

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების თეორიულ-მეთოდოლოგიური წანამძღვრები

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის უზრუნველყოფის მთავარ ინსტრუმენტად მიჩნეულია სახელმწიფოთა შორის ბილატერალური (ორმხრივი) ხელშეკრულებები. ამავდროულად, მათი დანიშნულებაა ხელი შეუწყოს სახელმწიფოებს შორის ეკონომიკური თანამშრომლობის გაღრმავებას, ინვესტიციების მოზიდვას და, შესაბამისად, ქვეყნის ბიუჯეტში მეტი ფულადი რესურსების მობილიზებას. თუმცა, ფაქტობრივად, ხშირ შემთხვევაში, აღნიშნული ხელშეკრულებები, უარყოფით გავლენას ახდენენ განვითარებადი ქვეყნების ეკონომიკაზე. მიუხედავად ამისა, ბოლო პერიოდში საქართველო აქტიურად ჩაერთო ამ პროცესში. 2008 წლიდან ინტენსიურ ფაზაში გადავიდა ბილატერალური შეთანხმებების გაფორმება იმ ქვეყნებთან, რომლებთანაც საქართველოს გააჩნია ეკონომიკური ინტერესები.



ვასილ ხანიშვილი
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ბიზნესის ადმინისტრირების მიმართულების დოქტორანტი

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან არიდების შესახებ სახელმწიფოთა შორის შეთანხმებების თეორიულ-მეთოდოლოგიურ საფუძვლად იქცა **ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობისა და ორგანიზაციის (OECC)** საბჭოს მიერ 1955 წლის 25 თებერვალს მიღებული პირველი რეკომენდაცია. სწორედ მაშინ, ქვეყნების მიერ, რომლებიც ამჟამად წარმოადგენენ ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის წევრ ქვეყნებს, ხელმოწერილ 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 ქვეყნებისთვის 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 შექმნილი ფისკალურმა კომიტეტმა, შეიმუშავა და წარმოადგინა: „შემოსავლისა და კაპიტალის ორმაგი 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 გათვალისწინებით¹.

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების (OECD) წევრი ქვეყნების მიერ ბილატერალური კონვენციების პრაქტიკაში გამოყენების შედეგად მიღებული გამოცდილების, მათი შენიშვნების და მოსაზრებების გათვალისწინებით, 1977 წელს პარიზ-

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

№2 აპრილი-მაისი 2016

ში (საფრანგეთი) მიღებულ 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 საბჭოს დამხმარე საექსპერტო ორგანოს მიერ შეიქმნა „საგადასახადო სფეროში საერთაშორისო თანამშრომლობის ექსპერტთა კომიტეტი“ - (OECD - 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 განეული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი იბეგრება იმ ქვეყანაში, სადაც უშუალოდ მოხდა შემოსავლის მიღება, ან რეზიდენტი ქვეყანაში. შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში დაბეგვრის შემთხვევაში, 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 მოდელს (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 ხელშეკრულების 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: ავსტრალია, 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 მარეგულირებელი საერთაშორისო სამოდელო კონვენციებში გამოყენებულია ტერმინები, რომლებსაც სპეციფიკური დანიშნულება აქვს და ცხადია, აუცილებელია მათი სწორად აღქმა. მათ შორის, ყველაზე მნიშვნელოვანი

ტერმინები: „რეზიდენტი“, „არარეზიდენტი“, „მუდმივი დანესებულება (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 რომელზეც 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 განეუთვნება 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 რეზიდენტი ფიზიკური პირის დაბეგვრის ობიექტია, როგორც საქარ-

თველოს წყაროდან, ასევე მის ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავალი. ხოლო ფიზიკური პირისთვის, რომელიც არ წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო რეზიდენტს, დაბეგვრის ობიექტია მხოლოდ საქართველოს წყაროდან მიღებული შემოსავალი.

საერთაშორისო სამოდელო კონვენციების თანახმად, **ხელშემკვრელი სახელმწიფოს¹** 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.² იმ შემთხვევაში, თუ ფიზიკური პირი ორივე ქვეყნის რეზიდენტადაა მიჩნეული (ამ ქვეყნების ეროვნული კანონმდებლობებით), მაშინ მისი სტატუსი განისაზღვრება შემდეგი კრიტერიუმების მიხედვით:³

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

აღნიშნული კრიტერიუმები გამოიყენება ზემოდასახელებული კლესადობის 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 ახელმწიფოში არ გააჩნია მუდმივი და ხელმისაწვდომი საცხოვრებელი ადგილი, მაშინ ძალაში შედის მეორე კრიტერიუმი – ჩვეულებრივი საცხოვრებელი ადგილი. ასეთ შემთხვევაში, პირი ჩაითვლება იმ სახელმწიფოს

1 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;

2 ზემოაღნიშნული კონვენციის მე-4 მუხლის 1-ლი პუნქტი;

3 ზემოაღნიშნული კონვენციის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტი.



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, სავალუტო 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 რეზიდენტი¹. ანუ, ესაა ფიზიკური პირი, რომელიც 183 კალენდარული დღე ან მეტ ხანს ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის პერიოდში ცხოვრობს საქართველოს ტერიტო-

1 საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 8, 4/20.

რის გარეთ.

აქედან გამომდინარე, შეიძლება ჩამოვყალიბოთ რეზიდენტი და არარეზიდენტი (**Resident and non-resident**) ფიზიკური და იურიდიული პირების განმარტებითი ნიშნები: **რეზიდენტი**ა 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, **რეზიდენტის** ან **არარეზიდენტის** 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.

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამოძღვლო 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; გ) ოფისს; დ) ფაბრიკას; ე) სახელოსნოს; ვ) მაღაროს, ნავთობის ან გაზის ჭაბურღილს, კარიერს ან ბუნებრივი რესურსების დამუშავების ნებისმიერ სხვა ადგილს.

ცხრილი 1.

სამშენებლო მოედნის, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტის ვადები, რომლებიც განსაზღვრავენ არარეზიდენტი პირის მუდმივ დანესებულებად ჩათვლას¹.

პერიოდი, საიდანაც იწყება მუდმივი დანესებულების (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

1 საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

ამასთან, სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი მუდმივ დანესებულებად ითვლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ის არსებობს 6 თვეზე მეტი ხნის განმავლობაში.

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

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 თვიდან საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმში მოქცეულია 32 სახელმწიფო, 9 თვიდან - 11 სახელმწიფო, 12 თვიდან - 8 სახელმწიფო, 90 - დღიდან 1 სახელმწიფო.

სწორედ, აღნიშნული ვადები იძლევა სამართლებრივ საფუძველს, ამ ქვეყნების რეზიდენტი პირების მიმართ, რომლებიც პრაქტიკულად თავიანთ საქმიანობას, როგორც არარეზიდენტი პირები, ფაქტიურად ახორციელებენ საქართველოში, ანუ წყაროს ქვეყანაში, წარმოიშვას საგადასახადო ვალდებულებები. საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის ვადები საქართველოს მიერ ხელშეკრულ 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 დანესებულებად 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, არარეზიდენტი პირები, საგადასახადო ვალდებულებების წარმოქმნის ვადის გადავადების მიზნით, დაინტერესებულნი არიან მუდმივი დანესებულების წარმოქმნის ვადები გადანაწილდნენ მაქსიმალურად შესაძლებელი დროით. საქართველო კი პირიქით, როგორც წყაროს ქვეყანა, ყველაფერს უნდა აკეთებდეს იმისათვის, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტის ინტერესებიდან გამომდინარე აღნიშნული ვადები მაქსიმალურად შეამციროს.

საქართველოში უცხოური სანარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დანესებულებად 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 დანესებულებას. სამშენებლო მოედნის ქვეშ იგულისხმება, მშენებლობის დოკუმენტებით

განსაზღვრული ტერიტორია, რომელიც აუცილებელია სამშენებლო სამუშაოების განხორციელებისა და მომსახურებისათვის. სამოდელი კონვენციებით, სამშენებლო მოედნის ქვეშ, შენობების აშენებასთან ერთად, იგულისხმება გზების, არხების, ხიდების მშენებლობა, მიწების გაყვანა, მიწასთან დაკავშირებული სხვა სამუშაოების შესრულება.¹

სამოდელი კონვენციების მიხედვით, მუდმივ დაწესებულებებს არ მიეკუთვნება:

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

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

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

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

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

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

თუ პირი, გარდა დამოუკიდებელი სტატუსის მქონე აგენტისა, მოქმედებს სანარმოს სახელით, აქვს და ჩვეულებრივ იყენებს ხელშემკვრელ სახელმწიფოში სანარმოს სახელით კონტრაქტების გაფორმების უფლებამოსილებას, მაშინ ეს სანარმო, ამ პირის მიერ სანარმოსთვის განხორციელებულ ნებისმიერ საქმიანობასთან მიმართებით, განიხილება ამ სახელმწიფოში მუდმივი დაწესებულების მქონედ, თუ ამ პირის საქმიანობა არ შემოიფარგლება საქმიანობით, რომელიც ამ საქმიანობის ფიქსირებული ადგილის მეშვეობით განხორციელების შემთხვევაში არ გადააქცევს საქმიანობის ასეთ ფიქსირებულ ადგილს მუდმივ დაწესებულებად.

სანარმო 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.

ის ფაქტი, რომ ერთი ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტი კომპანია 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 განხორციელოს სანარმოს მოგების (შემოსავლის) დაბეგვრა მეორე სახელმწიფოში, აუცილებელია არარეზიდენტი პირს წყაროს ქვეყანაში ჰქონდეს მუდმივი დაწესებულება (წარმომადგენლობა).

მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით შემოსავლების (მოგების) დაბეგვრისას, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) სამოდელი კონვენციისაგან განსხვავებით, გაერთიანებული ერების სამოდელი 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 განსაზღვრის არეალი.

ქვეყნებს შორის სავაჭრო-ეკონომიკური ურთიერთობების განხორციელებისას საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის არარსებობა ხელს უშლის საერთაშორისო ბიზნესსაქმიანობის წარმოების მასშტაბების ზრდას, რაც გამოიხატება კაპიტალის თავისუფლად 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 ცხადია, იგულისხმება უშუალოდ 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.

1 საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 29.



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 ხელშეკრულ 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“¹.

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 რეზიდენტ ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს, რომელიც შემოსავალს იღებს სხვა ქვეყანაში, ან ამ ქვეყანაში გააჩნია კაპიტალი, მეორე მხრივ, კი სხვა

ქვეყნის რეზიდენტ ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს, რომელიც შემოსავალს იღებს წყაროს ქვეყანაში, ან წყაროს ქვეყანაში გააჩნია კაპიტალი და იმავდროულად წყაროს ქვეყანაში ითვლება, როგორც არარეზიდენტი ფიზიკური ან იურიდიული პირი. ამ მოცემულობიდან გამომდინარე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ქვეშ იგულისხმება პროცესი, როდესაც ერთი სახელმწიფოს, მაგალითად, საქართველოს რეზიდენტი ფიზიკური ან იურიდიული 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 და გადასახადის გადახდა მოხდება ერთ-ერთ სახელმწიფოში.

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 სამენარმეო-ეკონომიკური საქმიანობის ფინანსური დაგეგმვის განუყოფელი ნაწილი გულისხმობს ცალკეული მენარმე 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 სანარმოს საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის დაგეგმვის ისეთი მექანიზმის შე-

¹ 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 : [ფა.ა.]

საგადასახადო პოლიტიკა

მუშავება, რომელიც უზრუნველყოფს გადასახადების მინიმიზაციას. საგადასახადო დაგეგმვაში მნიშვნელოვანია საგადასახადო ვალდებულებების მინიმიზაცია, რაც შესაძლებელია განხორციელდეს: საგადასახადო ბაზის შემცირებით; საგადასახადო განაკვეთების შემცირებით ან უცხოურ კაპიტალზე შეღავათების დანესებით, რაც გულისხმობს პირის რეზიდენტობის ცვლილებას.

გადასახადების ოპტიმიზაცია თავის თავში მოიცავს გადასახადების მინიმიზაციასაც და საგადასახადო ხარჯების ეკონომიის ან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადების უცვლელი პირობებში, გულისხმობს მენარმე სუბიექტის ფინანსური შედეგების ზრდას. საერთო ჯამში, გადასახადების ოპტიმიზაციის პროცესი ხელს უწყობს საერთაშორისო სავაჭრო-ეკონომიური ურთიერთობების გაფართოებას და ქვეყანაში 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.

ეკონომიკურად წარმატებული ქვეყნებისთვის საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საგადასახადო რეგულირებისთვის, საყურადღებო 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 პროსექცი ისეთი ქვეყნის ბიუჯეტისათვის, როგორც საქართველოა, ინვესს უარყოფით ფექტს. კერძოდ:

- 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 რეზიდენტი 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 რეზიდენტი 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.¹

თანამედროვე ეტაპზე, განსაკუთრებით კი ეკონომიკური კრიზისების გათვალისწინებით, აქტიურად პრობლემას წარმოადგენს ბრძოლა გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების წინააღმდეგ. ამასთან დაკავშირებით, დაბალ-ტარიფიანი გადასახადების იურისდიქციებში აქტიურად მიმდინარეობს ინფორმაციის ურთიერთგაცვლასა და არაჯანსაღ საგადასახადო კონკურენციასთან ბრძოლასთან დაკავშირებით სახელმწიფოთაშორისი თანამშრომლობის მეტად რთული პროცესი.

გაერთიანებული ევროპისთვის არაჯანსაღი საგადასახადო კონკურენციის პრობლემა კვლავაც აქტიურად რჩება. ამასთან დაკავშირებით, ჯერ კიდევ 1970-იანი წლების ბოლოდან მომდინარეობს საგადასახადო ჰარმონიზაციის პროცესი (tax harmonization). ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემების ჰარმონიზაციის ფარგლებში, ორმაგი საერთაშორისო დაბეგვრის პრობლემების გადასაწყვეტად, კავშირის ქვეყნები ლებულობენ დირექტივებს, რომელთა საფუძველზე ევროკავშირის წევრ ქვეყნებს ეროვნული 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 მარეგულირებელი სამოდელო კონვენციების თეორიული და მეთოდოლოგიური ბაზის შესწავლა იძლევა საშუალებას გაკეთდეს დასკვნა იმის შესახებ, რომ ორივე სამოდელო კონვენციის მიდგომები აღ-

¹ ურიდია გ., საერთაშორისო დაბეგვრა, გამომცემლობა „მერიდიანი“, თბილისი 2014, გვ. 533-534.



ნიშნულ 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 (თორმეტ) 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 განვითარებად ქვეყნებს;

➤ საწარმოს მიერ საკუთარი თანამშრომლებით ან სხვა პერსონალიტ განეული მომსახურების განვითარების მუდმივი დაწესებულების შექმნა საჭიროა ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ასეთი საქმიანობა ხორციელდება 183 დღე ნებისმიერი უწყვეტი 12 თვიანი კალენდარული პერიოდის განმავლობაში ან მთავრდება ფინანსური წლის შესაბამისად. ეს აუცილებელია იმისათვის, რომ მოხდეს არარეზიდენტი პირის დაბეგვრა სამართლებრივი წესით;

➤ ორივე სამოდელო კონვენციის მიხედვით, „დამოუკიდებელი მენარდების მომსახურება“, ითვალისწინებდა პროფესიული მომსახურების განვითარებას 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 შემთხვევაშიც კი, როდესაც მას არა აქვს უფლება და ჩვეულებრივ არ შეუძლია განახორციელოს ხელშეკრულების გაფორმება, საწარმოს სახელით. აღნიშნული პრინ-

ციპის რეალიზაციისას, დაბეგვრას ექვემდებარება არარეზიდენტი სანარმოს საქმიანობის ყველა სახე, მიუხედავად საქმიანობის ფორმისა;

➤ ნებადართულია კონვენციაში ჩაირთოს სპეციალური დებულება იმ შემთხვევების დასარეგულირებლად, 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 სანარმოებისათვის, ვისი სახელთაც იგი მოქმედებს, რამდენადაც ეს აგენტი ფაქტიურად ეწევა საკუთარ სამეწარმეო საქმიანობას.

ქვეყნებს შორის საეჭრო-ეკონომიკური ურთიერთობების გაღრმავების, საინვესტიციო გარემოს გაჯანსაღების და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნებიდან გამომდინარე, მიგვაჩნია, რომ მომავალში დღის წესრიგში აუცილებლად დადგება საკითხი ასეთი განსხვავებების თანდათანობითი

ჰარმონიზაციის შესახებ და საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების თანამედროვე ეტაპზე, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მეთოდოლოგიური და მეთოდური საფუძვლები ქვეყანაში უნდა ეყრდნობოდეს გაეროს სამოდელო კონვენციას, რამდენადაც ის აგებულია გადასახადების დაბეგვრის ტერიტორიულობის პრინციპზე და გამოიყენება პოლიტიკურად და ეკონომიკურად თანაბრად განვითარებულ ქვეყნებთან ურთიერთობაში. ამით უფრო მეტად უზრუნველყოფილია და დაცულია შემოსავლის „წყაროს ქვეყანის“ (ინვესტიციის მიმღების) საგადასახადო სამართალი „რეზიდენტი ქვეყანის“ (ინვესტორი ქვეყანის) საგადასახადო სამართალთან მიმართებაში.

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 სამოდელო კონვენციებმა უდიდესი როლი შეასრულეს საერთაშორისო სახელმძღვანელო პრაქტიკის განვითარების საქმეში.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (კოდიფიცირებული)
2. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების სამოდელო კონვენცია (OECD) (სამოდელო საგადასახადო კონვენცია შემოსავალზე და კაპიტალზე, 2008 წლის 17 ივლისი);
3. გაეროს სამოდელო კონვენცია ორმაგი დაბეგვრის საკითხებზე განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნებისათვის, გაერთიანებული ერების ორგანიზაცია, ნიუ-იორკი 2013;
4. 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.]
5. ურიდა გ., საერთაშორისო დაბეგვრა, გამომცემლობა „მერიდიანი“, თბილისი 2014, გვ. 533-534.
6. Rs.ge;
7. Mof.ge;
8. <https://matsne.gov.ge>

THEORETICAL-METHODOLOGICAL PRIORS OF AVOIDING A DOUBLE TAXATION

Vasil Khanishvili

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

RESUME

The article is about the issues of theoretical-methodological aspects of avoiding a double taxation. In regard to this, it's noted, that in modern conditions theoretical-methodological basis of avoiding double taxation is compiled by model convention of Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) and provisions elaborated by United Nations' model conventions about double taxation issues for developed and developing countries. On the base of those conventions, double taxation avoiding international bilateral agreements are made, in most cases, in the detriment of the developing countries. Exactly, aforementioned model conventions determine principles, forms and methods of double taxation avoidance.