

# ორმაგი დაბეგვრის თავიდან ასილებასთან დაკავშირებით საქართველოს მიერ ბაჟორიერი ხელშეკრულებების ეკონომიკური ეფექტიანობა

თანამედროვე ეტაპზე, ქვეყნებს შორის სოციალურ - ეკონომიკური განვითარების რეგიონთაშორისი ურთიერთობების ინტენსიფიკაცია აძლიერებს შრომისა და კაპიტალის გადაადგილებას.

საკომუნიკაციო ტექნოლოგიების შემდგომი სრულყოფა მნიშვნელოვნად ამსუბუქებს და თავის მხრივ, სტიმულს აძლევს კომპანიებს, რომ ერთდროულად ბიზნესსაქმიანობა აწარმოონ ერთზე მეტ ქვეყანაში. საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის პრაქტიკა კი, 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 სანაცვად, ქვეყნებს შორის საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრით გამონეული ეკონომიკური პრობლემების დასარეგულირებლად 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 შევხებით 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,



**ვასილ ხანიშვილი**

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ბიზნესის ადმინისტრირების მიმართულების დოქტორანტი

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<sup>1</sup>.

ქვეყნებს შორის საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით გაფორმებული ხელშეკრულების უმთავრესი ამოცანა მდგომარეობს იმაში, რომ არარეზიდენტი იურიდიული პირი, უპირველეს ყოვლისა, დაიბეგროს შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში, რეზიდენტი ქვეყნის მიერ კი მოხდეს, არარეზიდენტი სანარმოს მიერ წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადის ჩათვლა.

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულების დადების მთავარი 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 რეზიდენტი პირს, რომელიც შემოსავალს იღებს სხვა ქვეყანაში, ან ამ ქვეყანაში გააჩნია კაპიტალი, მეორე მხრივ, კი სხვა ქვეყნის რე-

<sup>1</sup> ადამიანის უფლებათა საერთაშორისო სამართალი: ლექსიკონი-ცნობარი / [ავტ.: ლ. ალექსიძე (რედ.), ლ. გიორგაძე, მ. კვაჭაძე და სხვ.] - თბ., 2005 - 283გვ. ; 23სმ. - ISBN 99940-0-877-3 : [ფ.ა.]

ზიდენტ 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. შესაბამისად, ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების გაფორმება, როდესაც მასში გათვალისწინებულია ორივე ხელშეკრული სახელმწიფოს ინტერესები, ხელს უწყობს ამ ქვეყნების ეკონომიკურ გაძლიერებას და, შესაბამისად, არარეზიდენტი პირის ბიზნესინტერესების რეალიზაციას.

ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშეკრულ 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 ხელშეკრულ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების უმრავლესობის მიხედვით, არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში, მუდმივი დანესებულების 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„<sup>1</sup>

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 დანესებულების 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..“<sup>2</sup>

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 უფლებაა, 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 ერთმანეთისგან. 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 კანონმდებლო-

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

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



ბით. 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 უფლება. 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 დანესებულების 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 დანესებულებას არარეზიდენტ ქვეყანაში. არარეზიდენტი ქვეყნის მიერ დასაბეგრი მოგების განგარიშების დროს, არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებული შემოსავლებიდან გამოიქვეითება არა მხოლოდ შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული ხარჯები, ამ შემოსავლებთან დაკავშირებული პირდაპირი ხარჯები, არამედ, არარეზიდენტი პირის სათაო საწარმოს მიერ მუდმივ დანესებულებასთან დაკავშირებით განეული მმართველობითი და ადმინისტრაციული ხარჯები, მიუხედავად იმისა ეს ხარჯები განეულია სახელმწიფოში, სადაც მდებარეობს მუდმივი დანესებულება, თუ მის ფარგლებს გარეთ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, რეზიდენტი საწარმოს მსგავსად, არარეზიდენტი საწარმოს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვეითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მუდმივი დანესებულების მეშვეობით საქმიანობის განევასთან.

არარეზიდენტი ქვეყნის მიერ არარეზიდენტ პირზე გადასახადის დაკისრების დროს, განსხვავებით რეზიდენტი პირისა, რომელზეც ვრცელდება „შეზღუდვი საგადასახადო ვალდებულებები“, მოქმედებს მხო-

ლოდ „შეზღუდვი 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 ბიზნესსაქმიანობისთვის შესაბამისი სამართლებრივი ფორმის შერჩევა.

თანამედროვე პირობებში ასეთ ფორმას წარმოადგენს „მუდმივი წარმომადგენლობა“, ანუ, როგორც საქართველოს საგადასახადო კოდექსითაა განსაზღვრული - „მუდმივი დანესებულება“. მუდმივი დანესებულება (წარმომადგენლობა), როგორც საგადასახადო აგენტის საგადასახადო იურისდიქციის სამართლებრივი ფორმა, იძლევა საშუალებას, განხორციელდეს მასზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დანესებული 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 საერთაშორისო გადაზიდვების შედეგად, ექსპლოატაციიდან მიღებული მოგება იბეგრება მხოლოდ იმ ქვეყანაში, სადაც არარეზიდენტი საწარმოს ფაქტობრივი მართვის ადგილია. იმ შემთხვევაში, როდესაც საერთაშორისო გადაზიდვი უცხოური საწარმოს ფაქტობრივი მართვის ადგილი განთავსებულია გემბანზე, მაშინ მოგება იბეგრება გემის მინერის ნავსადგურის ქვეყანაში. მინერის ნა-

ვსადგურის 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„.<sup>1</sup> 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/მოწილეებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე.

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

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 მისაღებად განვითარებადი ქვეყნებისთვის, 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 ურთიერთ-

შეთანხმებით.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამოდელო კონვენციების თანახმად, პროცენტის ქვეშ იგულისხმება, შემოსავალი ყველა სახის სავალო მოთხოვნებიდან, მიუხედავად იმისა, უზრუნველყოფილია იგი გირაოთი და არსებობს თუ 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 ნახალისებების ჩათვლით.

ასევე უნდა აღინიშნოს, რომ პროცენტის გადახდის დაგვიანებით გამონეწული 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 მინოდებით ან/და მომსახურების განვითარება წარმოშობილი სავალო ვალდებულებები, გარანტიითა და თავდებობით ან/და სხვა ამგვარი ოპერაციებით წარმოქმნილი ვალდებულებების ჩათვლით.

1 ურიდია გ. საერთაშორისო დაბეგვრა, გვ. 22.

ორივე სამოდელო კონვენციით, როიალტის ქვეშ იგულისხმება შემოსავალი, რომელიც უკავშირდება ლიტერატურის, ხელოვნების, სამეცნიერო ნაშრომის, ფილმების, პატენტების, სავაჭრო ნიშნის, დიზაინის ან მოდელის, საიდუმლო ფორმულის, სანარმოო, 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, დაბეგრის 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 მიღებულ მუდმივი დანესებულების მეშვეობით, მაშინ ასეთი შემოსავალი განიხილება, როგორც არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მუდმივი დანესებულების ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი და, შესაბამისად, მისი დაბეგრა განხორციელდება როიალტის წარმოშობის ქვეყანაში, სხვა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების მსგავსად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, როიალტის ქვეშ იგულისხმება:

ა) სასარგებლო ნიაღვრის მოპოვებისა და ტექნოლოგიური წარმონაქმნების გადამუშავების პროცესში ნიაღვრის 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 მონეობილობის გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

დ) ნოუ-ჰაუს გამოყენებისათვის მიღებული შემოსავალი;

ე) კინოფილმის, ვიდეოფილმის, ხმის ჩანაწერის ან ჩანაწერის 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 განწვეისათვის ან ამ უფლებათა გამოყენებაზე უარის თქმით მიღ-

ბული შემოსავალი.

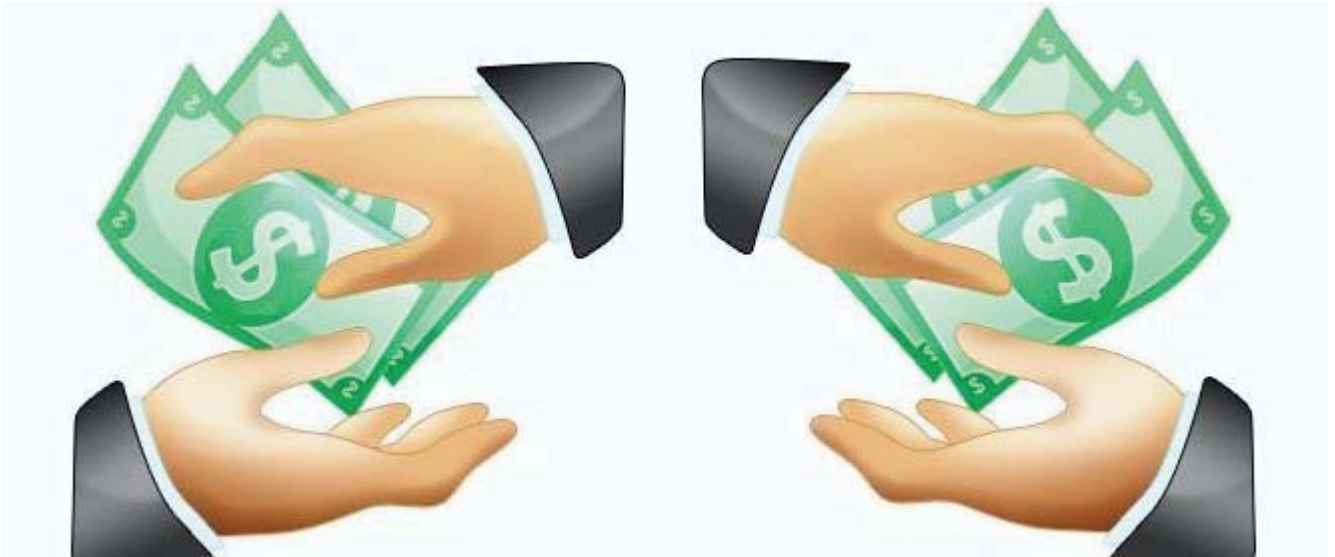
სამოდელო კონვენციებით და საქართველოს მიერ ხელშეკრულ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით, კაპიტალი განიხილება ორი მიმართულებით:

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 ხელშეკრული სახელმწიფოს (წყაროს ქვეყანა) რეზიდენტი პირის საკუთრებას, შესაძლებელია დაიბეგროს წყაროს ქვეყანაში. მოძრავი ქონების გასხვისებიდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც წარმოადგენს არარეზიდენტი პირის მუდმივი დანესებულების ბიზნესსაქმიანობის აქტივს, რომელიც ერთი ხელშეკრული სახელმწიფოს (რეზიდენტი ქვეყანა) სანარმოს გააჩნია მეორე ხელშეკრულ სახელმწიფოში (წყაროს ქვეყანა), ან რომელიც მიეკუთვნება ფიქსირებულ ბაზას, რომელსაც ფლობს ხელშეკრული სახელმწიფოს რეზიდენტი მეორე ხელშეკრულ სახელმწიფოში დამოუკიდებელი პირადი მომსახურების განწვეის მიზნით, ასევე ქონების გასხვისებით მიღებული შემოსავალი, რომელიც მიიღება ასეთი მუდმივი დანესებულების (ცალკე, ან სანარმოს დანარჩენ ნაწილთან ერთად) ან ასეთი ფიქსირებული ბაზის გასხვისებით, შეიძლება დაიბეგროს ამ წყაროს ქვეყანაში.

დამოუკიდებელი პირადი მომსახურების ქვეშ იგულისხმება შემოსავალი, რომელსაც იღებს ხელშეკრული სახელმწიფოს რეზიდენტი პროფესიული მომსახურების ან დამოუკიდებელი ხასიათის მქონე სხვა საქმიანობის შედეგად. იგი მოიცავს სამეცნიერო, ლიტერატურულ, აღმზრდელი 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 დანესებულება. მუდმივი დანესებულების არსებობის შემთხვევაში, არარეზიდენტი პირის მიერ დამოუკიდებელი პირადი მომსახურებით მიღებული შემოსავლების მხოლოდ ის ნაწილი დაიბეგრება წყაროს ქვეყანაში, რომელიც განხორციელდა ამ მუდმივი დანესებულების 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 41 დღე;
- 10.04.2014-დან-30.04.2014-მდე ანუ 21 დღე;
- 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 დაბეგვრის 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 დაქირავებულის მიერ მისთვის შრომის ანაზღაურებას ხელფასის, გასამრჯელოს ან სხვა მსგავსი ანაზღაურების სახით. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნებიდან გამომდინარე, უნდა განისაზღვროს დაქირავებით მიღებული შრომის ანაზღაურების დაბეგვრის 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 ხელშემკვერელი სახელმწიფოს რეზიდენტის მიერ მეორე ხელშემკვერელ 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 დაქირავებულის მიერ ან მისი სახელით, რომელიც არ წარმოადგენს მეორე სახელმწიფოს (წყაროს ქვეყანა) რეზიდენტს;

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

არარეზიდენტ პირებზე გაცემული შრომის ანაზღაურების დაბეგვრა, რომლებიც მონაწილეობენ წყაროს ქვეყნის სანარმოების 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 ხელშემკვერელ 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 ქვეყნის 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 ქვეყანის 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 მოსამზა-

დებლად, რომლებიც რეზიდენტ ქვეყანაში ჩასვლამდე იყვნენ ან არიან წყაროს ქვეყანის რეზიდენტები, არ ექვემდებარება დაბეგვრას პირველად ხსენებულ სახელმწიფოში, თუ ანაზღაურების წყარო მდებარეობს ამ სახელმწიფოს ფარგლებს გარეთ.

როგორც სამოძღვრო 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 დავეყოთ 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 განევას, 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 შექმნილი 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 ღებულობენ 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 შემოსავალი.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებით, საქართველოს მიერ ხელშეკრულ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით 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, პოტენციურ გადამხდელთა ეს კადეგორია, სრულიად უსაფუძვლოდ, ხელშეკრულებით (კანონისმიერად) განთავისუფლებულნი არიან დაბეგვრისაგან.

შემოსავლების სამსახურიდან მიღებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით და მასში ასახული მონაცემების (ცხრილი 1) ანალიზის საფუძველზე ჩანს, რომ 2011-2014 წწ. საქართველოში არარეგისტრირებული არარეზიდენტი პირების მიერ ქვეყნის ბიუჯეტში არგადახდილმა თანხამ შეადგინა ასეულობით მილიონი ლარი. 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 - **3 538 245 752** ლარი. აქედან, გადახდის წყაროსთან სულ დაკავებულია **9 605 742** 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.

ამასთან, თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ შემოსავლების სახეების მიხედვით მოქმედებს განსხვავებული საგადასახადო განაკვეთები და მიღებული შემოსავლები დაიბეგვრებოდა ამ განაკვეთების მიხედვით, 2011-2014 წწ. ქვეყნის ბიუჯეტი გაიზრდებოდა არანაკლებ **305 144 346** ლარით (ანუ, არარეზიდენტ პირებზე გადახდილ 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: **2 067 120 517** ლარი და **6 051 713** 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 **210 943 639** ლარს.

როგორც ირკვევა, „სხვა შემოსავლების“, მუხლით გამოუმუშავებული შემოსავლების უდიდესი ნაწილი, არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებულია წყაროს ქვეყანაში მუდმივი დაწესებულების გარეშე, რაც ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშეკრულ 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 **24 055 352** ლარი; პროცენტიდან - **12,56%**, ანუ, **38 334 224** ლარი; როიალტიდან - **2,65%**, ანუ **8 111 332** 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, **21 360 104** ლარი.

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	დაკავებულ თანხა	შესაბამისი პროცენტით დაკავების შემთხვევაში	გადახდილი თანხა	დაკავებულ თანხა	შესაბამისი პროცენტით დაკავების შემთხვევაში	გადახდილი თანხა	დაკავებულ თანხა	შესაბამისი პროცენტით დაკავების შემთხვევაში	გადახდილი თანხა	დაკავებულ 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
	<b>სულ</b>	<b>101,527,892</b>	<b>213,504</b>	<b>13,613,985</b>	<b>1,136,803,412</b>	<b>6,967,251</b>	<b>98,537,395</b>	<b>1,101,658,702</b>	<b>2,051,163</b>	<b>90,381,418</b>	<b>1,198,255,746</b>	<b>373,824</b>	<b>102,611,548</b>
<b>ბ) ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულების არმქონე ქვეყნებთან</b>													
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	0,0	48,471	0	4,847	3,772,989	1,244	377,299	2,064,191	0	206,419
	<b>სულ:</b>				<b>66,326</b>		<b>6,633</b>	<b>3,975,238</b>	<b>152,328</b>	<b>388,448</b>	<b>2,246,752</b>	<b>93708</b>	<b>242,931</b>
	<b>სულ: ხელშეკრულების მქონე და არმქონე ქვეყნებთან</b>				<b>1,136,869,738</b>		<b>98,544,028</b>	<b>1,105,633,940</b>	<b>2,203,491</b>	<b>90,769,866</b>	<b>1,200,502,498</b>	<b>467,532</b>	<b>102,854,479</b>



ამრიგად, ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების გაფორმებისას მნიშვნელოვანია ასეთ ხელშეკრულებებში ჩადებული მუხლების შინაარსობრივი გააზრება კომპეტენტური სპეციალისტების მიერ. ამასთან, საქართველოში არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებული შემოსავლების (მოგების) ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ დადებული ხელშეკრულებების ეკონომიკური ეფექტიანობის გაზრდის კუთხით მნიშვნელოვანია წინასწარი დათქმების გააზრება ცალკეული საკითხის დასარეგულიერებლად. ამასთან, მნიშვნელოვანია რომ დათქმები ემსახურებოდეს საქართველოს (წყაროს ქვეყანა) ინტერესებს, ისე, როგორც ეს გამომდინარეობს შემოსავალზე და კაპიტალზე გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის მიერ გაფორმებული ხელშეკრულებების „სხვა შემოსავლე-

ბის„ 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.

**გამოყენებული ლიტერატურა:**

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
2. სამოდელო კონვენცია შემოსავლისა და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საკითხებზე განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნებისათვის, გაერთიანებული ერების ორგანიზაცია (გადამუშავებული), 2011;
3. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) სამოდელო კონვენცია, 2008 წლის 17 ივლისი;
4. ადამიანის უფლებათა საერთაშორისო სამართალი: ლექსიკონი-ცნობარი/[ავტ.: ლ. ალექსიძე (რედ.), ლ. გიორგაძე, მ. კვაჭაძე და სხვ.] - თბ., 2005, 283 გვ.;
5. ურიდია გ., საერთაშორისო დაბეგვრა, თბ.: „მერიდიანი,, 2014, 618 გვ.;
6. Фокин Артем Валериевич, Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти) Американский опыт.; Монография, издательство, Wolters kluwer Москва Волтерс Клувер 2009, 216 ст.;

**ECONOMIC EFFECTIVENESS OF THE TREATY FORMILIZED BY GEORGIA IN REGARD TO AVOIDING A DOUBLE TAXATION**

**Vasil Khanishvili**

PhD. Student of Business and Economics faculty’s Business Administration direction of Sokhumi State University

**ANNOTATION**

The article discusses the issues, which concern economic effectiveness of treaty formilized by Georgia with the other countries in regard to avoiding a double taxation. The aim of this treaty is the non-resident persons to avoid double taxation of their income, received from the source country.

The author substantiates, that the most treaties in regard to a double taxation avoiding formilized by Georgia with other countries are economically ineffective for Georgia’s budget and essential changes need to be made, such as: the non-resident persons’ taxation must be based on territoriality principle and not on residential principle, which guarantees the incomes received from the business in source country(Georgia) to be taxed at the income source. The definitions of treaty should be determined and for ensuring Georgia’s interests, agreements must be made in a way which follows United Nations’ model convention in regard to avoiding a double taxation of incomes and capital for developing and developed countries.