-stran-evrosoyuza.html>

ქვეყნების საშუალო თვიური მაჩვენებელი. საშუალო თვიურმა ხელფასმა შეადგინა 400 \$ აშშ დოლარი, რაც თითქმის 5 ჯერ ნაკლებია, ამ ქვეყნების ანალოგიურ მაჩვენებელთან შედარებით. საშუალო თვიურმა პენსიამ, კი საქართველოში შეადგინა, საშუალო თვიური ხელფასის მხოლოდ 17,3%-ი. ანგარიშგასაწევია ის გარემოებაც, რომ მშპ საქართველოში მოსახლეობის მკვეთრი გადინების და ინფლაციური პროცესების გამო, მოხმარების საგნებზე ფასების ზრდის შედეგად წინა პერიოდის ნიშნულებზე მაღალია.

იმისთვის, რომ საქართველო საშუალოშემოსავლიანი ქვეყნების სიაში მოხვდეს ქვეყნის მთლიანი შიდა პროდუქტი ერთ სულ მოსახლეზე \$10 000 მაინც უნდა იყოს, რასაც დღეს არსებული ეკონომიკური ზრდის ტემპით, საერთაშორისო სავალუტო ფონდის გაანგარიშებით, 28 წელზე მეტი დასჭირდება.⁴⁶

ცხადია, რომ შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში არსებული დაბალი საგადასახადო განაკვეთები უფრო მეტ სტიმულს აძლევენ უცხოურ იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს, გაზარდონ თავიანთი მონაწილეობის მასშტაბები მათთვის მისაღები საგადასახადო იურისდიქციის ქვეყნებში.

როგორც ანალიზიდან ირკვევა, ამ მხრივ საქართველო ძალიან მიმზიდველი ქვეყანაა. ვფიქრობთ, რომ უცხოელი კომპანიებისათვის საინტერესოა და მომავალშიც უნდა შენარჩუნდეს არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) მიღებული შემოსავლების მიმართ მომქმედი საგადასახადო რეჟიმები, მათ შორის, დაბალი საგადასახადო განაკვეთები, თუმცა საყურადღებო და გასათვალისწინებელია ქართულ ეკონომიკაში ინვესტორი ქვეყნების მონაწილეობის რაოდენობრივი და ხარისხობრივი მაჩვენებლები.

წარმოდგენილი ცხრილის მონაცემებიდან ირკვევა, რომ ისეთი ძლიერი ეკონომიკის ქვეყნებთან, როგორებიც არიან ლუქსემბურგი და ნიდერლანდები, საქართველოს მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულებით მათი რეზიდენტი პირები, შემოსავლების დაბეგვრის წყაროსთან საერთოდ განთავისუფლებულნი არიან გადასახადისაგან. გამოდის, რომ ძლიერი ეკონომიკის ქვეყნები, თავს უფლებას აძლევენ მათ საგადასახადო იურისდიქციებში

⁴⁶ <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/01/>

საქმიანობით დაკავებული არარეზიდენტი პირების შემოსავლები (მოგება) საკუთარ ქვეყანაში (წყაროს ქვეყანა) დაბეგრონ, შედარებით მაღალი საგადასახადო განაკვეთებით, თავისი რეზიდენტებისათვის კი, ხელშემკვრელი სახელმწიფოებისგან მოითხოვონ დაბალი საგადასახადო განაკვეთები. ასე მაგალითად, ისეთი ძლიერი ეკონომიკის ქვეყნები, როგორცაა გერმანია, საფრანგეთი დივიდენდს ბეგრავენ, შესაბამისად 26,38%-ით და 30%-ით, ნაკლებად ძლიერი ეკონომიკის ქვეყანა, ხორვატია კი, 12%-ით. მაშინ, როდესაც, მათი რეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში მიღებული დივიდენდი იბეგრება, 0-დან 10%-მდე (იხ. **დანართი 2, გვ. 155**), შესაბამისად, საქართველოს მიერ ამ და სხვა ქვეყნებისათვის შეთავაზებული დაბალი საგადასახადო განაკვეთები ქვეყნის გაუზარებელი ქმედებებითაა და ცალკეული პირების არაკომპეტენტურობითაა გამოწვეული, ვიდრე ქვეყნის ბიუჯეტის სასარგებლოდ გათვლილი ეკონომიკური ინტერესებით.

უნდა ითქვას რომ, საერთო დინამიკაში შეინიშნება ტენდენციები, რომლის მიხედვითაც ქვეყნების აბსოლუტური უმრავლესობა ორიენტირებულნი არიან საგადასახადო სისტემების ჰარმონიზაციის განსახორციელებლად. ამის დასტურია, ერთი მხრივ, ევროკავშირის წევრი და არაწევრი ქვეყნების მნიშვნელოვანი ნაწილის მიერ თავიანთი ქვეყნის ეროვნულ ვალუტად ევროს გამოცხადება, მეორე მხრივ კი, დაბეგვრის სისტემების, მათ შორის, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მარეგულირებელი ნორმების თანდათანობითი ჰარმონიზაციის მაქსიმალური მცდელობა. ასევე, აღნიშნულზე მეტყველებს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებით შემუშავებული ევროდირექტივები, რომლის მიზანია არარეზიდენტი პირებისათვის დაბეგვრის საგადასახადო ტვირთის შედარებითი გამოთანაბრება და არსებული საგადასახადო რეჟიმების შემდგომი სრულყოფა. ჩატარებული კვლევა ადასტურებს იმასაც რომ, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული მექანიზმის შემდომი სრულყოფისათვის, მნიშვნელოვანია არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლების, დაბეგვრის ადგილის, დაბეგვრის ობიექტის, საგადასახადო განაკვეთის, გადასახადების ადმინისტრირების წესების შემდგომი დაზუსტება.

2.2 ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებით საქართველოს მიერ გაფორმებული ხელშეკრულებების ეკონომიკური ეფექტიანობა

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების ეკონომიკური ეფექტიანობის ქვეშ, უპირველეს ყოვლისა, იგულისხმება, საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) არარეზიდენტი პირების მიერ საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრიდან ქვეყნის ბიუჯეტში თანხების შემოდინების ხარისხი. აქედან გამომდინარე, იმისათვის რომ ქვეყნის ეკონომიკური ძღვერების კუთხით შეფასდეს, არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) საქმიანობით მიღებული შემოსავლებიდან სახელმწიფო ბიუჯეტში მოზიდული ფულადი რესურსების ეფექტიანობა, მნიშვნელოვანია არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმების ანალიზი და შედეგების შეფასების საფუძველზე შესაბამისი რეკომენდაციების შემუშავება.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ სამოდელო კონვენციების თანახმად და საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების უმრავლესობის მიხედვით, არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში, მუდმივი დაწესებულების ან მის გარეშე საქმიანობით მიღებული შემოსავალი (ეკონომიკური სარგებელი) უკავშირდება:

- შემოსავალს უძრავი ქონებიდან;
- მოგებას ეკონომიკური საქმიანობიდან;
- გადაზიდვებს, ქვეყნის შიდა საზღვაო და საჰაერო ტრანსპორტს;
- დივიდენდებს;
- პროცენტს;
- როიალტს;
- კაპიტალიდან მოგებას;
- დამოუკიდებელ პირად მომსახურებას;
- დაქირავებით მუშაობას;
- სამეთვალყურეო და დირექტორთა საბჭოს წევრთა ანაზღაურებას;

- ხელოვნების მუშაკებს და სპორტსმენებს;
- პენსიებს და ანალოგიურ გადახდებს;
- სახელმწიფო სამსახურს;
- მასწავლებლებს, მეცნიერ–მუშაკებს და სტუდენტებს;
- სხვა შემოსავლებს.

უძრავი ქონებიდან მიღებული შემოსავალი გულისხმობს, უძრავი ქონების ეკონომიკური საქმიანობით და არა მათი რეალიზაციით მიღებულ შემოსავლებს. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების გაერთიანებული ერების სამოდელო კონვენციით: „უძრავი ქონებიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის საგანი უნდა იყოს მიღებული მოგება და არა მთლიანი შემოსავალი“.⁴⁷

სამოდელო კონვენციებით უძრავი ქონებიდან მიღებული შემოსავალი უნდა დაიბეგროს უძრავი ქონების ფიზიკურად განთავსების ქვეყნებში, ანუ არარეზიდენტ ქვეყანაში. მაგალითად, თუ კი გერმანიის რეზიდენტმა პირმა, რომელიც თავის საქმიანობას საქართველოში ეწევა მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით და საქართველოში არსებული ქონებასთან დაკავშირებული საქმიანობით მიიღო შემოსავალი, მაშინ ასეთი შემოსავალი, როგორც არარეზიდენტი პირის საქმიანობის შედეგი, დაიბეგრება საქართველოში.

უძრავი ქონებიდან მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება მათი გაყიდვით, იჯარის პირობით გადაცემით, გაქირავებით, პირდაპირი ან სხვა ფორმით გამოყენების შედეგად მიღებული შემოსავლები. „ეს იმ გარემოებითაა გამოწვეული, რომ ძალიან მჭიდრო ეკონომიკური კავშირია ამ შემოსავლის წყაროსა და იმ სახელმწიფოს შორის, სადაც იგი მდებარეობს.“⁴⁸

რამდენადაც უძრავი ქონების ფიზიკურად განთავსების ქვეყანას წარმოადგენს წყაროს ქვეყანა, ანუ ქვეყანა სადაც თავის საქმიანობას ახორციელებს არარეზიდენტი პირი, შემოსავალი უძრავი ქონებიდან შეეხება მხოლოდ „...იმ შემოსავალს, რომელსაც კონვენციის მხარე სახელმწიფოს რეზიდენტი იღებს უძრავი ქონებიდან კონვენციის მხარე მეორე სახელმწიფოში“. ამასთან, შემოსავლის წყაროს ქვეყნის უპირატესი

⁴⁷ Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения ст. 6;

⁴⁸ ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) სამოდელო საგადასახადო კონვენცია.

უფლებას, თავისი ქვეყნის ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაბეგროს ნებისმიერი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი, და მათ შორის, უძრავი ქონებიდან მიღებული შემოსავლიც. უძრავი ქონების ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების საგადასახადო დაბეგვრის ფორმები, როგორც აღინიშნა, განსხვავდება ერთმანეთისაგან. მაგალითად, აშშ საგადასახადო კანონმდებლობა, კონვენციის მონაწილე მხარის რეზიდენტს ანიჭებს უფლებას აირჩიოს უძრავი ქონებიდან მიღებული წმინდა შემოსავლი დაიბეგროს სხვა სახელმწიფოს მიერ. საფრანგეთი კი პირიქით, ცდილობს შეინარჩუნოს უფლება, მის ტერიტორიაზე განთავსებულ უძრავ ქონებაში დაბანდებული აქციებიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა განხორციელდეს წყაროს ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით. ესპანეთის ტერიტორიაზე განთავსებული უძრავი ქონების აქციებიდან მიღებული შემოსავლები იბეგრება ესპანეთში. კანადაში იბეგრება უძრავი ქონების გასხვისებით მიღებული შემოსავლებიც. ცალკეული სახელმწიფოები, მათ შორის ახალი ზელანდია და ავსტრალია ცდილობენ, რომ უძრავი ქონების ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებში ჩართონ ყველა ბუნებრივი რესურსების გამოყენების უფლებაც. მექსიკა კი, უძრავ ქონებად თვლის ყველა უფლებას, რომელიც კონვენციის მხარე სახელმწიფოში მდებარე უძრავი ქონების სარგებლობის უფლებას იძლევა.

არარეზიდენტი პირის მოგება, რომელიც უკავშირდება არარეზიდენტ ქვეყანაში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით განხორციელებულ ეკონომიკურ საქმიანობას, იბეგრება როგორც რეზიდენტი, ასევე წყაროს ქვეყნის (არარეზიდენტი) მიერ. მოგების დაბეგვრა არარეზიდენტი ქვეყნის მიერ ხდება მოგების მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც უკავშირდება მის მუდმივ დაწესებულებას არარეზიდენტ ქვეყანაში. არარეზიდენტი ქვეყნის მიერ დასაბეგრი მოგების გაანგარიშების დროს, არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებული შემოსავლებიდან გამოიქვითება არა მხოლოდ შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული ხარჯები, ამ შემოსავლებთან დაკავშირებული პირდაპირი ხარჯები, არამედ, არარეზიდენტი პირის სათაო საწარმოს მიერ მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებით გაწეული მმართველობითი და ადმინისტრაციული ხარჯები, მიუხედავად იმისა ეს ხარჯები გაწეულია სახელმწიფოში, სადაც მდებარეობს მუდმივი დაწესებულება, თუ მის ფარგლებს გარეთ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, რეზიდენტი საწარმოს მსგავსად, არარეზიდენტი საწარმოს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით საქმიანობის გაწევასთან.

არარეზიდენტი ქვეყნის მიერ არარეზიდენტ პირზე გადასახადის დაკისრების დროს, განსხვავებით რეზიდენტი პირისა, რომელზეც ვრცელდება „შეუზღუდავი საგადასახადო ვალდებულებები“, მოქმედებს მხოლოდ „შეუზღუდული საგადასახადო ვალდებულებები“, რაც ნიშნავს იმას, რომ პირის დაბეგვრა ხდება მხოლოდ იმ მოგების (შემოსავლების) მიხედვით, რაც მას არარეზიდენტ ქვეყანაში აქვს მიღებული. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია განისაზღვროს არარეზიდენტი პირის არარეზიდენტ ქვეყნის ბიზნესსაქმიანობაში მონაწილეობის ხარისხი, რაც იძლევა საშუალებას, დადგინდეს საგადასახადო ვალდებულებების ის მოცულობა, რომელიც დაეკისრება მას, არარეზიდენტ ქვეყანაში მიღებული მოგებიდან (შემოსავლებიდან) გამომდინარე. ამისათვის კი, არარეზიდენტ ქვეყანაში (წყაროს ქვეყანა) აუცილებელია კომპანიის ბიზნესსაქმიანობისათვის შესაბამისი სამართლებრივი ფორმის შერჩევა. თანამედროვე პირობებში ასეთ ფორმას წარმოადგენს „მუდმივი წარმომადგენლობა“, ანუ, როგორც საქართველოს საგადასახადო კოდექსითაა განსაზღვრული - „მუდმივი დაწესებულება“. მუდმივი დაწესებულება (წარმომადგენლობა), როგორც საგადასახადო აგენტის საგადასახადო იურისდიქციის სამართლებრივი ფორმა, იძლევა საშუალებას, განხორციელდეს მასზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული და შემოღებული გადასახადების დაკისრება. საქართველოს კანონმდებლობით, კომპანია, რომელიც საქართველოს ტერიტორიაზე ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილია ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად, იწოდება საწარმოდ. საწარმოდ იწოდება ასევე, უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, მიუხედავად იმისა, აქვთ თუ არა მათ იურიდიული პირის სტატუსი.

არარეზიდენტი საწარმოს მიერ საზღვაო გემებისა და საჰაერო ხომალდების სარეთაშორისო გადაზიდვების შედეგად, ექსპლოატაციიდან მიღებული მოგება იბეგრება მხოლოდ იმ ქვეყანაში, სადაც არარეზიდენტი საწარმოს ფაქტობრივი

მართვის ადგილია. იმ შემთხვევაში, როდესაც საერთაშორისო გადამზიდავი უცხოური საწარმოს ფაქტობრივი მართვის ადგილი განთავსებულია გემბანზე, მაშინ მოგება იბეგრება გემის მიწერის ნავსადგურის ქვეყანაში. მიწერის ნავსადგურის არარსებობის შემთხვევაში კი, ქვეყანაში, რომელიც ახორციელებს გემის ექსპლუატაციას. საერთაშორისო გადაზიდვებით მიღებული მოგება „შეიძლება დაიბეგროს, ქვეყანაში რომლის რეზიდენტიც არის გადამზიდავი საწარმო ან სადაც ამ გადამზიდავი საწარმოს რეალური მმართველი ოფისი მდებარეობს“.⁴⁹ საერთაშორისო გადაზიდვებს არ შეიძლება მიეკუთვნოს გადაზიდვები, რომელიც ხორციელდება მხოლოდ საქართველოს საზღვრების გარეთ, ან მხოლოდ საზღვრების შიგნით მდებარე პუნქტებს შორის. ასევე, საქონლის მილსადენით და ელექტროგადამცემი ხაზით გადაადგილება.

სამოდელო კონვენციების მიხედვით „დივიდენდის“ ქვეშ იგულისხმება აქციებიდან შემოსავალი, ასევე, შემოსავალი სადამფუძნებლო აქციებიდან ან სხვა უფლებებიდან, რომლებიც არ არის დაკავშირებული ვალის ამოღების პრეტენზიასთან, მოგებაში მონაწილეობასთან ან შემოსავალთან სხვა კორპორატიული უფლებებიდან, რომელიც დაექვემდებარება იმავე ფორმით დაბეგვრას, როგორც შემოსავალი აქციებიდან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, დივიდენდი ესაა აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან) მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე.

ორივე სამოდელო კონვენციით, რეზიდენტი საწარმოს მიერ არარეზიდენტ საწარმოზე გადახდილი დივიდენდი შეიძლება დაბეგროს, როგორც არარეზიდენტი საწარმოს, ასევე რეზიდენტი საწარმოს სახელმწიფომ. ამასთან, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის სამოდელო საგადასახადო კონვენციით, დარიცხული გადასახადი არ უნდა აღემატებოდეს:

⁴⁹ ურიდია გ. საერთაშორისო დაბეგვრა, გვ. 22.

ა) დივიდენდების მთლიანი მოცულობის 5%-ს, თუ დივიდენდების რეალური ბენეფიციარი არის კომპანია, რომელსაც დივიდენდების გადამხდელი კომპანიის კაპიტალის 25% ეკუთვნის;

ბ) ყველა სხვა შემთხვევაში, დივიდენდების მთლიანი მოცულობის 15%-ს.

გაერთიანებული ერების სამოდელო კონვენციით, რომელიც მისაღებია განვითარებადი ქვეყნებისათვის, გადასახდელი დივიდენდების პროცენტი განისაზღვრება ხელშეკრულებაში მონაწილე მხარეების ურთიერთშეთანხმებით. გადასახდელი დივიდენდის პროცენტი გაიანგარიშება დივიდენდის მთლიანი მოცულობიდან, თუ კი დივიდენდების რეალური ბენეფიციარი არის კომპანია, რომელსაც ეკუთვნის დივიდენდების გადამხდელი კომპანიის კაპიტალის არანაკლებ 10%-ი. ყველა სხვა შემთხვევაში, გადასახდელი დივიდენდის მოცულობა განისაზღვრება ხელშეკრულებაში მონაწილე მხარეების ურთიერთშეთანხმებით.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამოდელო კონვენციების თანახმად, პროცენტის ქვეშ იგულისხმება, შემოსავალი ყველა სახის სავალო მოთხოვნებიდან, მიუხედავად იმისა, უზრუნველყოფილია იგი გირაოთი და არსებოს თუა არა დებიტორის მოგებაში მონაწილეობის უფლება. ამასთან, საპროცენტო შემოსავლებს მიეკუთვნება, ასევე, შემოსავლები სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდებიდან, ობლიგაციებიდან, ხელწერილით აღებული ვალდებულებებიდან, მათ შორის, ფასიანი ქაღალდებიდან, ობლიგაციებიდან და ხელწერილით აღებული ვალდებულებებიდან მიღებული პრემიების და წახალისებების ჩათვლით. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ პროცენტის გადახდის დაგვიანებით გამოწვეული გადასახდელი თანხა არ შეიძლება ჩაითვლოს პროცენტად. როგორც, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) სამოდელო კონვენციის, ასევე, გაერთიანებული ერების სამოდელო კონვენციით, არარეზიდენტი პირისათვის გადახდილი საპროცენტო შემოსავლები შეიძლება დაიბეგროს, როგორც რეზიდენტობის ქვეყანაში, ასევე წყაროს ქვეყანაში. თუმცა, განსხვავებით ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) სამოდელო კონვენციისა, სადაც არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებული საპროცენტო შემოსავალზე დაკისრებული გადასახადი არ უნდა აღემატებოდეს მთლიანი საპროცენტო შემოსავლის 10%-ს, გაეროს სამოდელო კონვენციით, დასაბეგრი

პროცენტის მოცულობა უნდა განისაზღვროს, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებაში მონაწილე მხარეთა ურთიერთშეთანხმებით. ორივე სამოდელო კონვენციით განსაზღვრულია, რომ საპროცენტო შემოსავლები ითვლება წყაროს ქვეყანაში წარმოქმნილად, თუ კი გადამხდელი წარმოადგენს ამ ქვეყნის რეზიდენტს. თუმცა, პირი რომელსაც წყაროს ქვეყანაში გააჩნია მუდმივი დაწესებულება, ან მიდმივი ბაზა და, შესაბამისად, საპროცენტო შემოსავალს ღებულობს ამ მუდმივი დაწესებულების, ან მიდმივი ბაზის მეშვეობით, ასეთ შემთხვევაში, იგულისხმება, რომ საპროცენტო შემოსავლები წარმოქმნილია და ითვლება იმ სახელმწიფოს შემოსავლებად, სადაც უშუალოდ მდებარეობს მუდმივი დაწესებულება ან მუდმივი ბაზა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, საპროცენტო შემოსავალი წარმოადგენს ფულად დაბანდებებთან ან სავალო ვალდებულებებთან დაკავშირებული ნებისმიერი სახის სავალო მოთხოვნიდან (იპოთეკური უზრუნველყოფის არსებობისა და მისი გაფორმების მეთოდის მიუხედავად) მიღებულ ნებისმიერ წინასწარ გაცხადებულ (დადგენილი) შემოსავალს, სადისკონტო შემოსავლის ჩათვლით. ამასთანავე, უნდა აღინიშნოს, რომ სავალო ვალდებულებას არ მიეკუთვნება საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით წარმოშობილი სავალო ვალდებულებები, გარანტიითა და თავდებობით ან/და სხვა ამგვარი ოპერაციებით წარმოქმნილი ვალდებულებების ჩათვლით.

ორივე სამოდელო კონვენციით, როიალტის ქვეშ იგულისხმება შემოსავალი, რომელიც უკავშირდება ლიტერატურის, ხელოვნების, სამეცნიერო ნაშრომის, ფილმების, პატენტების, სავაჭრო ნიშნის, დიზაინის ან მოდელის, საიდუმლო ფორმულის, საწარმოო, კომერციულ ან სამეცნიერო პროცესთან დაკავშირებული ინფორმაციის გამოყენების, გამოყენების უფლების ან საავტორო უფლების გამოყენების შედეგად მიღებულ ანაზღაურებას. როგორც წესი, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული როიალტი იბეგრება წყაროს ქვეყანაში. ასეთ შემთხვევაში, გაერთიანებული ერების სამოდელო კონვენციით, როიალტი იბეგრება წყაროს ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობით, დაბეგვრის მოცულობა კი განისაზღვრება როიალტის მთლიანი მოცულობიდან, ხელშეკრულებაში მონაწილე მხარეთა ურთიერთშეთანხმებით. თუმცა სამოდელო კონვენციებით ასევე

დაშვებულია შესაძლებლობები, როდესაც წყაროს ქვეყანაში წარმოშობილი როიალტი შეიძლება დაიბეგროს რეზიდენტობის ქვეყანაში. იმ შემთხვევაში, როდესაც არარეზიდენტი პირი, წყაროს ქვეყანაში როიალტს ღებულობს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, მაშინ ასეთი შემოსავალი განიხილება, როგორც არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მუდმივი დაწესებულების ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი და, შესაბამისად, მისი დაბეგვრა განხორციელდება როიალტის წარმოშობის ქვეყანაში, სხვა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების მსგავსად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, როიალტის ქვეშ იგულისხმება:

ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და ტექნოგენური წარმონაქმნების გადამუშავების პროცესში წიაღით სარგებლობის უფლების საფასური;

ბ) საავტორო უფლების, პროგრამული უზრუნველყოფის, პატენტის, ნახაზის, მოდელის, სავაჭრო ნიშნის ან სხვა ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

გ) სამრეწველო, სავაჭრო ან სამეცნიერო-კვლევითი მოწყობილობის გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

დ) ნოუ-ჰაუს გამოყენებისათვის მიღებული შემოსავალი;

ე) კინოფილმის, ვიდეოფილმის, ხმის ჩანაწერის ან ჩაწერის სხვა საშუალების გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

ვ) საიდუმლო ფორმულის ან პროცესის, ასევე სამრეწველო, კომერციული ან მეცნიერული გამოცდილების შემცველი ინფორმაციის გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

ზ) ამ ნაწილით გათვალისწინებულ უფლებებთან დაკავშირებით ტექნიკური დახმარების გაწევისათვის ან ამ უფლებათა გამოყენებაზე უარის თქმით მიღებული შემოსავალი.

სამოდელო კონვენციებით და საქართველოს მიერ ხელშემკვერელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით, **კაპიტალი** განიხილება ორი მიმართულებით:

- ა) კაპიტალი, რომელიც წარმოდგენილია უძრავი ქონების სახით; და
- ბ) კაპიტალი, რომელიც წარმოდგენილია მოძრავი ქონების სახით.

სამოდელო კონვენციების თანახმად, წყაროს ქვეყნის ტერიტორიაზე მდებარე უძრავი ქონების გასხვისებიდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც წარმოადგენს მეორე ხელშემკვერელი სახელმწიფოს (წყაროს ქვეყანა) რეზიდენტი პირის საკუთრებას, შესაძლებელია დაიბეგროს წყაროს ქვეყანაში. მოძრავი ქონების გასხვისებიდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც წარმოადგენს არარეზიდენტი პირის მუდმივი დაწესებულების ბიზნესსაქმიანობის აქტივს, რომელიც ერთი ხელშემკვერელი სახელმწიფოს (რეზიდენტი ქვეყანა) საწარმოს გააჩნია მეორე ხელშემკვერელ სახელმწიფოში (წყაროს ქვეყანა), ან რომელიც მიეკუთვნება ფიქსირებულ ბაზას, რომელსაც ფლობს ხელშემკვერელი სახელმწიფოს რეზიდენტი მეორე ხელშემკვერელ სახელმწიფოში დამოუკიდებელი პირადი მომსახურების გაწევის მიზნით, ასევე ქონების გასხვისებით მიღებული შემოსავალი, რომელიც მიიღება ასეთი მუდმივი დაწესებულების (ცალკე, ან საწარმოს დანარჩენ ნაწილთან ერთად) ან ასეთი ფიქსირებული ბაზის გასხვისებით, შეიძლება დაიბეგროს ამ წყაროს ქვეყანაში.

დამოუკიდებელი პირადი მომსახურების ქვეშ იგულისხმება შემოსავალი, რომელსაც იღებს ხელშემკვერელი სახელმწიფოს რეზიდენტი პროფესიული მომსახურების ან დამოუკიდებელი ხასიათის მქონე სხვა საქმიანობის შედეგად. იგი მოიცავს სამეცნიერო, ლიტერატურულ, აღმზრდელობით ან პედაგოგიურ საქმიანობას. ასევე, კულტურის სფეროში დამოუკიდებლად განხორციელებულ საქმიანობას. აგრეთვე, ექიმების, სტომატოლოგების, ადვოკატების, ინჟინრების, არქიტექტორების, საბუღალტრო სფეროს ექსპერტების და აუდიტორების დამოუკიდებელ საქმიანობას. არარეზიდენტი პირის მიერ დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებით მიღებული შემოსავლები შეიძლება დაიბეგროს პირის რეზიდენტ სახელმწიფოში, თუ ამ პირს წყაროს ქვეყანაში, თავისი საქმიანობის განხორციელების მიზნით არ გააჩნია მუდმივი დაწესებულება. მუდმივი დაწესებულების არსებობის

შემთხვევაში, არარეზიდენტი პირის მიერ დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებით მიღებული შემოსავლების მხოლოდ ის ნაწილი დაიბეგრება წყაროს ქვეყანაში, რომელიც განხორციელდა ამ მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით. ამასთან, არარეზიდენტი პირის მიერ დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებით მიღებული შემოსავლები დაიბეგრება წყაროს ქვეყანაში იმ შემთხვევაშიც, თუ კი ეს პირი წყაროს ქვეყანაში ასეთ საქმიანობას ახორციელებს 183 დღე ან მეტი ნებისმიერი თორმეტთვიანი პერიოდის განმავლობაში. მაგალითად, ევროკავშირის წევრი ქვეყნის მოქალაქე პირობითად, ადვოკატი, პიტერ ჯონსონი, 2014-2015 წწ., სისტემატურად, იმყოფებოდა და საქმიანობდა საქართველოში, კერძოდ:

15.05.2014-დან -25.06.2014-მდე ანუ 42 დღე;

10.08.2014-დან -17.09.2014-მდე ანუ 39 დღე;

12.10.2014-დან-14.11.2014-მდე ანუ 34 დღე;

16.01.2014-დან-25.02.2014-მდე ანუ 41დღე;

10.04.2014-დან-30.04.2014-მდე ანუ 21დღე;

25.05.2014-დან -02.06.2014-მდე ანუ 9 დღე.

2015 წლის ივნისის მდგომარეობით 12 თვის განმავლობაში არარეზიდენტის საქართველოში ყოფნის დღეთა რაოდენობამ შეადგინა 186 დღე, ორმაგი დაბეგრის ხელშეკრულების შესაბამისად, ადვოკატი პიტერ ჯონსონი, ხდება საქართველოს რეზიდენტი და იგი ვალდებულია დეკლარაცია წარადგინოს 2016 წლის 1 აპრილამდე მის მიერ მიღებულ შემოსავლებზე, როგორც საქართველოდან, ასევე მის ფარგლებს გარედანაც (მსგავს შემთხვევებზე, საქართველოს კოდექსის შესაბამისი ნორმა ფაქტობრივად არ მოქმედებს და დეკლარაციები პრაქტიკულად არავის არაა აქვს წარმოდგენილი).

დაქირავებით მუშაობა გულისხმობს დამქირავებლის მიერ მისთვის შრომის ანაზღაურებას ხელფასის, გასამრჯელოს ან სხვა მსგავსი ანაზღაურების სახით. ორმაგი დაბეგრის თავიდან აცილების მიზნებიდან გამომდინარე, უნდა განისაზღვროს დაქირავებით მიღებული შრომის ანაზღაურების დაბეგრის ადგილი. რეზიდენტის მიერ დაქირავებით მიღებული ხელფასი დაიბეგრება მხოლოდ რეზიდენტ ქვეყანაში. იმ შემთხვევაში, თუკი არარეზიდენტი პირის მიერ

დაქირავებით მუშაობა ხორციელდება წყაროს ქვეყანაში, მაშინ ასეთი საქმიანობით მიღებული შრომის ანაზღაურება შეიძლება დაიბეგროს წყაროს ქვეყანაში. აღნიშნულის მიუხედავად, ერთი ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტის მიერ მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში განხორციელებული დაქირავებით მუშაობიდან მიღებული ანაზღაურება იბეგრება მხოლოდ რეზიდენტ ქვეყანაში, თუ:

ა) ანაზღაურების მიმღები არარეზიდენტი პირი იმყოფება წყაროს ქვეყანაში, საერთო ჯამში, არაუმეტეს 183 დღისა, ნებისმიერი თორმეტთვიანი პერიოდის განმავლობაში, რომელიც იწყება ან მთავრდება შესაბამის საგადასახადო წელს. ფიზიკური პირის რეზიდენტობის განსაზღვრა ხდება შემდეგი წესით.

ბ) ანაზღაურება გაიცემა დამქირავებლის მიერ ან მისი სახელით, რომელიც არ წარმოადგენს მეორე სახელმწიფოს (წყაროს ქვეყანა) რეზიდენტს;

გ) ანაზღაურებაზე გასაცემ ხარჯებს არ ეწევა მუდმივი დაწესებულება ან ფიქსირებული ბაზა, რომელიც დამქირავებელს გააჩნია მეორე სახელმწიფოში.

არარეზიდენტ პირებზე გაცემული შრომის ანაზღაურების დაბეგვრა, რომლებიც მონაწილეობენ წყაროს ქვეყნის საწარმოების მართვაში, როგორც **სამეთვალყურეო და დირექტორთა საბჭოს წევრები**, უნდა განხორციელდეს წყაროს ქვეყანაში.

ხელოვნების მუშაკების და სპორტსმენების შემოსავალი, რომელიც უკავშირდება წყაროს ქვეყნის ტერიტორიაზე თეატრში, კინოში, რადიოსა და ტელევიზიაში, ან სპორტის რომელიმე სახეობაში არარეზიდენტის საქმიანობას, შეიძლება დაიბეგროს წყაროს ქვეყანაში. იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელოვნების მუშაკის ან სპორტსმენის მიერ პირადად შესრულებული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლი ერიცხება არა თვით ხელოვნების მუშაკს ან სპორტსმენს, არამედ სხვა პირს, მაშინაც ასეთი შემოსავალი, შეიძლება დაიბეგროს იმ ხელშემკვრელ სახელმწიფოში, რომელშიც ხორციელდება ხელოვნების მუშაკის ან სპორტსმენის საქმიანობა. აღნიშნული წესი არ ვრცელდება ხელოვნების მუშაკების ან სპორტსმენების მიერ წყაროს ქვეყანაში განხორციელებული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების მიმართ, თუ მათი წყაროს ქვეყანაში ყოფნის დაფინანსება მთლიანად ან ძირითადად ხდება წყაროს ქვეყანის მიერ სახელმწიფო სახსრებიდან ან მისი ერთ-ერთი ტერიტორიულ-ადმინისტრაციული ქვედანაყოფის ან ამ წყაროს ქვეყანის აღიარებული საზოგადოებრივი (საქველმოქმედო) ორგანიზაციის მიერ. ასეთ შემთხვევაში,

შემოსავალი შეიძლება დაიბეგროს მხოლოდ იმ ხელშემკვრელ სახელმწიფოში, რომლის რეზიდენტსაც წარმოადგენს ხელოვნების მუშაკი ან სპორტსმენი.

პენსიები, რომელიც წარმოადგენს წარსულში, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული შემოსავლების შედეგს, შეიძლება დაიბეგროს მხოლოდ რეზიდენტ სახელმწიფოში.

ხელშემკვრელი სახელმწიფოს **საჯარო სამსახურში**, ამ ქვეყნის ტერიტორიულ-ადმინისტრაციული ქვედანაყოფის ან ამ სახელმწიფოს საჯარო-სამართლებრივი სტატუსის მქონე სხვა იურიდიული პირის მიერ ფიზიკური პირისათვის გადახდილი ხელფასი, გასამრჯელო, ან სხვა მსგავსი ანაზღაურება, იბეგრება მხოლოდ ამ სახელმწიფოში. ამასთან, ამგვარი ანაზღაურება იბეგრება მხოლოდ წყაროს ქვეყანაში, თუ აღნიშნული სამსახური ხორციელდება ამ წყაროს ქვეყანაში და ფიზიკური პირი წარმოადგენს ამ სახელმწიფოს რეზიდენტს. მაგალითად, პოლონეთის საელჩოში მომუშავე საქართველოს მოქალაქის მიერ საელჩოში დაქირავებით მიღებული შემოსავალი დაიბეგრება საქართველოში, ანუ წყაროს ქვეყანაში.

მასწავლებლები, მეცნიერ-მუშაკები, პროფესორები, რომლებიც რეზიდენტი ქვეყნების მოწვევით, საერთო ჯამში არა უმეტეს ორი წლის ვადით, მხოლოდ წინასწარ განსაზღვრულ საგანმანათლებლო და კვლევით დაწესებულებებში ეწვეიან პედაგოგიურ და კვლევით საქმიანობას და რეზიდენტ ქვეყანაში ჩასვლამდე იყვნენ ან არიან წყაროს ქვეყნის რეზიდენტები, რეზიდენტ ქვეყანაში აღნიშნული საქმიანობიდან მიღებული მათი ანაზღაურება არ დაიბეგრება იმ პირობით, თუ აღნიშნული ანაზღაურება მიღებულია ამ სახელმწიფოს ფარგლებს გარეთ არსებული წყაროებიდან.

რეზიდენტ ქვეყანაში განათლების მიღების ან სწავლისათვის მომზადების მიზნით მყოფი **სტუდენტის, პრაქტიკანტის ან მოსწავლის** მიერ მიღებული შემოსავალი, რომელიც განკუთვნილია მის საცხოვრებლად, განათლების მისაღებად ან სწავლისათვის მოსამზადებლად, რომლებიც რეზიდენტ ქვეყანაში ჩასვლამდე იყვნენ ან არიან წყაროს ქვეყნის რეზიდენტები, არ ექვემდებარება დაბეგვრას პირველად ხსენებულ სახელმწიფოში, თუ ანაზღაურების წყარო მდებარეობს ამ სახელმწიფოს ფარგლებს გარეთ.

როგორც სამოდელო კონვენციებით, ასევე საქართველოს მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით, „სხვა შემოსავლები“ მოიცავს ყველა შემოსავალს, რომელიც არაა ასახული შემოსავლების ჩამოთვლილ მუხლებში. შესაბამისად, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) საქმიანობით მიღებული შემოსავლების მნიშვნელოვანი ნაწილი, რომელიც სამართლებრივად განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან, არარეზიდენტების მიერ მიღებული შემოსავლების დაბეგვრისას მიზანმიმართულად ექცევა სწორედ ამ მუხლში.

არარეზიდენტი პირის მიერ არარეზიდენტ (წყაროს) ქვეყანაში ზემოთ განხილული საქმიანობების გათვალისწინებით მიღებული შემოსავლები შეიძლება დავეყოს ორ ჯგუფად:

- ა) აქტიური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებად;
- ბ) პასიური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებად.

აქტიური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი უკავშირდება არარეზიდენტი პირის მიმდინარე საქმიანობას წყაროს ქვეყანაში, მუდმივი დაწესებულების ან მის გარეშე. არარეზიდენტის პირის მიერ აქტიური საქმიანობა უკავშირდება წყაროს ქვეყანაში სამუშაოს შესრულებას, მომსახურების გაწევას, საქონლის მიწოდებას. სამუშაოს შესრულების ქვეშ იგულისხმება სამშენებლო, სამონტაჟო, გეოლოგიური და სხვა სახის საქმიანობები. წყაროს ქვეყანაში არარეზიდენტი პირის მომსახურებაში შედის საკონსულტაციო, საინჟინრო, საყოფაცხოვრებო და ა.შ. მომსახურებები. საქონლის მიწოდების ქვეშ კი, იგულისხმება საქართველოს ტერიტორიაზე კომერციული საქმიანობის მიზნით, სხვადასხვა საქონლის მიწოდება.

პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი კი წარმოადგენს არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში ადრე განხორციელებული საქმიანობის შედეგს. ეს შეიძლება იყოს შეძენილი აქციებიდან და ობლიგაციებიდან მიღებული დივიდენდები; სესხებზე, კრედიტებზე, დეპოზიტებზე, საგადასახადო ვალდებულებებზე მიღებული პროცენტები; მატერიალური და არამატერიალური ქონების გამოყენების უფლების სანაცვლოდ მიღებული როიალტი; შენობების, სატრანსპორტო საშალებების საიჯარო გადასახადები; კომპანიების დირექტორთა ჰონარარები და ა.შ.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ არსებული პრაქტიკის ანალიზით ირკვევა, რომ არარეზიდენტი პირებისთვის, რომლებიც საქართველოში უშუალოდ საქმიანობენ ან არ საქმიანობენ, არ გააჩნიათ მუდმივი დაწესებულება და შემოსავალს დებულობენ არსებული წყაროდან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მონაცემებზე დაყრდნობით, დაბეგვრას დაექვემდებარა შემოსავლები შემდეგი განაცემებიდან:

- ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის;
- ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის;
- დივიდენდი;
- პროცენტი;
- როიალტი;
- ნამეტი შემოსავალი;
- სხვა შემოსავლი.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებით, საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების უმრავლესობაში განსაზღვრულია, რომ არარეზიდენტი პირები საქართველოში, ანუ წყაროს ქვეყანაში, საქმიანობას აწარმოებენ მუდმივი დაწესებულების, ან მის გარეშე. თუმცა, როგორც პრაქტიკა ცხადყოფს, არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში, ანუ, წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული შემოსავლების უდიდესი ნაწილი უკავშირდება მუდმივი დაწესებულების გარეშე საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს, რაც იმას ნიშნავს, რომ საქართველოში საქმიანობით დაკავებული არარეზიდენტი პირები, ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევიან რეგისტრაციის გარეშე და, შესაბამისად, არ გააჩნიათ ვალდებულება გადაიხადონ გადასახადები.

ფაქტობრივად, მრავალრიცხოვან პოტენციურ გადამხდელთა ეს კადეგორია, სრულიად უსაფუძვლოდ, ხელშეკრულებების თანახმად (კანონისმიერად) განთავისუფლებულნი არიან დაბეგვრისაგან და ამდენად, არ იხდიან გადასახადებს.

შემოსავლების სამსახურიდან მიღებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით და მასში ასახული მონაცემების (ცხრილი 10, გვ. 108) ანალიზის საფუძველზე ჩანს, რომ 2011-2014 წწ. საქართველოში არარეგისტრირებული არარეზიდენტი პირების მიერ ქვეყნის ბიუჯეტში არგადახდილმა თანხამ შეადგინა ასეულობით მილიონი ლარი. ასეთი

გაურკვევლობა განპირობებულია იმით, რომ ზუსტი ციფრის დადგენა შეუძლებელია ფაქტორთა მრავალრიცხოვნობის, ძირითადად კი - არარეზიდენტი პირების რეგისტრაციისა და დაბეგვრის მიმართ არაშესაბამისი პოზიციების გამო.

აღნიშნულ პერიოდში, ფაქტობრივი ბაზის და გარემოებების პირობებში, არარეზიდენტ პირებზე შემოსავლების წყაროსთან, ანუ საქართველოში გადახდილმა თანხამ მთლიანად შეადგინა - **3 538,2** მილ. ლარი. აქედან, გადახდის წყაროსთან სულ დაკავებულია **9,6** მილ. ლარი, ანუ მხოლოდ **0,27%**.

მინიმალური საგადასახადო განაკვეთი ანალოგიურ შემოსავლებზე, რაც დაწესებულია საგადასახადო კანონმდებლობით საქართველოს რეზიდენტი პირების მიმართ შეადგენს 5%-ს. აქედან უკვე ($5 - 0,27 = 4,73$ %) ადვილი წარმოსადგენია თუ რა მოცულობის თანხა დააკლდა ბიუჯეტს გასულ პერიოდებში არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში მიღებული შემოსავლების არდაბეგვრის გამო. ასევე, ადვილად შეიძლება დაითვალოს, რამდენს დაკარგავს ბიუჯეტი მომავალ წლებში, თუ ხელშეკრულებებში ჩამოყალიბებული მიდგომები არ შეიცვალა. მაგრამ ამასთან, თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ შემოსავლების სახეების მიხედვით მოქმედებს განსხვავებული საგადასახადო განაკვეთები და მიღებული შემოსავლები დაიბეგრებოდა ამ განაკვეთების მიხედვით, 2011-2014 წწ. ქვეყნის ბიუჯეტი გაიზრდებოდა არანაკლებ **305,1** მილ. ლარით (ანუ, არარეზიდენტ პირებზე გადახდილი თანხების 8,6%-ის მოცულობით). არარეზიდენტი პირების მიერ ამ პერიოდში საქართველოში მიღებული შემოსავლებიდან ყველაზე დიდი ხვედრითი წილი მოდის მუხლზე - „სხვა შემოსავლები“, რომლის ნაწილშიც გადახდილმა და დაკავებულმა თანხამ შეადგინა, შესაბამისად: **2 067,1** მილ. ლარი და **6,1** მილ. ლარი. ანუ, არარეზიდენტ პირებზე მთლიანად გადახდილი თანხების 58,4%-ი და დაკავებული თანხების 63%-ი. შესაბამისი საგადასახადო განაკვეთებით დაბეგვრის პირობებში, მხოლოდ „სხვა შემოსავლების“ მუხლით, ქვეყნის ბიუჯეტი დამატებით მიიღებდა **210,9** მილ. ლარს.

როგორც ირკვევა, „სხვა შემოსავლების“ მუხლით გამომუშავებული შემოსავლების უდიდესი ნაწილი, არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებულია წყაროს ქვეყანაში მუდმივი დაწესებულების გარეშე, რაც ორმაგი დაბეგვრის თავიდან

აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშეკვერულ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან.

საქართველოს ბიუჯეტისთვის მნიშვნელოვან დანაკარგს წარმოადგენს ასევე „სხვა შემოსავლების“ ნაწილში, დაქირავებულ ფიზიკურ პირებზე საშემოსავლო გადასახადის არგადახდით მიუღებელი თანხები, თუმცა ინფორმაციის მოძიება ამასთან დაკავშირებით, საქართველოში ასეთი საქმიანობის აღრიცხვიანობის მოუწესრიგებლობის გამო, შეუძლებელია. იმავე პერიოდში მნიშვნელოვანი დანაკარგებია ქვეყნის ბიუჯეტში ისეთი პასიური საქმიანობებიდან, როგორცაა: დივიდენდები, პროცენტები, როიალტი. მათ შორის, დანაკარგებმა დივიდენდიდან შეადგინა **7,88%**, ანუ **24,1** მილ. ლარი; პროცენტიდან - **12,56%**, ანუ, **38,3** მილ. ლარი; როიალტიდან - **2,65%**, ანუ **8,1** მილ. ლარი, ხოლო არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში საქმიანობით მიღებული ისეთ შემოსავლებიდან, რომელიც უკავშირდება პირად ანაზღაურებას, დაქირავებით მუშაობით ანაზღაურებას და ნამეტ შემოსავალს, დაუბეგრაობის გამო, ქვეყნის ბიუჯეტმა ამ მიმართულებით დაკარგა, დაახლოებით **7%-ზე** მეტი, ანუ, **21,3** მილ. ლარი.

ასეთი შთამბეჭქდავი დინამიკის დემონსტრირების შემდეგ, ბუნებრივად ჩნდება ლოგიკური კითხვა: რამ განაპირობა ან რატომ კარგავს საქართველოს ბიუჯეტი სოლიდურ შემოსავლებს, რომელთა მიზნობრივი მიმართვა სოციალურ-ეკონომიკური პრობლემების გადაწყვეტას უთუოდ წაადგებოდა.

ცალსახა და პირდაპირი პასუხი ამ კითხვაზე რთულია, რამდენადაც ის ფაქტორთა ერთობლიობას, მათ შორის, არაკვალიფიციურ გათვლებს, ბუნდოვან მიზანშეწონილობას და უფრო მეტად სუბიექტურ მიდგომებს უკავშირდება.

აღნიშნულის კონკრეტული მიზეზების დადგენა სადისერტაციო კვლევის მიზანს არ წარმოადგენდა და არც გვიცდია ამ მხრივ მეტი არგუმენტების მოძიება. უფრო მნიშვნელოვანი იყო საერთო ტენდენციის, ფაქტობრივი დინამიკის გამოვლენა და მათზე აქცენტირება, პრევენციული ღონისძიებებისთვის წინადადებების და რეკომენდაციების მომზადება, რაც შესაბამისად ასახულია ნაშრომის დასკვნით ნაწილში.

არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა გაცემის წყაროსთან
ა) ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულების მქონე ქვეყნებთან

№	შემოსავლის სახე	2011			2012			2013			2014		
		გადახდილი თანხა	დაკავებული თანხა	შესაბამისი პროცენტით დაკავების შემთხვევაში	გადახდილი თანხა	დაკავებული თანხა	შესაბამისი პროცენტით დაკავების შემთხვევაში	გადახდილი თანხა	დაკავებული თანხა	შესაბამისი პროცენტით დაკავების შემთხვევაში	გადახდილი თანხა	დაკავებული თანხა	შესაბამისი პროცენტით დაკავების შემთხვევაში
1	დივიდენდი	1 674 460	-	83 723	118 237 655	-	5 911 883	212 601 113	-	10 630 056	148 493 791	-	7 424 690
2	პროცენტი	10 070 048	2 433	-	275 389 683	68 675	13 769 484	234 218 998	57 407	11 710 950	257 075 802	10	12 853 790
3	როიალტი	789 985	-	118 498	15 289 030	3 126 012	2 973 292	17 032 133	63 412	3 406 427	8 065 574	60 167	1 613 115
4	დამოუკიდებელი პირადი ანაზღაურება	3 106 548	130	465 982	34 935 295	4 211	3 493 529	34 548 554	119 548	3 454 855	36 288 802	4 693	3 628 880
5	დაქირავებით მუშაობის ანაზღაურება	1 255 090	2 295	251 018	25 781 287	5 809	5 156 257	8 512 004	1 204	1 702 401	22 578 949	38 023	4 515 790
6	ნამეტი შემოსავალი	-	-	-	5 159 038	-	1 031 808	21 396	-	4 279	-	-	-
7	სხვა შემოსავალი	84 631 761	208 646	12 694 764	662 011 424	3 762 544	66 201 142	594 724 504	1 809 592	59 472 450	725 752 828	270 931	72 575 283
	სულ	101 527 892	213 504	13 613 985	1 136 803 412	6 967 251	98 537 395	1 101 658 702	2 051 163	90 381 418	1 198 255 746	373 824	102 611 548
ბ) ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულების არმქონე ქვეყნებთან													
1	დივიდენდი											93 684	
2	პროცენტი							195 340	119 833	9 767			
	როიალტი												
4	დამოუკიდებელი პირადი ანაზღაურება	0	0	0	17 855	0	1 786	0	31 251	0	0	24	0
5	დაქირავებით მუშაობის ანაზღაურება							6 909		1 382	182 561		36 512
6	ნამეტი შემოსავალი												
7	სხვა შემოსავალი	0	0	0	48 471	0	4 847	3 772 989	1 244	377 299	2 064 191	0	206 419
	სულ				66 326		6 633	3 975 238	152 328	388 448	2 246 752	93708	242 931
	სულ: ხელშეკრულების მქონე და არმქონე ქვეყნებთან				1 136 869 738		98 544 028	1 105 633 940	2 203 491	90 769 866	1 200 502 498	467 532	102 854 479

თავი III

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სრულყოფის მიმართულებები

3.1 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამართლებრივი რეგულირების სრულყოფის ძირითადი ასპექტები

ნებისმიერი სახელმწიფო და, მათ შორის საქართველოც, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით საგადასახადო სისტემის ფორმირებისას ეყრდნობა ორ ძირითად პრინციპს: რეზიდენტობის და ტერიტორიულობის პრინციპს. პირის მიერ ყველა ქვეყანაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლების (მოგების) დაბეგვრას საფუძვლად უდევს რეზიდენტობის პრინციპი. ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილის მიხედვით შემოსავლების (მოგების) დაბეგვრას კი, ტერიტორიულობის პრინციპი. აქედან გამომდინარე, ზოგადად, თუ კი მსოფლის ყველა სახელმწიფო შეთანხმდებოდა და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით გამოიყენებდა ერთ რომელიმე პრინციპს, ქვეყნებს შორის არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებული შემოსავლების (მოგების) ორმაგი დაბეგვრის პრობლემაც არ იარსებებდა. თუმცა, როგორც ირკვევა, პრობლემის არსებობა უკავშირდება ქვეყნების განვითარების დონეს. ძლიერი ეკონომიკის ქვეყნები, განვითარების ბუნებრივი მოცემულობიდან გამომდინარე, მათი პოლიტიკური, ეკონომიკური, მათ შორის, სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ, ხშირ შემთხვევაში, მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს ინტერესების ხარჯზე, პირის დაბეგვრის საგადასახადო რეჟიმების განსაზღვრისას, მაქსიმალურად ცდილობენ თავის სასარგებლოდ გამოიყენონ, როგორც რეზიდენტობის, ასევე ტერიტორიულობის პრინციპები. სწორედ, აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებები იწვევს საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის წარმოშობას, როდესაც ერთი და იგივე გადასახადის გადამხდელი ერთი და იმავე ობიექტზე ერთი და იმავე პერიოდში ერთზე მეტი ქვეყნის მიერ იბეგრება ორჯერ, პირველად შემოსავლის წყაროს, შემდეგ კი რეზიდენტი ქვეყნის მიერ. შესაბამისად, ორმაგი (მრავალმხრივი) დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით სახელმწიფოები ისწრაფვიან ერთმანეთთან გააფორმონ ხელშეკრულებები, რომელებმაც უნდა უზრუნველყონ პრობლემის სამართლებრივ-ეკონომიკური დარეგულირება. თუმცა, როგორც ირკვევა, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ სახელმწიფოებს

შორის გაფორმებული ხელშეკრულებები, როგორც წესი, გარკვეულწილად ზღუდავენ ნაკლებად განვითარებული ეკონომიკის ქვეყნების საგადასახადო დამოუკიდებლობას. რაც გამოიხატება, ერთი მხრივ, არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების (მოგების) დაბეგვრისას, წყაროს ქვეყნის ბიუჯეტის საზიანოდ, მათთვის შეღავათიანი საგადასახადო განაკვეთების დაწესებაში, მეორე მხრივ, კი ცალკეული სახის შემოსავლების დაბეგვრისაგან საერთოდ განთავისუფლებაში. წყაროს ქვეყანაში შემოსავლების (მოგების) დაბეგვრის ასეთი მექანიზმის არსებობა, პირველ რიგში, ეწინააღმდეგება შემოსავლზე და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ არსებული ორივე სამოდელო კონვენციის მოთხოვნებს მეწარმე სუბიექტების მიერ სხვადასხვა ქვეყნებში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრისას საგადასახადო დისკრიმინაციასთან დაკავშირებით. კერძოდ, სამოდელო კონვენციების თანახმად, პირის მიერ მიღებული შემოსავლების (მოგების) დაბეგვრის საგადასახადო ტვირთის დადგენისას, უნდა გამოირიცხოს ასეთი პირის მიმართ საგადასახადო დისკრიმინაციის ნებისმიერი გამოვლინება. ამასთან დაკავშირებით, ორივე სამოდელო კონვენციით განსაზღვრულია, რომ „კონვენციის ხელმომწერი სახელმწიფოს საწარმოები, რომელთა კაპიტალი პირდაპირი თუ არაპირდაპირი სახით, მთლიანად ან ნაწილობრივ, კონვენციის ხელმომწერი სხვა სახელმწიფოს ერთი ან მეტი რეზიდენტის მფლობელობაში ან კონტროლის ქვეშაა, პირველად მოხსენებული სახელმწიფოს მიერ არ დაექვემდებარება რაიმე დაბეგვრას ან მასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს, რომლებიც განსხვავდება ან უფრო მძიმე საგადასახადო ტვირთად დააწვება, ვიდრე გადასახადები და მოთხოვნები, რომლებიც მსგავსი საქმიანობის განმახორციელებელ საწარმოებს ეკისრებათ პირველად მოხსენებულ სახელმწიფოში.“⁵⁰

არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) განხორციელებული საქმიანობის ანალიზმა პრაქტიკულად დაადასტურა ჩვენი მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული მექანიზმის შემდგომი სრულყოფისათვის, ერთი მხრივ, აუცილებელია

⁵⁰ ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) სამოდელო საგადასახადო კონვენციის 24-ე მუხლი

პრობლემის სამართლებრივი დარეგულიერება, მეორე მხრივ, კი მისი ეკონომიკური შემადგენლის გამოკვეთა და შემდგომი დაზუსტება.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამართლებრივი სრულყოფის მიმართულებით არსებობს სხვადასხვა მიდგომები. მიუხედავად ამისა, სახელმწიფოებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით გაფორმებული ხელშეკრულებების სამართლებრივი მექანიზმის სრულყოფა, უპირველეს ყოვლისა, ითვალისწინებს საგადასახადო ვალდებულებების სამართლიან გადანაწილებას სხვადასხვა ქვეყნების საგადასახადო იურისდიქციებზე.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამართლებრივი მექანიზმის არსებობა ხასიათდება, როგორც სისტემური კომპლექსური მოვლენა და, შესაბამისად, მეცნიერულ კვლევებში გამოყოფენ მის ოთხ შემადგენელ ნაწილს:⁵¹

1. სამართლებრივი რეგულირების დონე (ნაციონალური კანონმდებლობა და საერთაშორისო შეთანხმებები);

2. კონცეფციები და პრინციპები, რომელიც საფუძვლად უდევს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამართლებრივ რეგულირებას (საგადასახადო დამოუკიდებლობა კაპიტალის ექსპორტთან და იმპორტთან მიმართებაში, ასევე ნაციონალური უსაფრთხოების პრინციპი);

3. პირებზე სახელმწიფო საგადასახადო იურისდიქციის დაწესების კრიტერიუმები, რომელებიც განსაზღვრავენ ამ პირებზე საგადასახადო ვალდებულებების გავრცელების წესს მოცემულ ტერიტორიაზე;

4. მრავალჯერადი (ორმაგი) საგადასახადო დაბეგვრის თავიდან აცილების მეთოდები (ხერხები).

ამასთან, განიხილავენ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის სრულყოფის სამართლებრივი ინსტრუმენტების სამ ჯგუფს:

1. სამართლებრივი ურთიერთობების სუბიექტური და ობიექტური შემადგენლის განსაზღვრა. მათ შორის:

⁵¹ Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения (Финансовое право, 2008, № 2) // СПС «КонсультантПлюс»).

ა) პირთა წრე, რომლებიც აწარმოებენ საერთაშორისო ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლებზეც ასეთი საქმიანობის განხორციელების ტერიტორიების მიხედვით, ვრცელდება საგადასახადო ვალდებულებები;

ბ) დაბეგვრის ობიექტებს, რომლებიც საქმიანობის შედეგად წარმოიქმნებიან სხვადასხვა ქვეყნებში;

გ) სახელმწიფოები, რომლებსაც დაბეგვრის ობიექტების მიხედვით აქვთ უფლება აღნიშნულ პირებზე გაავრცელონ საგადასახადო ვალდებულებები;

2. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მეთოდები: განთავისუფლების, საკრედიტო, საგადასახადო გამორიცხვის, შემცირებული საგადასახადო განაკვეთები;

3. შეთანხმებული პროცედურები, რომლებშიც იგულისხმება სახელმწიფოებს შორის ურთიერთობების ისეთი ფორმები, რომლებიც უზრუნველყოფენ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ეფექტიანობას, სადავო საკითხების გადაწყვეტას, კონსულტაციების ჩატარებას.

მეცნიერთა ნაწილი საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის რეგულირებისთვის გვთავაზობს სამართლებრივ მექანიზმს, რომელიც შედგება სამი ელემენტისაგან⁵²:

1. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საერთო (ჩათვლის და განთავისუფლების) და სპეციალური მეთოდები;

2. გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მექანიზმი;

3. შემოსავლების დამალვის წინააღმდეგ მიმართული ნაციონალური საგადასახადო ორგანოების საქმიანობის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი საფუძვლები.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამართლებრივი სრულყოფის მიმართულებით მექანიზმის შემუშავებისას ზოგიერთი ავტორი უპირატესობას ანიჭებს სისტემურ მიდგომას და განსახორციელებლად გვთავაზობს სამ ეტაპს⁵³:

პირველ ეტაპზე, ხელშემკვრელ სახელმწიფოებს შორის შეთანხმებით, განისაზღვრება ქვეყანა რეზიდენტი და წყაროს ქვეყანა;

⁵² Шакирянов А.А. Становление и развитие института международного двойного налогообложения (Законодательство и экономика, 2006, № 3) // СПС «Консультант Плюс»)

⁵³ Гусев В.В. Проблемы двойного налогообложения в Российской Федерации. Пути решения (Финансы, № 4, 2000) // СПС "КонсультантПлюс".

მეორე ეტაპზე, ჩათვლის (საგადასახადო კრედიტი) და/ან განთავისუფლების მეთოდის არჩევა და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება;

მესამე ეტაპზე კი, ხდება ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება, რომლის წარმოქმნაც უკავშირდება ხელშემკვრელი სახელმწიფოების მიერ დასაბეგრი შემოსავლის არსის განსხვავებულ დეფინიციებს.

თეორიულ წყაროებში განხილული და პრაქტიკაში გამოყენებული მეთოდებისგან განსხვავებით, საქართველოსთვის, მისი სოციალური, ეკონომიკური და პოლიტიკური განვითარების არსებულ მდგომარეობაში, უფრო რაციონალურია დამკვიდრდეს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამართლებრივი სრულყოფის ისეთი მექანიზმი, რომელიც, უპირველეს ყოვლისა, გულისხმობს არარეზიდენტი პირების საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) საქმიანობის სამართლებრივ რეგულირებას, ასეთი საქმიანობის დაწყებისათვის აუცილებელი რეგისტრაციასა და მათი რეესტრში ასახვისთვის გადაუდებელი კომპლექსური ღონისძიებების გატარებას. აღნიშნული მოსაზრება გამომდინარეობს შემდეგი გარემოებებიდან:

როგორც წესი, არარეზიდენტი პირები საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) შემოსავალს იღებენ მუდმივი დაწესებულებით ან მის გარეშე. მუდმივი დაწესებულებით მიღებული შემოსავლები უკავშირდება არარეზიდენტი პირის აქტიურ საქმიანობას საქართველოში. პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, კი შეიძლება არ უკავშირდებოდეს არარეზიდენტი პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში. მუდმივი დაწესებულების შემთხვევაში არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული შემოსავლების (მოგების) დაბეგვრა ხორციელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის და საქართველოს რეზიდენტი პირის საქმიანობის დაბეგვრის მარეგულიერებელი სხვა ნორმატიული დოკუმენტების მოთხოვნათა დაცვით. რაც შეეხება არარეზიდენტი პირის მიერ მუდმივი დაწესებულების გარეშე საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) მიღებული შემოსავლების დაბეგვრას, ის რეგულირდება, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის და გადასახადების მარეგულიერებელი სხვა ნორმატიული დოკუმენტებით. კოლიზიის შემთხვევაში, უპირატესობა ენიჭება საერთაშორისო

ხელშეკრულებებს. აქედან გამომდინარე, იმისათვის რომ, სამართლებრივად განხორციელდეს არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) მუდმივი დაწესებულების ან მის გარეშე მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა, აუცილებელია პირის მუდმივი დაწესებულების რეგისტრაცია წყაროს ქვეყანაში საქმიანობის დაწყებამდე და შესაბამის რეესტრში ასახვა.

საქართველოში უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებად ითვლება განსაზღვრული ადგილი, რომლის გამოყენებითაც ეს პირი ნაწილობრივ ან მთლიანად ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას საქართველოში, რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით⁵⁴. ეს ნორმა ნათლად განმარტავს, თუ რა არის მუდმივი დაწესებულება და რა სახის საქმიანობას მოიცავს იგი. ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობით მკაფიოდაა განსაზღვრული, თუ რა სახის საქმიანობა შეიძლება არ მიეკუთვნებოდეს არარეზიდენტი პირის მუდმივ დაწესებულებას. კერძოდ: უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს საწარმოების ფასიანი ქაღალდების, კაპიტალის წილების, ასევე საქართველოს ტერიტორიაზე საკუთრების მხოლოდ ფლობის ფაქტი, მუდმივი დაწესებულების ნიშნების არქონის შემთხვევაში, არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში არ მიეკუთვნება საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული დაწესებულება, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ:

- ა) ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის კუთვნილი საქონლის შენახვის ან დემონსტრირების მიზნით;
- ბ) ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის კუთვნილი საქონლის მარაგის შესანახად – სხვა პირის მიერ მისი გადამუშავების მიზნით;
- გ) ამ უცხოური საწარმოსათვის ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირისათვის საქონლის შესყიდვის ან ინფორმაციის შეგროვების მიზნით;

⁵⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 29-ე მუხლი.

დ) ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის ინტერესებიდან გამომდინარე მოსამზადებელი ან დამხმარე ხასიათის ნებისმიერი სხვა საქმიანობის განხორციელების მიზნით;

ე) ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის სახელით სესხების გაცემასთან, საქონლის მიწოდებასთან ან ტექნიკური ხასიათის მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული ხელშეკრულებების მომზადების ან/და ხელმოწერის მიზნით;

ვ) ზემოთჩამოთვლილი პირობებით გათვალისწინებული საქმიანობის სახეობების ნებისმიერი კომბინაციით განსახორციელებლად.

უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ქონების მხოლოდ ლიზინგით, უზუფრუქტით, იჯარით, ქირით ან/და სხვა ამგვარი ფორმით გაცემა არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც პირი პირადად, წარმომადგენლის ან დაქირავებული პერსონალის მეშვეობით სისტემატურად ახორციელებს ქონების მიმღების საქმიანობის მომსახურებას და ზედამხედველობას.

ამასთან, მუდმივ დაწესებულებას უთანაბრდება:

ა) სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი, აგრეთვე მათთან დაკავშირებული საკონტროლო საქმიანობის განხორციელება;

ბ) დანადგარი ან კონსტრუქცია, საბურღი დანადგარი ან ხომალდი, რომლებიც გამოიყენება ბუნებრივი რესურსების დასაზვერად, აგრეთვე მათთან დაკავშირებული საკონტროლო საქმიანობის განხორციელება;

გ) მუდმივი ბაზა, სადაც არარეზიდენტი ფიზიკური პირი ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას;

დ) უცხოური საწარმოს მართვის ადგილი, ფილიალი, წარმომადგენლობა, განყოფილება, ბიურო, ოფისი, სააგენტო, საამქრო, საბადო, კარიერი, ბუნებრივი რესურსების მოპოვების სხვა ადგილი, ნებისმიერი სხვა ქვედანაყოფი ან ამ საწარმოს საქმიანობის სხვა ადგილი.

საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საქართველოში უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულების რეგისტრაციის

ვალდებულება ეკისრება საგადასახადო ორგანოს, რომელიც იმავედროულად უნდა აწარმოებდეს შესაბამის რეესტრს. ამასთან, იმპერატიულად განსაზღვრულია არარეზიდენტი პირის მუდმივ დაწესებულებად ჩათვლის, აღრიცხვის და მათი რეესტრში გატარების ვალდებულება.⁵⁵ აქვეა მითითებული, რომ არარეზიდენტი პირების რეგისტრაციისა და მათი რეესტრის წარმოების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ გამოცემული სამართლებრივი აქტით. თუმცა, როგორც ირკვევა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ არაა გამოცემული ასეთი ნორმატიული დოკუმენტი და, შესაბამისად, სამართლებრივად ბოლომდე არაა დარეგულირებული არარეზიდენტი პირების რეგისტრაციისა და მათი რეესტრის წარმოების წესი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში. ამდენად, ფაქტია, რომ, აღნიშნული ორგანოები პრაქტიკულად არ ახორციელებენ არარეზიდენტი პირების რეგისტრაციას და არც სავალდებულო რეგისტრაციის რეესტრის წარმოებას.

საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან. აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით წყაროს ქვეყანაში მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:⁵⁶

- საქართველოში დაქირავებით მუშაობით მიღებული შემოსავალი;
- საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი ან სარგებელი;
- საქართველოში მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავალი. ასეთად ითვლება თუ:
 - მომსახურება ფაქტობრივად გაიწევა საქართველოს ტერიტორიაზე;
 - მომსახურება დაკავშირებულია უშუალოდ უძრავ ქონებასთან, რომელიც მდებარეობს საქართველოში;
 - მომსახურება დაკავშირებულია უშუალოდ მოძრავ ქონებასთან, რომელიც მდებარეობს საქართველოში;

⁵⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 29-ე მუხლის მე-10-მე-11 ნაწილი;

⁵⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 104-ე მუხლი.

- მომსახურება დაკავშირებულია საქართველოს რეზიდენტის მიერ გამოშვებულ ფასიან ქაღალდებთან;
- მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი არის საქართველო და მომსახურება გაიწევა კულტურის, ხელოვნების, განათლების, ტურიზმის, დასვენების, ფიზიკური კულტურისა და სპორტის სფეროებში;
- მომსახურების გაწევა დაკავშირებულია ტვირთების გადატანასთან ან მგზავრთა გადაყვანასთან და ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი არის საქართველო;
- მომსახურების გამწევი და მომსახურების მიმღები სხვადასხვა სახელმწიფოში არიან და მომსახურების გამწევი საქართველოს რეზიდენტია, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მომსახურების გამწევის მიერ მომსახურების გაწევა ხორციელდება სხვა ქვეყანაში მისი მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, რომელიც ადასტურებს, რომ მომსახურების გამწევმა სხვა ქვეყანაში (გარდა საქართველოსი) გასწია მომსახურება;
- მომსახურების გამწევი და მომსახურების მიმღები სხვადასხვა სახელმწიფოში არიან და მომსახურების გამწევის მიერ მომსახურების გაწევა ხორციელდება საქართველოში მისი მუდმივი დაწესებულების, დაქირავებულის მეშვეობით ან სხვაგვარად (მათ შორის, მომსახურების გამწევის მიერ მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული ხარჯი გაწეულია საქართველოში, მიუხედავად მისი ფაქტობრივად გადახდის ადგილისა);
- საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი, მათ შორის, შემოსავალი, რომელიც მოიცავს საქართველოში ამ არარეზიდენტის მიერ იდენტური (მსგავსი) საქონლის რეალიზაციით მიღებულ ამონაგებს; აგრეთვე შემოსავალი საქართველოში გაწეული მომსახურებიდან, რომელიც მუდმივი დაწესებულების მიერ გაწეული მომსახურების იდენტურია ან მსგავსია;
- საქართველოში განხორციელებულ ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული უიმედო ვალების ჩამოწერის შედეგად ვალდებულებათა გაუქმებითა და ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;
- საქართველოში საქმიანობით მიღებული სხვა შემოსავალი.

საქართველოს მიერ შემოსავალზე და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულებებით, „სხვა შემოსავლები“ იბეგრება რეზიდენტობის პრინციპით. როგორც შევნიშნეთ, ქართული მხარე არ აქცევს ყურადღებას საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნას და მომსახურების საქართველოში განმახორციელებელ არარეზიდენტ პირების დიდ ნაწილს არ ავალდებულებს მუდმივი დაწესებულების რეგისტრაციას, რასაც მივყვართ იქამდე, რომ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულების შესაბამისად, ასეთ შემოსავლებს იხილავენ, როგორც „სხვა შემოსავლებს“ და არ ბეგრავენ გადახდის წყაროსთან. ქართული მხარე რომ იყენებდეს გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის სამოდელო კონვენციას, ისარგებლებდა პირობით: „ხელშემკვერელი სახელმწიფოს რეზიდენტის შემოსავლები, რომლებიც არ არის განხილული შეთანხმების სხვა მუხლებში და მათი წარმოშობის წყაროს ქვეყანა არის მეორე ხელშემკვერელი სახელმწიფო, ასევე შეიძლება დაიბეგროს ამ მეორე სახელმწიფოში.“⁵⁷

არარეგისტრირებული არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული სხვა შემოსავლები იბეგრება გადასახადის წყაროსთან 10 პროცენტით და არ უშვებს ხარჯების გამოქვითვას. აქედან გამომდინარეობს შემოსავლების სამსახურში გადაწყვეტილების მიმღებ პირთა თვითდარწმუნება, რომ ვინაიდან საქართველოში რეგისტრაციის გარეშე არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებული შემოსავლები იბეგრება მიღებული თანხების 10%-ით და არ გამოქვითავს ხარჯებს, ეს შეიძლება მეტი შენატანი იყოს წყაროს ქვეყნის (საქართველო) ბიუჯეტში, ვიდრე სავალდებულო რეგისტრაციის შედაგად მათი დავალდებულება მოგების 15%-იანი საპროცენტო განაკვეთით, რაც რბილად რომ ვთქვათ, საქმის ნამდვილი არსის არცოდნა, ან კიდევ შეგნებულად მისი მიჩქმალვაა.

დამკვიდრებული აზრის თანახმად, არარეგისტრირებული არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) გაწეულ საქმიანობებად ითვლება აუდიტორული საქმიანობა, ექსპერტიზა, იურიდიული მომსახურება, სახმელეთო და სარკინიგზო გადაზიდვები, საზედამხედველო საქმიანობა და ა.შ., თუმცა ასეთ შემთხვევაში, კანონი ცალსახად ითხოვს მათ სავალდებულო რეგისტრაციას. ამასთან,

⁵⁷ შემოსავალზე და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამოდელო კონვენცია განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნებისათვის.

პირის მიერ ძირითადად ასეთი საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებში, როგორც წესი, მატერიალური დანახარჯები უმნიშვნელოა, ან საერთოდ არ არსებობს, მითუმეტეს, ფიზიკური პირის შემთხვევაში. შესაბამისად, პირის მიერ მიღებული შემოსავლების 10 პროცენტის დაბეგვრა არ შეიძლება მეტი იყოს მოგების გადასახადის 15%-იან და საშემოსავლო გადასახადის 20%-იან გადასახადზე. ეს ასეც რომ იყოს, კანონის შესრულება სავალდებულოა ნებისმიერი პირისთვის, ხოლო არშესრულებაზე, მის მიმართ უნდა ამოქმედდეს კანონის დადგენილი სანქციები. ამასთან, ასეთი კომპანიები, რომლებიც მუდმივი დაწესებულების გარეშე საქმიანობენ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) და არ არიან რეგისტრირებული საგადასახადო ორგანოებში, ქირობენ თანამშრომლებს და უხდიან მათ ხელფასებს. შესაბამისად, მათზე დარიცხული ხელფასიდან არ ხდება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული 20%-იან საშემოსავლო გადასახადის დაკავება.

აქედან გამომდინარე, შეიძლება თამამად განვაცხადოთ ჩვენი მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ საგადასახადო ორგანოები ვალდებულნი არიან დაარეგისტრონ და აღრიცხონ რეესტრში ყველა ის პირი, რომელიც საქართველოში გაწეული საქმიანობიდან იღებს შემოსავლს (მოგებას). ამასთან ერთად, მუდმივი დაწესებულების სავალდებულო რეგისტრაციას უნდა დაექვემდებარონ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული საშეღვათო პირობების მქონე სამშენებლო და მსგავსი საქმიანობის განმხორციელებელი პირებიც, მიუხედავად იმისა, რომ მათ საშეღვათო პერიოდზე სამართლებრივად არ წარმოეშობათ მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება. სავალდებულო რეგისტრაციასთან ერთად, როგორც უკვე აღინიშნა, აუცილებელია არარეზიდენტი პირების რეესტრის წარმოება. შესაბამისად, უნდა შემუშავდეს სპეციალური წესი ან უფრო მაღალი რანგის ნორმატიული აქტი, რომელიც დაავალდებულებს საქართველოს რეზიდენტ პირებს არარეგისტრირებული არარეზიდენტი პირების მიერ მათთვის საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) გაწეული მომსახურებისა თუ შესრულებული სამუშაოს შესახებ ინფორმაცია წარუდგინონ შემოსავლების სამსახურს, არარეზიდენტი პირის სავალდებულო რეგისტრაციისა და მისი შესაბამის რეესტრში შეტანის თაობაზე. ამ წესში თუ ნორმატიულ აქტში უნდა

განისაზღვროს მუდმივი დაწესებულების ან მის გარეშე საქმიანობით დაკავებული არარეზიდენტი პირების იდენტიფიცირების პირობები, აგრეთვე მათ საქმიანობასთან დაკავშირებული საქმიანობის სამართლებრივი რეგულირების სხვა საკითხებიც.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული სამართლებრივი მექანიზმის შემდგომი სრულყოფის მიზნით, მნიშვნელოვანია დაზუსტდეს ვადები, რომელიც უკავშირდება არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) სამშენებლო მოედნების, სამონტაჟო ან საამწყობო პროექტების მუდმივი დაწესებულების წარმოქმნას.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების უმრავლესობაში სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო პროექტი ითვლება მუდმივ დაწესებულებად მხოლოდ მაშინ, თუ იგი გრძელდება 6 თვეზე მეტი ხნის განმავლობაში. რაც ნიშნავს იმას, რომ არარეზიდენტი პირების მიერ მუდმივი დაწესებულებით მიღებული შემოსავლების საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნის პერიოდად ითვლება, მათ მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) რეგისტრაციიდან 6 თვის შემდგომ პერიოდში მიღებული შემოსავლები. საქართველოს რეზიდენტი პირი, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით ვალდებულია, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისათვის აუცილებელი საიდენტიფიკაციო ნომრების მინიჭების მიზნით, ასეთი საქმიანობის დაწყებამდე განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს, რაც ნიშნავს იმას, რომ საგადასახადის გადამხდელად დადგომის პირველივე დღიდან მას წარმოექმნება საგადასახადო ვალდებულებები. ამასთან, პირის მიერ საგადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევა, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის თანახმად დასჯადია.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნებიდან გამომდინარე, მიგვაჩნია რომ საგადასახადო ვალდებულებების წარმოქმნის სამართლებრივი მექანიზმის შემდგომი სრულყოფისათვის აუცილებელია სამშენებლო მოედანთან, სამონტაჟო ან საამწყობო პროექტთან დაკავშირებით არარეზიდენტი პირების მიერ მუდმივი დაწესებულების ჩამოყალიბების ვადა შემცირდეს, არაუმეტეს 3 თვემდე. აღნიშნული მიდგომა ერთი მხრივ, ხელს შეუწყობს წყაროს ქვეყნის ბიუჯეტში თანხების მოზიდვას, მეორე მხრივ,

კი არარეზიდენტი პირებთან მიმართებაში, წყაროს ქვეყნის რეზიდენტი პირების არადისკრიმინაციულ მიდგომას.

მოქმედი ნორმების თანახმად, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მუდმივი დაწესებულების გარეშე დაქირავებიდან მიღებული ანაზღაურება იბეგრება მხოლოდ რეზიდენტი ქვეყანაში, თუ კი ასეთი პირი მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში იმყოფება 183 დღეზე ნაკლები პერიოდით და ანაზღაურება გაიცემა დაქირავებლის მიერ ან მისი სახელით, რომელიც არ წარმოადგენს მეორე სახელმწიფოს რეზიდენტს.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის სამართლებრივი მექანიზმის შემდგომი სრულყოფისათვის, მნიშვნელოვანია „სხვა შემოსავლებთან“ დაკავშირებული დაბეგვრის რეჟიმის დაზუსტება საქართველოში. ამისათვის კი, უპირველეს ყოვლისა, აუცილებელია სხვა შემოსავლების სამართლებრივი რეგულირების, მისი მაფორმირებელი საქმიანობების და დაბეგვრის ადგილის ზუსტი დეფინიცია.

საერთაშორისო სამოდელო კონვენციების საფუძველზე, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული „სხვა შემოსავლები“, შემოსავლების სხვა სახეებთან ერთად, რეგულირდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ სხვადასხვა დროს მიღებული ბრძანებებით. მათ შორის, 2011 წლის 28 დეკემბრის, ბრძანება №633-ით. აღნიშნულ ბრძანებებში ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით, გარკვეული პერიოდულობით შეტანილი ცვლილებებიდან ირკვევა, რომ არსებული სისტემა საქართველოში თანდათან იხვეწებოდა და არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში, ანუ წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადების და კუთვნილი შეღავათებით სარგებლობის წესები საერთაშორისო სტანდარტებს უახლოვდებოდა. საწყის ეტაპზე ძირითადად გამოიყენებოდა გადახდილი გადასახადების დაბრუნების მეთოდი, რომელიც გულისხმობდა არამართო არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებული შემოსავლის მიღების ინფორმირებას, არამედ მომსახურების სახეების დაფიქსირებას და, შესაბამისად, ადვილი იყო იმის გარკვევა, თუ რა სახის მომსახურება იყო

გაწეული და ეკუთვნოდა თუარა ამ მომსახურების სახეს შეღავათი.

მიგვაჩნია, რომ ასეთი მიდგომა უფრო მისაღები იყო ჩვენი ქვეყნის ეკონომიკური მდგომარეობიდან გამომდინარე. ამასთან, ყველა ცალკეული შემთხვევა უნდა განიხილოს შემოსავლების სამსახურმა, რათა არ დაიკარგოს ბიუჯეტის კუთვნილი შემოსავლები.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ არსებული ევროპის სამოდელო კონვენციით რეზიდენტის სხვა შემოსავალი, რომელიც კონვენციის დებულებებით არ არის მოცული, იბეგრება მხოლოდ კონვენციის ხელმომწერი სახელმწიფოს (რეზიდენტი ქვეყნის) მიერ. იგივე შინაარსია ჩადებული საქართველოს მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებულ ხელშეკრულებებში. ამ ხელშეკრულებების მიხედვით „ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტის შემოსავლების სახეები, რომლებიც არ არის მოხსენიებული ამ შეთანხმების სხვა მუხლებში, მათი წარმოქმნის წყაროს მიუხედავად, ექვემდებარება დაბეგვრას მხოლოდ ამ (რეზიდენტი ქვეყანა) სახელმწიფოში“.

ამ დეფინიციისაგან განსხვავებული მიდგომების გამოყენებაა შესაძლებელი იმ შემოსავლების მიმართ, როდესაც ამ შემოსავლის მიმღები პირი წარმოადგენს ერთი ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტს და კომერციულ საქმიანობას ახორციელებს მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში იქ განთავსებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ან ამ მეორე სახელმწიფოში ახორციელებს დამოუკიდებელ პირად მომსახურებას იქ არსებული მუდმივი ბაზიდან და უფლება ან ქონება, რომლებთან დაკავშირებითაც მიღებულია შემოსავალი, ნამდვილად არის დაკავშირებული ასეთ მუდმივ დაწესებულებასთან ან მუდმივ ბაზასთან. ერთ შემთხვევაში, გარემოებიდან გამომდინარე, ხელშემკვრელი სახელმწიფოს საწარმოს მოგება გადასახადით დაიბეგრება მხოლოდ ამ სახელმწიფოში, თუ ეს საწარმო თავის საქმიანობას მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში არ ახორციელებს იქ განლაგებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით. თუ საწარმო ამგვარად ახორციელებს საქმიანობას, მაშინ მისი მოგება შეიძლება დაიბეგროს მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში, მაგრამ მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც მიეკუთვნება ამ მუდმივ დაწესებულებას. მეორე შემთხვევაში კი, შემოსავალი, რომელსაც იღებს ერთი

ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტი პროფესიული მომსახურების ან სხვა დამოუკიდებელი ხასიათის საქმიანობის შედეგად, იბეგრება მხოლოდ ამ სახელმწიფოში იმ შემთხვევების გარდა, თუ მას მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში აქვს რეგულარულად ხელმისაწვდომი ფიქსირებული ბაზა თავისი მომსახურების გაწევის მიზნებისათვის. ასეთ შემთხვევაში, მისი შემოსავალი შეიძლება დაიბეგროს ამ მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში მხოლოდ იმდენად, რამდენადაც იგი განეკუთვნება ასეთ ფიქსირებულ ბაზას. ევროპის სამოდელო კონვენციისაგან განსხვავებით, გაერთიანებული ერების სამოდელო კონვენციით, არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში საქმიანობით მიღებული სხვა შემოსავლები, რომელიც არაა განხილული ამ კონვენციის სხვა მუხლებში, იბეგრება წყაროს ქვეყანაში. ამასთან ერთად, არც სამოდელო კონვენციებით და არც საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან ორმაგი დაბეგვრის შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულებებით, ცალსახად არაა განსაზღვრული, თუ რა სახის საქმიანობებიდან მიღებული შემოსავალი შეიძლება მიეკუთვნოს „სხვა შემოსავლების“ მუხლს. შესაბამისად, იქმნება წინაპირობა იმისათვის, რომ არარეზიდენტი პირების მიერ აქტიური და პასიური საქმიანობებიდან მიღებული სხვადასხვა სახის შემოსავლები, წინასწარ მოფიქრებული სქემით, აისახოს „სხვა შემოსავლების“ მუხლში. დაინტერესებული პირების მიერ ეს კეთდება ხელოვნურად იმისათვის, რომ შემოსავლების ეს სახე გადახდის წყაროსთან (წყაროს ქვეყანა) მთლიანად განთავისუფლებულდეს დაბეგვრისაგან (იხ. დანართი 2, გვ. 155).

აღნიშნული გარემოება შესაძლებლობას იძლევა, გადასახადის არაკეთილსინდისიერმა გადამხდელმა, ყველა გადახდილი თანხა მიაკუთვნოს არარეზიდენტისათვის მომსახურებაზე გადახდილ თანხას და არ დააფიქსიროს მომსახურების შინაარსი, გაწევის ადგილი, მომსახურების პერიოდი და ა.შ., რაც საბოლოო ჯამში, იწვევს საქართველოს ბიუჯეტში თანხების დანაკარგებს, რამდენადაც არასრულყოფილად მიწოდებული ინფორმაციის გამო, შემოსავლების სამსახური ვერ გაარკვევს, თუ რომელი მომსახურების ღირებულებაზე არ გადაახდევინოს არარეზიდენტ პირს გადასახადი. მითუმეტეს, რომ ანგარიშგების ფორმებში დეტალურად არაა ასახული მომსახურების სახეები და მომსახურების გაწევის ადგილი. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის შემდგომი

სრულყოფის მიზნით, პირველ რიგში, აუცილებელია ზუსტად განისაზღვროს „სხვა შემოსავლების“ დეფინიცია და ასახვა ჰპოვოს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ძველ და ახალ ხელშეკრულებებში. ამისთვის ცალკე ნორმატიული აქტით (უფლებამოსილი პირის სამართლებრივი აქტით) უნდა მოწესრიგდეს რეზიდენტობის ცნობის წარდგენის ვალდებულება. ასევე, ყოველთვიურად მოხდეს საქართველოში არარეგისტრირებული არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების ამსახველი ფორმის წარდგენა, სადაც ამომწურავად იქნება ასახული ყველა მომსახურების სახეები, მომსახურების გაწევის ადგილი და მომსახურების პერიოდი. ამასთან ერთად, მხოლოდ საქართველოს შემოსავლების სამსახურის დადასტურების შემთხვევაში, გადამხდელს ექნებათ შესაძლებლობა, მომდევნო სანგარიშო პერიოდში შეღავათების გამოყენებისა. მართალია, საქართველოს შემოსავლების სამსახურის მიერ ასეთი ღონისძიებების გასატარებლად საჭირო იქნება დამატებითი შრომითი რესურსები და მატერიალური ხარჯები, თუმცა „სხვა შემოსავლების“ მუხლის მიმართ, საქართველოში მოქმედი დაბეგვრის არასამართლებრივი რეჟიმის გამო, არარეზიდენტი პირების მიერ ქვეყნის ბიუჯეტში, პირდაპირი თუ არაპირდაპირი გზით დანაკარგების მოცულობა იმდენად დიდია, რომ ასეთი ხარჯების გაწევა მიზანშეწონილიც კია.

არაპირდაპირ დანაკარგებში იგულისხმება საბიუჯეტო დანაკარგები, რომელიც უკავშირდება არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) მუდმივი დაწესებულების გარეშე ხანგრძლივი პერიოდით მომსახურების გაწევას და ამ გზით თავის არიდებას არა მარტო მოგების გადასახადის გადახდისაგან, არამედ მათ მიერ საქართველოში დაქირავებული ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადიდანაც. ჩვენს მიერ წარმოდგენილი მოსაზრებების არგუმენტაციის საფუძველს იძლევა საქართველოს შემოსავლების სამსახურიდან მიღებული ინფორმაციის ანალიზის შედეგები, რომლის მიხედვითაც არარეზიდენტი პირების მიერ 2011-2014 წლებში, წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) „სხვა შემოსავლებიდან“ მიღებულმა თანხამ, რომელიც დაუბეგრავად გავიდა საქართველოს საგადასახადო იურისდიქციიდან, შეადგინა **2 067,1** მილ. ლარი, შესაბამისად, ქვეყნის ბიუჯეტმა დაკარგა **210,9** მილ. ლარი. რაც ადასტურებს ფაქტს იმის შესახებ, რომ არარეზიდენტებზე გადახდილი თანხების დიდი ნაწილი მოდის სხვა

მომსახურებაზე. ვფიქრობთ, რომ უამრავი შემთხვევა იქნება, სადაც ადგილი ექნება გადასახადების დამალვას, შეღავათების უკანონოდ გამოყენების მეშვეობით. ჩვენს მიერ აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების პროცესში უამრავი ფაქტი გამოიკვეთა, იმასთან დაკავშირებით, როდესაც გადამხდელის მიერ ხელშეკრულება გაფორმებული იყო ფიქტიურ მომსახურებაზე და, შესაბამისად, არარეზიდენტი პირების მიერ მილიონობით თანხები იყო გატანილი დაუბეგრავად. უფრო მეტიც, მათზე გაცემული ეს თანხები გატარებული იყო როგორც ხარჯი და, შესაბამისად, შემცირებული იქნა მოგების გადასახადიც. საკითხის პრაქტიკული ასპექტის წარმოჩენის მიზნით, შესაძლებელია მოვიტანოთ მშენებლობის მიმდინარეობის ექსპერტიზასთან, სხვადასხვა სახის კონსულტაციებთან, ზედამხედველობასთან და ა.შ. მაგალითები, როდესაც ძნელია, პრაქტიკულად შეუძლებელიც კი, დადასტურდეს ფაქტი იმის შესახებ, რეალურად ჰქონდა თუ არა ასეთ მომსახურებას ადგილი.

ცალსახაა, რომ სხვა მომსახურებასთან დაკავშირებით არარეზიდენტ პირებზე გადახდილი დაუბეგრავი თანხები სერიოზულ დანაკარგს გვაძლევს ბიუჯეტში და მისი მზარდი მოცულობები ნათლად ჩანს შემოსავლების სამსახურიდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე ჩვენს მიერ შედგენილ ცხრილებში (**იხ. დანართი 3, გვ.162**). თუმცა, მიგვაჩნია, რომ მიღებული ინფორმაცია არასრულია და, მინიმუმ, სამჯერ მაინც ნაკლებია იმ თანხებზე, რომლიც რეალურად ირიცხება არარეზიდენტ პირებზე, საქართველოს წყაროდან მიღებული შემოსავლებიდან. დღეის მდგომარეობით, იმ ინფორმაციული ველებით, რომლებიც დატანილია განაცემთა ინფორმაციებსა და წარსადგენ დეკლარაციაში, ფაქტიურად გადამხდელების მიერ არ ხდება მათი სრულფასოვანი შევსება და ის არც შემოსავლების სამსახურის მიერ კონტროლირდება. გადამხდელს არ აქვს მოტივაცია აჩვენოს რეალური ინფორმაცია, ვინაიდან არასწორი ინფორმაციის მიწოდებაზე მათ სამართლებრივად პასუხისმგებლობა არ ეკისრებათ. ვფიქრობთ, რომ აუცილებელია:

- ა) გამკაცრდეს პასუხისმგებლობა არასრულყოფილი ინფორმაციის წარდგენაზე;
- ბ) გაუქმდეს შეღავათების გაწევა არარეზიდენტი პირებითვის საქართველოს წყაროდან ნაღდი ანგარიშსწორებით მიღებულ შემოსავლებზე, ხოლო ბანკებმა ასეთი ოპერაციის ტრანზაქციის შესახებ ინფორმაცია მიაწოდონ შემოსავლების სამსახურს.

3.2 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ალგორითმი

კვლევის შედეგად, საქართველოში, არარეზიდენტი პირების დაბეგვრის ჩვენს მიერ ჩამოყალიბებული სამართლებრივი მექანიზმი მიზანშეწონილია საფუძვლად დაედოს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან დადებული ხელშეკრულებების ეკონომიკური ასპექტების დაზუსტებას და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის სრულყოფას საქართველოში.

საქართველოში (წყაროს ქვეყანაში) არარეზიდენტი პირების პრაქტიკული საქმიანობის ანალიზიდან ირკვევა, რომ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების ეკონომიკური შემადგენელი, მეთოდოლოგიურად და მეთოდიკურად საჭიროებს შემდგომ დაზუსტებას. მეთოდოლოგიის კუთხით მნიშვნელოვანია არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის პრინციპისა და მეთოდის სწორად შერჩევა. მეთოდიკურად კი, აუცილებელია ამ პრინციპისა და მეთოდის შემადგენელი ელემენტების გამოკვეთა და დაბეგვრის პროცესის დალაგება ისეთი ფორმით, რომლიც ერთი მხრივ, პრაქტიკულად უზრუნველყოფს არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრას შემოსავლების წყაროს ქვეყანის ბიუჯეტის სასარგებლოდ, მეორე მხრივ კი, რეზიდენტი ქვეყნის ეკონომიკური ინტერესების განუხრელ დაცვას.

ჩვენ ვფიქრობთ, რომ პრინციპი, რომლითაც უნდა განხორციელდეს უცხოური საწარმოს შემოსავლის (მოგების) დაბეგვრა, უნდა ეფუძნებოდეს ტერიტორიულობის პრინციპს, ხოლო მეთოდი, რომელიც გამოყენებული იქნება არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეგულირებისათვის, - ჩათვლის, ანუ საგადასახადო კრედიტის მეთოდს. ამასთან, ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის სრულყოფის ეკონომიკური შემადგენლის დაზუსტებისათვის, აუცილებელია არარეზიდენტი პირების მიერ აქტიური და პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის პრობლემის განხილვა.

აქტიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები უკავშირდება არარეზიდენტი პირის მუდმივ დაწესებულებას წყაროს ქვეყანაში. ამ შემთხვევაში, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული შემოსავლები (მოგება) იბეგრება საქართველოს რეზიდენტის ანალოგიურად, თუმცა წყაროს ქვეყანაში არარეზიდენტი პირის დასაბეგრი მოგების განსაზღვრისას დასაშვებია იმ ხარჯების გამოქვითვა, რომლებიც გაწეულია ასეთი მუდმივი დაწესებულების საქმიანობის მიზნებისათვის, სათაო ოფისის მმართველობითი და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების ჩათვლით, იმის მიუხედავად ეს ხარჯები იმ სახელმწიფოშია (წყაროს ქვეყანა) გაწეული, სადაც იმყოფება მუდმივი დაწესებულება, თუ მის ფარგლებს გარეთ. ამ პირობის გათვალისწინებით, იმ შემთხვევაში, როცა ერთი ხელშემკვრელი სახელმწიფოს საწარმო ახორციელებს საქმიანობას მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში იქ განლაგებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, მაშინ თითოეულ ხელშემკვრელ სახელმწიფოში ამ მუდმივ დაწესებულებას მიეკუთვნება მოგება, რომელიც შეიძლება მას მიეღოს, როგორც მკვეთრად განკერძოებულ საწარმოს, იმავე ან ანალოგიურ პირობებში, იმავე ან ანალოგიური საქმიანობით დაკავებულს, და იმოქმედებდა სრულიად დამოუკიდებლად იმ საწარმოსაგან, რომლის მუდმივ დაწესებულებას იგი წარმოადგენს.

მოუგვარებელია და დახვეწას საჭიროებს არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობიდან მოგების გადასახადის ადმინისტრირება.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებულ ხელშეკრულებებზე დაყრდნობით, ირკვევა, რომ მოგების გადასახადის დეკლარაციის მოქმედ ფორმის მოგების გაანგარიშების ნაწილში არაა გათვალისწინებული ცალკე გრაფა ქვეყნის გარეთ მიღებულ შემოსავლების და ხარჯების შემადგენლობაში მუდმივი დაწესებულების სათაო ოფისის საერთო ადმინისტრაციული (მმართველობითი) ხარჯების დასაფიქსირებლად (იხ. დანართი 4. გვ. 173).

აღნიშნულის გამო, არსებული პრობლემის შემდგომი პრევენციის მიზნით, ვფიქრობთ, რომ აუცილებელია, არარეზიდენტი პირის მუდმივი დაწესებულების მოგების დეკლარაციას ხარჯების ნაწილში უნდა დაემატოს ველები, სადაც

შესაძლებელი იქნება აისახოს ინფორმაცია მუდმივი დაწესებულების სათაო ოფისის ადმინისტრაციული ხარჯების შესახებ. დეკლარაციას საინფორმაციო ნაწილში კი დაემატოს ველები, სადაც აისახება მუდმივ დაწესებულებაზე მისაკუთვნიებული ასეთი ხარჯების გასაანგარიშებლად საჭირო მონაცემები სათაო ოფისის მთლიანი შემოსავლების და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების შესახებ (იხ. დანართი 5. გვ. 174).

არარეზიდენტი პირის მიერ მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით მიღებული დასაბეგრი მოგების გადასახადის გამოანგარიშება შეიძლება მოხდეს პრაქტიკაში აპრობირებული და პრაქტიკული გამოცდილების საფუძველზე ჩვენს მიერ დაზუსტებული შემდეგი ფორმულის მიხედვით:

(მ. დ. დ. შ. - ს. გ. ხ. - მ. დ. მ. ს. ო. ა. ხ.)

$$\text{მ. დ. მ. გ.} = \text{-----} \times \text{მ. გ. გ.}$$

100

მ. დ. მ. გ. - მუდმივი დაწესებულების მოგების გადასახადი;

მ. დ. დ. შ. - მუდმივი დაწესებულების დასაბეგრი შემოსავალი;

ს. გ. ხ. - საერთო გამოსაქვითი ხარჯი;

მ. დ. მ. ს. ო. ა. ხ. - მუდმივი დაწესებულებისათვის მისაკუთვნიებული სათაო ოფისის ადმინისტრაციული ხარჯი;

მ. გ. გ. - მოგების გადასახადის განაკვეთი.

თვალსაზრისით, არარეზიდენტი პირის მიერ მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით მიღებული დასაბეგრი მოგების გადასახადის გამოანგარიშება შეიძლება ვნახოთ საქართველოში რეგისტრირებული ილჯის სამშენებლო სამრეწველო და სავაჭრო კომპანიის ფილიალის (მუდმივი დაწესებულება) პრაქტიკულ მაგალითზე. აღნიშნული კომპანიის მიერ წარდგენილი დეკლარაციის მოგების გაანგარიშების მიხედვით (იხ. დანართი 6. გვ. 175), კონკრეტული შემთხვევიდან გამომდინარე, გვექნება შემდეგი სურათი⁵⁸:

⁵⁸ წყარო: ილჯის სამშენებლო სამრეწველო და სავაჭრო კომპანიის ფილიალის დეკლარაცია.

(412 151 701 - 38 712 415 – 2 012 521)

მ. დ. მ. გ. = ----- X 15 = 109 015 ლარი.

100

აქვე, შეიძლება ვნახოთ აღნიშნული კომპანიის საქართველოში რეგისტრირებული ფილიალის დეკლარაციის მოგების გაანგარიშების სანიმუშო ფორმა ჩვენს მიერ შემოთავაზებული ველებისა და გაანგარიშების ჩართვით (იხ. დანართი 7. გვ. 176).

არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული მექანიზმის ეკონომიკური შემადგენლის შემდგომი დაზუსტების მიზნით მნიშვნელოვანია პასიური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმის განსაზღვრა. პრობლემას ამძიმებს საქართველოს მთავრობების მიერ ხელშეკრულებების გაფორმებისათვის გამოყენებული მოდელი.

პასიური საქმიანობით წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების საგადასახადო რეჟიმების ეკონომიკური მექანიზმის (მოდელის) შემდგომი სრულყოფის მიზნით, ჩვენს მიერ გამოიკვეთა და დაზუსტდა ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მარეგულიერებელი საერთაშორისო პრინციპების და მეთოდების შემდეგი შემადგენელი. მათ შორის:

1. არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) პასიური საქმიანობით მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი;

2. არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა ტერიტორიულობის პრინციპით;

3. არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა წყაროს ქვეყანაში უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის განსაზღვრის მეთოდით. ამ მიზნით წყაროს და რეზიდენტ ქვეყნებში ანალოგიურ შემოსავლებზე უნდა განისაზღვროს საგადასახადო განაკვეთები;

4. მეთოდოლოგიური მიდგომა არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმების შესახებ რეზიდენტ ქვეყანაში. ამისათვის კი, აუცილებელია:

ა) რეზიდენტი ქვეყნის მიერ პირის დაბეგვრის მიზნით განისაზღვროს რეზიდენტი და წყაროს ქვეყნებში ანალოგიური შემოსავლების მიმართ დაწესებული საგადასახადო განაკვეთებს შორის სხვაობა;

ბ) რეზიდენტმა ქვეყნამ პირის დაბეგვრისას მოახდინოს წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადის ჩათვლა.

პასიური საქმიანობებიდან მიღებულ შემოსავლებს, როგორც უკვე ავღნიშნეთ, მიეკუთვნება დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის სახით მიღებული შემოსავლები. თუმცა ასეთი შემოსავლების შემადგენლობაში შეტანილია არარეზიდენტი პირების მიერ „სხვა შემოსავლების“ მუხლით აქტიური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების უდიდესი ნაწილიც. საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების ანალიზიდან ირკვევა, რომ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან საქართველოს მიერ გაფორმებული ხელშეკრულებებით, არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) საქმიანობით მიღებული შემოსავლებიდან „სხვა შემოსავლები“, მთლიანად განთავისუფლებულია გადასახადისაგან. რაც შეეხება არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებულ დივიდენდს, პროცენტს და როიალტს, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებით, შემოსავლების ამ სახეებზე, დაწესებულია დაბალი საგადასახადო განაკვეთები, ხშირ შემთხვევაში კი, მიუხედავად საქართველოში ანალოგიური შემოსავლების მიმართ დაწესებული დაბალი საგადასახადო განაკვეთებისა, საერთოდ განთავისუფლებულია დაბეგვრის რეჟიმისაგან (იხ. დანართი 2, გვ. 155-161). საქართველოს საგადასახადო იურისდიქციის ფარგლებში არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის მიმართ ასეთი დამოკიდებულება შეიძლება მივიჩნიოთ, როგორც საკუთარი რეზიდენტი პირების დისკრიმინაცია. ასეთ პირობებში არარეზიდენტი პირების საერთოდ განთავისუფლება, ან მათთვის შეღავათების დაწესება, ერთი მხრივ, ზიანს აყენებს ქვეყნის ბიუჯეტს, მეორე მხრივ, კი სტიმულს უკარგავს ადგილობრივ მეწარმეს.

როდესაც ვმსჯელობთ არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) პასიური საქმიანობით (დივიდენდი, პროცენტი, როიალტი)

მიღებული დასაბეგრი შემოსავლების ადმინისტრირებისა და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ მოქმედი მექანიზმის (მოდელის) ეკონომიკური შემადგენლის შემდგომ სრულყოფაზე, უპირველეს ყოვლისა, იგულისმება რეზიდენტ და წყაროს ქვეყანაში დაბეგვრის არსებული სისტემების დაზუსტება უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის განსაზღვრის მეთოდით, რაც ითვალისწინებს არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული შემოსავლების დაბეგვრას ხელშემკვრელ სახელმწიფოებს შორის ანალოგიური შემოსავლების მიმართ დაწესებული საგადასახადო განაკვეთებიდან უმცირესი საგადასახადო განაკვეთით. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების განთავისუფლების და ჩათვლის მეთოდებთან შედარებით, წყაროსთან მიღებული შემოსავლების უმცირესი საგადასახადო განაკვეთით დაბეგვრის მეთოდი მარტივია, ამასთან, მისი უპირატესობა ვლინდება იმაში, რომ ის იძლევა წყაროს ქვეყანასა და რეზიდენტ ქვეყანაში ანალოგიურ შემოსავლების დაბეგვრისას პირის მიმართ ერთნაირი მიდგომის გამოყენების საშუალებას.

მიგვაჩნია, რომ პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული ანალოგიური შემოსავლების დაბეგვრა უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის მეთოდით, ერთი მხრივ, ხელს შეუწყობს დაბალი ეკონომიკის ქვეყნებში, მათ შორის, საქართველოშიც ინვესტიციების მოზიდვას, რამდენადაც როგორც წესი, უცხოური კაპიტალი ყოველთვის მიედინება დაბალი საგადასახადო იურისდიქციის ქვეყნებში და, შესაბამისად, ქვეყნის ეკონომიკის გაძლიერებას, დამატებითი სამუშაო ადგილების შექმნას, მეორე მხრივ კი, ჩვენს მიერ შემოთავაზებული მეთოდის გამოყენების პირობებში ყოველმხრივ დაცული იქნება საქართველოს და პარტნიორი ქვეყნების ეკონომიკური ინტერესებიც.

ზოგადად, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის განსაზღვრის მეთოდით დაბეგვრისას, საგადასახადო ტვირთის, რეზიდენტი ქვეყნის და წყაროს ქვეყნის საგადასახადო იურისდიქციებზე სამართლიანი გადანაწილების გათვალისწინებით და სამოდელო კონვენციებით განსაზღვრული არადისკრიმინაციული წესის დაცვით, შესაძლებელია სამი მიდგომის არსებობა:

1. ორივე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში ანალოგიური შემოსავლების დაბეგვრისას, წყაროს ქვეყანაში და რეზიდენტ ქვეყანაში ამ შემოსავლების მიმართ არსებული ერთნაირი საგადასახადო განაკვეთების პირობებში, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ტერიტორიულობის პრინციპიდან გამომდინარე, არარეზიდენტი პირი წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების (მოგების) ნაწილში, აუცილებლად დაიბეგრება მხოლოდ მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში (შემოსავლის წყაროს ქვეყანა) არსებული საგადასახადო განაკვეთით. ამასთან, პირველი ხელშემკვრელი სახელმწიფო (რეზიდენტი ქვეყანა), თავისი იურისდიქციის ფარგლებში არსებული საგადასახადო წესით, პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრისას გაითვალისწინებს, რა პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში გადახდილ გადასახადებს, ყოველგვარი დაბეგვრის გარეშე მოახდენს წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადის ჩათვლას;

2. თუ მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში (წყაროს ქვეყანა) საკუთარი რეზიდენტი პირის მიერ მიღებული ცალკეული სახის შემოსავლზე დაწესებული საგადასახადო განაკვეთი აღემატება პირველ ხელშემკვრელი სახელმწიფოს (რეზიდენტი) მიერ თავის ქვეყანაში საკუთარ რეზიდენტ პირებზე ანალოგიური შემოსავლების (მოგების) მიმართ დაწესებულ საგადასახადო განაკვეთს, მაშინ არარეზიდენტი პირი წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) დაიბეგრება უმცირესი საგადასახადო განაკვეთით, ანუ პირველ ხელშემკვრელ სახელმწიფოში (რეზიდენტი ქვეყანა) შესაბამისი შემოსავლების მიმართ დაწესებული საგადასახადო განაკვეთით. ამასთან, პირველი ხელშემკვრელი სახელმწიფო ვალდებულია პირს ჩაუთვალოს წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) გადახდილი გადასახადი.

3. თუ მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში (წყაროს ქვეყანა) საკუთარი რეზიდენტი პირის მიმართ მიღებულ შემოსავლებზე დაწესებული საგადასახადო განაკვეთი ნაკლებია პირველ ხელშემკვრელი სახელმწიფოს (რეზიდენტი) მიერ საკუთარ რეზიდენტ პირებზე ანალოგიური შემოსავლების მიმართ დაწესებულ საგადასახადო განაკვეთზე, მაშინ არარეზიდენტი პირი დაიბეგრება საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) შესაბამისი შემოსავლების მიმართ დაწესებული საგადასახადო განაკვეთით. ასეთ შემთხვევებში, პირველ ხელშემკვრელ სახელმწიფოს ეძლევა უფლება თავისი რეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავალი დაბეგროს

საგადასახადო განაკვეთებს შორის არსებული სხვაობით. ამასთან, პირს წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) გადახდილი გადასახადი ჩაუთვალოს დასაბეგრი შემოსავლის გაანგარიშებისას. აღნიშნული ფაქტორების გათვალისწინებით არარეზიდენტი პირისთვის წყაროს ქვეყანაში და რეზიდენტ ქვეყანაში საგადასახადო რეჟიმების განსაზღვრისათვის, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სრულყოფის ეკონომიკური მექანიზმის მოდელს ექნება შემდეგი სახე: (სქემა 2. გვ. 135).

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სრულყოფის ჩვენს მიერ წარმოდგენილი მექანიზმის მოდელის საფუძველზე შექმნილი ალგორითმი თვალსაჩინოს ხდის არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმებს, უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით, როგორც წყაროს ქვეყანაში, ასევე, რეზიდენტ ქვეყანაში.

არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლებიდან გადასახადის ოპტიმალური განაკვეთის დასადგენად შემუშავებულია მათემატიკური ალგორითმი, სადაც გამოყენებულია შემდეგი აღნიშვნები:

a - არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავალი;

P₁ - საგადასახადო განაკვეთის პროცენტი წყაროს ქვეყანაში;

P₂ - საგადასახადო განაკვეთის პროცენტი რეზიდენტ ქვეყანაში;

ამ აღნიშვნების გათვალისწინებით წყაროს ქვეყანაში და რეზიდენტ ქვეყანაში საპროცენტო საგადასახადო განაკვეთების მიხედვით არარეზიდენტი პირის დაბეგვრისთვის გვექნება შემდეგი საგადასახადო რეჟიმები (სქემა 3. გვ. 136). თუ:

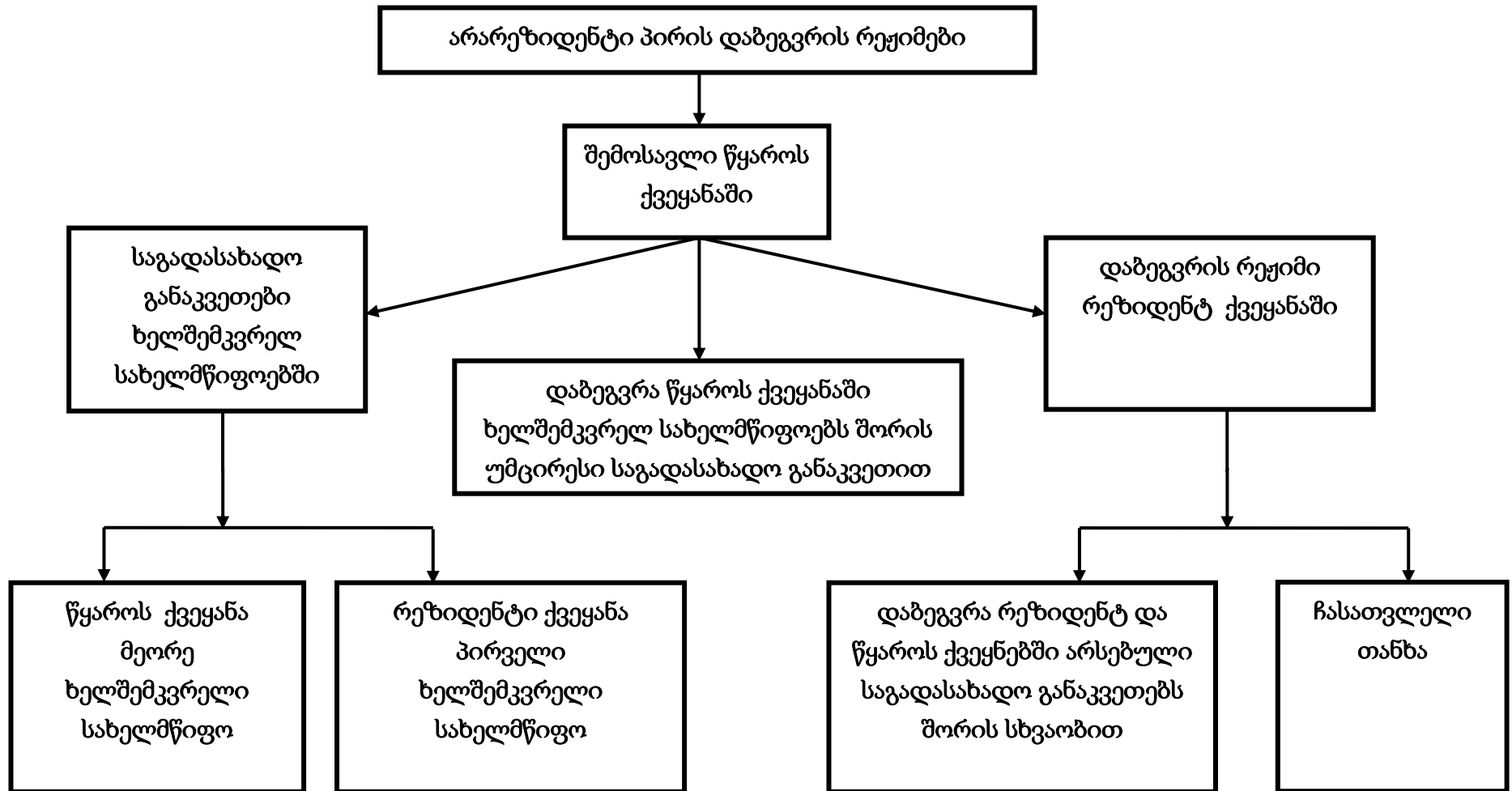
1) $P_1 = P_2$ მაშინ, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავალი დაიბეგრება P_1 პროცენტისანი საგადასახადო განაკვეთით. რეზიდენტ ქვეყანაში კი, შესაბამისი შემოსავლის მიმართ იგი განთავისუფლებულდება დაბეგვრის რეჟიმისაგან. თანაც, რეზიდენტი ქვეყანა თავის რეზიდენტ პირს ჩაუთვლის წყაროს ქვეყანაში ამ შემოსავალზე გადახდილ გადასახადს. გამოდის, რომ ამ შემთხვევაში არარეზიდენტი პირის მიერ გადახდილი გადასახადის თანხა წყაროს ქვეყანაში ტოლი იქნება aP_1 - ის. ამასთან, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ტერიტორიულობის პრინციპითდან გამომდინარე, დაბეგრილი თანხის გადახდა მოხდება წყაროს ქვეყანაში (საქართველო).

2) $P_1 > P_2$ მაშინ, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავალი დაიბეგრება P_2 პროცენტის საგადასახადო განაკვეთით. ამასთან, რეზიდენტი ქვეყანა თავის რეზიდენტ პირს, ერთი მხრივ, ჩაუთვლის წყაროს ქვეყანაში ამ შემოსავალზე გადახდილ გადასახადს, მეორე მხრივ კი, წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებულ შემოსავალს არ დაბეგრავს თავის ქვეყანაში. გამოდის, რომ ამ შემთხვევაში, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადის თანხა ტოლია aP_2 , ამასთან, ორმაგი დაბეგრვის თავიდან აცილების ტერიტორიულობის პრინციპით და გამოდინარე, დაბეგრული თანხის გადახდა მოხდება წყაროს ქვეყანაში (საქართველო).

3) $P_1 < P_2$ მაშინ, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავალი დაიბეგრება P_1 პროცენტის საგადასახადო განაკვეთით. ამასთან, რეზიდენტი ქვეყნის მიერ მოხდება წყაროს ქვეყანაში არარეზიდენტი პირის მიერ გადახდილი გადასახადის - aP_1 -ის ჩათვლა და პირს დამატებით მოუწევს გადაიხადოს $P_2 - P_1$ საგადასახადო განაკვეთით განსაზღვრული გადასახადის თანხა. ამ შემთხვევაში არარეზიდენტი პირის მიერ გადახდილი გადასახადის მთლიანი თანხა წყაროს ქვეყანაში და რეზიდენტ ქვეყანაში ერთად, ტოლი იქნება: $aP_1 + a(P_2 - P_1) = aP_2$, ამასთან, aP_1 , ანუ, არარეზიდენტი პირის მიერ შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში გადახდილი ეს თანხა, რჩება წყაროს ქვეყანაში და მიმართულია წყაროს ქვეყნის ბიუჯეტში, ხოლო $a(P_2 - P_1)$ თანხის გადახდევინება ხდება პირის რეზიდენტ ქვეყანაში და მიემართება რეზიდენტი ქვეყნის ბიუჯეტში. ამასთან, უნდა შევნიშნოთ, რომ არარეზიდენტი პირი ორივე შემთხვევაში იბეგრება - $\max(P_1, P_2)$ საგადასახადო განაკვეთით.

ჩვენს მიერ შემუშავებული უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის განსაზღვრის ალგორითმი შეიძლება წარმოვადგინოთ პრაქტიკულ მაგალითზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, რეზიდენტი პირის მიერ მიღებული დივიდენდი გაცემის წყაროსთან იბეგრება 5%-ით, ნიდერლანდებში კი, 15%-ით. ჩვენს მიერ შემოთავაზებული მოდელის საფუძველზე, ამ მონაცემების გათალისწინებით, ნიდერლანდების რეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული დივიდენდი საქართველოში და ნიდერლანდებში დაიბეგრება შემდეგი საგადასახადო რეჟიმებით: (იხ. ცხრილი 11, გვ.138).

არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმების მოდელი
წყაროს და რეზიდენტ ქვეყნებში



ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ეკონომიკური მოდელი

არარეზიდენტი პირის დასაბეგრი შემოსავალი ხელშემკვრელ სახელმწიფოებში	საგადასახადო განაკვეთები ხელშემკვრელ სახელმწიფოებში		შემოსავლების დაბეგვრა უმცირესი განაკვეთით	არარეზიდენტი პირის დაბეგვრა რეზიდენტ ქვეყანაში	
	მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფო (წყაროს ქვეყანა)	პირველი ხელშემკვრელი სახელმწიფო (რეზიდენტი ქვეყანა)		დასაბეგრი საგადასახადო განაკვეთი	ჩასათვლელი თანხა
დივიდენდი:					
I ვარიანტი	$P_1\%$	$P_2\%$	$P_1\%$	I ვარიანტი არ იბეგრება	ჩაუთვლის aP_1
II ვარიანტი	$P_1\%$	$P_2\%$	$P_2\%$	II ვარიანტი არ იბეგრება	ჩაუთვლის $a P_2$
III ვარიანტი	$P_1\%$	$P_2\%$	$P_1\%$	III ვარიანტი $P_2\% - P_1\%$	ჩაუთვლის aP_1
პროცენტი:					
I ვარიანტი	$P_1\%$	$P_2\%$	$P_1\%$	I ვარიანტი არ იბეგრება	ჩაუთვლის aP_1
II ვარიანტი	$P_1\%$	$P_2\%$	$P_2\%$	II ვარიანტი არ იბეგრება	ჩაუთვლის $a P_2$
III ვარიანტი	$P_1\%$	$P_2\%$	$P_1\%$	III ვარიანტი $P_2\% - P_1\%$	ჩაუთვლის aP_1
როიალტი:					
I ვარიანტი	$P_1\%$	$P_2\%$	$P_1\%$	I ვარიანტი არ იბეგრება	ჩაუთვლის aP_1
II ვარიანტი	$P_1\%$	$P_2\%$	$P_2\%$	II ვარიანტი არ იბეგრება	ჩაუთვლის $a P_2$
III ვარიანტი	$P_1\%$	$P_2\%$	$P_1\%$	III ვარიანტი $P_2\% - P_1\%$	ჩაუთვლის aP_1

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ეკონომიკური მოდელის პრაქტიკული თვალსაჩინოების წარმოდგენის მიზნით პასიური საქმიანობით მიღებული დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის დაბეგვრის რეჟიმები წარმოვადგინოთ პირობითი საპროცენტო განაკვეთებით. **იხ. სქემა 4, გვ. 137.**

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ეკონომიკური მოდელი პირობითი საპროცენტო განაკვეთებით.

არარეზიდენტი პირის დასაბეგრი შემოსავალი ხელშემკვრელ სახელმწიფოებში	საგადასახადო განაკვეთები ხელშემკვრელ სახელმწიფოებში		შემოსავლების დაბეგვრა უმცირესი განაკვეთით	არარეზიდენტი პირის დაბეგვრა რეზიდენტ ქვეყანაში	
	მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფო (წყაროს ქვეყანა)	პირველი ხელშემკვრელი სახელმწიფო (რეზიდენტი ქვეყანა)		დასაბეგრი საგადასახადო განაკვეთი	ჩასათვლელი თანხა
დივიდენდი:					
I ვარიანტი	10%	10%	10%	I ვარიანტი-არ იბეგრება	ჩაუთვლის 10%-ს
II ვარიანტი	10%	8%	8%	II ვარიანტი-არ იბეგრება	ჩაუთვლის 8%-ს
III ვარიანტი	10%	15%	10%	III ვარიანტი-იბეგრება 5%	ჩაუთვლის 10%-ს
პროცენტი:					
I ვარიანტი	10%	10%	10%	I ვარიანტი-არ იბეგრება	ჩაუთვლის 10%-ს
II ვარიანტი	10%	8%	8%	II ვარიანტი-არ იბეგრება	ჩაუთვლის 8%-ს
III ვარიანტი	10%	15%	10%	III ვარიანტი-იბეგრება 5%	ჩაუთვლის 10%-ს
როიალტი:					
I ვარიანტი	10%	10%	10%	I ვარიანტი-არ იბეგრება	ჩაუთვლის 10%-ს
II ვარიანტი	10%	8%	8%	II ვარიანტი-არ იბეგრება	ჩაუთვლის 8%-ს
III ვარიანტი	10%	15%	10%	III ვარიანტი-იბეგრება 5%	ჩაუთვლის 10%-ს

P.S. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ეკონომიკური მოდელის საფუძველია, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) და ხელშემკვრელ სახელმწიფოში (რეზიდენტი ქვეყანა) ანალოგიურ შემოსავლებზე მოქმედი საგადასახადო განაკვეთებიდან უმცირესი საგადასახადო განაკვეთით. ამასთან, პირის მიერ თავის რეზიდენტ ქვეყანაში წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადის ჩათვლის პირობით.

ცხრილი 11.

ნიდერლანდების რეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში დივიდენდის სახით მიღებული შემოსავლის საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმები

არარეზიდენტი პირის დასაბეგრი შემოსავალი ხელშემკვერელ სახელმწიფოებში	საგადასახადო განაკვეთები ხელშემკვერელ სახელმწიფოებში		შემოსავლების დაბეგვრა უმცირესი განაკვეთით წყაროს ქვეყანაში	არარეზიდენტი პირის დაბეგვრა რეზიდენტ ქვეყანაში	
	საქართველო (წყაროს ქვეყანა)	ნიდერლანდი (რეზიდენტი ქვეყანა)		დასაბეგრი საგადასახადო განაკვეთი	ჩასათვლელი თანხა
დივიდენდი	5%	15%	5%	იბეგრება არაუმეტეს 10% (სხვაობა მეტობით)	ჩაუთვლის 5%-ს

საქართველოს შემოსავლების სამსახურის მონაცემებით (იხ. დანართი 3, გვ. 162) ნიდერლანდების რეზიდენტი პირების მიერ 2014 წელს წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული შემოსავლებიდან, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ჩვენს მიერ შემოთავაზებული მოდელის მიხედვით, არარეზიდენტი პირის დაბეგვრის საგადასახადო რეჟიმთან დაკავშირებით გვექნება შემდეგი სურათი:

ცხრილი 12.

საქართველო (წყაროს ქვეყანა)			ნიდერლანდები (რეზიდენტი ქვეყანა)		
შემოსავალი	საგადასახადო განაკვეთი	დასაკავებელი თანხა	საგადასახადო განაკვეთი	დასაკავებელი თანხა (10%)	ჩასათვლელი თანხა (5%)
8,460,207	5%	423,010	15%	846,021	423,010

როგორც ცხრილის მონაცემებიდან ირკვევა, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული შემოსავალი, საქართველოს რეზიდენტი პირის მსგავსად უნდა დაიბეგროს 5%-ით, ანუ 423 010 ლარით. იგივე შემოსავალი რეზიდენტმა ქვეყანამ - ნიდერლანდებმა, უნდა დაბეგროს თავისი ქვეყნის რეზიდენტებისათვის და წყაროს ქვეყნის (საქართველო) მიერ საკუთარი რეზიდენტებისათვის სადივიდენდო შემოსავალზე დაწესებული საგადასახადო განაკვეთებს შორის არსებული სხვაობით მიღებული მეტობით, ანუ 10%-ით.

შესაბამისად, პირს თავის რეზიდენტ ქვეყანაში - ნიდერლანდებში, მოუწევს გადაიხადოს 846 021 ლარის (1 269 031 ლარი - 423 010 ლარი) ეკვივალენტი ევროში. აღნიშნულ პირს ნიდერლანდების სახელმწიფომ უნდა ჩაუთვლის საქართველოში გადახდილი დივიდენდის თანხა და, შესაბამისად, გადაახდევინოს ამ ორ ქვეყანაში საკუთარი რეზიდენტების მიმართ დაწესებული საგადასახადო განაკვეთებს შორის სხვაობით გაანგარიშებულ თანხა.

ნიდერლანდებთან, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე, ნიდერლანდების რეზიდენტი, რომელიც დივიდენდის სახით შემოსავალს იღებს საქართველოში (წყაროს ქვეყანა), მიღებულ დივიდენდზე გადასახადით დაიბეგრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი ნიდერლანდების რეზიდენტი პირი ფლობს საქართველოს საწარმოს კაპიტალის 10 პროცენტს, ან კაპიტალში 50%-იანი წილის შემთხვევაში განხორციელებული აქვს 2 მლნ. ევროს ინვესტიცია. როგორც 2011-2014 წწ. ანალიზმა გვიჩვენა, ნიდერლანდების რეზიდენტებს, რომლებიც დივიდენდის სახით შემოსავალს იღებდნენ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) ამ პერიოდში, მრავალ სხვა ხელშემკვრელი სახელმწიფოების მსგავსად (იხ. **დანართი 3, გვ. 162**), საერთოდ არ გადაუხდიათ გადასახადი, ან ცალკეულ შემთხვევაში, მათ მიერ გადახდილი გადასახადის მოცულობა მიღებულ შემოსავლებთან მიმართებაში უმნიშვნელოა. იკვეთება, რომ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან საქართველოს მიერ გაფორმებული ხელშეკრულებებით არარეზიდენტი პირები წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული შემოსავლებიდან გადასახადებს, რეზიდენტობის პრინციპის საფუძველზე, იხდიან თავიანთი რეზიდენტი ქვეყნების ბიუჯეტში. ამკარაა, რომ ადგილი აქვს დისკრედიტაციას და საგადასახადო დისკრიმინაციის ასეთი ფორმა, თანამედროვე გლობალიზაციის პირობებში წარმოადგენს ქვეყნებს შორის ეკონომიკური და პოლიტიკური ინტეგრაციის დამაბრკოლებელ გარემოებას. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია, რომ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის შემდგომი სრულყოფისათვის, საგადასახადო სისტემის ცალკეული ელემენტების დაზუსტებისას, სუსტი ეკონომიკის ქვეყნებში საერთოდ, და, მათ შორის, საქართველოშიც, ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან ხელშეკრულებების გაფორმებისას, უპირატესი მნიშვნელობა

მიენიჭოს წყაროს ქვეყნებში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრას ტერიტორიალურობის პრინციპის მიხედვით. ამასთან ერთად, ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების გაფორმებისას, ხელშეკრულების მონაწილე ორივე მხარემ უნდა აიღოს ვალდებულება, საკუთარ ქვეყანაში დაწესებული საგადასახადო განაკვეთების და არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების (მოგების), დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის დაინტერესებულ მხარისთვის დროულად მიწოდების უზრუნველყოფაზე.

III დასკვნები და წინადადებები

სადისერტაციო ნაშრომზე მუშაობის პროცესში ჩამოყალიბდა საყურადღებო დასკვნები და არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) აქტიური ან პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის სრულყოფის შემდეგი სარეკომენდაციო წინადადებები:

➤ ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულებებიდან გამომდინარე საერთაშორისო ეკონომიკური ორმაგი დაბეგვრის ქვეშ იგულისხმება ერთი ქვეყნის რეზიდენტის პასიური ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა მეორე სახელმწიფოში შემოსავლის წყაროსთან ერთი რომელიმე გადასახადით და რეზიდენტის სახელმწიფოში ყველა გადასახადით ამ ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად. საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრა კი გულისხმობს ერთი ქვეყნის რეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით მეორე ქვეყანაში აქტიური ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრას ორი ან მეტი სახელმწიფოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით;

➤ კვლევის შედეგად გამოიკვეთა, რომ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების უმრავლესობა, ეკონომიკურად არაეფექტურია საქართველოს ბიუჯეტისთვის. ამის ნათელი დადასტურებაა, მუხლი „სხვა შემოსავლები“. ოფიციალური მონაცემებით, ასეთი შემოსავლების სახით საქართველოს ბიუჯეტმა დაკარგა **210,9** მილ. ლარი, თუმცა მიგვაჩნია, რომ ეს ინფორმაცია არასრულია. ამის საფუძველს იძლევა გადამხდელთა მიერ არასწორად და არასრულად შევსებული გადასახადების სახეების მიხედვით შევსებული და წარდგენილი დეკლარაციების ინფორმაციული ველები, რომელიც შემოსავლების სამსახურის მიერ ნკლებად კონტროლირდება. გადამხდელს არ აქვს მოტივაცია აჩვენოს რეალური ინფორმაცია, ვინაიდან არასწორი ინფორმაციის მიწოდებაზე მათ სამართლებრივად პასუხისმგებლობა არ ეკისრებათ. აქედან გამომდინარე, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ გაფორმებული ხელშეკრულების ეფექტიანობის გაზრდის მიზნით მასში შესატანი ცვლილებების და/ან ახალი ხელშეკრულებების გაფორმებისას უფრო რაციონალურია ორმაგი

დაბეგვრის საკითხებზე განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნებისათვის გაეროს მიერ შემუშავებულ სამოდელო კონვენციით სარგებლობა;

➤ ერთ-ერთი მთავარი გარემოება, რომლის გამოც საქართველოს ბიუჯეტი კარგავს შემოსავლებს, ისაა, რომ ჯერ კიდევ მოუწესრიგებელია არარეზიდენტი პირების რეგისტრაციისა და მათი რეესტრის წარმოება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში. აქედან გამომდინარე, საქართველოს კანონმდებლობით უნდა დადგინდეს საქმიანობის დაწყებისთანავე არარეზიდენტი პირების მუდმივი დაწესებულების სახით სავალდებულო რეგისტრაცია და მათი რეესტრის წარმოება;

➤ არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) რეგისტრაციის გარეშე აქტიური საქმიანობის შემთხვევაში, მის მუდმივ დაწესებულებად ჩაითვალოს პირი, რომლიდანაც შემოსავლს ღებულობენ ისინი. მითუმეტეს, ასეთი პრაქტიკა არსებობს. ამასთან, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებები არ ზღუდავს ასეთი რეგისტრაციის ვალდებულებას;

➤ საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების გაფორმებისას დაფიქსირდეს სამშენებლო მოედანზე, სამონტაჟო და საამწყობო ობიექტებზე არაუმეტეს სამთვიანი შეღავათიანი ვადა;

➤ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ გაფორმებული ხელშეკრულებებით არარეზიდენტი პირების დაბეგვრა უნდა განხორციელდეს არა რეზიდენტობის, არამედ უპირატესად ტერიტორიულობის პრინციპის მიხედვით. რაც უზრუნველყოფს არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრას შემოსავლის მიღების წყაროსთან;

➤ საერთაშორისო შეთანხმებებით დაწესებული შეღავათების სარგებლობის წესში შევიდეს ცვლილებები იმ ფორმით, რომ ასეთი შეღავათები შეისწავლოს შემოსავლების სამსახურმა და მხოლოდ ამის მერე მოხდეს შეღავათით სარგებლობის უფლების მინიჭება ან ბიუჯეტიდან თანხების დაბრუნება;

➤ გამკაცრდეს სანქციები არარეზიდენტ პირებისთვის თანხების გადახდისას გამოყენებული შეღავათების შესახებ არასწორად მიწოდებულ ინფორმაციაზე;

➤ გაუქმდეს შეღავათების გაწევა არაეზიდენტი პირებითვის საქართველოს წყაროდან ნაღდი ანგარიშსწორებით მიღებულ შემოსავლებზე, ხოლო ბანკებმა ასეთი ოპერაციის ტრანზაქციის შესახებ ინფორმაცია მიაწოდონ შემოსავლების სამსახურს;

➤ მოგების გადასახადის დეკლარაციის არსებულ ფორმას დაემატოს ახალი ველები: შემოსავლების ნაწილში - რეზიდენტი პირების მიერ ქვეყნის გარეთ მიღებული შემოსავლების შესახებ, ხარჯების ნაწილში კი:

ა) ველი, სადაც ასახული იქნება ინფორმაცია არარეზიდენტი პირის მუდმივი დაწესებულების სათაო ოფისთან დაკავშირებული ადმინისტრაციული ხარჯების შესახებ;

ბ) ველი დეკლარაციის საინფორმაციო ნაწილში, სადაც ასახული იქნება არარეზიდენტი პირის მუდმივი დაწესებულების სათაო ოფისთან დაკავშირებული ადმინისტრაციული ხარჯების გაანგარიშებისათვის საჭირო ინფორმაციული მონაცემები;

➤ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან ხელშეკრულებების გაფორმებისთვის უნდა განისაზღვროს დეფინიციები და ცალკეული მუხლების მიმართ კონკრეტული დათქმები, რაც ერთობლიობაში ხელს შეუწყობს წყაროს ქვეყნის ბიუჯეტში შემოსავლების ზრდას.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ადამიანის უფლებათა საერთაშორისო სამართალი: ლექსიკონი-ცნობარი/[ავტ.: ლ. ალექსიძე (რედ.), ლ. გიორგაძე, მ. კვაჭაძე და სხვ.] - თბ., 2005, 283 გვ.;
2. „ასოცირების შესახებ შეთანხმება, ერთის მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და, მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის,“ [www, parliament, ge](http://www.parliament.ge);
3. ბასარია რ., „გადასახადის არსის და მნიშვნელობის სწორად გაგებისთვის“, ჟურნალი „ეკონომიკური პროფილი“, იანვარი, 2011. ქუთაისი;
4. ბასარია ვ., ბასარია რ., გადასახადი: სიკეთე თუ უკეთურება? თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი“, 2003, 202 გვ.;
5. ბასილაია ვ. ლიპარტია ზ. ფინანსური კონტროლი. თბ.: „უნივერსალი“, 2012, 357 გვ. 4;
6. ბახტაძე ლ. კაკულია რ. ჩიკვილაძე მ. საგადასახადო საქმე. თბ.: „ვერჟე“, 2007, 442 გვ.;
7. გვარამია ნ., ძიმციშვილი ნ., საგადასახადო აუდიტის ზოგიერთი ასპექტი. ევროპის სასწავლო უნივერსიტეტი. საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია - ევროპული ინტეგრაცია და საქართველო. თბ., 2016 წ. 19 ივნისი;
8. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) სამოდელი კონვენცია, 2008 წლის 17 ივლისი;
9. ვაშაკიძე ზ., ჩხიკვაძე ლ., გიორგაძე ვ., საინვესტიციო პოლიტიკა და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო კონვენცია, წიგნი 1., თბ. 2000; 194 გვ.;
10. ვაშაკიძე ზ., ჩხიკვაძე ლ., გიორგაძე ვ., რატიფიცირებული ხელშეკრულებები „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“ თბ. 2000;
11. ვენის სახელშეკრულებო სამართლის შესახებ კონვენცია, 1969 წლის 23 მაისი;

12. მესხია ი. ჯალაღონია დ. საქართველოს 2006 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო და არასაგადასახადო შემოსავლების გეგმის შესრულების ანალიზი. „გადასახადები“, 2007, N 13, გვ 41-48;

13. „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესი“, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 დეკემბრის, ბრძანება №633;

14. „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესი“, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 დეკემბრის №633 -ბრძანებაში ცვლილების შეტანის თაობაზე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 30 მარტის ბრძანება №103;

15. „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესი“, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 დეკემბრის №633 -ბრძანებაში ცვლილების შეტანის თაობაზე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2016 წლის 29 იანვრის, ბრძანება №23;

16. პაპასქუა ი., ფუტკარაძე ს., მოგების გადასახადის დაბეგვრის ესტონური მოდელი: ეკონომიკის განვითარების რეალური პერსპექტივა თუ მიზანს აცდენილი ტრანსფორმაცია... (კითხვები, მოსაზრებები და წინადადებები განსჯისთვის), რეფერირებადი სამეცნიერო, ანალიტიკურ-პრაქტიკული ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2016, №1, გვ. 5 -15, b-k.ge;

17. პაპასქუა ი., ფუტკარაძე ს., ხანდაზმულობის ვადა... გადამხდელის ახალი თავსატეხი თუ უსამართლობის გახანგრძლივება?!, რეფერირებადი სამეცნიერო-ანალიტიკურ-პრაქტიკული ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2013 წლის ივლისი №4, გვ. 3 – 6, b-k.ge;

18. პაპასქუა ი. ფუტკარაძე ს., გადამხდელის უფლებების შეზღუდვის ახალი ტალღა, მორიგი ცვლილებები და დამატებები საგადასახადო კოდექსში,

რეფერირებადი სამეცნიერო-ანალიტიკურ-პრაქტიკული ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2012 წლის იანვარი, გვ. 12-18, b-k.ge;

19. პაპასქუა ი., ფუტყარაძე ს., საგადასახადო კანონმდებლობა და გადასახადების საგადასახადო ადმინისტრირების პრობლემები საქართველოში, ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის სოციალურ მეცნიერებათა, ბიზნესისა და სამართალმცოდნეობის ფაკულტეტის პროფესორ-მასწავლებელთა სამეცნიერო კონფერენციის მასალები, 16–24 ივნისი, 2010. თბილისი.

20. როგავა ზ. გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი., ბაკმი, თბ. 2002, 640 გ.;

21. სამოძღვრო კონვენცია შემოსავლისა და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საკითხებზე განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნებისათვის, გაერთიანებული ერების ორგანიზაცია (გადამუშავებული), 2011;

22. საქართველოს კონსტიტუცია;

23. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (კოდიფიცირებული);

24. საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ (კოდიფიცირებული);

25. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი (კოდიფიცირებული);

26. „საქართველოს მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებების შესაბამისად არარეზიდენტის მიერ შეღავათებით სარგებლობისათვის საგადასახადო ორგანოსთვის არარეზიდენტის მიერ საქართველოში მიღებული შემოსავლებისა და გადახდილი გადასახადების თაობაზე საგადასახადო გაანგარიშების მიწოდების შემთხვევების განსაზღვრის და შეღავათების მინიჭების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №747;

27. „საქართველოს მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებების შესაბამისად შეღავათებით სარგებლობისათვის არარეზიდენტის მიერ საქართველოში მიღებული შემოსავლებისა და გადახდილი გადასახადების თაობაზე საგადასახადო ორგანოსთვის საგადასახადო ანგარიშების მიწოდების შემთხვევების განსაზღვრის და შეღავათების მინიჭების წესის“ დამტკიცების შესახებ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 2 მარტის, ბრძანება №145;

28. „საქართველოს მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებების შესაბამისად შეღავათებით სარგებლობისათვის არარეზიდენტის მიერ საქართველოში მიღებული შემოსავლებისა და გადახდილი გადასახადების თაობაზე საგადასახადო ორგანოსთვის საგადასახადო ანგარიშგების მიწოდების შემთხვევების განსაზღვრის და შეღავათების მინიჭების წესის“ დამტკიცების შესახებ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 2 მარტის, №145 ბრძანებაში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 იანვრის ბრძანება №33;

29. საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს ოფიციალური ვებ-გვერდი - www.Matsne.gov.ge;

30. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური ვებ-გვერდი - www.Mof.ge;

31. შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი - www.Rs.ge;

32. საქართველოს პარლამენტის ოფიციალური ვებ-გვერდი - www.Parliament.ge;

33. სმიტი ა., გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ, თბ. სახელმწიფო უნივერსიტეტის გამომცემლობა, 1938, ტომი 1, თარგმნილი ინგლისურიდან ფ. გოგიჩაიშვილის მიერ, 328 გვ.;

34. „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 25 ოქტომბერის ბრძანება №1059;

35. „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 25 ოქტომბერის №1059-ბრძანებაში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 28 დეკემბრის, ბრძანება № 1951;

36. „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 25 ოქტომბერის №1059-ბრძანებაში ცვლილებების შეტანის თაობაზე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2007 წლის 23 აპრილის, ბრძანება № 395;

37. „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 25 ოქტომბერის №1059-ბრძანებაში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2008 წლის 29 იანვრის, ბრძანება №93;

38. ტერაშვილი ნ. საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა. თბ. გამომცემლობა „დარბეგი“, 2006 წ., გვ. 703;

39. ურიდია გ., საერთაშორისო დაბეგვრა, თბ.: „მერიდიანი“, 2014, 618 გვ.;

40. ურიდია გ., საგადასახადო აუდიტი, თბ. 2012 წ.;

41. ყუფარაძე გ. „საგადასახადო პოლიტიკა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში“, მონოგრაფია, თბ. 2013, 150 გვ.;

42. ძიმციეშვილი ნ., გვარამია ნ., ნაჭყებია მ., ფინანსური ანგარიშგება (მონოგრაფია), თბ; 2007 წ.;

43. ძნელაძე დ., ძნელაძე ლ., მსოფლიო ეკონომიკა, სახელმძღვანელო, თსუ-ის გამომცემლობა, 1995 წ., გვ.327;

44. ძნელაძე დ., ძნელაძე ლ., საბაზრო ეკონომიკის საფუძვლები, სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „ეკონომისტი“, 1995 წ. გვ.411;

45. ძნელაძე ლ., ეკონომიკა, მეწარმეობა და ბიზნესი, სახელმძღვანელო, თსუ-ის გამომცემლობა, 1994 წ., გვ. 191;

46. ხარებავა რ. ფირმის ეკონომიკური სტრატეგიები, გამომცემლობა „უნივერსალი“, 2012, გვ. 632;

47. ხანიშვილი ვ. საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის არსი, სახეები და განვითარების ეტაპები., საერთაშორისო სამეცნიერ-პრაქტიკული კონფერენცია, საქართველოს ბიზნესის აკადემია-SBA, თბ. 2016 წ., გვ. 137-141;

48. ხანიშვილი ვ. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების თეორიულ-მეთოდოლოგიური წანამძღვრები, რეფერირებადი სამეცნიერო-ანალიტიკურ-პრაქტიკული ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, №2, 2016 წ., გვ 14-17, b-k.ge;

49. ხანიშვილი ვ. არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმები, სამეცნიერო-ანალიტიკურ-პრაქტიკული ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, №2. 2016 წ., გვ. 18-27 b-k.ge;

50. ხანიშვილი ვ. საქართველოს მიერ ხელშემკვერელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების ეკონომიკური ეფექტიანობა, სამეცნიერო-ანალიტიკურ-პრაქტიკული ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, №3, 2016 წ., b-k.ge;

51. ხმაღამე გ. საგადასახადო რეფორმა და ფისკალური პასუხისმგებლობა: საფინანსო და სოციალური პოლიტიკის სრულყოფის გზები საქართველოში, თბილისის ეკონომიკურ ურთიერთობათა სახელმწიფო უნივერსიტეტი, 2005;

52. ხმაღამე გ., გადასახადების აკრეფის სახელმწიფო რეგულირების პოლიტიკა, ეკონომიკური განვითარების საზოგადოება, ახალი ეკონომიკური საზოგადოება, 2007;

53. ჯალაღონია დ., პაპასქუა ი., გადასახადების რეალური ბუნება და ფაქტობრივი გადამხდელი, საერთაშორისო სამეცნიერ-პრაქტიკული კონფერენცია, საქართველოს ბიზნესის აკადემია-SBA, თბ. 2016 წ., გვ. 157 – 161;

54. ჯალაღონია დ., ქორჩილავა რ., საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობა, ჟურნალი გადასახადები, №5-6, გამომცემლობა „ბიზნესინტელექტი“, 2014;

55. ჯიქია მ., ევროკავშირის საგადასახადო სამართალი და ვიშეგრადის ქვეყნების საგადასახადო პოლიტიკა, ვებგვერდი: www.ciuvisegrad.ge, www.ciu.edu.ge;

56. Adams J.P.R.; WhalleyJ. The International Taxation of Multinational Enterprises in Developed Countries. L., 1977;

57. Baker Ph. Double taxation Conventions and International Tax Law. L., 1994;

58. Baker Ph. Double Taxation Conventions and International Tax Law. L., 1994. P.11.;

59. Davies D.R. Principles of International Double Taxation Relief. L., 1985;

60. Knechtle A. Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 1976;

61. Knechtle A. Basic Problems in International Fiscal Law, 1979;

62. Edwin Robert Anderson Seligman, „La Double Imposition et la Cooperation Fiscale Internationale, 1927“;

63. EU Interest and Royalties Directive (2003/49);

64. Martin, Will Costs of taxation and the benefits of public goods: The role of income effects, - Washington: World Bank, 2005;

65. Model Tax Convention on income and on Capital. Condensed version. OECD, July 2008;
66. Pirer M., International juridical gouble taxation of income. Charter VII. Measures designed to avoid or eliminate double taxation// International taxations., №11.;
67. Raad, C. van. Nondiscrimination in International Tax Law, 1986.
68. Payment Services Directive – PSD;
69. Richard L. Doernbrg, international taxation in a nutshell, 1993, st. paul, minn. West publishing co.;
70. Rivier, J.-M. Droit fiscale Suisse - Le droit fiscal international, 1983;
71. Skaar Avrid A. Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle Deventer, Boston : Kluwer Law and Taxation Publishers. 1991;
72. Chretien M. A la Recherche du Droit International Fiscal Commun, 1955;
73. Tixier G., Gest C., Kerogues J. Droit Fiscal International, 1979;
74. Анисимова Е.В., Старженецкий В.В. Международные договоры об избежании двойного налогообложения: актуальные проблемы (Подготовлен для системы "КонсультантПлюс", 2001) // СПС "КонсультантПлюс";
75. Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. М. 1997., 600 стр.;
76. Гусев В.В. Проблемы двойного налогообложения в Российской Федерации. Пути решения (Финансы, № 4, 2000) // СПС "КонсультантПлюс";
77. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение /пер. с англ. М.,1997;
78. Золотарева А.В. и др. Проблемы определения резиденства в налоговых целях, М.: Дело: РАНХиГС, 2014, 328 ст.;
79. Золотарева А.А. Налогообложения участников внешнеэкономической деятельности, <http://www.scienceforum.ru/2014/759/6562>
80. Иванец Ю.Л. Межгосударственный обмен налоговой информацией: мировые тенденции и российские перспективы (Налоговая политика и практика, 2010, № 8) // СПС "КонсультантПлюс";
81. Ильина Л. И., Попова Н. И., Проблемы налогообложения прибыли участников внешнеэкономической деятельности, koet.syktsu.ru/vestnik/2012/2012-4/6/6.html;

82. Керогуеса Ж., и Тиксье Ж., «Международное налоговое право. Практика Франции» (1974 г.);
83. Киреева А. В. Проблема налогового резидентства и контролируемой иностранной компании в российском праве // публичное и частное право. Вып. III (XIX). 2013;
84. Кэррол Б. Митчел «Международное налоговое право - преимущества для американских инвесторов и предприятий за рубежом»; 1968 г.;
85. Марк Блауг, Великие экономисты до Кейнса, 1986;
86. Пинская М.Р. Бауэр В.П. Ворожихин В.В. Милаголов Н.С. Церенова К.Н. Логинова Т.А. Международное налогообложение, монография, Москва, ИНФРА – М, 2016;
87. Плетнева О.А., Гребенчук А.О. Соглашение об избежании двойного налогообложения (Налоговый вестник, 2010, № 6) // СПС "КонсультантПлюс";
88. Полежарова Л.В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации, М., «МАГИСТР», 2009, 303 ст.;
89. Райсер У. «Введение в международное налоговое право Швейцарии»; 1980 г.;
90. Русакова И., Кашина В., Налоги и налогообложение учеб. Пособие для вузов, М., Финансы, ЮНИТИ, 1998;
91. Солдатов А.В. Особенности налогообложения на стройплощадках иностранных юридических лиц // Бухгалтерский учет 2000. № 13. ст. 51-54;
92. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами, пересмотренное издание 2011 года, „организации Объединенных Наций“;
93. Фокин А.В., Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти) Американский опыт.; Монография, издательство, Wolters kluwer Москва Волтерс Клувер 2009, 216 ст.;
94. Ходов Л.Г. Налоги и налоговое регулирование экономики: учеб. пособие. М.; ТЕИС, 2003; 254 ст.;

95. Шакирьянов А.А. Становление и развитие института международного двойного налогообложения (Законодательство и экономика, 2006, № 3) // СПС «Консультант Плюс»;

96. Шакирьянов А.А. Правовые средства избежания двойного налогообложения. (Адвокат, 2006, № 3) // СПС «КонсультантПлюс»;

97. Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения (Финансовое право, 2008, № 2) // СПС «КонсультантПлюс»;

98. Шахмаметьев А.А. Налоговое резидентство иностранных организаций: теория и практика правового регулирования // Государство и право. 2009. №8. С. 47;

დანართები:

დანართი 1

არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანაში) დივიდენდის სახით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის საგადასახადო განაკვეთები ხელშემკვრელი სახელმწიფოების მიხედვით⁵⁹

№	ხელშემკვრელი სახელმწიფოები	დივიდენდის დაბეგვრის რეჟიმები	
1-2	შვედეთი, ესპანეთი	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 10%-იანი ხვედრითი წილით, 0%	ყველა სხვა შემთხვევაში 10%
3	ნორვეგია	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 10%-იანი ხვედრითი წილით, 5%	ყველა სხვა შემთხვევაში 10%
4-11	პორტუგალია, სერბეთი, ჩეხეთი, სომხეთი, უკრაინა, ირანი, ბელარუსი, ისლანდია	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 25%-იანი ხვედრითი წილით, 5%	ყველა სხვა შემთხვევაში 10%
12	უნგრეთი	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 25%-იანი ხვედრითი წილით, 0%	ყველა სხვა შემთხვევაში 5%
13	გერმანია	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 50%-იანი ხვედრითი წილით, 3 მლნ ევროს ინვესტირებით, 0%	კაპიტალში 10%-იანი ხვედრითი წილით, 50 ათასი ევროს ინვესტირებით, 5%
14	ისრაელი	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 10%-იანი ხვედრითი წილით, 0%	ყველა სხვა შემთხვევაში 5%
15	ქუვეითი	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 3 მლნ აშშ დოლარის ინვესტიციით, 0%	ყველა სხვა შემთხვევაში 5%
16-20	ირლანდია, ლუქსემბურგი, ფინეთი, ავსტრია, დანია,	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		ხმების 50% კონტროლით, 2 მლნ ევროს ინვესტიციით, 0%	ხმების 10% კონტროლით, 100 ათასი ევროს ინვესტიციით, 5%

⁵⁹ საქართველოს შემოსავლების სამსახური

21	ჩინეთი	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 50%-იანი ხვედრითი წილით, 2 მლნ ევროს ინვესტიციით, 0%	კაპიტალში 10%-იანი ხვედრითი წილით, 50 ათასი ევროს ინვესტიციით, 5%
22	ნიდერლანდები	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		ხმების 50% კონტროლით, 2 მლნ ევროს ინვესტიციით, 0%	კაპიტალში 10%-იანი ხვედრითი წილით, 5%
23	გაერთიანებული სამეფო	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		ყველა სხვა შემთხვევაში 0%	არ უნდა აღემატებოდეს დივიდენდის საერთო მოცულობის 15%
24	ლიტვა	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 25%-იანი ხვედრითი წილით, 75 ათასი ევროს ინვესტიციით, 5%-ით	ყველა სხვა შემთხვევაში 15%
25-26	ბელგია, უზბეკეთი	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 25%-იანი ხვედრითი წილით, 5%	ყველა სხვა შემთხვევაში 15%
27	იტალია	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 25%-იანი ხვედრითი წილით, 75 ათასი ევროს ინვესტიციით, 5%-ით	ყველა სხვა შემთხვევაში 10%
28	საფრანგეთი	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		კაპიტალში 50%-იანი ხვედრითი წილით, 3 მლნ ევროს ინვესტიციით, 0%	კაპიტალში 10%-იანი ხვედრითი წილით, 100 ათასი ევროს ინვესტიციით, 5%-ით
29-37	სანმარინო, სლოვაკეთი, ბაჰრეინი, კატარი, არაბთა გაერთიანებული საემიროები, ესტონეთი, კვიპროსი, სინგაპური, მალტა,	არ იბეგრება საქართველოში, 0%	
38-40	ხორვატია, სლოვენია, ლატვია,	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		არ უნდა აღემატებოდეს დივიდენდის საერთო თანხის 5%	
41-42	რუმინეთი, საბერძნეთი	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		არ უნდა აღემატებოდეს დივიდენდის საერთო თანხის 8%	
43-50	შვეიცარია, ეგვიპტე, პოლონეთი, თურქმენეთი, აზერბაიჯანი, ბულგარეთი, ინდოეთი, თურქეთი	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		არ უნდა აღემატებოდეს დივიდენდის საერთო თანხის 10%	
51-52	ყაზახეთი, იაპონია	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	
		არ უნდა აღემატებოდეს დივიდენდის საერთო თანხის 15%	

საქართველოს მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული შემოსავლების სახეები და საგადასახადო განაკვეთები

ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულებების შესაბამისად შეღავათები გადასახადების სახეების მიხედვით										
№	ქვეყნის დასახელება	მუდმივი დაწესებულება თვე	შემოსავალი უძრავი ქონებიდან	მოგება	დივიდენდი	პროცენტი	როიალტი	შემოსავლები კაპიტალის მატებიდან	სხვა შემოსავლები	შენიშვნა
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	შვედეთი	12	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	არ იბეგრება საქართველოში	არ იბეგრება საქართველოში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	არ იბეგრება საქართველოში	
					0%/10%	0%	0%			
2	ხორვატია	9	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	არ იბეგრება საქართველოში	
					5%	5%	5%			
3	პორტუგალია	9	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	არ იბეგრება საქართველოში	
					5%/10%	10%	5%			
4	სლოვენია	6	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	არ იბეგრება საქართველოში	
					5%	5%	5%			
5	სანმარინო	6	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	არ იბეგრება საქართველოში	არ იბეგრება საქართველოში	არ იბეგრება საქართველოში	იბეგრება ორივე ქვეყანაში	არ იბეგრება საქართველოში	
					0%	0%	0%			

არარეზიდენტი პირის მიერ 2011-2014 წწ, საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა

საქართველოს წყაროდან არარეზიდენტი პირებისთვის დაკავებული და დაუკავებელი გადასახადების ჯამური მონაცემები										
ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულების მქონე ქვეყნებთან										
N	რეზიდენტი ქვეყანა	შემოსავლის სახე	2011		2012		2013		2014	
			თანა დაუკავებლობის შ-ში	დაკავებული თანხა	თანა დაუკავებლობის შ-ში	დაკავებული თანხა	თანა დაუკავებლობის შ-ში	დაკავებული თანხა	თანა დაუკავებლობის შ-ში	დაკავებული თანხა
1	აზერბაიჯანის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	25 840 824, 4	0, 0	66 674 062, 2	440, 0	29 173 499, 9	25 638, 4	27 852 585, 7	0, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის	1574752, 44	0, 0	6 129 803, 5	0, 0	791 183, 4	0, 0	963 199, 5	0, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის	29800, 44	0, 0	519 218, 2	0, 0	5 927, 7	0, 0	358 994, 5	0, 0
		პროცენტი	1686147, 8	0, 0	9 515 030, 6	0, 0	3 079 830, 7	0, 0	2 710 079, 3	
		დივიდენდი			435 474, 0	0, 0				
		ნამეტი შემოსავალი			3 283 111, 8	0, 0	21 396, 2	0, 0		
2	ავსტრიის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	1949407, 73	0, 0	4 321 296, 8	0, 0	5 605 931, 5	0, 0	9 280 334, 3	0, 0
		პროცენტი	108459, 04	0, 0	8 244 341, 1	0, 0	2 542 103, 3	0, 0	2 366 725, 9	
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის	848937, 31	0, 0	1 222 137, 2	0, 0			81 345, 9	0, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის	90392	0, 0	256 058, 4	0, 0	403 735, 7	0, 0	549 539, 0	
		როიალტი					742 698, 6	0, 0	363 964, 0	

3	სომხეთის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	7112287, 19	0, 0	9 961 378, 0	1 366, 6	8 973 159, 0	60, 0	12 560 668, 7	0, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის	168682, 74	0, 0	599 316, 0	0, 0	661 641, 4	0, 0	728 385, 1	
		დივიდენდი	1591785	0, 0			277 000, 0	0, 0	478 030, 0	0, 0
		პროცენტი	11978, 85	0, 0	94 106, 1	0, 0	113 430, 7	0, 0	178 109, 8	0, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			413 213, 4	0, 0	758 211, 6	0, 0	424 008, 1	0, 0
		როიალტი			2 219, 5	0, 0				
4	ზელგიის სამეფო	სხვა შემოსავალი	81956, 62	10, 0	6 378 961, 6	0, 0	5 372 436, 2	0, 0	9 317 913, 0	0, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			14 289, 1	20, 0	28 598, 3	10, 0	163 920, 6	0, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			23 123, 9	0, 0			6 873, 2	
		პროცენტი			607 310, 4	0, 0	1 017 178, 9	0, 0	1 163 045, 9	
		როიალტი			72 968, 1	3 648, 4	68 422, 6	3 421, 1		1 520, 0
5	ზულგარეთის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	3084049, 72	98 472, 8	22 378 006, 2	580, 0	17 791 701, 7	10 057, 0	18 665 501, 1	1 633, 7
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			4 044 292, 3	10, 0	9 169 716, 7	0, 0	10 854 479, 6	0, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			41 784, 5	0, 0	1 036 512, 7	0, 0	2 690 160, 3	0, 0
		პროცენტი			713 934, 7	0, 0	1 137 854, 7	0, 0		
		როიალტი			32 757, 1	0, 0				
6	ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	770468, 74	15, 7	6 176 597, 9	0, 0	7 685 596, 6	10, 0	11 859 229, 6	0, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			883 675, 9	50, 0			15 410, 3	0, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			468 927, 7	0, 0	169 800, 3	0, 0	1 164 967, 4	
		პროცენტი					935 402, 0	0, 0		
		როიალტი							167 476, 7	

7	ტაივანი	სხვაშემოსავალი							5 526, 2	
8	ხორვატია	სხვა შემოსავალი							3 097 228, 1	
9	ჩეხეთი	სხვა შემოსავალი	311120, 1844	0, 0	5 269 709, 8	226, 6	7 698 624, 9	9 883, 6	6 658 790, 6	542, 7
		პროცენტი	18567, 92	0, 0	24 797 513, 0	0, 0	24 977 187, 3	0, 0	21 284 855, 4	0, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			30 071, 0	0, 0	61 366, 7	0, 0	419 687, 9	
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			809, 8	90, 0	50 802, 3	0, 0	215 809, 6	
		როიალტი			635 327, 1	0, 0	365 378, 8	0, 0	681 816, 2	
10	დანის საშეფო	სხვაშემოსავალი	347319, 07	0, 0	33 999 261, 8	0, 0	33 285 422, 8	1, 0	63 006 312, 0	0, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			1 570 216, 2	0, 0	395 400, 1	0, 0	474 226, 2	
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			101 465, 0	0, 0	11 562, 1	0, 0	87 276, 1	
		პროცენტი			390 541, 8	0, 0	223 745, 6	0, 0	21 158, 9	0, 0
		როიალტი					303 329, 6	10, 0	336 329, 6	
11	ესტონეთის რესპუბლიკა	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			459 240, 3	0, 0			91 106, 5	
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის						68 162, 7		
		პროცენტი			9 684 239, 7	0, 0	7 484 779, 2	0, 0	7 426 396, 5	
		სხვა შემოსავალი			6 105 826, 8	0, 0	10 341 818, 0	0, 0	7 706 326, 2	0, 0
12	ფინეთის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	55687, 29	0, 0			454 288, 5	37 565, 7	2 789 824, 3	270, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის							51 890, 8	0, 0
		როიალტი			2 698 790, 9	20, 0	1 134 964, 9	10, 0	10 306, 7	

13	საფრანგეთი სრესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	1852529	0, 0	19 628 705, 0	0, 0	19 291 823, 1	5 554, 6	33 370 379, 2	0, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			106 901, 1	0, 0	406 080, 7	0, 0	763 512, 9	0, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			135 437, 3	0, 0	405 670, 2	0, 0	191 554, 4	
		დივიდენდი			1 491 036, 1	0, 0				
		პროცენტი			4 937 283, 0	0, 0	3 558 826, 9	0, 0	1 511 921, 0	
		როიალტი			151 335, 4	0, 0	754 624, 9	59 880, 8	75 044, 4	28 823, 3
14	საქართველოს რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი			892 351, 1	0, 0				
15	გერმანია	სხვა შემოსავალი	10845887, 2	0, 0	50 470 102, 1	7 926, 5	43 574 013, 4	830 904, 2	60 425 866, 1	3 136, 5
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის	521637, 4	0, 0	2 045 717, 4	20, 0	157 038, 0	0, 0	1 358 232, 8	
		როლიალტი	49538, 01	0, 0	776 223, 2	0, 0	953 636, 7	0, 0	1 118 437, 6	20, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			81 621, 5	0, 0	248 791, 7	0, 0	1 128 122, 7	
		დივიდენდი	82675		778 395, 7	0, 0	25 568 439, 0	0, 0	17 579 523, 9	
		პროცენტი			10 966 758, 8	0, 0	13 467 536, 4	0, 0	19 813 976, 9	0, 0
16	საბერძნეთის რესპუბლიკა	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის							16 858, 0	
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის					45 046, 5	0, 0	67 048, 0	
		პროცენტი							77 822, 4	
		როიალტი			629, 5	0, 0				
		სხვა შემოსავალი			653 633, 7	0, 0	707 441, 4	0, 0	776 928, 4	7 304, 3
17	უნგრეთის რესპუბლიკა	ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის					8 415, 8	0, 0	2 734, 0	
		როიალტი					109 468, 0	0, 0	19 584, 3	
		სხვა შემოსავალი			83 654, 4	0, 0	569 640, 7	10, 0	337 527, 8	0, 0

18	ინდოეთის რესპუბლიკა	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის							98 802, 2	
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის							2 930, 1	
		როიალტი					18 707, 7	0, 0		
		სხვა შემოსავალი					138 288, 7	0, 0	5 963 850, 5	
19	ირანის ისლამური რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი			2 988, 9	0, 0	47 566, 1	0, 0		
20	ირლანდია	როიალტი	204767, 31	0, 0	558 391, 2	0, 0	129 060, 3	0, 0	61 678, 3	10, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			215 345, 0	0, 0				
		პროცენტი							72 826 335, 8	0, 0
		სხვა შემოსავალი			4 984 053, 4	170 748, 0	11 345 355, 7	266 243, 6	15 294 817, 0	240 309, 3
21	ისრაელის სახელმწიფო	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის					41 325, 2	0, 0		
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის							48 675, 2	0, 0
		დივიდენდი					1 066 250, 4	0, 0	2 296 842, 5	0, 0
		პროცენტი					569 787, 8	0, 0	345 023, 9	
		როიალტი			746 572, 8	0, 0	470 403, 0	0, 0		
		სხვა შემოსავალი			4 886 987, 7	10, 0	10 572 510, 3	60, 0	6 758 915, 7	88, 7
22	იტალიის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	668118, 84	140, 0	36 256 613, 5	40, 0	16 515 041, 6	7 320, 8	10 355 565, 3	335, 7
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			205 107, 5	778, 0	45 013, 3	0, 0	562 920, 2	0, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			12 237, 0	0, 0			947 662, 2	
		პროცენტი			2 911 006, 4	0, 0	1 144 071, 6	0, 0		
		როიალტი			239 688, 7	0, 0	7 113, 8	0, 0	373 591, 3	20, 0

23	იაპონია	სხვა შემოსავალი			8 323, 0	0, 0			1 279 438, 6		
24	ყაზახეთის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	1534970, 55	0, 0	3 219 301, 1	467, 1	3 432 776, 2	0, 0	7 627 401, 9	0, 0	
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის	896, 94	130, 6	123 228, 4	0, 0	18 364, 9	0, 0	97 289, 7		
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის								185 496, 4	
		პროცენტი			171 904, 5	0, 0	8 635, 0	10, 0	1 630, 2		
25	კუვეიტის სახელმწიფო	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის							1 231 750, 2		
		სხვა შემოსავალი							927 360, 0		
26	ლატვიის რესპუბლიკა	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			88 948, 2	0, 0	266 035, 6	0, 0	205 102, 4		
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			9 688, 0	0, 0	41 194, 3	0, 0	24 526, 5		
		პროცენტი					1 114 950, 2	0, 0	1 043 854, 3		
		როიალტი							68 367, 5	29 703, 7	
		სხვა შემოსავალი			2 734 529, 7	0, 0	3 527 372, 1	40, 0	3 617 765, 1	0, 0	
27	ლიტვის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	355641, 72	0, 0	3 108 713, 5	3 482 262, 0	3 936 418, 1	40, 0	4 677 633, 0	0, 0	
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			534 947, 9	3 333, 3	511 965, 3	0, 0	4 164 320, 9		
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			79 788, 2	0, 0	21 179, 7	0, 0	52 519, 0		
		დივიდენდი							196 720, 8		
		პროცენტი			45 165, 0	68 675, 5	1 686 625, 2	0, 0	4 196, 7		
		როიალტი			20 793, 1	3 122 323, 2	21 064, 4	0, 0	21 853, 6		
28	ლუქსემბურგის დიდი საჰერცოგო	პროცენტი	832095, 7	0, 0	4 325 257, 3	0, 0	8 263 877, 0	0, 0	7 337 416, 1	0, 0	
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			1 905 343, 7	0, 0			3 255 462, 2		
		დივიდენდი			49 987 333, 0	0, 0	50 664 177, 3	0, 0	1 090 687, 0		
		როიალტი			42 621, 8	0, 0	365 765, 5	0, 0	124 745, 1		
		სხვა შემოსავალი			966 426, 1	0, 0	568 688, 7	0, 0	2 779 938, 4	100, 0	

29	მალტის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	53225, 53	0, 0	438 824, 8	0, 0	1 622 694, 3	0, 0	13 824 222, 1		
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის									20 226, 2
		დივიდენდი			12 479 315, 9	0, 0	36 185 133, 5	0, 0	6 820 669, 8		0, 0
		პროცენტი			6 288 270, 4	0, 0	3 408 251, 2	0, 0	4 457 898, 0		
30	ნიდერლანდების სამეფო	სხვა შემოსავალი	2409491, 737	70, 0	25 583 612, 1	80, 0	33 442 882, 8	106 819, 2	26 363 354, 4		150, 0
		პროცენტი	7351867, 04	5, 0	147 830 233, 1	0, 0	69 630 440, 9	0, 0	108 589 414, 7		10, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			373 400, 9	0, 0	2 405 466, 3	0, 0	2 001 002, 0		0, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			2 008 255, 0	0, 0			177 813, 8		
		დივიდენდი			8 147 509, 1	0, 0	5 199 393, 6	0, 0	8 460 207, 2		0, 0
		როიალტი			2 182 726, 9	0, 0	2 722 067, 6	0, 0	1 127 996, 0		30, 0
31	პოლონეთის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	2054924, 74	0, 0	5 593 034, 1	1, 0	9 794 978, 7	58, 6	11 720 442, 8		2 059, 3
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			109 067, 6	0, 0	50 379, 1	10, 0	31 310, 0		
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის					5 269, 1	0, 0	16 482, 7		
		როიალტი			342 935, 1	0, 0	614, 4	0, 0			
32	პორტუგალია	ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის							21 703, 4		
		სხვა შემოსავალი							3 249, 7		
33	კატარის სახელმწიფო	დივიდენდი					307 654, 0	0, 0			
34	რუმინეთის რესპუბლიკა	ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის	653317, 72	0, 0	15 219 691, 5	0, 0	5 109, 2		71 218, 8		
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			89 701, 7	0, 0	27 421, 6	0, 0	126 909, 8		0, 0
		პროცენტი					95 666, 2	0, 0			
		სხვა შემოსავალი			299 622, 7	40, 0	11 056 761, 7	48 974, 8	14 260 933, 0		0, 0
		სხვა შემოსავალი					8 621, 5	597, 2	1 254, 2		

35	სლოვენია	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის							1 031, 4	
		სხვა შემოსავალი			3 154, 2	0, 0			42 186, 4	10, 0
36	ესპანეთის სამეფო	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			2 045 496, 6	0, 0	4 320, 5	0, 0	615 454, 2	
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის							64 827, 0	0, 0
		როიალტი							4 419, 2	10, 0
		სხვა შემოსავალი			10 003 717, 5	0, 0	3 926 956, 3	0, 0	2 102 399, 0	0, 0
37	შვედეთის სამეფო	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			5 260, 3	0, 0			97 494, 0	0, 0
		როიალტი			826, 6	10, 0	1 115, 4	30, 0		
38	შვეიცარიის კონფედერაცია	სხვა შემოსავალი	3873, 89	0, 0	67 950 115, 3	0, 0	85 218 424, 6	10, 0	105 553 851, 0	130, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			1 289 845, 3	0, 0	2 061 121, 2	3 048, 1	308 615, 8	51, 8
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			37 432, 0	0, 0			119 362, 4	
		დივიდენდი			18 751 999, 0	0, 0	33 749 525, 6	0, 0	32 086 020, 0	
		პროცენტი			1 008 932, 2	0, 0	958 791, 2	0, 0	1 344 347, 8	0, 0
		როიალტი			3 810 451, 0	10, 0	4 289 358, 7	0, 0	2 792 284, 3	
39	არაბთა გაერთიანებული ემირატები	სხვა შემოსავალი	530397, 49	0, 0	2 581 918, 8	0, 0	8 346 917, 3	0, 0	7 313 692, 8	0, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			787 998, 1	0, 0	8 691, 9	0, 0		
		პროცენტი			982 092, 9	0, 0	16 066 605, 2	0, 0	3 597 466, 2	0, 0
		როიალტი			356 838, 0	0, 0	597 592, 0	0, 0		
40	თურქეთის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი	12101910, 09	109 922, 8	180 532 557, 4	94 373, 0	122 807 654, 6	444 692, 1	114 090 491, 8	4 792, 6
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის	77779, 42	0, 0	8 707 720, 9	0, 0	5 951 431, 3	111 291, 0	8 656 868, 8	4 630, 1
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის	312896, 88	2 295, 4	2 183 111, 0	5 719, 2	3 791 454, 3	0, 0	5 278 919, 9	0, 0
		პროცენტი	60931, 47	2 413, 1	28 309, 5	0, 0	1 607 950, 3	57 357, 4	192 929, 7	0, 0
		დივიდენდი			1 030 024, 0	0, 0	5 719 465, 6	0, 0	7 035 787, 9	
		როიალტი			30 435, 4	0, 0			30 292, 5	10, 0

41	თურქმენეთი	სხვა შემოსავალი	36575, 71	0, 0	150 374, 1	0, 0	392 056, 5	0, 0	228 175, 6	0, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			101 188, 6	0, 0	6 084, 5	0, 0	2 867, 5	
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			1 786, 4	0, 0			11 095, 0	
42	სინგაპურის რესპუბლიკა	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის					27 329, 0	0, 0		
		დივიდენდი							630 535, 7	
		პროცენტი			92 776, 9	0, 0	118 363, 2		130 452, 0	
		როიალტი			422 571, 3	0, 0	1 050 040, 0	0, 0		
		სხვა შემოსავალი			180 891, 3	0, 0	202 761, 6		5 132 962, 5	
43	უკრაინა	სხვა შემოსავალი	4571754, 376	15, 0	42 922 600, 6	3 983, 2	43 093 028, 6	12 777, 9	47 172 160, 0	9 818, 3
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის	82544	0, 0	2 624 208, 4	0, 0	5 819 329, 7	0, 0	2 008 827, 4	0, 0
		პროცენტი	0	15, 0	39 802, 2	0, 0	172 335, 4	40, 0	73 050, 9	0, 0
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			1 999 211, 6	0, 0	1 058 865, 7	1 204, 2	1 753 283, 7	
		ნამეტი შემოსავალი			172 223, 3	0, 0				
		როიალტი			492 096, 9	0, 0	23 835, 4	60, 0	23 955, 7	
44	ნორვეგიის სამეფო	ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის							52 320, 1	
		პროცენტი					106 265, 7	0, 0	18 500, 8	
		როიალტი							255, 4	
		სხვა შემოსავალი					1 351 893, 5	2 206, 8	1 833 463, 6	80, 0
45	დიდი ბრიტანეთის და ჩრდილოეთ ირლანდიის გაერთიანებული სამეფო	სხვა შემოსავალი	8059339, 279	0, 0	34 965 572, 4	0, 0	32 034 141, 8	67, 1	47 553 448, 0	170, 0
		როიალტი	535679, 59	0, 0	1 671 831, 2	0, 0	2 902 871, 2	0, 0	663 175, 6	20, 0
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			714 272, 8	0, 0	5 495 514, 6	1 072, 3	1 561 740, 3	11, 2
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის			96 980, 8	0, 0	541 025, 3	0, 0	1 943 242, 8	17 796, 5
		დივიდენდი			25 136 568, 1	0, 0	53 864 074, 5	0, 0	71 818 766, 0	0, 0
		ნამეტი შემოსავალი			1 703 703, 2	0, 0				
		პროცენტი			41 714 873, 3	0, 0	70 728 505, 9	0, 0	223 920, 1	0, 0

46	უზბეკეთის რესპუბლიკა	ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის							8 140, 2	
		სხვა შემოსავალი			1 643 945, 0	0, 0	669 125, 9	0, 0	1 555 263, 8	0, 0
47	სერბეთი	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის							122 257, 1	
		სხვაშემოსავალი					51 865, 2	0, 0		
48	ეგვიპტის არაბთა რესპუბლიკა	სხვაშემოსავალი					13 049, 4	0, 0	7 650, 6	0, 0
49	ზაპრინის სახელმწიფო	პროცენტი							335 273, 4	0, 0
50	მითითებული არ არის	სხვა შემოსავალი					81 274, 0	0, 0		
		ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის					41 165, 0	4 116, 5		
	სულ ჯამი		101 527 891,1	213 505,3	1 136 803 413,7	6 967 251, 5	1 101 658702, 5	2 051 163, 9	1 198 255 746, 1	373 823, 7

ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულების არმქონე ქვეყნებთან

N	რეზიდენტი ქვეყანა	შემოსავლის სახე	2011		2012		2013		2014	
			თანხა დაუკავებლობის შ-ში	დაკავებული თანხა	თანხა დაუკავებლობის შ-ში	დაკავებული თანხა	თანხა დაუკავებლობის შ-ში	დაკავებული თანხა	თანხა დაუკავებლობის შ-ში	დაკავებული თანხა
1	ავსტრალია	სხვა შემოსავალი							3 222, 4	
2	ბრიტანული ვირჯინიის კუნძულები	სხვა შემოსავალი					3 749, 8	0, 0		
		სხვა შემოსავალი					898 522, 5	0, 0	850 706, 9	
3	ბელორუსის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი					2 326 542, 8	10, 0		
4	კანადა	სხვაშემოსავალი					0, 0	518, 6	16 790, 1	
5	კვიპროსის რესპუბლიკა	დივიდენდი								93 684, 2
		სხვა შემოსავალი					11 183, 7	0, 0	3 279, 3	
6	კორეის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი			41 157, 0	0, 0			10 287, 5	
7	მექსიკა	სხვა შემოსავალი					1 533, 6	153, 4		
8	მონღოლეთი	სხვა შემოსავალი							7 662, 0	

9	მოლდოვის რესპუბლიკა	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის					6 909, 0	0, 0		
		სხვა შემოსავალი					74 120, 3	473, 0		
10	მაროკოს სამეფო	სხვა შემოსავალი							4 069, 7	
11	ნიდერლანდების ანტილები	პროცენტი					195 340, 3	119 832, 6		
		სხვა შემოსავალი			2 215, 9	0, 0	1 338, 2	0, 0		
12	პანამის რესპუბლიკა	სხვა შემოსავალი							1 074, 1	
13	ფილიპინების რესპუბლიკა	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის					0, 0	15 131, 6		
14	სლოვაკეთი	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის			17 854, 6					
		ანაზღაურება დაქირავებით მუშაობისათვის							182 560, 9	
		სხვა შემოსავალი			5 098, 1	0, 0	455 997, 8	0, 0	1 134 940, 0	
15	ამერიკის შეერთებული შტატები	ანაზღაურება დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებისათვის					0, 0	16 119, 8		24, 3
		სხვა შემოსავალი					0, 0	89, 0	32 158, 6	
	სულ ჯამი		-	-	66 325, 62	-	3 975 237, 9	152 328, 0	2 246 751, 36	93 708, 52

დანართი 4
(მოგების გადასახადის მოქმედი დეკლარაციის ნიმუში)

მოგების გადასახადის გაანგარიშება ----- წ.

		საწარმოს მონაცემებით			
(მოგების გადასახადის გამოანგარიშება)		(ლარი)			
ერთობლივი შემოსავალი				16	
საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები		17			
საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები				18	
გამოქვითვები, მათ შორის:		19	0		
_შეძენილი სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები	20				
_ელექტრო ენერჯია	21				
_გაცემული ხელფასი	22				
_კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან გადასახადელი პროცენტები	23				
_უიმედო ვალები	24				
_სამორტიზაციო ანარიცხები	25				
_სრულად გამოქვითული 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალებები	26				
_სრულად გამოქვითული ძირითადი საშუალებების ღირებულება (ს.კ. 183, 13)	27				
_ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯი	28				
_სხვა გამოქვითვები (აღსადგენი ხარჯების გათვალისწინებით)	29				
ჯამი		30	0	31	0
ერთობლივი შემოსავლის გადამეტება გამოქვითვებზე				32	0
გამოქვითვების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე		33			
წინა წლების ზარალი		34			
დაბეგრისაგან განთავისუფლებული მოგება (შემოსავალი)		35			
დასაბეგრი მოგება				36	0
მოგების გადასახადი				37	0
საქართველოში გადახდის წყაროსთან გადახდილი მოგების გადასახადი		38			
საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი მოგების გადასახადი		39			
კუთვნილი მოგების გადასახადი				40	
დაბრუნებას დაქვემდებარებული მოგების გადასახადი		41			

დანართი 5

(მოგების გადასახადის დეკლარაციის ნიმუში ახალი საინფორმაციო ველებით)

მოგების გადასახადის გაანგარიშება ----- წ.

		საწარმოს მონაცემებით			
(მოგების გადასახადის გამოანგარიშება)		(ლარი)			
ერთობლივი შემოსავალი				16	
საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები		17			
საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები				18	
გამოქვითვები, მათ შორის:		19	0		
_შემენილი სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები	20				
_ელექტრო ენერჯია	21				
_გაცემული ხელფასი	22				
_კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან გადასახადელი პროცენტები	23				
_უიმედო ვალები	24				
_საამორტიზაციო ანარიცხები	25				
_სრულად გამოქვითული 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალებები	26				
_ სრულად გამოქვითული ძირითადი საშუალებების ღირებულება (ს.კ. 183, 13)	27				
_ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯი	28				
_სხვა გამოქვითვები (აღსადგენი ხარჯების გათვალისწინებით)	29				
მუდმივი დაწესებულებისთვის მისაკუთვნიებული სათაო ოფისის მმართველობითი ხარჯი *	30				
ჯამი	30	0	31	0	
ერთობლივი შემოსავლის გადამეტება გამოქვითვებზე				32	0
გამოქვითვების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე		33			
წინა წლების ზარალი		34			
დაბეგრისაგან განთავისუფლებული მოგება (შემოსავალი)		35			
დასაზღვრი მოგება				36	0
მოგების გადასახადი				37	0
საქართველოში გადახდის წყაროსთან გადახდილი მოგების გადასახადი		38			
საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი მოგების გადასახადი		39			
კუთვნილი მოგების გადასახადი				40	
		41			
* სტრიქონში შეიტანება სათაო ოფისის მმართველობითი ხარჯის ნაწილი სათაო ოფისის საერთო შემოსავალში მუდმივი დაწესებულების შემოსავლის პროპორციულად:					
სათაო ოფისის შემოსავალი					
ფილიალის ხვედრითი წილი საერთო შემოსავალში					
სათაო ოფისის ადმინისტრაციული ხარჯი, სულ:					
ფილიალის კუთვნილი ადმინისტრაციული ხარჯი					

ილჯის სამშენებლო სამრეწველო და სავაჭრო კომპანიის ფილიალი საქართველოში (მუდმივი დაწესებულება)

მოგების გადასახადის გაანგარიშება 2012 წ.*

				საწარმოს მონაცემებით	
(მოგების გადასახადის გამოანგარიშება)			(ლარი)		
ერთობლივი შემოსავალი				16	40250428
საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები			17	7566944	
საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები				18	1201273
გამოქვითვები, მათ შორის:			19	31145471	
_შემძენილი სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები			20	13450393	
_ელექტრო ენერჯია			21	424475	
_გაცემული ხელფასი			22	15073185	
_კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან გადასახადელი პროცენტები			23		
_უიმედო ვალები			24		
_სამორტიზაციო ანარიცხები			25		
_სრულად გამოქვითული 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალებები			26	7785	
_ სრულად გამოქვითული ძირითადი საშუალებების ღირებულება (ს.კ. 183, 13)			27		
_ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯი			28	88757	
_სხვა გამოქვითვები (აღსადგენი ხარჯების გათვალისწინებით)			29	2100876	
ჯამი			30	38712415	31 41451701
ერთობლივი შემოსავლის გადამეტება გამოქვითვებზე					32 2739286
გამოქვითვების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე			33		
წინა წლების ზარალი			34		
დაბეგვისაგან განთავისუფლებული მოგება (შემოსავალი)			35		
დასაბეგრი მოგება					36 2739286
მოგების გადასახადი					37 410893
საქართველოში გადახდის წყაროსთან გადახდილი მოგების გადასახადი			38		
საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი მოგების გადასახადი			39		
კუთვნილი მოგების გადასახადი					40
დაბრუნებას დაქვემდებარებული მოგების გადასახადი			41		

* საქართველოში ილჯის სამშენებლო, სამრეწველო და სავაჭრო კომპანიის ფილიალის (მუდმივი დაწესებულება) მოგების გადასახადის გაანგარიშება წარდგენილი სახით,

ილჯის სამშენებლო სამრეწველო და სავაჭრო კომპანიის ფილიალი საქართველოში
(მუდმივი დაწესებულება)*

მოგების გადასახადის გაანგარიშება 2012 წ.

			საწარმოს მონაცემებით	
(მოგების გადასახადის გამოანგარიშება)			(ლარი)	
ერთობლივი შემოსავალი			16	40250428
საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	17	7566944		
საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები			18	1201273
გამოქვითვები, მათ შორის:	19	33157992		
_შეძენილი სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები	20	13450393		
_ელექტრო ენერჯია	21	424475		
_გაცემული ხელფასი	22	15073185		
_კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან გადასახადელი პროცენტები	23			
_უიმედო ვალები	24			
_საამორტიზაციო ანარიცხები	25			
_სრულად გამოქვითული 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალებები	26	7785		
_ სრულად გამოქვითული ძირითადი საშუალებების ღირებულება (ს.კ. 183, 13)	27			
_ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯი	28	88757		
_სხვა გამოქვითვები (აღსადგენი ხარჯების გათვალისწინებით)	29	2100876		
მუდმივ დაწესებულების კუთვნილი სათაო ოფისის მმართველობითი ხარჯი*	30	2012521		
ჯამი	30	40724936	31	41451701
ერთობლივი შემოსავლის გადამეტება გამოქვითვებზე			32	726765
გამოქვითვების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე	33			
წინა წლების ზარალი	34			
დაბეგრისაგან განთავისუფლებული მოგება (შემოსავალი)	35			
დასაბეგრი მოგება			36	726765
მოგების გადასახადი			37	109015
საქართველოში გადახდის წყაროსთან გადახდილი მოგების გადასახადი	38			
საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი მოგების გადასახადი	39			
კუთვნილი მოგების გადასახადი			40	
დაბრუნებას დაქვემდებარებული მოგების გადასახადი	41			
* სტრიქონში შეიტანება სათაო ოფისის მმართველობითი ხარჯის ნაწილი სათაო ოფისის საერთო შემოსავალში მუდმივი დაწესებულების შემოსავლის პროპორციულად:				
სათაო ოფისის შემოსავალი		447 226 977,8		
ფილიალის ხვედრითი წილი საერთო შემოსავალში		9%		
სათაო ოფისის ადმინისტრაციული ხარჯი, სულ		22 361 348,89		
ფილიალის კუთვნილი ადმინისტრაციული ხარჯი		2 012 521,4		

* საქართველოში ილჯის სამშენებლო, სამრეწველო და სავაჭრო კომპანიის ფილიალის (მუდმივი დაწესებულება) მოგების გადასახადის გაანგარიშება ახალი საინფორმაციო ველებით.