

## არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში პასიური საქმიანობებით მიღებული შემოსავლების საბადასახადო დაბეგვრის რეჟიმები

არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში პასიური საქმიანობებიდან მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება **დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის** სახით მიღებული შემოსავლები.

საქართველოს მიერ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულს სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით განსაზღვრულია არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმები.

აღნიშნული ხელშეკრულებების ანალიზიდან ირკვევა, რომ არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებულ დივიდენდზე, პროცენტზე და როიალტზე, დაწესებულია დაბალი საგადასახადო განაკვეთები, ხშირ შემთხვევაში კი, მიუხედავად საქართველოში ანალოგიური შემოსავლების მიმართ არსებული დაბალი საგადასახადო განაკვეთებისა, ასეთი სახის შემოსავლები საერთოდ განთავისუფლებულია დაბეგვრის რეჟიმისგან. საქართველოს საგადასახადო იურისდიქციის ფარგლებში არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის ასეთი რეჟიმის არსებობა, ანალოგიური შემოსავლების მიმართ საკუთარ რეზიდენტ პირებზე დაწესებული დაბეგვრის საგადასახადო რეჟიმის გათვალისწინებით, შეიძლება ჩაითვალოს, როგორც დისკრიმინაციული გამოვლენა. რაც, ერთი მხრივ, ზიანს აყენებს ქვეყნის ბიუჯეტს, მეორე მხრივ, კი სტიმულს უკარგავს ადგილობრივ მენარმეს.

როდესაც ვმსჯელობთ არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის საგადასახადო რეჟიმებზე, მნიშვნელოვანია ამერიკის შეერთებულ შტატებში ამ მიმართულებით არსებული გამოცდილების გათვალისწინება [5; 13-15]. არარეზიდენტი პირები (ისინი იზრდება, როგორც „გადამხდელი არარეზიდენტი“), რომლებიც შემოსავალს ღებულობენ აშშ-ში არსებული წყაროდან, ექცევიან ორ სხვადასხვა საგადასახადო რეჟიმში. ასეთ საგადასახადო რეჟიმებად განიხილება:

**ა) საგადასახადო რეჟიმი, რომელიც დაკავშირებულია სამენარმეო საქმიანობასთან;**

**ბ) საგადასახადო რეჟიმი, რომელიც დაკავშირებულია პასიურ საქმიანობასთან.**

პირველ შემთხვევაში არარეზიდენტი პირი კორპორაციის მიერ მიღებულ მოგებაზე (ფიზიკური პირის შემთხვევაში კი, მიღებულ შემოსავლებზე), იბეგრება აშშ-ის რეზიდენტი პირების მსგავსად. აშშ-ის შიდა შემოსავლების კოდექსის 872, 882 მუხლებით, აღნიშნული წესი ცნობილია, როგორც - **engaged in the U.S. trade or business** - ამერიკის ვაჭრობაში და ბიზნესში ჩართული პირების დაბეგვრის რეჟიმი.

არარეზიდენტი პირების მიერ აშშ-ში პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების საგადასახადო



**ვასილ ხანიშვილი**

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ბიზნესის ადმინისტრირების მიმართულების დოქტორანტი

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 სამენარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებთან, არარეზიდენტი პირი უნდა დაიბეგროს აშშ-ის რეზიდენტი პირის მიერ სამენარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლების მსგავსად.**

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 განსაზღვრულია, რომ ასეთი გზით მიღებული შემოსავალი არარეზიდენტმა პირმა არ უნდა შეიტანოს აშშ-ში სამენარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებში. თუკი, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (აშშ) პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები მიკუთვნებულია სამენარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებთან, მაშინ არარეზიდენტი პირი დაიბეგრება, როგორც აშშ რეზიდენტი პირის მიერ სამენარ-

**საგადასახადო პოლიტიკა**

მეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლები.

არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) პასიური საქმიანობით (დივიდენდი, პროცენტი, როიალტი) მიღებული დასაბეგრი შემოსავლების ადმინისტრირების და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ მოქმედი მექანიზმის (მოდელის) ეკონომიკური შემადგენლის შემდგომი სრულყოფის მიზნით, უპირველეს ყოვლისა, მხედველობაშია მისაღები რეზიდენტ და წყაროს ქვეყანაში დაბეგვრის არსებული სისტემების დაზუსტება უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის განსაზღვრის მეთოდით, რაც გულისხმობს არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული შემოსავლების დაბეგვრას ხელშემკვრელ სახელმწიფოებს შორის ანალოგიური შემოსავლების მიმართ დაწესებული საგადასახადო განაკვეთებიდან უმცირესი საგადასახადო განაკვეთით.

ზოგადად, საგადასახადო ტვირთის რეზიდენტი ქვეყნის და წყაროს ქვეყნის საგადასახადო იურისდიქციებზე სამართლიანი გადანაწილებისა და სამოდელო კონვენციებით განსაზღვრული არადისკრიმინაციული წესის მიხედვით, არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის განსაზღვრის მეთოდით დაბეგვრისას შესაძლებელია არსებობდეს შემდეგი სამი მიდგომა:

1. ორივე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში, 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 დაიბეგვრება 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) დაიბეგვრება უმცირესი საგადასახადო განაკვეთით, ანუ პირველ ხელშემკვრელ სახელმწიფოში (რეზიდენტი ქვეყანა) შესაბამისი შემოსავლების მიმართ დაწესებული საგადასახადო განაკვეთით. ამასთან, პირველმა ხელშემკვრელმა სახელმწიფომ პირს უნდა 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 დაიბეგვრება საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) შესაბამისი შემოსავლების მიმართ დაწესებული საგადასახადო განაკვეთით. ასეთ შემთხვევაში, პირველ ხელშემკვრელ სახელმწიფოს ეძლევა უფლება თავისი რეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავალი დაბეგვროს საგადასახადო განაკვეთებს შორის არსებული სხვაობით. ამასთან, პირს წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) გადახდილი გადასახადი ჩაუთვალოს დასაბეგრი შემოსავლის გაანგარიშებისას.

აღნიშნული მიდგომების გათვალისწინებით არარეზიდენტი პირისთვის წყაროს ქვეყანაში და რეზიდენტ ქვეყანაში საგადასახადო რეჟიმების განსაზღვრისათვის, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სრულყოფის ეკონომიკური მექანიზმის მოდელი სქემატურად შემდეგი სახით შეიძლება წარმოვიდგინოთ: (იხ. სქემა 1).

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



ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მექანიზმის მოდელის მათემატიკური ალგორითმის ასაგებად, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლის დაბეგვრის რეჟიმისთვის შემოვიტანოთ შემდეგი აღნიშვნები:

$P_1$  – საგადასახადო განაკვეთის პროცენტი წყაროს ქვეყანაში;

$P_2$  – საგადასახადო განაკვეთის პროცენტი რეზიდენტ ქვეყანაში;

ამ აღნიშვნების გათვალისწინებით წყაროს ქვეყანაში და რეზიდენტ ქვეყანაში საპროცენტო საგადასახადო განაკვეთების მიხედვით არარეზიდენტი პირის დაბეგვრისთვის გვექნება შემდეგი საგადასახადო რეჟიმები. თუ:

1)  $P_1 = P_2$  მაშინ, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავალი დაიბეგრება  $P_1$  პროცენტითანი 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  $aP_1$ , სადაც,  $a$  არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალია. 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  $P_2$  პროცენტითანი საგადასახადო განაკვეთით. ამასთან, რე-

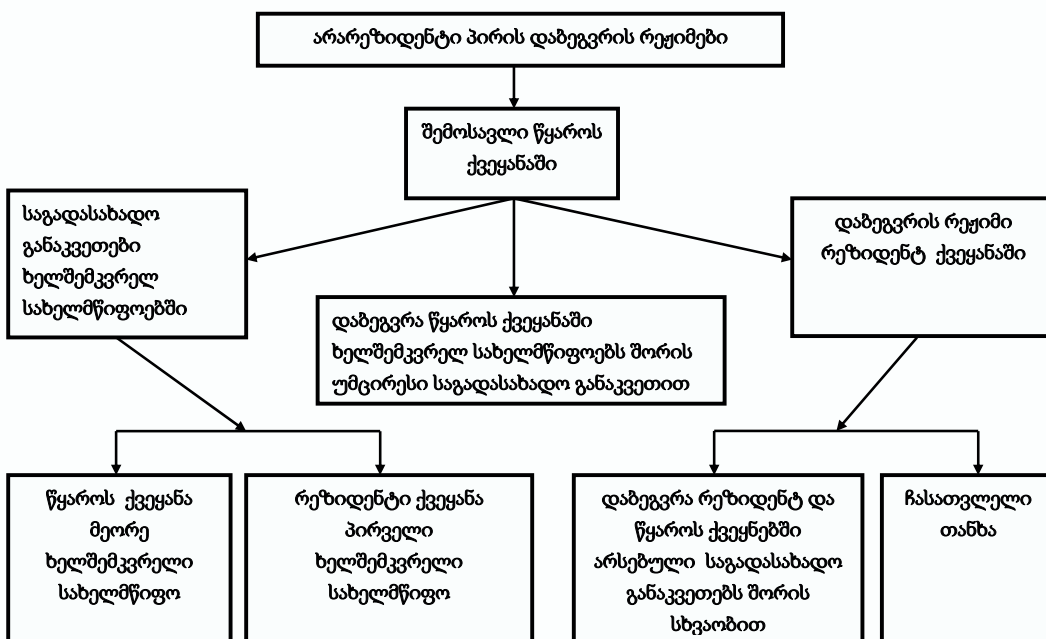
ზიდენტი ქვეყანა თავის რეზიდენტ პირს, ერთი მხრივ, ჩაუთვლის წყაროს ქვეყანაში ამ შემოსავალზე გადახდილ გადასახადს, მეორე მხრივ კი, წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებულ შემოსავალს არ დაბეგრავს თავის ქვეყანაში. გამოდის, რომ ამ შემთხვევაში არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადის თანხა ტოლია  $aP_2$ , სადაც,  $a$  არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალია. ამასთან, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ტერიტორიულობის პრინციპითდან გამომდინარე, დაბეგრილი თანხის გადახდა მოხდება წყაროს ქვეყანაში (საქართველო).

3)  $P_1 < P_2$  მაშინ, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავალი დაიბეგრება  $P_1$  პროცენტითანი 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 წარიმართება 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.

თვალსაჩინოებისთვის, ეს ალგორითმი სქემატუ-

სქემა 1.

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 |   | არარეზიდენტი პირის დაბეგვრა წყაროს ქვეყანაში მომქმედი საგადასახადო 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 <sub>1</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %                                    | P <sub>1</sub> %  | I ვარიანტი არ იბეგრება                          | ჩაუთვლის aP <sub>1</sub>  |
| II ვარიანტი  | P <sub>1</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %  | II ვარიანტი არ იბეგრება                         | ჩაუთვლის a P <sub>2</sub> |
| III ვარიანტი   | P <sub>1</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %                                    | P <sub>1</sub> %  | III ვარიანტი P <sub>2</sub> %- P <sub>1</sub> % | ჩაუთვლის aP <sub>1</sub>  |
| პროცენტი:  |   |   |   |   |                           |
| I ვარიანტი   | P <sub>1</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %                                    | P <sub>1</sub> %  | I ვარიანტი არ იბეგრება                          | ჩაუთვლის aP <sub>1</sub>  |
| II ვარიანტი  | P <sub>1</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %  | II ვარიანტი არ იბეგრება                         | ჩაუთვლის a P <sub>2</sub> |
| III ვარიანტი   | P <sub>1</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %                                    | P <sub>1</sub> %  | III ვარიანტი P <sub>2</sub> %- P <sub>1</sub> % | ჩაუთვლის aP <sub>1</sub>  |
| როიალტი:   |   |   |   |   |                           |
| I ვარიანტი   | P <sub>1</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %                                    | P <sub>1</sub> %  | I ვარიანტი არ იბეგრება                          | ჩაუთვლის aP <sub>1</sub>  |
| II ვარიანტი  | P <sub>1</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %  | II ვარიანტი არ იბეგრება                         | ჩაუთვლის a P <sub>2</sub> |
| III ვარიანტი   | P <sub>1</sub> %                                    | P <sub>2</sub> %                                    | P <sub>1</sub> %  | III ვარიანტი P <sub>2</sub> %- P <sub>1</sub> % | ჩაუთვლის aP <sub>1</sub>  |

რად შემდეგი სახით შეიძლება წარმოვიდგინოთ (იხ. სქემა 2).

მიგვაჩნია, რომ არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა, ხელშემკვრელ სახელმწიფოებში ანალოგიური შემოსავლების მიმართ დანესებული უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის მეთოდით, ერთი მხრივ, ხელს შეუწყობს განვითარებადი ეკონომიკის ქვეყნებში და, მათ შორის, საქართველოშიც ინვესტიციების

მოზიდვას, და, შესაბამისად, ქვეყნის ეკონომიკის გაძლიერებას, დამატებითი სამუშაო ადგილების შექმნას, რამდენადაც როგორც წესი, უცხოური კაპიტალი ყოველთვის მიედინება დაბალი საგადასახადო იურისდიქციის ქვეყნებში, მეორე მხრივ კი, მიგვაჩნია რომ, ჩვენს მიერ შემოთავაზებული მეთოდის გამოყენების პირობებში ყოველმხრივ დაცული იქნება საქართველოს პარტნიორი ქვეყნების ეკონომიკური ინტერესებიც.

**ლიტერატურა:**

1. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) სა- მოდელი კონვენცია, 2008 წლის 17 ივლისი;
2. „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;
3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
4. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношении между развитыми и развивающимся странами, пересмотренное издание 2011 года, „организации Объединенных Наций“;
5. Фокин А. В., Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти) Американский опыт.; Монография, издательство, Wolters kluwer Москва Волтерс Клувер 2009, 216 ст.;

**TAXATION REGIMES OF INCOMES EARNED BY NON-RESIDENT PERSON'S PASSIVE BUSINESS IN A SOURCE COUNTRY**

Vasil Khanishvili

Ph.D student of Business and economics faculty of Sokhumi State University.

**RESUME**

The article is about issues concerning taxation regimes of incomes earned by non-resident person's passive business in a source country. It's recognized, that dividends, shares, and royalties represent the incomes from non-resident persons' passive business in a source country. Such incomes are taxed with a low income tax, in most cases, they are not even being taxed. In a source country it's recommended to tax incomes with the lowest tax rate in order to improve taxation regimes and an economic model of tax avoidance for non-resident person's income from passive business in a source country is represented.