

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი  
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ვასილ ხანიშვილი

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების  
მექანიზმის სრულყოფა საქართველოში

წარდგენილია ბიზნესის ადმინისტრირების აკადემიური დოქტორის ხარისხის  
მოსაპოვებლად

დისერტაციის მაცნე

თ ბ ი ლ ი ს ი

2016

დისერტაცია შესრულებულია სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტზე

**მეცნიერ-ხელმძღვანელი:**

**იური პაპასქუა**

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ასოცირებული პროფესორი, ეკონომიკურ მეცნიერებათა აკადემიური დოქტორი

**ექსპერტები:**

**ნანული ძიმციშვილი**

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ასოცირებული პროფესორი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

**გიორგი ხმაღამე**

საქართველოს ბუღალტერთა და აუდიტორთა ასოციაციის გამგეობის თავმჯდომარე, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

**რეცენზენტები:**

**დავით ჯალაღონია**

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის პროფესორი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

**ლევან ძნელაძე**

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოს გენერალური დირექტორის პირველი მოადგილე, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

**დაცვა შედგება** 2016 წლის 26 ივლისს 15:00 საათზე სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის სადისერტაციო საბჭოს სხდომაზე. **მისამართი:** ანა პოლიტკოვსკაიას ქ. №61, VI სართული, საპრეზენტაციო ოთახი

სადისერტაციო საბჭოს სწავლული მდივანი,  
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის  
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის  
ასოცირებული პროფესორი,  
ეკონომიკის მეცნიერებათა აკადემიური დოქტორი

**მადონა გელაშვილი**

## I. სადისერტაციო ნაშრომის ზოგადი დახასიათება

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

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

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

### **ძირითადი ამოცანები:**

➤ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსის, წარმოქმნის მიზეზების, პრინციპების, ფორმების, მეთოდების, თეორიულ-მეთოდოლოგიური

წანამდგრების, სახელმწიფო რეგულირების ნორმატიულ - სამართლებრივი ბაზის შესწავლა, ანალიზი და შეფასება;

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

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

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

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

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

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

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

**კვლევის თანამედროვე მდგომარეობა, მისი თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები.** სადისერტაციო ნაშრომის თეორიულ საფუძვლად გამოყენებულია საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის საკითხებზე მომუშავე მეცნიერების და პრაქტიკოსი სპეციალისტების ნაშრომები. უცხოელ ავტორთა შორის, თემის ცალკეული ასპექტების კვლევებსა და პრობლემურ საკითხების გადაწყვეტაში დიდი წვლილი აქვთ ცნობილ მეცნიერებს: ფ. ბეიკერს, ა. ბრიზგალინას, ა. გრაჩევას, პ. დენზერგის, ვ. კომინას, ო. მარტინის, მ. პირერის, ლ. პოლექაროვას, ა. სკარის, ა.

ფოკინს, ა. შაკირიანოვს, ა. შახმატიევს და სხვებს, რომელთა ნაშრომების გაცნობამ საშუალება მოგვცა სარწმუნოდ გამოგვეხატა საკუთარი პოზიცია.

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

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

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

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

➤ არარეზიდენტი პირების შემოსავლის და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების განმაპირობებელი პროცესები და მისი ამსახველი ეკონომიკური კატეგორიები: საერთაშორისო ეკონომიკური და საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრა;

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

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

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

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

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

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

და შემოთავაზებულია დებულებები, რომლებიც შეიცავენ სიახლის შემდეგ ელემენტებს:

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

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

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

➤ არარეზიდენტი პირის მიერ მუდმივი დაწესებულებით წყაროს ქვეყანაში (საქართველო) მიღებული მოგების გადასახადის გაანგარიშების თანამედროვე პრაქტიკაში აპრობირებულ ფორმულაში გათვალისწინებულია ახალი ელემენტი, რომელიც ითვალისწინებს არარეზიდენტი პირის სათაო ოფისის ადმინისტრაციულ ხარჯებს, მიუხედავად მისი გაწევის ადგილმდებარეობისა;

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

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

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

**კვლევის შედეგების აპრობაცია.** სადისერტაციო ნაშრომის ფარგლებში ჩატარებული კვლევის შედეგების აპრობაცია განხორციელდა, როგორც საერთაშორისო კონფერენციაზე, აგრეთვე აისახა სტატიებში და გამოქვეყნდა სხვადასხვა რეფერირებად და რეცენზირებად ჟურნალებში. ასევე, ავტორის მოსაზრებები ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებასთან დაკავშირებულ საკითხებზე მოხსენდა სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის



ფაკულტეტის შესაბამის დარგობრივ კომისიებს კოლოკვიუმების და სემინარების პრეზენტაციების სახით.

**ნაშრომის სტრუქტურა და მოცულობა.** სადისერტაციო ნაშრომი წამოდგენილია კომპიუტერზე ნაბეჭდ **182** გვერდზე. იგი შედგება შესავლის, სამი თავის, 7 პარაგრაფის, დასკვნებისა და წინადადებების, გამოყენებული ლიტერატურის სიისა და დანართებისაგან. ნაშრომის სტრუქტურა შეესაბამება კვლევის ლოგიკას და გააჩნია შემდეგი სახე:

თავი 1. საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები

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

1.2 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების კონცეფციურ - მეთოდოლოგიური მიდგომები

1.3 ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საერთაშორისო შეთანხმებების სახელმწიფო რეგულირება

თავი 2. საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული სისტემის ანალიზი, შეფასება

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

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

თავი 3. საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სრულყოფის მიმართულებები

3.1 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამართლებრივი რეგულირების სრულყოფის ძირითადი ასპექტები

3.2 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ალგორითმი

დასკვნა

გამოყენებული ლიტერატურა

## II. დისერტაციის ძირითადი შინაარსი

დისერტაციის შესავალ ნაწილში დასაბუთებულია საკვლევი თემის აქტუალობა, ლოგიკური თანმიმდევრობით ფორმულირებულია კვლევის მიზანი და ამოცანები, კვლევის ობიექტი და საგანი, გამოკვეთილია სადისერტაციო ნაშრომის დასაცავად გასატანი ძირითადი დებულებები. კომპლექსური შესწავლის, ანალიზისა და შეფასების შედეგად, ჩამოყალიბებულია მეცნიერული სიახლეების ცალკეული ელემენტები და განსაზღვრულია ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა.

**პირველ თავში** - „საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები“, განხილულია და შეფასებულია საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსი, მისი წარმოშობისა და განვითარების კონცეპტუალური წანამდგვრები, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების პრინციპები, ფორმები და მეთოდები. ამასთან, შესწავლილია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ტერიტორიულობის და რეზიდენტობის პრინციპები, ასევე, ჩათვლის და განთავისუფლების მეთოდები. განსაკუთრებული ყურადღებაა დათმობილი მუდმივ დაწესებულებაზე, როგორც არარეზიდენტი პირის წყაროს ქვეყანაში გადასახადის გადამხდელზე. აქვე განხილულია და შეფასებულია საქართველოში ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სახელმწიფო რეგულირების სამართლებრივი ასპექტები.

ნაშრომში, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსის, მისი წარმოშობისა და განვითარების კონცეპტუალური წანამდგვრების თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლების შესწავლის შედეგად ხაზგასმულია, რომ ორმაგი დაბეგვრა წარმოადგენს ერთი და იმავე შემოსავლის ან კაპიტალის დაბეგვრას ერთი და იმავე ან მსგავსი გადასახადებით ერთზე მეტი ქვეყნის მიერ. დასაბუთებულია, რომ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის წარმოქმნის წინაპირობას წარმოადგენს ქვეყნების სოციალურ - ეკონომიკური განვითარების რეგიონთაშორის ურთიერთობების ინტენსიფიკაცია, რაც ქვეყნებს შორის, აძლიერებს შრომისა და კაპიტალის გადაადგილებას. ამასთან ერთად, თანამედროვე საკომუნიკაციო ტექნოლოგიების სრულყოფა მნიშვნელოვნად ამსუბუქებს და თავის მხრივ, სტიმულს აძლევს კომპანიებს, რომ ერთდროულად ბიზნესსაქმიანობა აწარმოონ ერთზე მეტ ქვეყანაში.

ასეთ შემთხვევაში, არარეზიდენტი პირი ექცევა ეკონომიკური და იურიდიული პასუხისმგებლობის ქვეშ, შედეგად, მას ერთდროულად შეიძლება წარმოექმნას საგადასახადო ვალდებულებები, როგორც რეზიდენტობის, ასევე შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში. კომპანიის მიერ მიღებული შემოსავლის (მოგების) დაბეგვრის მიზნით, გადასახადების მიღების სურვილი უჩნდება, ერთი მხრივ, შემოსავლის „წყაროს ქვეყანას“, ანუ ქვეყანას, სადაც პირი ღებულობს შემოსავალს (მოგებას), მეორე მხრივ კი, „ქვეყანა რეზიდენტს“, ანუ ქვეყანას, სადაც მეწარმე სუბიექტის მუდმივი რეგისტრაციის ადგილსამყოფელია. შემოსავლის წყაროს ქვეყანას მიაჩნია, რომ რამდენადაც პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი მისი ქვეყანაა, წყაროს ქვეყნის იურისდიქციის ფარგლებში მიღებული შემოსავალიც, აუცილებლად უნდა დაიბეგროს წყაროს ქვეყანაში დაწესებული გადასახადებით. ქვეყანა რეზიდენტს კი მიაჩნია, რომ შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში დასაქმებული პირი, რომელიც ამ ქვეყანაში ეწევა კომერციულ საქმიანობას, იურიდიულად, მისი რეზიდენტი და/ან მოქალაქეა და, შესაბამისად, პირის მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა უნდა წარმოებდეს ქვეყანა რეზიდენტის საგადასახადო კანონმდებლობით. პირველ შემთხვევაში, პირზე საგადასახადო იურისდიქციის გავრცელების საფუძველია მისი ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი, მეორე შემთხვევაში კი, იურიდიულ-სამართლებრივი სტატუსი. თუმცა, მეწარმე სუბიექტის ბიზნესინტერესებიდან გამომდინარე, მისთვის შეიძლება მნიშვნელობა არც ჰქონდეს, შემოსავლის წყაროს თუ რეზიდენტი ქვეყნის ბიუჯეტში გადაიხდის გადასახადს.

არარეზიდენტი პირის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილისა და მისი იურიდიულ-სამართლებრივი სტატუსისგან გამომდინარე, შესწავლილია და დაზუსტებულია პროცესები, რომლებიც განაპირობებენ საერთაშორისო ეკონომიკური ორმაგი დაბეგვრის და საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრის წარმოქმნას.

საერთაშორისო ეკონომიკური ორმაგი დაბეგვრის ქვეშ იგულისხმება ერთი ქვეყნის რეზიდენტის პასიური ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა მეორე სახელმწიფოში შემოსავლის წყაროსთან ერთი რომელიმე გადასახადით და რეზიდენტის სახელმწიფოში ყველა გადასახადით ამ

ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, ხოლო **საერთაშორისო იურიდიული ორმაგი დაბეგვრა** კი გულისხმობს ერთი ქვეყნის რეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით მეორე ქვეყანაში აქტიური ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრას ორი ან მეტი სახელმწიფოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით;

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ტენდენციების განსაზღვრის მიზნით, ნაშრომში ჩამოყალიბებულია საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის განვითარების ეტაპები.

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

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

**მესამე ეტაპი** იწყება მეორე მსოფლიო ომის დასრულების შემდეგ (1946 წ) და გრძელდებოდა 1990-იანი წლების შუა ხანებამდე. ამ პერიოდში ხდებოდა მსოფლიო ეკონომიკური სისტემის განვითარება კაპიტალისტური და სოციალისტური ეკონომიკების დაპირისპირების ფონზე. ამასთან, ინტენსიურად ვითარდებოდა საერთაშორისო ურთიერთობები, იქმნებოდა მსხვილი ზენაციონალური ორგანიზაციები: ერთა ლიგა ჩაანაცვლა გაერთიანებული ერების ორგანიზაციამ, იქმნება ინტეგრაციული დაჯგუფებები: ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის ორგანიზაცია (OECF), ჩრდილოეთ ამერიკის თავისუფალი ვაჭრობის ზონა და სხვა.

ამავე პერიოდში, 1963 წელს, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციამ (OECD) შეიმუშავა „შემოსავლებისა და კაპიტალის ორმაგი დაბეგვრის შესახებ“ კონვენციის თავდაპირველი ვარიანტი. აღნიშნულმა კონვენციამ, შემდგომი გადამუშავების შედეგად, 2008 წელს მიიღო საბოლოო სახე. მის საფუძვლზე 500-ზე მეტი შეთანხმება დაიდო. იმის გამო, რომ ეს მოდელური კონვენცია ორიენტირებული იყო განვითარებული ქვეყნების ურთიერთობებზე, გაეროს ექსპერტებმა შეიმუშავეს ტიპური კონვენცია დაბეგვრის სფეროში განვითარებული და განვითარებადი ქვეყნების ურთიერთობების დარეგულირების შესახებ. გაეროს ეს ტიპური კონვენცია ამოქმედდა 1980 წელს.

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

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

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების გაფორმებისას საქართველოს მხარე სარგებლობს ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობისა და ორგანიზაციის (OECC) სამოდელო კონვენციით.

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების კონცეფციურ-მეთოდოლოგიური მიდგომების შესწავლის მიზნით, ნაშრომში ახსნილია სამოდელო კონვენციებში გამოყენებული ისეთი სპეციფიკური ტერმინები, როგორცაა: „რეზიდენტი“, „არარეზიდენტი“, „მუდმივი დაწესებულება (წარმომადგენლობა)“.

რეზიდენტი, წარმოსდგება ლათინური სიტყვა - „residens“-ისაგან 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 საგადასახადო 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.

იურიდიული პირის რეზიდენტობის განმსაზღვრელი მთავარი კრიტერიუმია მისი სახელმწიფო რეგისტრაციის ადგილი.

არარეზიდენტი წარმოსდგება ასევე, 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, დარეგისტრირებულია ან მუდმივად ცხოვრობს სხვა სახელმწიფოში.

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამოდელო კონვენციით, „მუდმივი დაწესებულების“ ქვეშ იგულისხმება ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც კონკრეტულ ადგილას მდებარეობს და საიდანაც მთლიანად ან ნაწილობრივ ხორციელდება ბიზნესსაქმიანობა.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშემკვერელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული საერთაშორისო შეთანხმებებით განსაზღვრულია ვადები, რომელთა საფუძველზეც, სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი, ამ ქვეყნების არარეზიდენტი პირებისათვის ითვლება მუდმივ დაწესებულებად (იხ. ცხრილი 1, გვ. 15).

სამშენებლო მოედნის, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტის ვადები, რომლებიც განსაზღვრავენ არარეზიდენტი პირის მუდმივ დაწესებულებად ჩათვლას<sup>1</sup>

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

ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ მიღწეულ შეთანხმებებს საფუძვლად უდევს მუდმივი დაწესებულების ცნება. შესაბამისად, იმისათვის, რომ განისაზღვროს ერთი სახელმწიფოს უფლება განახორციელოს საწარმოს მოგების (შემოსავლის) დაბეგვრა მეორე სახელმწიფოში, აუცილებელია არარეზიდენტი პირს წყაროს ქვეყანაში ჰქონდეს მუდმივი დაწესებულება (წარმომადგენლობა).

ნაშრომში დაზუსტებულია მიდგომები, რომელიც იძლევა საშუალებას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით შემოსავლების (მოგების) დაბეგვრისას, განვითარებადი ქვეყნებისათვის გამოიკვეთოს გაერთიანებული ერების სამოდელო კონვენციის უპირატესობა ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) სამოდელო კონვენციასთან მიმართებაში. რაც გამოიხატება იმაში, რომ განვითარებად ქვეყნებს განვითარებულ ქვეყნებთან მიმართებით ეძლევათ

<sup>1</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

შესაძლებლობა გააფართოონ „მუდმივი დაწესებულების“, როგორც თანამედროვე ტრანსნაციონალური კორპორაციების საგადასახადო ბაზის განსაზღვრის არეალი.

ქვეყნებს შორის სავაჭრო-ეკონომიკური ურთიერთობების ინტენსიური განვითარების და საერთაშორისო ბიზნესსაქმიანობის წარმოების მასშტაბების ზრდის ხელშეწყობის უზრუნველსაყოფად, შესწავლილია და შეფასებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ არსებული ხელშეკრულებების მნიშვნელობა. ამასთან, დაზუსტებულია რომ ასეთი ხელშეკრულებების უმთავრესი ამოცანაა არარეზიდენტი იურისდიქციის პირის დაბეგვრა შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში, ხოლო რეზიდენტი ქვეყნის მიერ, წყაროს ქვეყანაში გადახდილი გადასახადების ჩათვლა, რაც უზრუნველყოფს საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულების მთავარი მიზნის, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების პრაქტიკულ რეალიზაციას და ხელშეკრულების ხელმომწერი სახელმწიფოების მიერ ერთი და იგივე შემოსავლის ორჯერ დაბეგვრის გამორიცხვას.

არარეზიდენტი პირის მიერ მუდმივი დაწესებულების ან მის გარეშე საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, როგორც წესი, ექცევა ამ ქვეყნის სამართლებრივ სივრცეში. შესაბამისად, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საგადასახადო რეჟიმების განხილვის მიზნით, მნიშვნელოვანია ერთი საგადასახადო იურისდიქციის ფარგლებში არსებული დაბეგვრის სხვადასხვა პრინციპების, ფორმების და მეთოდების შესწავლა.

საგადასახადო იურისდიქციების პრაქტიკაში გამოიყენება: **რეზიდენტობის, ტერიტორიულობის და მოქალაქეობის პრინციპები.**

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

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

განვითარებადი ქვეყნების ინტერესებიდან გამომდინარე, რომლებიც განვითარებული ქვეყნებისაგან განსხვავებით, უპირატესად წარმოადგენენ



ინვესტიციის მიმდებ, მზა პროდუქციის, ახალი ტექნოლოგიური კომუნიკაციების და სხვა აქტივების იმპორტიორ ქვეყნებს, ნაშრომში აქცენტები გაკეთებულია ტერიტორიულობის პრინციპის სასარგებლოდ, რამდენადაც, ასეთ შემთხვევაში, არარეზიდენტი პირის ბიზნესსაქმიანობიდან მიღებული მოგება (შემოსავალი) დაიბეგრება, სწორედ, წყაროს ქვეყნის ტერიტორიაზე და დაბეგრული თანხის აკუმულირება მოხდება მათ ბიუჯეტში.

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

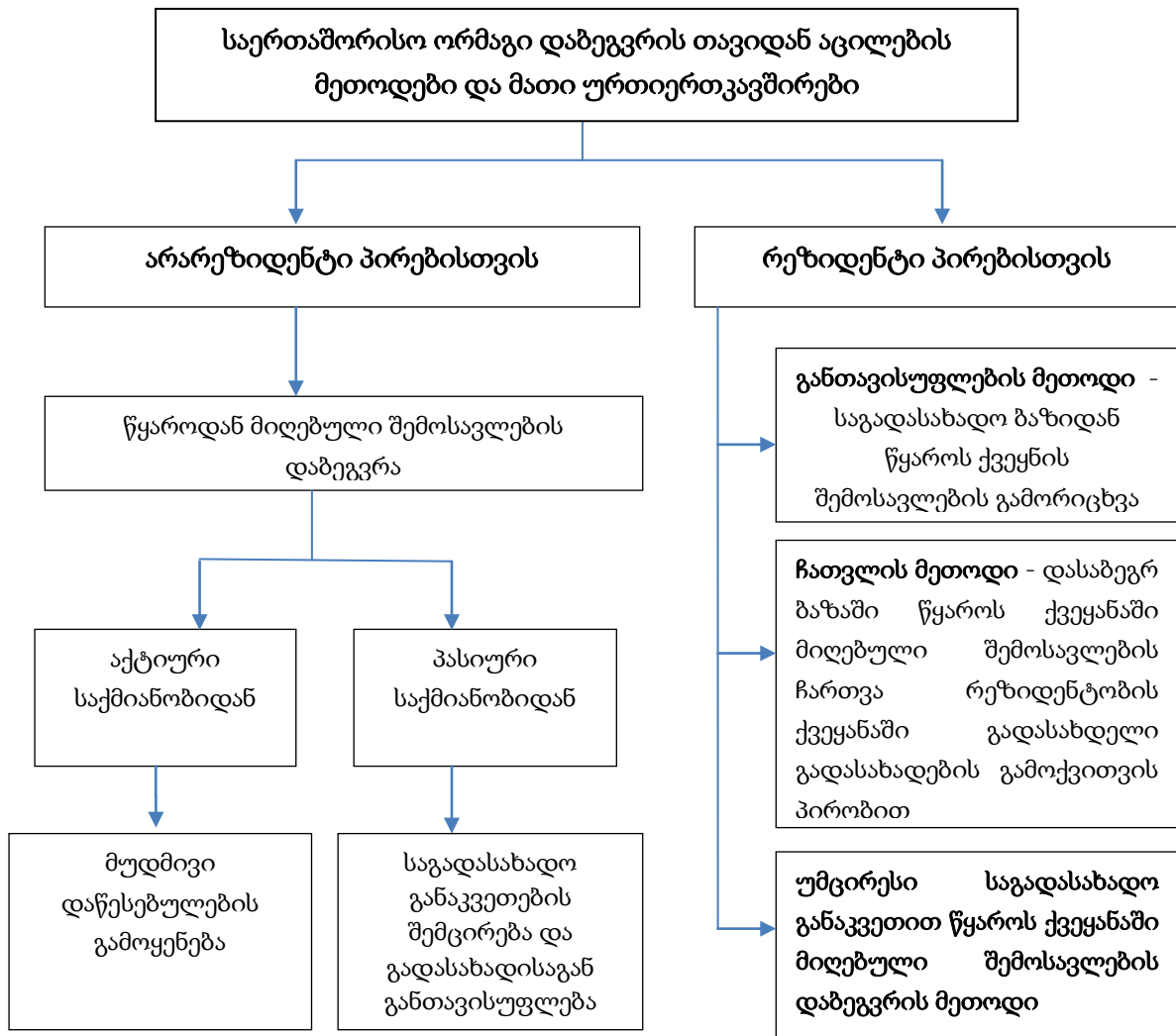
სამოდელი კონვენციების მიხედვით, განვითარებული ქვეყნები, კონკრეტული სიტუაციების გათვალისწინებით, იყენებენ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგრის თავიდან აცილების ორ საყოველთაოდ ცნობილ მეთოდს: **განთავისუფლების და ჩათვლის** მეთოდებს.

**გადასახადისაგან განთავისუფლების მეთოდი** გულისხმობს, რომ შეთანხმების მონაწილე ერთი სახელმწიფოს რეზიდენტის მიერ მიღებული ერთობლივი შემოსავალი, საიდანაც გადასახადი კავდება მეორე მონაწილე სახელმწიფოში, უნდა გათავისუფლდეს დაბეგრისაგან პირველ სახელმწიფოში.

**ჩათვლის მეთოდის** გამოყენების შემთხვევაში, რეზიდენტ ქვეყანაში გადახდილი მოგების გადასახადის თანხები პირის რეგისტრაციის ქვეყანაში ჩაითვლება ამ მოგებაზე გადასახდელი გადასახადის გადახდისას იმ თანხის ოდენობით, რომელიც დარიცხული იქნებოდა რეგისტრაციის ქვეყანაში მოქმედი წესითა და განაკვეთით.

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

თვალსაჩინოებისთვის, თეორიაში შესწავლილი მეთოდების და პრინციპების განზოგადების საფუძველზე, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგრის თავიდან აცილების მეთოდები და მათი ურთიერთკავშირები შეიძლება სქემატურად შემდეგი სახით წარმოვადგინოთ (იხ. სქემა 1):



**მეორე თავში** - „საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული სისტემის ანალიზი, შეფასება“, გაკეთებულია არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში (წყაროს ქვეყანა) მუდმივი დაწესებულების ან/და მის გარეშე საქმიანობით მიღებული შემოსავლების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების არსებული სისტემის ანალიზი და შეფასება. აღნიშულია, რომ არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან აქტიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები დაკავშირებულია მუდმივი დაწესებულების არსებობასთან. პასიური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები კი, არ უკავშირდება მუდმივი დაწესებულების არსებობას. გამოიკვეთა, რომ პასიური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები ძირითადად იბეგრება რეზიდენტობის პრინციპით. ამასთან, „სხვა შემოსავლების“, მუხლით საქართველოს წყაროდან მიღებული შემოსავლები სრულად იბეგრება რეზიდენტობის პრინციპით, მაშინ როდესაც პრაქტიკაში ამ

მუხლის ქვეშ გაერთიანებულია, როგორც პასიური, ასევე, აქტიური საქმიანობიდან საქართველოში მიღებული შემოსავლები და ეს შემოსავლები იბეგრება რეზიდენტობის პრინციპით. ეს იმას ნიშნავს, რომ წყაროს ქვეყანაში არარეზიდენტი პირების მიერ ასეთი საქმიანობებიდან მიღებული შემოსავლები ფაქტობრივად არ იბეგრება და საქარველოს ბიუჯეტი კარგავს მილიონობით შემოსავლებს. ანალოგიური საქმიანობებით მიღებული შემოსავლები უნდა უკავშირდებოდეს მუდმივი დაწესებულების არსებობას და იბეგრებოდეს წყაროს ქვეყანაში. ეკონომიკური ეფექტიანობის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, დასაბუთებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ გაფორმებულ შეთანხმებებში ცვლილებების შეტანის აუცილებლობა.

შემოსავლების სამსახურიდან მიღებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით და მასში ასახული მონაცემების (ცხრილი 2, გვ. 21) 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 - **3 538,2** მილ. ლარი. აქედან, გადახდის წყაროსთან სულ დაკავებულია **9,6** მილ. ლარი, ანუ მხოლოდ **0,27%**. მინიმალური საგადასახადო განაკვეთი ანალოგიურ შემოსავლებზე, რაც დაწესებულია საგადასახადო კანონმდებლობით საქართველოს რეზიდენტი პირების მიმართ შეადგენს 5%-ს. აქედან უკვე ( $5 - 0,27 = 4,73$  %) ადვილი წარმოსადგენია თუ რა მოცულობის თანხა დააკლდა ბიუჯეტს გასულ პერიოდებში არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში მიღებული შემოსავლების არდაბეგვრის გამო. ასევე, ადვილად შეიძლება დაითვალოს, რამდენს დაკარგავს ბიუჯეტი მომავალ წლებში, თუ ხელშეკრულებებში ჩამოყალიბებული მიდგომები არ შეიცვალა. მაგრამ ამასთან, თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ შემოსავლების სახეების მიხედვით მოქმედებს განსხვავებული საგადასახადო განაკვეთები და მიღებული შემოსავლები დაიბეგრებოდა ამ განაკვეთების მიხედვით, 2011-2014 წწ. ქვეყნის ბიუჯეტი

გაიზრდებოდა არანაკლებ **305,1** მილ. ლარით (ანუ, არარეზიდენტ პირებზე 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: **2 067,1** მილ. ლარი და **6,1** მილ. ლარი. ანუ, არარეზიდენტ პირებზე მთლიანად გადახდილი თანხების 58,4%-ი და დაკავებული თანხების 63%-ი. შესაბამისი საგადასახადო განაკვეთებით დაბეგვრის პირობებში, მხოლოდ „სხვა შემოსავლების“ მუხლით, ქვეყნის ბიუჯეტი დამატებით მიიღებდა **210,9** მილ. ლარს.

როგორც ირკვევა, „სხვა შემოსავლების“ მუხლით გამომუშავებული შემოსავლების უდიდესი ნაწილი, არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებულია წყაროს ქვეყანაში მუდმივი დაწესებულების გარეშე, რაც ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საქართველოს მიერ ხელშეწყვერულ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან.

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

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

| №   | შემოსავლის სახე   | 2011               |                         |   | 2012                 |                         |   | 2013                 |                         |   | 2014                 |                      |   |
|---|---|--------------------|-------------------------|---|----------------------|-------------------------|---|----------------------|-------------------------|---|----------------------|----------------------|---|
|   |   | გადახდილი<br>თანხა | დაკავებ<br>ული<br>თანხა | შესაბამისი<br>პროცენტით<br>დაკავების<br>შემთხვევაში | გადახდილი<br>თანხა   | დაკავებ<br>ული<br>თანხა | შესაბამისი<br>პროცენტით<br>დაკავების<br>შემთხვევაში | გადახდილი<br>თანხა   | დაკავებ<br>ული<br>თანხა | შესაბამისი<br>პროცენტით<br>დაკავების<br>შემთხვევაში | გადახდილი<br>თანხა   | დაკავებუ<br>ლი თანხა | შესაბამისი<br>პროცენტით<br>დაკავების<br>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<br>პირადი<br>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<br>მუშაობის<br>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<br>შემოსავალი  | -                  | -                       | -   | 5 159 038            | -                       | 1 031 808   | 21 396               | -                       | 4 279   | -                    | -                    | -   |
| 7   | სხვა შემოსავლი  | 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<br>პირადი<br>ანაზღაურება                            | 0                  | 0                       | 0   | 17 855               | 0                       | 1 786   | 0                    | 31 251                  | 0   | 0                    | 24                   | 0   |
| 5   | დაქირავებით<br>მუშაობის<br>ანაზღაურება                            |                    |                         |   |                      |                         |   | 6 909                |                         | 1 382   | 182 561              |                      | 36 512  |
| 6   | ნამეტი<br>შემოსავალი  |                    |                         |   |                      |                         |   |                      |                         |   |                      |                      |   |
| 7   | სხვა შემოსავლი  | 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:<br/>ხელშეკრულების<br/>მქონე და არმქონე<br/>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>                                  |

**მესამე თავში** - „საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სრულყოფის მიმართულებები“, ჩამოყალიბებულია მოსაზრებები და შემოთავაზებულია წინადადებები, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების სამართლებრივ-ეკონომიკური მექანიზმის შემდგომი სრულყოფის ძირითადი ასპექტების შესახებ, რაც ითვალისწინებს ხელშეკრულებების ცალკეული მუხლების შინაარსობრივი მხარის დაზუსტებას, ტერმინების დაკონკრეტებას, ხელშეკრულებების დანართში სპეციალური დათქმების შემუშავებას და შეტანას, განაკვეთების ოდენობისა და დაბეგვრის ადგილის განსაზღვრას. საქართველოს მიერ გაფორმებული ხელშეკრულებების შესწავლიდან გამომდინარე გამოიკვეთა, რომ მოგების გადასახადის დეკლარაციის მოქმედ ფორმას უნდა დაემატოს ახალი გრაფები: ქვეყნის გარეთ მიღებული შემოსავლების შესახებ; ხარჯების ნაწილში - მუდმივი დაწესებულებისათვის მისაკუთვნებელი სათაო ოფისის ადმინისტრაციული ხარჯების, ხოლო საინფორმაციო ნაწილში - სათაო ოფისის მთლიანი შემოსავლების და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების შესახებ. არარეზიდენტი პირის მიერ მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით მიღებული დასაბეგრი მოგების გადასახადის გამომანგარიშება შეიძლება ჩვენს მიერ დაზუსტებული შემდეგი ფორმულის მიხედვით:

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

მ. დ. მ. გ. = ----- X მ. გ. გ.

100

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

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

ს. გ. ხ. - საერთო გამოსაქვითი ხარჯი;

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

მ. გ. გ. - მოგების გადასახადის განაკვეთი.

არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში პასიური საქმიანობით მიღებული (დივიდენდი, პროცენტი, როიალტი) შემოსავლების დაბეგვრისთვის შემოთავაზებულია უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის განსაზღვრის მეთოდი, რაც ითვალისწინებს არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული

შემოსავლების დაბეგვრას ხელშემკვრელ სახელმწიფოებს შორის ანალოგიური შემოსავლების მიმართ დაწესებული საგადასახადო განაკვეთებიდან უმცირესი საგადასახადო განაკვეთით.

უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის განსაზღვრის მეთოდით არარეზიდენტი პირების მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმები წარმოდგენილია სქემატურად შემდეგი სახით (იხ. სქემა 2, გვ. 25).

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების განთავისუფლების და ჩათვლის მეთოდებთან შედარებით, წყაროსთან მიღებული შემოსავლების უმცირესი საგადასახადო განაკვეთით დაბეგვრის მეთოდი მარტივია, ამასთან, მისი უპირატესობა ვლინდება წყაროს ქვეყანასა და რეზიდენტ ქვეყანაში ანალოგიური შემოსავლების დაბეგვრისას პირის მიმართ ერთნაირი მიდგომების გამოყენებაში.

მიგვაჩნია, რომ პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული ანალოგიური შემოსავლების დაბეგვრა უმცირესი საგადასახადო განაკვეთის მეთოდით, ერთი მხრივ, ხელს შეუწყობს განვითარებადი ეკონომიკის ქვეყნებში, მათ შორის, საქართველოშიც ინვესტიციების მოზიდვას და, შესაბამისად, ქვეყნის ეკონომიკის გაძლიერებას, დამატებითი სამუშაო ადგილების შექმნას, მეორე მხრივ კი, ყოველმხრივ დაცული იქნება ხელშემკვრელი სახელმწიფოების გადამხდელების ინტერესები.

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

**a** - არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავალი;

**P<sub>1</sub>** - საგადასახადო განაკვეთის პროცენტი წყაროს ქვეყანაში;

**P<sub>2</sub>** - საგადასახადო განაკვეთის პროცენტი რეზიდენტ ქვეყანაში;

ამ აღნიშვნების გათვალისწინებით წყაროს ქვეყანაში და რეზიდენტ ქვეყანაში საპროცენტო საგადასახადო განაკვეთების მიხედვით არარეზიდენტი პირის დაბეგვრისთვის გვექნება შემდეგი საგადასახადო რეჟიმები. (სქემა 3. გვ. 26). თუ:

1) **P<sub>1</sub> = P<sub>2</sub>** მაშინ, არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავალი დაიბეგრება **P<sub>1</sub>** პროცენტის საგადასახადო განაკვეთით. რეზიდენტ ქვეყანაში კი, შესაბამისი შემოსავლის მიმართ იგი განთავისუფლდება დაბეგვრის

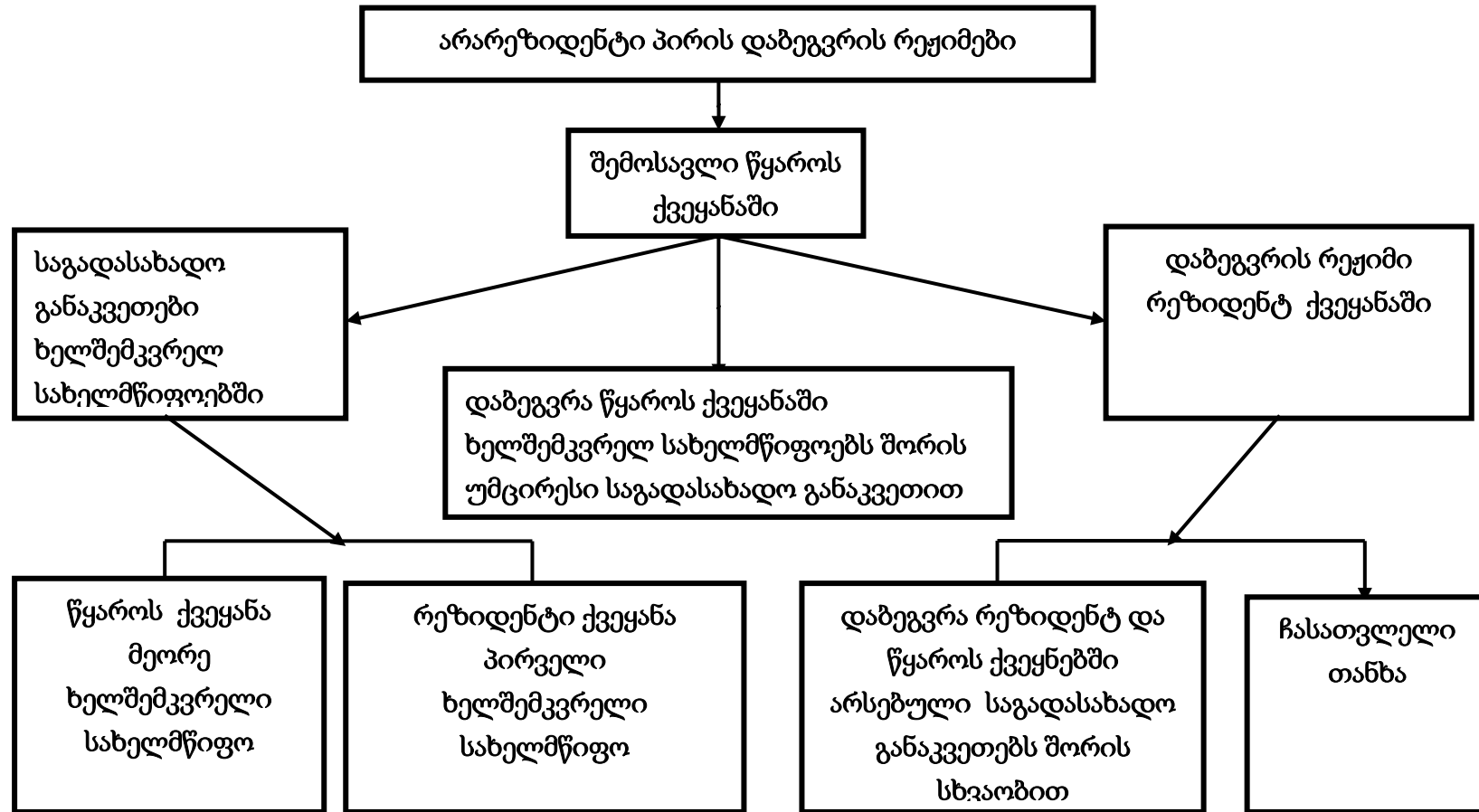
რეჟიმისაგან. თანაც, რეზიდენტი ქვეყანა თავის რეზიდენტ პირს ჩაუთვლის წყაროს ქვეყანაში ამ შემოსავალზე გადახდილ გადასახადს. გამოდის, რომ ამ შემთხვევაში არარეზიდენტი პირის მიერ გადახდილი გადასახადის თანხა წყაროს ქვეყანაში ტოლი იქნება  $aP_1$ - ის. ამასთან, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ტერიტორიულობის პრინციპიდან გამომდინარე, დაბეგრილი თანხის გადახდა მოხდება წყაროს ქვეყანაში (საქართველო).

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

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



არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმების მოდელი



ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ეკონომიკური მოდელი

| არარეზიდენტი პირის დასაბეგრი შემოსავალი ხელშემკვრელ სახელმწიფოებში | საგადასახადო განაკვეთები ხელშემკვრელ სახელმწიფოებში |   | შემოსავლების დაბეგვრა უმცირესი განაკვეთით | არარეზიდენტი პირის დაბეგვრა რეზიდენტ ქვეყანაში  |                           |
|--|---|---|---|---|---------------------------|
|  | მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფო (წყაროს ქვეყანა)      | პირველი ხელშემკვრელი სახელმწიფო (რეზიდენტი ქვეყანა) |   | დასაბეგრი საგადასახადო განაკვეთი                | ჩასათვლელი თანხა          |
| დივიდენდი:   |   |   |   |   |                           |
| I ვარიანტი   | P <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>  |

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ეკონომიკური მოდელის პრაქტიკული თვალსაჩინოების წარმოდგენის მიზნით პასიური საქმიანობით მიღებული დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის დაბეგვრის რეჟიმები წარმოვადგინოთ პირობითი საპროცენტო განაკვეთებით. იხ. სქემა 4, გვ. 27.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ეკონომიკური მოდელი პირობითი საპროცენტო განაკვეთებით

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

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

### III დასკვნები და წინადადებები

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**სადისერტაციო თემაზე ავტორის მიერ გამოქვეყნებულია შემდეგი ძირითადი ნაშრომები:**

1. საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის არსი, სახეები და განვითარების ეტაპები, საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია, თემაზე: „ბიზნესის განვითარება გლობალური ეკონომიკის პირობებში“, საქართველოს ბიზნესის აკადემია, გვ. 137-141, თბ. 2016;

2. არარეზიდენტი პირის მიერ წყაროს ქვეყანაში პასიური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმები, ჟურნალი, „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, № 2, აპრილი-მაისი, გვ. 14-17, თბ. 2016;

3. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების თეორიულ-მეთოდოლოგიური წანამძღვრები, ჟურნალი, „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, № 2, აპრილი-მაისი, გვ. 18-27, თბ. 2016;

4. ხანიშვილი ვ. საქართველოს მიერ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების ეკონომიკური ეფექტიანობა, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, №3, ივნისი, გვ. 20- 32, თბ. 2016..

Economics and Business Faculty

Sokhumi State University

Vasil Khanishvili

**Advancement of the Avoiding Mechanism of the International  
Double Taxation in Georgia**

Represented to gain the academic doctorate of business administration

The messenger of an act

Tbilisi

2016



The act is performed at the faculty of Economics and Business, Sokhumi State University

Head-Scientist:

**Iuri PaPaskua** An associated professor at the faculty of Economics and Business, Sokhumi State University, Academic Doctor of Economic Sciences

Experts:

**Nanuli Dzimtseishvili** An associated professor at the faculty of Economics and Business, Sokhumi State University, Academic Doctor of Economic Sciences

**Giorgi Khmaladze** A chairman at an association board of accountants and auditors, Academic Doctor of Economic Sciences

Reviewers:

**Davit Jalaghonia** A professor at the faculty of Economics and Business, Sokhumi State University, Academic Doctor of Economic Sciences

**Levan Dzneladze** The first deputy of a director general of service agency of the ministry of Finance of Georgia, Academic Doctor of Economic Sciences

**The act is maintained** on July 26<sup>th</sup>, 2016, 15:00, at the meeting of the act board at the faculty of Economics and Business, Sokhumi State University. **Address:** Ana Politkovskaia str., №61, 7<sup>th</sup> floor, room for presentation.

A learned deputy of the act board,  
An associated professor at the faculty of Economics and Business, Sokhumi State University,  
Academic Doctor of Economic Sciences

**Madona Gelashvili**

## **General characteristics of the act**

**Topicality of the research:** At the stage of a constant development of the economic relations among states, the issues related to the taxation of incomes and capital for the countries taking part into this process became topical. At the background of raising competition for attracting capital and investment, a requirement of a double taxation avoidance in the current law is deeply felt. Mostly, it is related to the agreements executed by Georgia for the avoidance of the double taxation on incomes and capital. It is important to choose the appropriate principles, methods, and forms for the avoidance of the double taxation, to specify the information related to the incomes and expenses of the nonresidents in the source country, to advance the current model of taxation policies and to mobilize more money recourses into the budget of the country.

Hereby, the experience of the prolonged practical activities in this field provided the interest towards the mentioned problem and representation of the act about the advancement of each element of the avoidance of the double international taxation among countries.

**The aim of the research:** To specify the economic parts of the agreements about avoiding the double international taxation executed by Georgia, and developing an advancement of the algorithms, that provides the grows of the budget incomes and the economics of the country.

### **The main tasks:**

- Research, analyses and evaluation of the idea, formation, reasons, principles, types, methods, theoretical-methodic basis, and a state regulated normative-legal basis of avoiding the international double taxation;
- To show the effectiveness and characteristic tendency of the system of avoiding the international double taxation and the agreements executed by Georgia with the contracting countries;
- To analyses and evaluate incomes received by activities within a fixed institution or without it by a non-resident in the source country and to form the positions as well;
- To analyses and evaluate the economic results got by the agreements executed by Georgia about avoiding the double taxation;

➤ To detect the factors that have negative effects on the effectiveness of the advancement of the mechanism for avoiding the international double taxation and to specify the economic parts;

➤ To specify the directions for the advancement of the mechanism of avoiding the international double taxation and to develop appropriate algorithms;

**The object of the research** is the process related to the mechanism of avoiding the double taxation.

**The subject** is the advancing directions of the theoretical-methodic and practical aspects relating to avoiding the international double taxation.

**Current condition of the research, and its theoretical and methodical basis.** The theoretical basis of the act is the works of the scientists and practical specialists working on the issues about international double taxation. Among the foreign authors, the following famous scientists made a great contribution to each aspects of the research and on the decision of problematic issues: Ph. Baker, A. Brizgalina, A. Gracheva, P. denberg, V. Koshina, O. Martin, M. Pirer, L. Polezharova, A. Skaar, A, Phokin, A. Shakirianov, A. Shakhmatiev, etc. The introduction of their works made us possible to express our position authentically.

Activity of Georgia within the international agreements about avoiding the double taxation begins from 2000, but fundamental researches of Georgian scientist-economists about the issues of international double taxation doesn't exist there. The works have been published about the separate directions relating to the topic by the following authors: V. Giorgadze, Z. Vashakidze, Z. Rogava, G. Uridia, I. Papaskua, N. Terashvili, L. Chkhikvadze, G. Kupharadze.

**The methods of the research and the information basis.** Method of comparative analyses and syntheses, statistical observation, generalization and abstraction, analogy, systemic approach, modeling, etc. are used in the process of research.

**The informative basis of the research is:** the pattern conventions about double taxation issues for developed and developing countries by United Nations Organization and pattern conventions about incomes and capital by the organization of economic cooperation and development; The constitution of Georgia; Tax code of Georgia; The law of Georgia "about entrepreneurs"; The agreements between Georgia and other countries about avoiding double

taxation on incomes and capital and prevention of failure to pay; The orders of the Ministry of Finance of Georgia; The data from electric basis of the revenue service, national statistics bureau and specialized web-pages.

**The main theses to be maintained.** After researching the problem the following thesis are revealed:

➤ The stipulating processes of avoiding double taxation of incomes and capital of non-residents and economic categories reflecting it: international economic and international legal double taxation;

➤ Ideal-methodic approaches of avoiding international double taxation, that are expressed by studying of principles, types and methods of avoiding incomes and capital by non-residents, an obligatory registration of fixed institutions and necessity of keeping particular register;

➤ Taxation of incomes of the non-residents in the source country by the least tax rate method existing in the resident country in regard to the similar incomes;

➤ Suspension of agreements executed between Georgia and the contracting countries or any changes into them. It is caused by one of the articles of the agreement “Other Incomes”, where incomes got by active as well as passive activities are perceived without any economic ground;

➤ The privileges set by the agreements about avoiding double taxation among contracting countries and the rule of using them. To set sanctions on misinterpreted information; Additional fields representing incomes and expenses in the profit declaration form of non-residents and parts of calculating of profit tax payment in the source country.

**Scientific innovation of the research.** The act represents the first attempt in Georgia to research existing approaches about avoiding international double taxation. Set agreements on the Legal-economic mechanisms about “avoiding double taxation on incomes and capital and prevention the failure to pay taxes” are learnt, analyzed and evaluated during the research process and theses are presented, that consist of the following innovative parts:

➤ The idea of international economic double taxation and international legal double taxation – economic categories of indicating process of taxation of incomes and capital of

non-residents, are specified on the basis of learning and generalizing of ideal-methodic approaches of avoiding the double taxation;

➤ There are studied and analyzed the tendencies of developing of existing principles and forms in this act. It is proved that an effective legal mechanism to this direction is in the process of formation in Georgia. According to this, statements are established and offered, that prefer taxation of incomes of non-residents in the source country (Georgia) according to the territorial principle;

➤ It is proved that the agreements executed between Georgia and other countries about “avoiding the double taxation on incomes and capital and prevention the failure to pay taxes”, particularly in the section of “other incomes”, are not effective for the source country. Accordingly, there is represented the mechanism, that incomes related to the active activities shouldn't be reflected in “other incomes” and should be regarded as income got by a non-resident from the activity of fixed institution and should be taxed according to the taxes set in the source country or should be specified in “other incomes”, that are meant to be incomes got from the passive activities;

➤ A new element should be considered into the active formula of calculating of profit tax in the source country (Georgia) with a fixed institution by a non-resident. The new element considers administrative expenditure of the head office of the non-resident, despite its location;

➤ In order tax rate in the source country not to be more than tax in the native countries, incomes taxation (dividends, percentages, royalty) from the passive activities is represented with the least tax rate method by the non-residents;

➤ From the research and analyses of profit declaration of non-residents, it's necessary the declaration to be advanced. It means adding of fields into the form of current declaration form. Accordingly, it is offered to add information about incomes from outside the country in the section of the incomes, to add administrative expenditure of the head office of a non-resident in the part of the expenditure and to add information about necessary data for calculating the expenditure in the section of the declaration information.

**Practical importance of the act.** Realization of the opinions, statements and offered recommendations, represented after the research, contributes to the developments of

problems related to avoiding the double taxation, as theoretical-methodic basis. Also it contributes to the decision on practical issues, that will increase incomes in the budget of the country, helps to attract foreign investments, to settle problems related to the employment and grows of the economy.

**Approbation of the act results.** The approbation of the research results was held at the international conference, it was reflected in the articles and was published in various précis and reviewing magazines as well. Besides, author's opinions about avoiding the double taxation was reported to the sectorial boards of Economics and Business Faculty of Sokhumi State University, in form of presentations of examinations and seminars.

**Structure and volume of the act.** The act is represented by 182 printed pages. It consists of an introduction, three chapters, 7 paragraphs, conclusions and statements, bibliography and appendixes. The structure of the act corresponds to the logic of the research and has the following form:

**Chapter 1. Theoretical and methodic basis of avoiding the international double taxation**

a. The ideal basis of the idea, origin and development of the international double taxation

b. Ideal-methodic approaches of avoiding the international double taxation

c. The state regulation of avoiding the double taxation of the international agreements

**Chapter 2. Analyses and evaluation of the current system of avoiding the international double taxation**

2.1 Features of taxation of incomes got from the active and passive activities in the source country by the non-resident

2.2 Economic effectiveness of the agreements executed by Georgia related to avoiding the double taxation

**Chapter 3. advancing directions of avoiding the international double taxation**

3.1 The main aspects for the legal regulation of avoiding the international double taxation

3.2 An algorithm avoiding international double taxation.

**Conclusion**

**Bibliography**

## **I. The main content of the act**

There is proved topicality of the subject of the research, and the aim and tasks, object and subject of the research are formulated by the logical sequence, main theses for the maintaining of the act is shown in the introduction section of the act. Separate elements of the scientific innovation are developed and practical importance of the act is defined after complex study, analyses and evaluation.

**Chapter I** – „Theoretical and methodic basis of avoiding the international double taxation“. There are defined and evaluated the idea of avoiding the international double taxation, the ideal basis of its origin and development, and principles, types and methods of avoiding the international double taxation. Territorial and residential principles and considering and releasing methods of avoiding the double taxation are learnt as well. Particular attention is paid to the fixed institutions, as the payer of the taxes in the source country of the non-resident. There are also defined and evaluated the legal aspects of a state regulation of the double taxation in Georgia.

After studying the idea of avoiding the international double taxation, theoretical and methodic basis of its origin and development, it is highlighted that the double taxation is the taxation of the same income or capital, with the same or similar taxes, by more than one country. It is proved that the precondition of the international double taxation is intensification of interregional relations of social-economic countries, that empowers the movement of labour and capital among countries. Besides, the advancement of the contemporary communication technology facilitates and stimulates companies to do business in more than one countries simultaneously.

In this case, the non-resident is under the economic and legal responsibility and as a result, tax obligations may be formed as a source of residence and incomes in the country.

In order to tax the income (of profit) of the company, wish of receiving the taxes is flickered on one hand by the „source country“ of the income, country, where the person gets income (profit), and on the other hand, by the resident country“, country, that is the fixed location of the entrepreneur. Income source country considers that as the place of economic activity is person's country, the income received within the jurisdiction of the source

country, must be taxed with the taxes established in the source country. The resident country considers that the person employed in the income source country, who provides commercial activities, is legally his resident and/or citizen and correspondingly taxation of the incomes got by the person from the economic activities should be done by the tax law of the resident country. In the first case, the basis of spreading tax jurisdiction on the person is his location of doing economic activities, and in the second case, its legal-juridical status. But considering the business interests of the entrepreneur, it may not matter whether the resident or profit source pay taxes in the budget of the country or not.

Considering the location of the economic activities and its legal-juridical status, there are studied and specified the processes, that provide the development of the international economic double taxation and international juridical double taxation.

International economic double taxation means the taxation of incomes received from passive economic activities by the resident of one country with the income source in another state with one of the taxes and with all taxes in the state of the resident according to the tax legislation of the country. **The international juridical double taxation** means the taxation of the incomes from an active economic activity by the help of a fixed institution of one country's resident into another country according to two or more state tax legislation;

In order to define the tendencies for avoiding double taxation, the stages of formation of international double taxation are formed.

**The first stage** began from the second half of the 19<sup>th</sup> century and included the period till 1913. This period is characterized with the beginning of formation of contemporary globalization process, with the concentration of capital and the formation of transnational companies. There begins the cooperation among countries about avoiding the double taxation of incomes and properties. The first international tax agreements were executed in the nineteenth century: Between France and Belgium – in 1843, and between Luxemburg and Netherlands – 1845.

**The second stage** began after ending of the First World War and included the period from 1920 till 1945. Statements about separating the incomes to be taxed from the direct taxes became important direction on this stage. This direction concerned the companies, performing their business in more than two countries.



**The third stage** began after ending the Second World War (1946) and continued till the middle ages of 1990s. World economic system was developing in this period, with the conflict between capitalist and socialist economics. Besides, international relations were developed intensively and large national organizations were formed: The League of Nations was substituted for United Nations Organization, groups for integration were formed: Organization for Economic Cooperation in Europe, Free Trade zone of North America, etc.

In 1963 Organization for Economic Cooperation in Europe developed the first version of a convention “about double taxation of incomes and capital. This convention was finalized in 2008, after proceeding further processing. More than 500 agreements were set on the basis of this convention. Since it was oriented on the relations of developed countries, experts in United Nations Organization developed typical the convention about regulations of relations of developed and developing countries in the sphere of taxation. This typical convention by United Nations Organization was constituted in 1980.

**The fourth stage** began from 1990s and continues up to now. This stage of developing tax system is characterized with the fastest development of informational technologies, that led to the world financial globalization, immediate drain of capital among countries, formation of new businesses, that doesn't fit to the traditional scheme of taxation. The process of international coordination of tax contracts in the sphere of electronic commerce begins from 1998.

The economics of Georgia is being incorporated in the international competence. Georgian market is attractive for many foreign companies or people. Investment inflow begins in Georgian business. Accordingly, Georgia as a country of incomes source becomes inseparable from the international taxation system.

While executing agreements about avoiding double taxation, Georgia uses the model convention by Organization for Economic Cooperation in Europe.

In order to study ideal-methodic approaches of avoiding international double taxation, there are defined specific terms used in the model conventions, such as: „resident“, „non-resident“, „fixed institution (representatives)“.

Resident is originated from a Latin word – “residents” and means a person, who constantly lives in a particular country. Besides, the person can't be a citizen of this country.

From the point of economics and administration, a resident is a natural person or a legal person, who is registered in a particular country and is under the legislation of this country.

According to the Georgian Tax Code, the resident is a natural person who spends 183 days or more in the territory of Georgia, during the calendar year in succession, or a natural person, who has been engaged in the state job of Georgia in foreign country, during a tax year.

The main criterion for defining the residence of a legal person is a place of a state registration.

Non-resident is originated from a Latin word, too – “non-resident” and means a natural or a legal person, who acts in the territory of a particular country, does any business, and is registered or constantly lives in another country.

According to the model convention of avoiding international double taxation, „**fixed institution**“ is meant to be an economic business, that is located on a particular place and is engaged in doing business partly or entirely.

Terms are defined by the agreements about avoiding double taxation, set by Georgia. Building sites, installing or assembling objects are considered to be the fixed institution for non-residents, on the basis of the abovementioned terms (see timetable 1, pg. 13).

The term of a constant taxation is a basis of agreements about avoiding double taxation executed among countries. Accordingly, in order to define a right of a state to perform a taxation of a business profit (income) in another state, it is necessary the non-resident to have a fixed institution (representative) in a source country.

There are defined précised approaches, which while taxing incomes (profit) through the fixed institution, advantage of a model convention to be highlighted in the behalf of the model convention by Organization of an Economic Cooperation and Development (OECD). Developing countries in the behalf of developed countries have a chance to expand the area of a “fixed institution” as a tax base of contemporary transnational corporations.

Terms of a building site, an installing or assembling objects, which define whether a non-resident is a fixed institution<sup>12</sup>

| The period of beginning of an observation on a fixed institution (representative) | Countries   |
|---|---|
| 6 month   | Slovenia, San-Marino. Slovakia, Bahrain, Qatar, United Arab Emirates, Germany, Switzerland, Egypt 6/183, Singapore, Malta, Kuwait, Luxemburg, Finland, Czech, Austria, Latvia, Italy, Poland, Turkmen, Armenia, Kazakhstan, Azerbaijan, Netherlands, Dania, France, Spain, China, Uzbek, Norway, Iceland, |
| 9 month   | Croatia, Portugal, Serbia, Estonia, Israel, Lithuania, Belgium, Rumania, Bulgaria, Greece, Cyprus   |
| 12 month  | Sweden, Hungary, Turkey, the United Kingdom, The Ukraine, Iran, Japan, Belarus  |
| 90 month  | India   |

In order to provide intensive development of commercial-economic relations among countries and contribute the scale of international business growing, the importance of the agreements about avoiding the double taxation is studied and evaluated. Besides, it is specified that the main task of such agreements is to tax the non-resident legal person in the source country.

Incomes received by the non-resident from fixed institution or without it, is under the legislation of this country. Accordingly, in order to examine tax policies of avoiding the double taxation, it is important to study various principles, forms and methods existing in one tax jurisdiction.

The following are used in the practice of the tax jurisdiction: **The principle of residence, territorial, and citizenship.**

---

<sup>1</sup>. Ministry of Finance of Georgia

The idea of the **Residence Principle** is that any person, who is considered to be the resident of this jurisdiction, according to the tax norms, is subordinated to the taxation in this country, concerning his whole income, from all sources, including foreign sources;

**According to the Territorial Principle**, only income (capital) is taxed, that is related to doing the business or that is located on its territory;

On the ground of the developing countries, unlike developed countries that are mostly importer of finished goods, new technological communications and other assets, there is highlighted territorial principle in this act, since in this case profit (income) will be taxed in the territory of the source country and taxed money will be accumulated in their budget.

Legal form – „fixed institution“ includes incomes got by non-resident in the non-resident country (source country). The resident includes incomes (passive incomes) got by the investment business in the source country.

According to the model conventions, the developed countries, considering particular situations, use the worldwide methods for avoiding the international double taxation: Methods of **Exemption** and **Consider**.

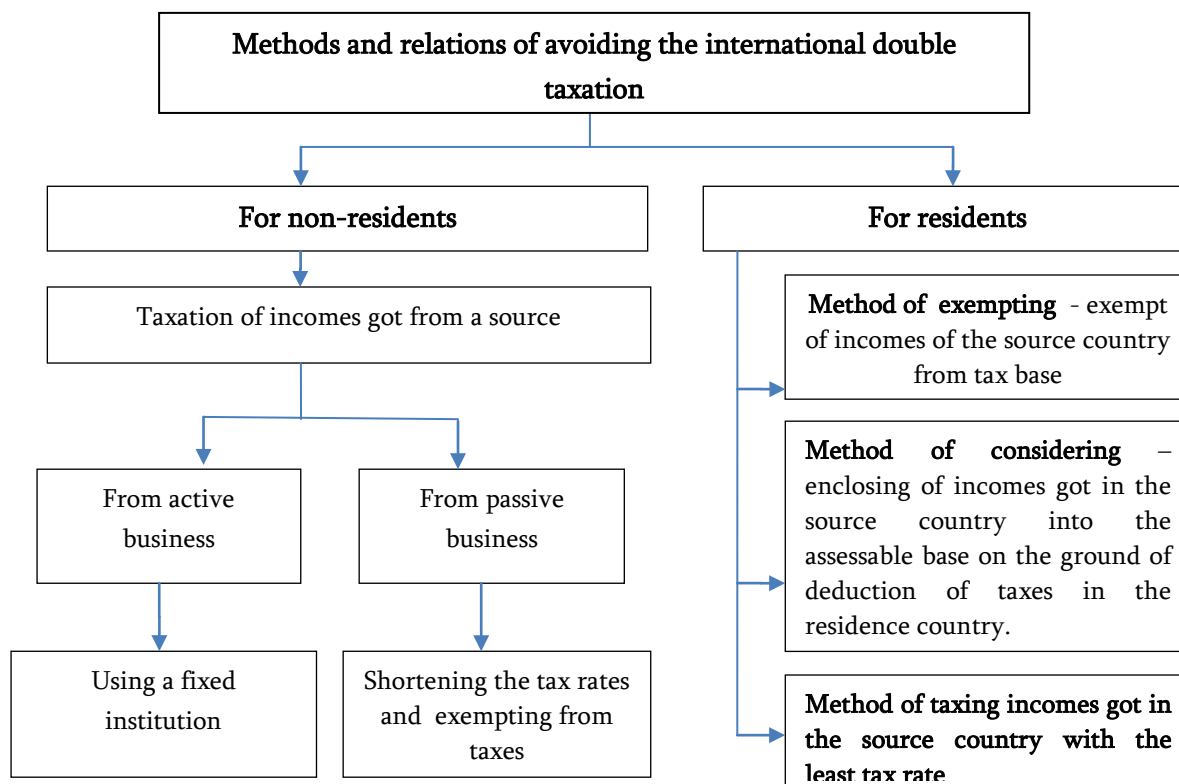
**Method of Exempting from taxes** means, that combined income got by the one state resident participating in the agreement, must be exempted from taxation in the first country.

**Method of considering** means that profit tax paid in the resident country will be considered to be the money that would be remitted according to the current rules and rate in the country of registration.

Famous American scientists Richard L. Dernberg and V. A. Kashin, as well as I. G. Rusakova, have performed great services for the classification of methods and development of the theory of avoiding the international double taxation.

We can represent methods for avoiding international double taxation and their relations in a diagram form, for a demonstration, on the basis of generalization of studied methods and principle in the theory:

Diagram 1.



**The second chapter** – „Analyses and evaluation of system of avoiding the international double taxation“; There are done analyses and evaluation of a current system of avoiding double incomes taxation. It is done by non-residents in Georgia (source country) and includes incomes got from fixed institutions and/or without it. There is mentioned that incomes of non-residents in Georgia got from an active business is related to the existence of a fixed institution. Incomes got from a passive business are not related to the existence of a fixed institution. It has been highlighted that incomes got from a passive business is usually taxed with Residence Principle. Besides, the incomes got from Georgian source with the thesis of „other incomes“, is fully taxed with Residence Principle, whereas incomes got from a passive as well as an active business are united under this thesis in practice. It means that incomes got from such businesses by non-residents are not taxed in the source country and the budget of Georgia loses millions of incomes. Incomes got from similar businesses must be related to the existence of a fixed institution and must be taxed in the source country. On the ground of economic effectiveness, the necessity of changes into the agreements executed by Georgia about avoiding of double taxation is proved.

On the ground of the information got from the revenue service and the analyses of data described there (timetable 2, pg. 17), it seems that the money not paid by the non-registered non-residents in the budget was thousands of million GEL in 2011-2014. Setting the precise number is impossible as factors are various, usually because of irrelevant positions towards registration and taxation of non-residents. During this period, sum paid on non-residents in Georgia is – **3,5** mil. GEL; Withheld sum is **9,6** mil. GEL, that's only 0,27 %. The least tax rate on similar incomes, set for residents in Georgia, is 5 %. It is easy to understand what amount of money failed in the budget for not taxing the incomes got from non-residents during the last period in Georgia. Also, it is easy to count how much will be lost in the future if the approaches developed in the agreements don't change. But it should be considered that there are various tax rates according to the forms of incomes and the incomes would be taxed according to this rates; The budget of the country would be increased by at least 305 144 346 GEL ( 8,6 % of the money paid for non-residents) in 2011-2014. The article „other incomes“ has the biggest share from the incomes got from the non-residents in Georgia; Paid and withheld sum in this part is **2 067,1** mil. and **6,1** mil. correspondingly; That's 58,4 % of the money paid for non-residents and 63% of the withheld money. While taxing with relevant tax rates, the budget of the country would get **210,9** mil. GEL in addition, only with the article „other incomes“.

It seems that most part of the incomes earned with the article „other incomes“, is got without non-residing in the source country, that is free of taxation according to the agreements about avoiding the double taxation, executed with contracting countries.

The money got from non-payment of income tax for hired natural persons is an important loss for the budget of Georgia, but it is impossible to get information about it, as calculation of such activities is unregulated. During that period, there are important losses in the budget of the country from the passive activities, such as: dividends, percentage, and royalty. The losses from the dividend are 7,88 %, that's **24,1** mil. GEL; From percentage – 12,56 %, that's **38,3** mil. GEL; From royalty – 2,65 %, that's 8,1 mil. Gel. The budget of the country lost about more than 7%, that's **21,3** mil. Gel, for not taxing the private wage, the wage for hiring job and gain of income by non-residents.

Timetable 2.

**Taxation of incomes got from non-residents in Georgia**  
**a) To the countries having double taxation agreements**

| №  | Type of income  | 2011               |                |  | 2012                 |                  |  | 2013                 |                  |  | 2014                 |                |  |
|--|---|--------------------|----------------|--|----------------------|------------------|--|----------------------|------------------|--|----------------------|----------------|--|
|  |   | Paid money         | Withheld money | In case of withholding with appropriate percentage | Paid money           | Withheld money   | In case of withholding with appropriate percentage | Paid money           | Withheld money   | In case of withholding with appropriate percentage | Paid money           | Withheld money | In case of withholding with appropriate percentage |
| 1  | Dividend  | 16 744 60          | -              | 83,723   | 118 237 655          | -                | 5 911 883  | 212 601 113          | -                | 10 630 056   | 148,493,791          | -              | 7 424 690  |
| 2  | Percentage  | 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  | Royalty   | 789985             | -              | 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  | Independent private wage                              | 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  | Wage for hiring job                                   | 1255 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  | Gained income   | -                  | -              | -  | 5159 038             | -                | 1 031 808  | 21 396               | -                | 4 279  | -                    | -              | -  |
| 7  | Other income  | 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>Total</b>  | <b>10 1527 892</b> | <b>213 504</b> | <b>13 613 985</b>                                  | <b>1136 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>b) With countries having double taxation agreements</b> |   |                    |                |  |                      |                  |  |                      |                  |  |                      |                |  |
| 1  | Dividend  |                    |                |  |                      |                  |  |                      |                  |  |                      | 93 684         |  |
| 2  | Percentage  |                    |                |  |                      |                  |  | 195 340              | 119 833          | 9 767  |                      |                |  |
|  | Royalty   |                    |                |  |                      |                  |  |                      |                  |  |                      |                |  |
| 4  | Independent private wage                              | 0                  | 0              | 0  | 17,855               | 0                | 1 786  | 0                    | 31 251           | 0  | 0                    | 24             | 0  |
| 5  | Wage for hiring job                                   |                    |                |  |                      |                  |  | 6 909                |                  | 1 382  | 182 561              |                | 36,512   |
| 6  | Gained income   |                    |                |  |                      |                  |  |                      |                  |  |                      |                |  |
| 7  | Other income  | 0                  | 0              | 0,0  | 48 471               | 0                | 4 847  | 3 772 989            | 1 244            | 377 299  | 2 064 191            | 0              | 206,419  |
|  | <b>Total</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>93 708</b>  | <b>242 931</b>                                     |
|  | <b>Total: with countries having agreements or not</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>                                 |

**The third chapter** – „Directions for advancing of avoiding international double taxation“; there are developed opinions and statements are offered, about main aspects for future advancement of legal-economic mechanism of avoiding international double taxation, that includes specifying content of each thesis of agreements and terms, defining amount of rates and place of taxation. On the basis of studying of agreements executed by Georgia, it's clear that new columns should be added to the current form of profit tax declaration: about incomes got from outside the country; about whole administrative expenses of a head office for the fixed institutions – in the section of expenditure; about the whole incomes of a head office and the whole administrative expenditure – in the information section. Calculation of assessable profit tax by means of fixed institution by non-resident is possible according to the following formula:

$$P. T. F. I. = \frac{(A. I. F. I. - T. E. D. - A. E. H. F. I.)}{100} \times R. P. T.$$

**P. T. F. I.** - Profit tax of a fixed institution;

**A. I. F. I.** - Assessable income of a fixed institution;

**T. E. D.** - Total expenditure for deduction;

**A. E. H. F. I.** - administrative expenditure of a head office for a fixed institutions;

**R. P. T.** - Rate of a profit tax.

Method for defining the least tax rate is offered for the taxation of incomes got (dividend, percentage, royalty) from passive activities by the non-resident in the source country. It considers taxation of incomes got from the non-resident in the source country, to be done with the least tax rate established for similar incomes among contracting countries.

Taxation policies for incomes got by non-resident in the source country with the method of defining the least tax rate is represented by a diagram in the following form (see a diagram 2, pg. 20).

In comparison to Exempting and Considering Methods for avoiding of double taxation, Method of taxation of incomes got at the source by the least tax rate is simple, besides its



advantage is shown by the usage of the same approaches to the person during taxation in the source country and resident country.

We consider that taxation of similar incomes by the method of the least tax rate on one hand contributes to attracting investments in developing countries, including Georgia and accordingly contributes to the strengthening of economics of the country, creation additional job vacancies and on the other hand, the interests of contracting states will be protected.

The mathematic algorithm has been developed in order to establish optimal rate of taxes got from incomes in the source country by the non-residents. There are used the following markings:

**a** – Income got in the source country by the non-resident;

**P<sub>1</sub>** – Percentage of a tax rate in the source country;

**P<sub>2</sub>** – Percentage of a tax rate in the resident country;

Considering these markings, according to the percentage tax rates in the source country and residence country, we will have the following tax policies for the taxation of the non-resident (Diagram 3. pg. 21). If:

1) **P<sub>1</sub> = P<sub>2</sub>**, then income got from the non-resident in the source country will be taxed by tax rate percentage of **P<sub>1</sub>**. It will be free of tax policy to the relevant income in the residence country. The residence country will regard the tax paid for this income to the resident in the source country. In this case, the money paid by the non-resident will equal to **aP<sub>1</sub>** in the source country. Besides, on the ground of the territorial principle for avoiding double taxation, the taxed money will be paid in the source country (Georgia).

2) **P<sub>1</sub> > P<sub>2</sub>**, then income got from the non-resident in the source country will be taxed by tax rate percentage of **P<sub>2</sub>**. Besides, on one hand, the resident country will regard the tax paid for this income in the source country by the non-resident, and on the other hand will not tax incomes got in the source country (Georgia). In this case, tax paid in the source country by a non-resident equals to **aP<sub>2</sub>**. Besides, on the ground of the territorial principle for avoiding double taxation, the taxed money will be paid in the source country (Georgia).

3)  $P_1 < P_2$  then income got from the non-resident in the source country will be taxed by tax rate percentage of  $P_1$ . Besides, the residence country will regard the  $aP_1$  of the tax paid by the non-resident in the source country and the person has to pay additional money defined by  $P_2 - P_1$  tax rate. In this case, the whole money paid by the non-resident in both source country and resident country will equal to:  $aP_1 + a(P_2 - P_1) = aP_2$ .  $aP_1$  – money paid in the income source country by the non-resident – stays in the source country and is directed to the budget of the source country. Money of  $a(P_2 - P_1)$  is to be paid in the residence country and is directed to the budget of the residence country. It must be said that the non-resident is taxed in both cases by  $\max(P_1, P_2)$  tax rate.

Diagram 2

Taxation model for incomes got in the source country by the non-resident

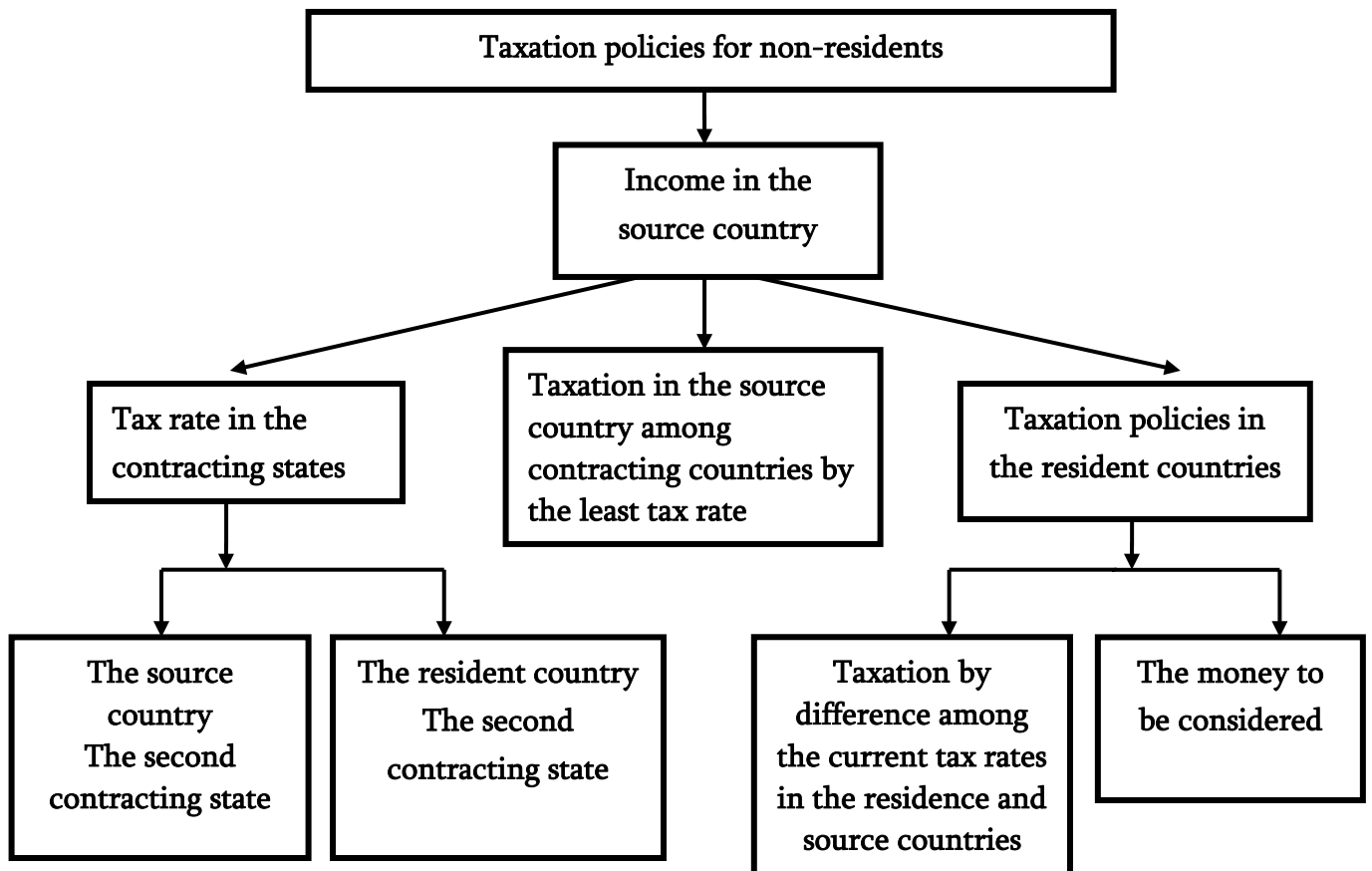


Diagram 3.

The economic model for avoiding the double taxation

| Assessable income of the non-resident in the contracting states | Tax rates in the contracting states               |   | Taxation of incomes with the least rate | Taxation of a non-resident in the residence country |                                |
|---|---|---|---|---|--------------------------------|
|   | The second contracting state (the source country) | The first contracting country (residence country) |   | Assessable income rate                              | The money to be considered     |
| <b>Dividend:</b>  |   |   |   |   |                                |
| I Version   | P <sub>1</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                                  | P <sub>1</sub> %                        | I version isn't taxed                               | Will consider aP <sub>1</sub>  |
| II Version  | P <sub>1</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                        | II version isn't taxed                              | Will consider a P <sub>2</sub> |
| III Version   | P <sub>1</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                                  | P <sub>1</sub> %                        | III version P <sub>2</sub> %- P <sub>1</sub> %      | will consider aP <sub>1</sub>  |
| <b>Percentage:</b>  |   |   |   |   |                                |
| I Version   | P <sub>1</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                                  | P <sub>1</sub> %                        | I version isn't taxed                               | Will consider aP <sub>1</sub>  |
| II Version  | P <sub>1</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                        | II version isn't taxed                              | Will consider a P <sub>2</sub> |
| III Version   | P <sub>1</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                                  | P <sub>1</sub> %                        | III version P <sub>2</sub> %- P <sub>1</sub> %      | will consider aP <sub>1</sub>  |
| <b>Royalty:</b>   |   |   |   |   |                                |
| I Version   | P <sub>1</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                                  | P <sub>1</sub> %                        | I version isn't taxed                               | Will consider aP <sub>1</sub>  |
| II Version  | P <sub>1</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                        | II version isn't taxed                              | Will consider a P <sub>2</sub> |
| III Version   | P <sub>1</sub> %                                  | P <sub>2</sub> %                                  | P <sub>1</sub> %                        | III version P <sub>2</sub> %- P <sub>1</sub> %      | will consider aP <sub>1</sub>  |

In order to imagine the economic model for avoiding double taxation, the policies for taxation of dividend, percentage and royalty, got from the passive activities, are represented by conditional percentage rates. See Diagram 4, pg. 22.

**Diagram 4.**

**The economic model for avoiding the double taxation with conditional percentage rates**

| Assessable income of the non-resident in the contracting states | Tax rates in the contracting states               |   | Taxation of incomes with the least rate | Taxation of a non-resident in the residence country |   |
|---|---|---|---|---|---|
|   | The second contracting state (the source country) | The first contracting country (residence country) |   | Assessable income rate                              | The second contracting state (the source country) |
| <b>Dividend:</b>  |   |   |   |   |   |
| I Version   | 10%   | 10%   | 10%                                     | I Version   | Will consider 10%                                 |
| II Version  | 10%   | 8%  | 8%                                      | II Version  | Will consider 8%                                  |
| III Version   | 10%   | 15%   | 10%                                     | III Version   | Will consider 10%                                 |
| <b>Percentage:</b>  |   |   |   |   |   |
| I Version   | 10%   | 10%   | 10%                                     | I Version   | Will consider 10%                                 |
| II Version  | 10%   | 8%  | 8%                                      | II Version  | Will consider 8%                                  |
| III Version   | 10%   | 15%   | 10%                                     | III Version   | Will consider 10%                                 |
| <b>Royalty:</b>   |   |   |   |   |   |
| I Version   | 10%   | 10%   | 10%                                     | I Version   | Will consider 10%                                 |
| II Version  | 10%   | 8%  | 8%                                      | II Version  | Will consider 8%                                  |
| III Version   | 10%   | 15%   | 10%                                     | III Version   | Will consider 10%                                 |

**P.S.** The basis of economic model of avoiding double taxation, is taxation of the incomes got by the non-resident in the source country (Georgia) and contracting country (residence country) with the least tax rate on similar incomes from the current tax rates.

### III Conclusions and Statements

Significant conclusions have been developed during the working process on the act. Also the following statements have been developed about the advancement of avoiding double taxation incomes got from active and passive activities by non-residents in the source country (Georgia):

➤ On the basis of double taxation agreements, international economic double taxation complies the taxation of incomes got from passive economic activities of one country resident in another country by one of the taxes with the source of the income and all taxes in the residence country according to the tax legislation of this country. The international legal double taxation complies the taxation of incomes got from active economic activities in another countries by means of a fixed institution of one country resident, according to two or more state tax legislations;

➤ As the result of the research it has been cleared that most of the agreements about avoiding double taxation, is economically non-effective for the budget of Georgia. It is proved by the theses “other incomes”. According to the official documents the budget of Georgia lost **210,9** mil. GEL, but we think this information is incomplete. We consider this on the ground of informative columns of the declaration filled and represented according to the incorrectly and incompletely filled tax types; These columns are less controlled by the revenue service. Payers don't have a motivation to show real information, because they aren't legally in charge of providing incorrect information. Hence, in order to increase the effectiveness of agreements about avoiding double taxation executed by Georgia, while modification and/or setting new agreements, it's more rational to use model conventions regulated by UNO for the issues of double taxation for developed and developing countries;

➤ One of the main facts for losing incomes in the budget of Georgia is a disorder in registration of the non-residents and keeping register in the revenue service, Ministry of Finance of Georgia. Hence, obligatory registration of non-residents should be set and their register should be kept;

➤ In case of active business without registration in Georgia (the source country) by the non-resident, his constant institution should be a person, from whom he gets income.

Such practice exists. Besides, agreements avoiding double taxation don't limit the obligation of such registration;

➤ In the process of executing agreements about avoiding double taxation by Georgia, the term of three month grace should be set on the building sites, installation and assembly objects;

➤ On the ground of the agreements about avoiding double taxation executed by Georgia Taxation of non-residents should be done according not to the residence, but to the territorial principle. That provides the taxation of incomes got from the activities in the source country (Georgia) by non-residents;

➤ The rule of using graces set by international agreements should be changed so that such grace should be studied by the revenue service and the right of using this grace or getting back the money from the budget should be used only after this process;

➤ Sanctions should be enforced for providing of incorrect information for non-residents;

➤ To remove graces on incomes in cash from source of Georgia for non-residents; Banks should provide the revenue service with the information about such transactions;

➤ New columns should be added to the existing form of the profit tax: about incomes got from outside the country – in the section of the incomes, and in the section of the expenditure:

a) A column where the information should be represented about administrative expenditure related to the head office of the fixed institution of the non-resident;

b) A column in the section of information of the declaration, where informational data should be represented necessary for calculating administrative expenditures related to the head office of the fixed institution of the non-resident;

➤ Definitions should be defined for the execution of the agreements about avoiding double taxation; particular conditions should be defined in the behalf of each article, that will contribute to the grows of incomes in the budget of the source country.

**The following works have been published on the issue of the act by the author:**

1. The idea of international double taxation, types and the stages of its development, an international scientific-practical conference on the issue: “Development of a business in the conditions of the global economics”, Business Academy of Georgia, pg. 137-14, Tbilisi 2016;
2. The policies for taxation of incomes got from a passive activity in the source country by a non-resident, magazine, “Business and legislation”, №2, April-May, pg. 14-17, Tbilisi, 2016;
3. Theoretical-methodic basis of avoiding double taxation, magazine, “Business and legislation”, №2, April-May, pg. 18-27, Tbilisi, 2016;
4. V. Khanishvili, Economic effectiveness of the agreements executed by Georgia with contracting states, magazine “Business and legislation”, №3, June, pg. 22-32, Tbilisi, 2016.