

ავტორის სტილი დაცულია



ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

იურიდიული ფაკულტეტი

სამართლის სამაგისტრო პროგრამა (საჯარო სამართალი)

თამუნა კაკაშვილის

სამაგისტრო ნაშრომი თემაზე:

**„ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის სამართლებრივი რეგულირების
თავისებურებანი: ეროვნული და უცხოური კანონმდებლობისა და პრაქტიკის
ანალიზი“**

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია საჯარო სამართლის მაგისტრის
აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

სამეცნიერო ხელმძღვანელი – ზვიად როგავა (სამართლის დოქტორი)

თბილისი 2019

სარჩევი

შესავალი	3
1. ელექტრონული ვაჭრობის მნიშვნელობა ციფრული ინდუსტრიის სამყაროში.....	7
1.1. ელექტრონული ვაჭრობის ისტორიული განვითარება და მისი განსხვავება ტრადიციული ვაჭრობისგან.....	7
1.2. ელექტრონული ვაჭრობის ცნება	10
1.3. ელექტრონული ვაჭრობის სახეები	11
1.4. ვაჭრობის ელექტრონულად განხორციელების გზა.....	12
1.5. ელექტრონული ვაჭრობა – გამოწვევა საგადასახო ორგანოებისთვის	14
2. ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის სამართლებრივი ასპექტები.....	19
2.1. ელექტრონული ვაჭრობის გავლენა დაბეგვრის ძირითად პრინციპებზე	20
2.1.1. ელექტრონული ვაჭრობა და დაბეგვრის ზოგადი პრინციპები	21
2.1.2. ელექტრონული ვაჭრობა და დაბეგვრის სპეციალური პრინციპები	29
2.2. ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის თავისებურებანი მოგების გადასახადით.....	35
2.2.1. მუდმივი დაწესებულების ცნება.....	35
2.2.2. ვებგვერდი როგორც მუდმივი დაწესებულება	37
2.2.3. სერვერი როგორც მუდმივი დაწესებულება	38
2.2.4. ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებელი როგორც მუდმივი დაწესებულება	40
2.2.5. უცხოური საწარმოს ეკონომიკური კავშირი სახელმწიფოსთან.....	41
2.3. ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის თავისებურებანი დამატებული ღირებულების გადასახადით	46
2.3.1. ციფრული პლატფორმა – დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი	50
დასკვნა	53
გამოყენებული ლიტერატურა	57

შესავალი

ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის სამართლებრივი რეგულირება მე-20 საუკუნის მიწურულიდან დღემდე გამოწვევას წარმოადგენს ციფრული ინდუსტრიის სამყაროსთვის. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციამ (OECD) ჯერ კიდევ მე-20 საუკუნის მიწურულს ხაზი გაუსვა ელექტრონული ვაჭრობის მნიშვნელობას, აღიარა, რომ მას აქვს უდიდესი პოტენციალი, გავლენა მოახდინოს 21-ე საუკუნის მსოფლიო ეკონომიკის განვითარებაზე¹ და 1998 წლის 8 ოქტომბერს „ოტავას კონფერენციაზე“ მიიღო რეკომენდაციები ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრასთან დაკავშირებით.² აღნიშნული რეკომენდაციების მიღების შემდეგ, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციას (OECD) გამოქვეყნებული აქვს არაერთი ანგარიში და რეკომენდაცია,³ რომლებიც ასახავს „ოტავას კონფერენციაზე“ მიღებული „ჩარჩო შეთანხმების“ აღსრულების პროგრესს.

დისკუსია ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის საკითხებთან დაკავშირებით დღემდე არ განელეზულა, რასაც ადასტურებს ამავე ორგანიზაციის მიერ 2019 წლის მარტში გამოქვეყნებული კვლევა, რომელიც ეხება ციფრული პლატფორმების როლს დამატებული ღირებულების გადასახადთან მიმართებით⁴ და 2019 წლის 28-29 მაისს მიღებული სამოქმედო გეგმა – პროგრამა, რომელმაც მიზნად დაისახა თანამედროვე ეკონომიკის ციფრული ბუნებიდან წარმოშობილი საგადასახადო გამოწვევების კონსენსუსით გადაჭრა,⁵ აგრეთვე ევროპის პარლამენტის მიერ 2019 წლის თებერვალში გამოქვეყნებული კვლევა საერთაშორისო საგადასახადო საკითხებზე ციფრული სამყაროს გავლენის შესახებ.⁶

¹ OECD, A report by the Committee on Fiscal Affairs, A borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 8 October 1998, 3; იხ. <<https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>> [13.07.2019].

² იქვე, 1.

³ იხ., <<http://www.oecd.org/tax/treaties/ecommercereportsandtechnicalpapers.htm>> [13.07.2019].

⁴ OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, 2019; იხ. <www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> [13.07.2019].

⁵ OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2019; იხ. <<https://www.oecd.org/tax/beeps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>> [13.07.2019].

⁶ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, February 2019.

ზემოაღნიშნული ნაშრომები მიღებულია სახელმწიფოთაშორისი გამოცდილების გაზიარებით, შესაბამისად, მათი მიმოხილვა განსაკუთრებით ღირებულია საერთაშორისო პრაქტიკის ანალიზის მიზნით.

ელექტრონული კომუნიკაციების სრულყოფის კვალდაკვალ, თანამედროვე სამყაროში მნიშვნელოვანი აღიარება ჰპოვა სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების ერთ-ერთმა გზამ – ელექტრონულმა ვაჭრობამ (E-commerce). საგულისხმოა, რომ „გადასახადებით დაბეგვრის ისტორია ათასწლეულებს ითვლის. სახელმწიფოს წარმოშობასთან ერთად გადასახადი მისი მოთხოვნილების დაკმაყოფილების ერთადერთ შესაძლო საშუალებად იქცა. იცვლებოდა გადასახადების რაოდენობა, მისი დასახელება, დაწესებისა და გადახდის საშუალებები, თუმცა გადასახადების არსი ყოველთვის უცვლელი რჩებოდა.“⁷ ელექტრონული ვაჭრობის გაძლიერებამ საფრთხე შეუქმნა სახელმწიფოების ფისკალურ სუვერენიტეტს და საგადასახადო ორგანოების ეფექტიან ფუნქციონირებას, რაც, შესაძლებელია, მნიშვნელოვანი ბიძგი აღმოჩნდეს საგადასახადო სამართლის განვითარებისთვის. მოსალოდნელია, რომ ელექტრონული ვაჭრობის განვითარება ახალ ეპოქას შექმნის გადასახადებით დაბეგვრის ისტორიაში და შეცვლის გადასახადების დაწესებისა და გადახდის წესს.

2014 წლის 27 ივნისს ევროკავშირთან ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი სავაჭრო სივრცის შესახებ შეთანხმებაზე (DCFTA) ხელისმოწერით საქართველომ აღიარა, რომ ელექტრონული ვაჭრობა მრავალ სექტორში ზრდის ვაჭრობის შესაძლებლობებს. ამასთან, საქართველომ გამოხატა მზაობა, ხელი შეუწყოს ელექტრონული ვაჭრობის განვითარებას და ურთიერთთანამშრომლობას იმ საკითხებში, რომელიც წარმოიშობა ელექტრონული ვაჭრობით.⁸ იმის გავითვალისწინებთ, რომ „საგადასახადო სამართალი სამეწარმეო საქმიანობის მონაწილეთათვის ხელშემწყობი სამართლებრივი გარემოს ერთ-ერთი მთავარი შემადგენელი ნაწილია,“⁹ სამართლიანი, ეფექტიანი, განჭვრეტადი და მოქნილი საგადასახადო კანონმდებლობის არსებობა და მათი აღსრულება

იხ. <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf>> [13.07.2019].

⁷ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მესამე, თბილისი, 2017, 8.

⁸ ევროკავშირთან ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი სავაჭრო სივრცის შესახებ შეთანხმება (DCFTA), თავი 6, ნაწილი 6, ქვენაწილი 1, მუხლი 127.1.

⁹ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, თბილისი, 2012, 11.

ელექტრონული ვაჭრობის განვითარების ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან წინაპირობად უნდა იქნეს მიჩნეული.

„ციფრულ ეკონომიკაზე მორგებული საგადასახადო ნორმების არარსებობამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს როგორც პირდაპირ, ისე არაპირდაპირ გადასახადებზე.“¹⁰ ამდენად, საჭიროა, რომ საგადასახადო სამართალი გვთავაზობდეს სამართლებრივ ჩარჩოებს ელექტრონული ვაჭრობისთვის. სწორედ ეფექტიანი, განჭვრეტადი და სამართლებრივი ჩარჩოების შექმნა წარმოადგენს გამოწვევას საგადასახადო სამართლისთვის. სამეწარმეო საქმიანობის ელექტრონული გზით განვითარების კვალდაკვალ, „საერთაშორისო ორგანიზაციები და სახელმწიფოები აღიარებენ, რომ ელექტრონული ვაჭრობა დარჩა საგადასახადო ორგანოების ფარგლებს მიღმა, რამაც მნიშვნელოვანი პრობლემა შექმნა საჯარო ფინანსებისთვის.“¹¹ ამდენად, „საერთაშორისო ორგანიზაციებისა და საგადასახადო ორგანოებისთვის ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრა ერთ-ერთ ძირითად ინტერესს წარმოადგენს“¹² და თანამედროვე მსოფლიოს გამოწვევაა ისეთი საგადასახადო გარემოს შექმნა, რომელიც ზუსტად მოერგება „საზღვრების არმქონე“ ელექტრონულ სამყაროს.

ნაშრომის მიზანს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისა და საერთაშორისო პრაქტიკის ანალიზი ელექტრონული ვაჭრობის მოგების გადასახადითა და დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ძირითადი ტენდენციების, საუკეთესო პრაქტიკის, დაბეგვრისას არსებული პრობლემების და მათი მოგვარების გზების გამოსავლენად.

ნაშრომში დასახული მიზნის მისაღწევად გამოყენებულია კვლევის ისტორიულ-სამართლებრივი და შედარებით სამართლებრივი მეთოდები, რაც პრობლემის წარმოშობის მიზეზებისა და საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკის გაანალიზების საშუალებას იძლევა. ამასთან, ნაშრომში შედარებულია ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის სფეროში არსებული საერთაშორისო მიდგომები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობასთან, რაც მიზნად ისახავს საქართველოში „საზღვრების

¹⁰ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 62; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

¹¹ Pastukhov, O., Going Where No Taxman Has Gone Before: Preliminary Conclusions and Recommendations Drawn from a Decade of Debate on the International Taxation of E-Commerce, 2009, 1.

¹² Basu, S., International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, Journal of Information, Law & Technology, 2008, 1; იხ. <https://warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf> [13.07.2019].

არმქონე“ ელექტრონულ სამყაროზე მორგებული საგადასახადო გარემოს შექმნისთვის სწორი მიმართულების ჩამოყალიბებას. გარდა ამისა, ელექტრონული ვაჭრობისადმი საერთაშორისო ასპარეზზე არსებული მიდგომის უკეთ გათავისებისა და საუკეთესო პრაქტიკის განზოგადების მიზნით, ნაშრომში გაანალიზებული იქნება პრეცედენტული სასამართლოს გადაწყვეტილება. ასევე გამოყენებული იქნება სტატისტიკური მონაცემები.

ნაშრომი შედგება ორი ძირითადი თავისგან. პირველ ნაწილში განსაზღვრულია ელექტრონული ვაჭრობის ცნება, მისი განვითარება და აღწერილია ელექტრონული ვაჭრობის მიერ გამოწვეული პრობლემები და მათი მნიშვნელობა საგადასახადო სამართლისთვის, ხოლო მეორე ნაწილი ეთმობა ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის სამართლებრივ ასპექტებს და საერთაშორისო გამოცდილების ანალიზს. ყოველივე ზემოაღნიშნულის განზოგადების შედეგად, სამაგისტრო ნაშრომის დასკვნით ნაწილში ასახულია რეკომენდაციები ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის საუკეთესო პრაქტიკის იმპლემენტაციისა და საგადასახადო რეფორმის სასურველი მიმართულებისთვის.

აუცილებლად უნდა აღინიშნოს, რომ ქართულ იურიდიულ-სამეცნიერო ლიტერატურაში ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრასთან დაკავშირებული საკითხები შესწავლილი არ არის. ამდენად, წინამდებარე ნაშრომი, შესაძლებელია, მიჩნეულ იქნეს სიახლედ, ვინაიდან იგი წარმოადგენს ელექტრონული ვაჭრობის მოგების გადასახადითა და დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებებთან დაკავშირებულ პირველ იურიდიულ კვლევას საგადასახადო სამართალში.

1. ელექტრონული ვაჭრობის მნიშვნელობა ციფრული ინდუსტრიის სამყაროში

„ელექტრონულ ვაჭრობას აქვს შიდასახელმწიფოებრივი საგადასახადო ნორმებისთვის ძირის გამოთხრის შესაძლებლობა.“¹³

1.1. ელექტრონული ვაჭრობის ისტორიული განვითარება და მისი განსხვავება ტრადიციული ვაჭრობისგან

„ელექტრონულ ვაჭრობაზე საუბარი იწყება აღიარებით, რომ იგი წარმოადგენს ფუნდამენტურ და რევოლუციურ განვითარებას, რომელიც რადიკალურად შეცვლის სამეწარმეო საქმიანობის წარმოების გზას.“¹⁴

ელექტრონული ვაჭრობის ისტორიული განვითარების საილუსტრაციოდ, უმჯობესია, ვაჭრობის განვითარების დაყოფა ხელოვნურად, რამდენიმე ეპოქად. დაყოფის შედეგად, ნათლად წარმოჩინდება კომუნიკაციების განვითარების როლი საგადასახადო სამართლის განვითარებაზე.

დაბეგვრის თვალსაზრისით, საგადასახადო სამართალში გამოიყოფა ოთხი ძირითადი ეპოქა: 1) „ბეჭდვამდე“ ან „გუტენბერგამდე“ არსებული ეპოქა; 2) წინაელექტრონული ეპოქა; 3) ელექტრონული ეპოქა; 4) ციფრული ეპოქა.¹⁵ წინამდებარე ნაშრომი ვაჭრობას, საგადასახადო სამართლის მიზნებისთვის, ჰყოფს ორ ძირითად ეპოქად: ვაჭრობა ციფრულ სამყარომდე და ვაჭრობა ციფრულ სამყაროში.

ტექნოლოგიებისა და ელექტრონული კომუნიკაციების განვითარება იძლეოდა საგადასახადო პოლიტიკის ახლებურად გააზრების შესაძლებლობას. ელექტრონულ სამყაროში მრავალფეროვანი გახდა დასაბეგრი ბაზა, გამოჩნდა ფილმები, აუდიო ვიზუალური ნაწარმოები, რომლებიც მატერიალურად, ფირზე/დისკზე ჩაწერილი ფორმით, არსებობდა, განვითარდა სატელეფონო კომუნიკაციები, შესაბამისად წარმოიშვა მომსახურების ახალი სახე – სატელეფონო მომსახურება. განვითარების კვალდაკვალ იზრდებოდა დასაბეგრ ოპერაციათა რიცხვი. „ელექტრონულ

¹³ Basu, S., International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, Journal of Information, Law & Technology, 2008, 4; იხ. <https://warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf> [13.07.2019].

¹⁴ Pinto D., E-commerce and Source-Based Income Taxation, The Netherlands, 2002, 1.

¹⁵ McLure Ch. E. Jr., Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws, 1997, 284.

ეპოქამდე საგადასახო ორგანოები ორიენტირებულნი იყვნენ მატერიალური ფორმით არსებულ საქონელსა და მომსახურების რამდენიმე სახეზე, ვინაიდან მხოლოდ აღნიშნულისგან შედგებოდა დასაბეგრი ბაზა. ელექტრიფიცირების შედეგად, გაიზარდა ვაჭრობისას ინფორმაციის გაცვლის გზები და საშუალებები.¹⁶

ციფრული ეპოქის განვითარებამდე საქონლის მიწოდება ხდებოდა მატერიალური ფორმით, მომსახურების გასაწევად საჭირო იყო მომსახურების გამწევ პირთან ფიზიკური კავშირის დამყარება, მომსახურებისათვის აუცილებელი დოკუმენტებისა თუ ინფორმაციის მატერიალური ფორმით გადაცემა. ფიზიკური კავშირის აუცილებლობიდან გამომდინარე, საწარმოს სხვა სახელმწიფოში აქტიური და მუდმივი სამეწარმეო საქმიანობის განსახორციელებლად სჭირდებოდა მუდმივი დაწესებულების შექმნა, მაგრამ, ინტერნეტმა და ციფრულმა სამყარომ გარდატეხა მოახდინა და შექმნა ახალი შესაძლებლობები ეკონომიკურ საქმიანობის განსავითარებლად.

ციფრული სამყაროსთვის ფეხის აწყობამდე მეწარმე საკუთარი სამეწარმეო საქმიანობის განსახორციელებლად ირჩევდა „სამიზნე“ სახელმწიფოს და მუდმივი დაწესებულების, მათ შორის, შუამავლის, ბროკერის ან აგენტის მეშვეობით იღებდა მოგებას ამ სახელმწიფოდან, თუმცა ციფრულ სამყაროში წინა პლანზე გადმოიწია ცოდნაზე დაფუძნებულმა ბიზნესმა, როდესაც განვითარებისთვის და სხვა სახელმწიფოდან მოგების მისაღებად საჭირო აღარ არის ფიზიკური წარმომადგენლობა.

ამასთან, ეკონომიკის მზარდმა, ციფრულმა განვითარებამ რადიკალურად შეცვალა საქონლის ან/და მომსახურების შექმნის გზა. „სამყაროს „გაციფრულებამდე“ შენაძენის მსურველი მომხმარებლის პირველი ქმედება, როგორც წესი, იყო ადგილობრივ სავაჭრო პუნქტში სტუმრობა, თუმცა ელექტრონული კომუნიკაციების დამსახურებით, თანამედროვე საზოგადოებაში, სავაჭრო პუნქტის ნაცვლად მომხმარებელი სტუმრობს მიმწოდებლის ვებგვერდს ან ელექტრონულ პლატფორმას და სწორედ ამ გზით იძენს საქონელს ან/და მომსახურებას. ინტერნეტმა წაშალა გეოგრაფიული საზღვრები და უმეტეს შემთხვევაში, ელექტრონული გზით

¹⁶ McLure Ch. E. Jr., Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws, 1997, 293.

დადებული გარიგების მხარეებზე სხვადასხვა სახელმწიფოს იურისდიქცია ვრცელდება.¹⁷

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მონაცემების თანახმად, B2C ელექტრონული ვაჭრობის გზით განხორციელებული გაყიდვები ამჟამად (2019 წლის მაისის მონაცემებით) ევროპის საბჭოს რეგიონში დაახლოებით 2 ტრილიონ აშშ დოლარს აღწევს და 2021 წლისთვის მოსალოდნელია მისი გაზრდა დაახლოებით 4.5 ტრილიონ აშშ დოლარამდე. ამასთან, ელექტრონულ ვაჭრობაში 1.6 მილიარდამდე მომხმარებელია ჩართული, თუმცა 2022 წლისთვის მოსალოდნელია მომხმარებელთა ზრდა, დაახლოებით, 2.2 მილიარდამდე.¹⁸

რაც შეეხება ამერიკის შეერთებულ შტატებს, 2019 წლის პირველ კვარტალში ელექტრონული ვაჭრობიდან მიღებულმა გაყიდვებმა 137.7 მილიარდი აშშ დოლარი შეადგინა, რაც 2018 წლის მეოთხე კვარტალთან შედარებით გაზრდილია 3.6 პროცენტით ($\pm 0.7\%$). 2019 წლის პირველი კვარტალში 2018 წლის ამავე კვარტალის მონაცემებთან შედარებით ელექტრონული ვაჭრობის შედეგად გაყიდვები 12.4% ით ($\pm 1.1\%$) არის გაზრდილი, მაშინ, როდესაც ამავე კვარტალების მონაცემებით მთლიანად გაყიდვები (როგორც ელექტრონულად, ისე არაელექტრონულად) 2.7%-ით ($\pm 0.4\%$) გაიზარდა. ელექტრონული ვაჭრობით განხორციელებულმა გაყიდვებმა 2019 წლის პირველ კვარტალში მთლიანი გაყიდვების 10.2 პროცენტი შეადგინა.¹⁹ ამდენად, გასაკვირია არაა, რომ დანამ გასულ წელს დანიშნა ციფრული სამყაროს ელჩი (Digital Ambassador), რომელიც უძღვება საერთაშორისო საწარმოებს ციფრულ სექტორში.²⁰

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, ნათელია, რომ „ისტორიულად, ციფრულ სამყარომდე, შემოსავლის/მოგების წარმოშობა დამოკიდებული იყო საწარმოს ფიზიკურ წარმომადგენლობაზე და ელექტრონული ბიზნეს-მოდელების განვითარებამ (მათ შორის, ციფრული

¹⁷ OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, 2019, 13; იხ. <www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> [13.07.2019].

¹⁸ იქვე.

¹⁹ ამერიკის შეერთებული შტატების საყოველთაო აღწერის ბიუროს 2019 წლის პირველი კვარტალის მონაცემები; იხ. <https://www.census.gov/retail/mrts/www/data/pdf/ec_current.pdf> [13.07.2019].

²⁰ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, February 2019, 15. ; იხ. <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicati on.pdf>> [13.07.2019].

პლათფორმები, ონლაინ კატალოგები, ონლაინ გამოწერები, ონლაინ აუქციონები, პორტალები და სხვა) წარმოშვა მნიშვნელოვანი მოგების მიღების შესაძლებლობა იმ ქვეყნიდან, სადაც საწარმოს არ აქვს ფიზიკური წარმომადგენლობა, რაც მნიშვნელოვან გადახვევას წარმოადგენს ტრადიციული მოდელისგან.²¹

ამდენად, სტატისტიკური მონაცემების ანალიზი ცხადყოფს, რომ იზრდება დასაბეგრი ოპერაციების ელექტრონული გზით განხორციელება და აუცილებელია, საგადასახადო სამართალმა ფეხი აუწყოს თანამედროვეობას. განვითარება ქმნის გამოწვევებს და იძლევა ახალ შესაძლებლობებს საგადასახადო სამართლისთვის.

1.2. ელექტრონული ვაჭრობის ცნება

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) განმარტების თანახმად, „ელექტრონულ ვაჭრობას ახასიათებს არსებითად ტრანსსასაზღვრო ბუნება.“²² ელექტრონული ვაჭრობისას საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა საწარმოს, ფიზიკურ პირს, მთვარობას ან სხვა საჯარო და კერძო ორგანიზაციას შორის ხორციელდება კომპიუტერული ქსელის მეშვეობით. გარდა ზემოაღნიშნული განმარტებისა, ელექტრონული ვაჭრობა განიმარტება, როგორც „ციფრული გარიგება, რომელიც კვეთს სახელმწიფო საზღვარს.“²³ ფართო განმარტების თანახმად, „ტერმინი ელექტრონული ვაჭრობა მოიცავს ელექტრონული ქსელის გამოყენებით გარიგების განხორციელებას, მათ შორის საქონლის ან მომსახურების წარმოებას, განთავსებას, გაყიდვას და მიწოდებას.“²⁴

ელექტრონული ვაჭრობა ასევე განიმარტება, როგორც „კომერციული ტრანზაქცია ფიზიკურ პირებსა და მეწარმე სუბიექტებს შორის, რომელიც იმართება ელექტრონული ქსელის მეშვეობით. ვაჭრობის ელექტრონული ბუნების განმსაზღვრელი არსებითი პირობაა მისი განხორციელება

²¹ Basu, S., International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, Journal of Information, Law & Technology, 2008, 4; ობ. <https://warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf> [13.07.2019].

²² OECD, Policy Brief Electronic Commerce, July 2001, 1; ობ. <<http://www.oecd.org/sti/consumer/2346217.pdf>> [13.07.2019].

²³ Westin, A. R., International Taxation of Electronic Commerce, The Netherlands, 2000, 2.

²⁴ Doernberg R. L., Hinnekens L., Hellerstein W., Li J., Electronic Commerce and Muntijurisdictional Taxation, The Netherlands 2001, 9.

ელექტრონული ქსელის მეშვეობით.²⁵ ელექტრონული ვაჭრობა ასევე „მოიცავს თანამედროვე ბიზნესს, რომელიც იყენებს კომპიუტერს, რათა უზრუნველყოს საქონლისა და მომსახურების მიწოდება.“²⁶

წინამდებარე ნაშრომის მიზნებისთვის ელექტრონული ვაჭრობა განიმარტება, როგორც გარიგება, მათ შორის საქონლის ან მომსახურების განთავსება, გაყიდვა ან/და მიწოდება, ისეთი ელექტრონული ქსელის მეშვეობით, როგორცაა ინტერნეტი და აღნიშნული ელექტრონული საშუალებით შემოსავლის მიღება.

1.3. ელექტრონული ვაჭრობის სახეები

ელექტრონული ქსელის მეშვეობით მეწარმე სუბიექტებსა და ფიზიკურ პირებს შორის დადებული გარიგებების მიხედვით, ძირითადად, გამოიყოფა ურთიერთობის ორი ფორმა, კერძოდ, საწარმოთა შორის წარმოშობილი ურთიერთობები, რომელსაც B2B (Business-to-Business) ელექტრონულ ვაჭრობას უწოდებენ და საწარმოსა და მომხმარებელს შორის წარმოშობილი ურთიერთობები, რომელიც მოიხსენიება B2C (Business-to-Consumer) ელექტრონული ვაჭრობა.²⁷

„საწარმოთა შორის განხორციელებული ელექტრონული ვაჭრობა მოიცავს მთელ კომერციულ ციკლს, პროდუქტის მოკლევლიდან დაწყებული, მოლაპარაკებით, საჭირო დოკუმენტაციის გაფორმებით, გადახდითა და მიწოდებით დამთავრებული.“²⁸ ამ ტიპის ელექტრონული ვაჭრობისას გარიგების ორივე მხარეს იმყოფება მეწარმე სუბიექტი.

ელექტრონულ ვაჭრობაში მონაწილე სუბიექტების მიხედვით ასევე გამოიყოფა B2C ელექტრონული ვაჭრობა. იგი განიმარტება, როგორც „საწარმოსა და მომხმარებელს შორის წარმოშობილი ურთიერთობები, როდესაც საწარმო საქონელს ან/და მომსახურებას აწვდის მომხმარებელს.“²⁹ გარდა მატერიალური ფორმით არსებული საქონლის ელექტრონულად გამოწერისა, იზრდება იმ მომხმარებელთა რიცხვი, რომელიც იძენს

²⁵ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 19; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

²⁶ Doernberg R. L., Hinnekens L., Hellerstein W., Li J., Electronic Commerce and Muntijurisdictional Taxation, The Netherlands 2001, 37.

²⁷ Pinto D., E-commerce and Source-Based Income Taxation, The Netherlands, 2002, 4.

²⁸ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 22; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

²⁹ იქვე.

არამატერიალური ფორმით არსებულ საქონელსა და ელექტრონულ მომსახურებას, მაგალითად, სამოგზაურო ბილეთებს, პროგრამულ უზრუნველყოფას, ონლაინ თამაშებს, მუსიკას, საბანკო, სადაზღვევო და საბროკერო მომსახურებას, საინფორმაციო, იურიდიულ და უძრავი ქონების მომსახურებას და სხვა.³⁰ ელექტრონული ვაჭრობის აღნიშნულ სახეს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს დასაბეგრი ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის თვალსაზრისით.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, გამოიყოფა ელექტრონული ვაჭრობის შემდეგი სახეები: ბიზნესსა და მთავრობას შორის განხორციელებული ვაჭრობა (B2G) და მომხმარებელსა და მთავრობას შორის (C2G) განხორციელებული ვაჭრობა. B2G მოიცავს ყველა ტრანზაქციას საწარმოსა და მთავრობას შორის, რომელიც უზრუნველყოფს ხარჯების შემცირებასა და ეფექტიანობას, მასში ჩართულია საწარმო და საჯარო სექტორი.³¹ რაც შეეხება C2G ელექტრონულ ვაჭრობას, იგი წარმოადგენს ელექტრონული ვაჭრობის ყველაზე ნაკლებად განვითარებად სახეს და მის მიმოხილვას დაბეგვრის თვალსაზრისით, ამ ეტაპზე, არ აქვს პრაქტიკული მნიშვნელობა.

1.4. ვაჭრობის ელექტრონულად განხორციელების გზა

ელექტრონული ვაჭრობის ცნების განსაზღვრის შემდეგ, მისი დაბეგვრის თავისებურებებსა და საგადასახადო სამართლის პრინციპებზე გავლენის უკეთ გასააზრებლად, მოკლედ უნდა იქნეს მიმოხილული ვაჭრობის ელექტრონულად განხორციელების გზა.

ელექტრონულად სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება ხდება ვებგვერდის გამოყენებით. ვებგვერდი არის კომპიუტერული პროგრამა, რომელიც მიმაგრებულია სერვერზე. სერვერს, თავის მხრივ, აკონტროლებს ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებელი (ISP), თუმცა არსებობს შემთხვევები, როდესაც საქონლის ან მომსახურების მიმწოდებელი თავად ფლობს და აკონტროლებს მას. თითოეული მოწყობილობა, რომელიც ჩართულია ინტერნეტში ფლობს საკუთარ, ინდივიდუალურ IP ნომერს, რაც მომხმარებელთა იდენტიფიკაციის საშუალებას იძლევა.³² ამასთან, აღსანიშნავია ციფრული პლატფორმების როლი. „პლატფორმები გზას

³⁰ Pinto D., E-commerce and Source-Based Income Taxation, The Netherlands, 2002, 4.

³¹ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 22; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

³² Pinto D., E-commerce and Source-Based Income Taxation, The Netherlands, 2002, 3.

უხსნის ბიზნესს და აძლევს მილიონზე მეტ მომხმარებელთან წვდომის შესაძლებლობას.³³

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, როგორც წესი, ელექტრონული ვაჭრობით სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებაში მონაწილეობს რამდენიმე მხარე, კერძოდ, ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებელი (ISP), საქონლის ან მომსახურების მიმწოდებელი, ციფრული პლატფორმა და მომხმარებელი. ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებელი უზრუნველყოფს სერვერის ფუნქციონირებას, სერვერის დამსახურებით, ინტერნეტთან დაკავშირებულ კომპიუტერს შეუძლია ესტუმროს მომსახურების ან საქონლის მიმწოდებლის ვებგვერდს. „თავდაპირველად, ვებგვერდი ასრულებს იმავე ფუნქციას, რასაც ელექტრონული კატალოგი, კერძოდ, მომხმარებელს აწვდის ინფორმაციას მიმწოდებლის, აგრეთვე მისი პროდუქციისა და ფასის შესახებ. მომხმარებელი ირჩევს პროდუქტს ან მომსახურებას და იძენს მას საკრედიტო ბარათის საშუალებით. გარიგება შეიძლება შესრულდეს სრულად ინტერნეტის მეშვეობით (პირდაპირი, ავტომატური ელექტრონული ვაჭრობა; (On-line/Direct E-commerce)), როდესაც გარიგების საგანს წარმოადგენს არამატერიალური ფორმით არსებული პროდუქტი, მაგ: ციფრული პროდუქტი, როგორცაა მუსიკა, პროგრამული უზრუნველყოფა და სხვა. ამ შემთხვევაში, პროდუქტის შექმნა და მიწოდება ხდება მხოლოდ ინტერნეტის მეშვეობით, თუმცა, მატერიალური ფორმით არსებული პროდუქტის მიწოდებისას, საჭიროა მათი ფიზიკურად მიწოდება. შესაბამისად, ვებგვერდის საშუალებით ხდება მხოლოდ გარიგების დადება და არა მისი შესრულება (არაპირდაპირი ელექტრონული ვაჭრობა; (Off-line/Indirect E-commerce)).“³⁴

როგორც ზემოთ აღინიშნა, ვაჭრობის ელექტრონულად განხორციელების გზების ზოგადი მიმოხილვა მნიშვნელოვანია დაბეგერის თავისებურებების წარმოჩენისათვის. განხილვის შედეგად, გამოიკვეთა, რომ ელექტრონულ ვაჭრობაში ინტერნეტთან ერთად არსებითი, მნიშვნელობა გააჩნია ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებელს, ვებგვერდს, სერვერს და ციფრულ პლატფორმებს. იმის გათვალისწინებით, რომ „სახელმწიფოები ელექტრონული ვაჭრობის მათ იურისდიქციებში შეჭრის შედეგად უკვე კარგავენ მილიონებს და უფრო და უფრო რთული ხდება ამ საგადასახადო

³³ OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, 2019, 4; იხ. <www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> [13.07.2019].

³⁴ Pinto D., E-commerce and Source-Based Income Taxation, The Netherlands, 2002, 4-5.

სისხლჩაქცევის დაგუბება,³⁵ შესაძლებელია, ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის მექანიზმის შესამუშავებლად არსებითი მნიშვნელობის მქონე სწორედ მისი მამოძრავებელი ფაქტორები აღმოჩნდეს.

1.5. ელექტრონული ვაჭრობა – გამოწვევა საგადასახო ორგანოებისთვის

საგულისხმოა, რომ „ბოლო ორი ათასწლეულის განმავლობაში ელექტრონული ვაჭრობა აფეთქდა თავისი მასშტაბებითა და მნიშვნელობით.“³⁶ მისი ყოვლისმომცველი და მზარდი ბუნების გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოებისთვის უფრო და უფრო რთული ხდება არსებულ ბარიერებთან გამკლავება.

მეოთხე ინდუსტრიული რევოლუცია, რომელიც „მსოფლიოს განვითარებისთვის ყველაზე მნიშვნელოვანი მოვლენაა ინდუსტრიული რევოლუციის შემდეგ, წარმოადგენს ახალი ტექნოლოგიების სპექტრს, ფიზიკური, ციფრული და ბიოლოგიური სამყაროს ერთიანობას, გავლენას ახდენს ყველა მიმართულებასა და ეკონომიკაზე და ფუნდამენტურად ცვლის სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების გზას.“³⁷

ციფრული სამყაროსა და ელექტრონული ვაჭრობის განვითარებამ წამოჭრა მნიშვნელოვანი კითხვები, კერძოდ: 1) უნდა დაიბეგროს თუ არა ელექტრონული ვაჭრობა და აქვს თუ არა მის დაბეგვრას არსებითი მნიშვნელობა საგადასახადო მიზნებისთვის; 2) თუ მისი დაბეგვრა არსებითი მნიშვნელობისაა, როგორ უნდა მოხდეს საგადასახადო ჩარჩოებში მოქცევა და გვთავაზობს თუ არა საქართველოს ან/და საერთაშორისო საგადასახადო სამართალი მისი დაბეგვრის ეფექტიანი მექანიზმს; 3) რა ძირითადი პრობლემები იჩენს თავს ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრისას.

„ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის მომხრეები შემფოთებულნი არიან დაკარგული შემოსავლების ოდენობით და საგადასახადო ორგანოებისათვის

³⁵ Basu, S., International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, Journal of Information, Law & Technology, 2008, 2; იხ. <https://warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf> [13.07.2019].

³⁶ Gamage D., Heckman D. J., A Better Way Forward for State Taxation of E-Commerce, 2012, 484.

³⁷ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019, 15; იხ. <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicatio n.pdf> [13.07.2019].

შექმნილი გაურკვევლობით.³⁸ უნდა დაიბეგროს თუ არა ელექტრონული გზით განხორციელებული ვაჭრობა? ამ კითხვაზე ცალსახა პასუხის გაცემა რთულია, არსებობს როგორც დადებითი, ასევე უარყოფითი პასუხის გამამყარებელი არგუმენტები. როგორც ზემოთ აღინიშნა, ელექტრონული ვაჭრობის საგადასახდლო ორგანოების ინტერესს მიღმა დარჩენა გამოიწვევს მნიშვნელოვან დანაკარგს სახელმწიფოსთვის. გადასახადებისგან გათავისუფლება გამოიწვევს დაუბეგრაობას, ვინაიდან საწარმოებს გზა გაეხსნებათ და „თავს შეაფარებენ“ დაბალი გადასახადების მქონე სახელმწიფოს. გარდა ამისა, დაუბეგრაობა გამოიწვევს უთანასწორო მოპყრობას და საფრთხეს შეუქმნის ჯანსაღ კონკურენციას. „ამასთან უსამართლობაა, როდესაც გადასახადის გადამხდელის საგადასახდლო ვალდებულება დამოკიდებულია საქონლის ან/და მომსახურების შექმნის გზაზე. როგორც წესი, საზოგადოების შეძლებულ ფენას აქვს შედარებით ახლო კავშირი ინტერნეტთან, შესაბამისად ელექტრონული ვაჭრობის დაუბეგრაობა იწვევს საზოგადოების შეძლებული ფენის არაპირდაპირ გათავისუფლებას დამატებული ღირებულების გადასახადისგან, მაშინ როდესაც საშუალო და დაბალი ფენა ვალდებულია, გადაიხადოს იგი საქონლის ფასზე დანამატის სახით, ვინაიდან ის, ძირითადად, ვაჭრობას ტრადიციული გზით ახორციელებს.“³⁹

ევროპის საბჭოს მიერ 2018 წლის მარტში ჩატარებული გამოკითხვის თანახმად, საზოგადოების 74% მოსაზრებით, არსებული საგადასახდლო ნორმები ელექტრონულ ბიზნესს უსამართლო უპირატესობას ანიჭებს, ხოლო გამოკითხულთა 82% მიიჩნევს, რომ საჭიროა შესაბამისი ზომების მიღება.⁴⁰

არსებობს მოსაზრება, რომ ელექტრონული ვაჭრობის მიმართ სახელმწიფომ უნდა გამოიჩინოს განსაკუთრებული ყურადღება, არ მოაქციოს საგადასახდლო ჩარჩოებში, რათა ხელი შეუწყოს მის განვითარებას, „თუმცა რთულია იმის თქმა, რომ ელექტრონული ვაჭრობა საჭიროებს განსაკუთრებულ მოპყრობას, იგი დამოკიდებულია ტექნოლოგიურ განვითარებაზე და არა საგადასახდლო

³⁸ Basu, S., International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, Journal of Information, Law & Technology, 2008, 4; იხ. <https://warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf> [13.07.2019].

³⁹ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 64-65; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

⁴⁰ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019, 16; იხ. <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicatio n.pdf> [13.07.2019].

ორგანოს მხრიდან განსაკუთრებულ მხარდაჭერაზე.⁴¹ ელექტრონული ვაჭრობის დაუბეგრაობის მომხრეთა სასარგებლოდ უნდა ითქვას, რომ „მისი განვითარება პირდაპირპროპორციულად აისახა მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებაზე, მათ საშუალება მიეცათ და გასცდნენ ეროვნულ საზღვრებს. ამასთან, ელექტრონული ვაჭრობა ბევრ ქვეყანაში ეკონომიკის ამამომრავებელ ძალად გადაიქცა და მასზე საგადასახადო ტვირთის დაწესებით მოსალოდნელია, რომ შენელებს ეკონომიკის განვითარების ტემპი, რაც გრძელვადიან პერსპექტივაში სახელმწიფოს უფრო ძვირი დაუჯდება ვიდრე მისი დაუბეგრაობა.“⁴² თუმცა ზემოაღნიშნული სტატისტიკური მონაცემების გათვალისწინებით, საეჭვოა, რა უფრო ძვირი უჯდება მსოფლიოს.

საერთაშორისო ორგანიზაციები და სახელმწიფოები აღიარებენ, რომ ელექტრონული ვაჭრობის საგადასახადო ორგანოების ფარგლებს მიღმა დარჩენით, მნიშვნელოვანი პრობლემები შეექმნება საჯარო ფინანსებს.⁴³ ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის მნიშვნელობას ადასტურებს ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მიერ გამოქვეყნებული არაერთი რეკომენდაცია, მათ შორის 2019 წლის 28-29 მაისს მიღებული სამოქმედო გეგმა – პროგრამა, რომელმაც მიზნად დაისახა თანამედროვე ეკონომიკის ციფრული ბუნებიდან წარმოშობილი საგადასახადო გამოწვევების კონსენსუსით გადაჭრა. ამასთან, ის ფაქტი, რომ ელექტრონული ვაჭრობა მნიშვნელოვან გამოწვევას წარმოადგენს თანამედროვე საგადასახადო სამართლისთვის დადასტურდა ამერიკის შეერთებული შტატების უზენაესი სასამართლოს პრეცედენტული გადაწყვეტილებით საქმეზე *South Dakota v. Wayfair* (2018),⁴⁴ რომლითაც მოხდა „გადატრიალება“ ელექტრონულ სამყაროში, დადგინდა რა აშშ-ს უზენაესი სასამართლოს მიერ საქმეზე – *Quill v. Heitkamp* (1992) მიღებული გადაწყვეტილებისგან განსხვავებული პრაქტიკა. ამდენად, სადავო არ არის, რომ ელექტრონული ვაჭრობის განვითარების მასშტაბებიდან გამომდინარე, აუცილებელია მისი საგადასახადო ჩარჩოებში მოქცევა. ამასთან, „გამოწვევებთან გამკლავებისას, დაცული უნდა იქნეს ბალანსი საჯარო და კერძო ინტერესთა შორის, იმისთვის, რომ არ მოხდეს არარეალური და

⁴¹ Basu, S., *Taxation of E-commerce from a Global Perspective*, 2003, 65; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

⁴² იქვე, 65-66.

⁴³ Pastukhov, O., *Going Where No Taxman Has Gone Before: Preliminary Conclusions and Recommendations Drawn from a Decade of Debate on the International Taxation of E-Commerce*, 2009, 1.

⁴⁴ *South Dakota v. Wayfair* ამერიკის უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 21 ივნისის გადაწყვეტილება, 17-494.

რთული ტვირთის დაკისრება ბიზნესისთვის და ამავდროულად, საფრთხე არ შეექმნას დასაბეგრ ბაზას.⁴⁵

სწორედ დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრასთან დაკავშირებული პრობლემები იჩენს თავს ელექტრონული ვაჭრობისას. ელექტრონული ვაჭრობის გამოწვევას წარმოადგენს მოგების გადასახადის დაბეგვრის, აგრეთვე დასაბეგრი ოპერაციების დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრისას საგადასახო სამართალში არსებული მიდგომები, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო სამართლის, ისევე როგორც საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის მიხედვით, მოგების გადასახადი რეზიდენტობის პრინციპზე დაფუძნებული გადასახადია.⁴⁶ საქართველოს, ისევე როგორც სხვა სახელმწიფოს საგადასახადო იურისდიქცია, როგორც წესი, არ ვრცელდება უცხოურ საწარმოზე. ელექტრონული ვაჭრობიდან წარმოშობილი პრობლემა საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის თვალსაზრისით, ნათლად ჩანს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ანალიზის შედეგად, კერძოდ, კოდექსის თანახმად, საქართველოს საწარმოდ ითვლება საწარმო, რომლის საქმიანობის ან/და მართვის ადგილი საქართველოშია.⁴⁷ ამასთან, საქართველოს უცხოური საწარმოს მიერ საქართველოდან მიღებულ შემოსავალზე ხელი მიუწვდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნულ საწარმოს საქართველოში აქვს „მუდმივი დაწესებულება“ – განსაზღვრული, ფიქსირებული ადგილი, რომლის გამოყენებითაც ეს პირი ნაწილობრივ ან მთლიანად ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას.⁴⁸ წინააღმდეგ შემთხვევაში, სახელმწიფოს, რომელიც წარმოადგენს საწარმოს შემოსავლის წყაროს (ამ შემთხვევაში საქართველოს) არ აქვს უფლება, დაბეგროს მისი ქვეყნიდან „გასული“ შემოსავალი. თანამედროვე მსოფლიოში, განსხვავებით ტრადიციული ვაჭრობისგან, ელექტრონულ ვაჭრობას არ სჭირდება მუდმივი დაწესებულება სხვა სახელმწიფოში სამეწარმეო საქმიანობის განსახორციელებლად. ინტერნეტის საშუალებით შესაძლებელია სამეწარმეო საქმიანობის მუდმივად განხორციელება ერთდროულად, რამდენიმე სახელმწიფოში. შესაბამისად, კომპანიის ფიზიკურად არსებობის კრიტერიუმში, ელექტრონული ვაჭრობის მასშტაბების გათვალისწინებით, თანამედროვე საგადასახო სამართლისთვის აღარ წარმოადგენს დასაბეგრი

⁴⁵ Basu, S., International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, *Journal of Information, Law & Technology*, 2008, 5; იხ. <https://warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf> [10.07.2019].

⁴⁶ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მესამე, თბილისი, 2017, 107.

⁴⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 22-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

⁴⁸ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მესამე, თბილისი, 2017, 109.

ბაზის განსაზღვრის ეფექტიან მექანიზმს. საბოლოოდ, საწარმო ხდება „ხელშეუხებელი“ მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისთვის იმ სახელმწიფოსთვის, სადაც სამეწარმეო საქმიანობას ელექტრონულად ახორციელებს და საიდანაც შემოსავალს იღებს. ამდენად, გრძელვადიან პერსპექტივაში, ელექტრონული ვაჭრობის დაუბეგრაობა, შემოსავლის წყაროს სახელმწიფოსთვის, გამოიწვევს დასაბეგრი ბაზის ეროზიას. შესაბამისად, საჭიროა მოქმედი პრინციპებისა და ნორმების ახლებური გააზრება.

„გადასახადებისგან თავისუფალი ციფრული სამყარო ნიშნავს რეზიდენტი სახელმწიფოს ექსკლუზიურ უფლებამოსილებას. სახელმწიფო, რომლის იურისდიქციის ფარგლებშიც საწარმო მხოლოდ ელექტრონულად ახორციელებს საქმიანობას, კარგავს გადასახადებს, რაც იწვევს უსამართლო მდგომარეობას, რადგან ისტორიულად სახელმწიფოს ყოველთვის ჰქონდა შესაძლებლობა დაებეგრა მისი საზღვრებიდან გამდინარე მნიშვნელოვანი შემოსავალი მუდმივი დაწესებულების დოქტრინაზე დაყრდნობით.“⁴⁹

რაც შეეხება დამატებული ღირებულების გადასახადს, „მისი გადახდა წარმოებს საქონლის მიწოდების ყველა სტადიაზე, პირველი საწარმოო ციკლიდან დაწყებული, მომხმარებლისათვის საქონლის მიწოდებით დამთავრებული.“⁵⁰ იგი არაპირდაპირი გადასახადია. მისი ეკონომიკური გადამხდელი არის საქონლის ან/და მომსახურების საბოლოო მომხმარებელი. ვინაიდან, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელია საბოლოო მომხმარებელი, საგადასახო სამართლისთვის გამოწვევას წარმოადგენს B2C ელექტრონული ვაჭრობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, არაპირდაპირია გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული საქონლის ან/და მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას. „არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიწოდებელს ან/და მომსახურების გამწვევს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის გადასახადის გადამხდელად იწოდება.“⁵¹ ელექტრონული ვაჭრობისას განხორციელებული

⁴⁹ Pastukhov, O., *Going Where No Taxman Has Gone Before: Preliminary Conclusions and Recommendations Drawn from a Decade of Debate on the International Taxation of E-Commerce*, 2009, 5.

⁵⁰ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მესამე, თბილისი, 2017, 231.

⁵¹ იქვე, 232.

ტრანზაქციისას, დამატებული ღირებულების გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება მის მიმწოდებელს, რომელიც შეიძლება არ მდებარეობდეს საქონლის ან/და მომსახურების მომხმარებლის სახელმწიფოში. ამდენად, რთულდება გადასახადების ადმინისტრირება, რაც, საბოლოო ჯამში, იწვევს დაუბეგრაობას, ელექტრონული ვაჭრობისას საქონლის ან/და მომსახურების ფასის შემცირებას დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხით და ყოველივე ზემოაღნიშნული აისახება, არა მარტო გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლების შემცირებაში, არამედ, კონკურენციის დარღვევაში ადგილობრივი მეწარმეებისთვის, რომლებიც მომხმარებელს სთავაზობს დამატებული ღირებულების გადასახადით გაზრდილი ფასის მქონე საქონელს ან/და მომსახურებას, რის შედეგადაც აზრს კარგავს გადასახადების დაწესების ერთ-ერთი მთავარი მიზანი – ეროვნული ბაზრის დაცვა.

ამდენად, ელექტრონული კომუნიკაციებისა და ელექტრონული ვაჭრობის განვითარების როლი, მისი გავლენა და გამოწვევები სახელმწიფოებისათვის მრავალმხრივი და საგულისხმოა. საჭიროა, გამოწვევებისთვის ფეხის აწყობა.

2. ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის სამართლებრივი ასპექტები

ელექტრონული ვაჭრობიდან წარმოშობილი პრობლემების გადასაჭრელად და გამოწვევებისთვის პასუხის გასაცემად, უპირველესად, განსასაზღვრია, შესაძლებელია თუ არა საგადასახადო სამართალში დამკვიდრებული ძირითადი პრინციპები და არსებული სამართლებრივი ნორმები გამოყენებულ იქნეს უსაზღვრო ინტერნეტ სამყაროსთან გასამკლავებლად და მისთვის ფეხის ასაწყობად, გვთავაზობს თუ არა თანამედროვე საგადასახადო სამართალი ელექტრონული ვაჭრობის მოგების გადასახადითა და დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის სამართლებრივ გზას, თუ იგი არც ისე თანამედროვეა.

აშკარაა, რომ „ელექტრონული ვაჭრობა საგადასახადო პოლიტიკის შემქმნელებს აიძულებს, გადახედონ დაბეგვრის ძირითად პრინციპებს, თუმცა საინტერესოა, უნდა მოხდეს ტექნოლოგიების ადაპტაცია საგადასახადო სამართალთან დასაახლოებლად, თუ პირიქით,

სახელმწიფოებმა უნდა შეცვალონ საგადასახადო ნორმები ტექნოლოგიებისთვის ფეხის ასაწყობად.⁵²

საგულისხმოა, რომ ერთი მხრივ ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და მეორე მხრივ, საქართველოს შორის ასოცირების შესახებ შეთანხმებით მხარეებმა დააფიქსირეს მზადყოფნა, „გააძლიერონ და გააღრმავონ თანამშრომლობა ევროკავშირისა და საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად საგადასახადო სისტემისა და ადმინისტრირების გაუმჯობესებისა და განვითარების მიზნით,⁵³ რაც გულისხმობს საგადასახადო სფეროში კარგი მმართველობის პრინციპების შესრულებას, როგორებიცაა, გამჭვირვალობა და სამართლიანი საგადასახადო კონკურენცია.⁵⁴ თანამშრომლობა მიზნად ისახავს საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და ადმინისტრირების განვითარებას, მათ შორის, გადასახადების კონტროლის შესაძლებლობის გაძლიერებას, გადასახადების ეფექტიან შეგროვებას, გადასახადებისაგან თავის არიდების წინააღმდეგ ბრძოლის გააქტიურებას.⁵⁵

ასოცირების შეთანხმებით დასახული მიზნების გათვალისწინებით, წინამდებარე თავში განხილული იქნება ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის ძირითად პრინციპებზე, მოგებისა და დამატებული ღირებულების გადასახადის გადასახადებზე გავლენის საკითხები მისთვის ეფექტიანი, მოქნილი და განჭვრეტადი, გამჭვირვალე, სამართლებრივი და კონკურენტუნარიანი საგადასახადო გარემოს შესაქმნელად.

2.1. ელექტრონული ვაჭრობის გავლენა დაბეგვრის ძირითად პრინციპებზე

გადასახადებით დაბეგვრის პრინციპები წარმოადგენს საბაზისო იდეებსა და დებულებებს, რომლებიც გამოიყენება საგადასახადო სფეროში.⁵⁶ ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის სამართლებრივი ჩარჩოების

⁵² Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 211; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

⁵³ საქართველო-ევროკავშირის ასოცირების დღის წესრიგი, 2017-2020 წლისთვის, 40; იხ. <<https://tinyurl.com/zqn97j7>> [13.07.2019].

⁵⁴ ასოცირების შესახებ შეთანხმება ერთის მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის, მუხლი 281.

⁵⁵ იქვე, მუხლი 282.

⁵⁶ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 37.

შესამუშავებლად ამოსავალ წერტილს წარმოადგენს მისი და საგადასახდო სამართლის ზოგადი პრინციპების ურთიერთზემოქმედების საკითხის განხილვა.

„საგადასახდო ორგანოებისთვის ზრუნვის ძირითად საგანს არ უნდა წარმოადგენდეს ის ფაქტი, რომ ინტერნეტი ფლობს პოტენციალს შექმნას ახალი სამყარო საზღვრების გარეშე, პირიქით, მათ უნდა შექმნან ისეთი სამყარო, სადაც თითოეული პირი იქნება ვალდებული, გადაიხადოს გადასახადი, მიუხედავად გეოგრაფიული საზღვრებისა.“⁵⁷ სწორედ გეოგრაფიული საზღვრებისგან გათავისუფლებამ შეიძლება გამოიწვიოს დამკვიდრებული დაბეგვრის პრინციპების შეცვლისა თუ ახლებური გააზრების საჭიროება. ამდენად, ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის სპეციალური რეგულაციებისა და ნორმების შემუშავებამდე, მნიშვნელოვანია, საგადასახდო სამართლის ზოგად პრინციპებზე ელექტრონული ვაჭრობის გავლენის გამოკვეთა.

2.1.1. ელექტრონული ვაჭრობა და დაბეგვრის ზოგადი პრინციპები

მართალია, „დაბეგვრის სამართლიანი სისტემა წარმოადგენს ნებისმიერი სახელმწიფოსა და საზოგადოების იდეალურ ოცნებას, რასაც დღემდე ვერ მიაღწია მსოფლიოს ვერც ერთმა ქვეყანამ, [თუმცა] რაციონალური, ეფექტური და სამართლიანი დაბეგვრის სისტემებისაკენ გზების ძიება უნდა გაგრძელდეს.“⁵⁸ ევროპის თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციამ (OECD) ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის საკითხებზე მსჯელობისას მკაფიოდ დააფიქსირა, რომ ნებისმიერი ახალი რეგულაცია მიზნად უნდა ისახავდეს დასაბეგრი ბაზის სამართლიან განსაზღვრას, აღიარა, რომ მხოლოდ საერთო ინტერესთა გააზრების შედეგად იქნებოდა შესაძლებელი საერთაშორისო დონეზე ელექტრონული კომერციის დაბეგვრა თანმიმდევრულად და 1998 წლის 08 ოქტომბერს „ოტავას კონფერენციაზე“ მიიღო რეკომენდაციები ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრასთან დაკავშირებით.⁵⁹ რეკომენდაციების თანახმად, ელექტრონული ვაჭრობის

⁵⁷ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 66; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [10.07.2019].

⁵⁸ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახდო სისტემა და საგადასახდო სამართალი, თბილისი, 2002, 39-40.

⁵⁹ OECD, A report by the Committee on Fiscal Affairs, A borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 8 October 1998, 1; იხ. <<https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>> [13.07.2019].

დაბეგვრისას განსაკუთრებული ყურადღება უნდა იქნეს გამახვილებული საგადასახადო სამართლის შემდეგ ზოგად პრინციპებზე: ნეიტრალობა, განსაზღვრულობა და სიმარტივე, მოხერხებულობა, ელასტიურობა, ეფექტიანობა და სამართლიანობა.⁶⁰

ზოგიერთი ავტორის მოსაზრებით, ელექტრონული ვაჭრობა არ ცვლის საგადასახადო სამართლის ფუნდამენტურ, ძირითად პრინციპებს, თუმცა სხვები ამტკიცებენ, რომ აუცილებელია დრამატული ცვლილებები.⁶¹ ევროპის თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მიერ ხაზგასმულ პრინციპებზე ელექტრონული ვაჭრობის გავლენის განსაზღვრის შედეგად, ნათლად წარმოჩინდება არსებობს თუ არა დრამატული ცვლილებების საჭიროება.

ნეიტრალობის (თანაბარი საგადასახადო ტვირთის) პრინციპის თანახმად, საგადასახადო რეგულაციები უნდა იყოს ნეიტრალური და თანასწორი. „თანასწორობა მიღწეულ უნდა იქნეს ელექტრონული ვაჭრობისა და ტრადიციული ვაჭრობის დაბეგვრის თვალსაზრისით.“⁶²

მნიშვნელოვანია, რომ „დაბეგვრა იყოს ნეიტრალური ტექნოლოგიის განვითარების მიუხედავად. დაუშვებელია, დაბეგვრის განსხვავებული მეთოდის გამოყენება მატერიალური ფორმით არსებული საქონლის და ამავე საქონლის ელექტრონული სახით მიწოდებისას.“⁶³

ნეიტრალობის პრინციპი „ითვალისწინებს გადასახადების გადახდის საყოველთაო ვალდებულებას და ყველა გადასახადის გადამხდელის თანასწორობას საგადასახადო კანონმდებლობის წინაშე. დაუშვებელია დამატებითი გადასახადების, ასევე გადასახადების მაღალი განაკვეთების დაწესება საკუთრების, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის, გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფელისა და სხვა საფუძვლებზე, რომლებიც ატარებენ დისკრიმინაციულ ხასიათს.“⁶⁴

⁶⁰ OECD, A report by the Committee on Fiscal Affairs, A borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 8 October 1998, 4; იხ. <<https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>> [13.07.2019]

⁶¹ Westberg, B., Cross-Border Taxation of e-commerce, The Netherlands, 2002, 53.

⁶² OECD, A report by the Committee on Fiscal Affairs, A borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 8 October 1998, 4; იხ. <<https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>> [13.07.2019].

⁶³ Westberg, B., Cross-Border Taxation of e-commerce, The Netherlands, 2002, 60.

⁶⁴ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 56.

ამასთან, ნეიტრალიზაციის პრინციპი მოითხოვს, რომ ეროვნული რეჟიმის დაცვისას არ იქნეს მიღებული ისეთი რეგულაციები და ზომები, რომლებიც არათანაბარზომიერ შედეგებს გამოიწვევს უცხოურ საწარმოებთან მიმართებით, თუმცა ამავედროულად სახელმწიფომ არ უნდა შექმნას ისეთი მდგომარეობა, რომ უცხოური საწარმო უკეთეს მდგომარეობაში აღმოჩნდეს ეროვნულ საწარმოსთან მიმართებით. სწორედ აღნიშნულ, დისკრიმინაციულ შედეგს იწვევს ელექტრონული ვაჭრობის დაუბეგრაობა, კერძოდ, მოგების გადასახადით არ იბეგრება ფიზიკური წარმომადგენლობის არმქონე საწარმო, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობას ახორციელებს კონკრეტულ ქვეყანაში ინტერნეტისა და ელექტრონული კომუნიკაციების გამოყენებით.

მოხერხებულობის (საკმარისობის) პრინციპის თანახმად, „შესაბამისი ხარჯები გადასახადის გადამხდელისთვის და ადმინისტრაციული ხარჯები საგადასახადო ორგანოებისთვის მაქსიმალურად უნდა შემცირდეს.“⁶⁵ „გადასახადის აკრეფასთან დაკავშირებული ხარჯები უნდა იყოს ნაკლები, ვიდრე საგადასახადო შენატანები.“⁶⁶ ამასთან, „ცალკეული გადასახადის სახით აკრეფილი თანხა რამდენიმეჯერ უნდა აღემატებოდეს მის მომსახურებაზე გაწეულ დანახარჯებს.“⁶⁷

ამდენად, აღნიშნული პრინციპი გულისხმობს რესურსების ეფექტიან და სამართლიან განაწილებას. ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის შემთხვევაში, იმის გათვალისწინებით, რომ ინტერნეტის გამოყენებით ეკონომიკური საქმიანობა შეიძლება განხორცილდეს ერთდროულად რამდენიმე სახელმწიფოში, გადასახადების ადმინისტრირებისას საწარმო ვალდებული იქნება იცოდეს ყველა სახელმწიფოს მიერ დაწესებული საგადასახადო სამართლებრივი ნორმა, რაც ადმინისტრაციულ და ფინანსურ რესურსთანაა დაკავშირებული. ამასთან, საგადასახადო ორგანოებისთვის იმ საწარმოდან გადასახადის აკრეფა, რომელიც არ მდებარეობს მის იურიდიულ საზღვრებში, განუზომლად დიდ ტვირთს წარმოადგენს. შესაბამისად, ელექტრონული ვაჭრობისას, შეუძლებელი თუ არა, რთულია რესურსების ეფექტიანი განაწილება.

რაც შეეხება განსაზღვრულობისა და სიმარტივის პრინციპს, ევროპის თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის განმარტების

⁶⁵ OECD, A report by the Committee on Fiscal Affairs, A borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 8 October 1998, 4; იხ. <<https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>> [13.07.2019].

⁶⁶ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი 2002, 38.

⁶⁷ იქვე, 42.

თანახმად, „საგადასახადო რეგულაციები უნდა იყოს ნათლად და ზუსტად ჩამოყალიბებული, რათა გადასახადის გადამხდელისთვის განჭვრეტადი იყოს შედეგი, მათ შორის როდის, სად და როგორ შეიძლება მოხდეს გადასახადის გამოთვლა.“⁶⁸ „განსაზღვრულობის პრინციპიდან გამომდინარეობს რომ შენატანის თანხა, საშუალება და დრო წინასწარ უნდა იყოს ცნობილი გადასახადის გადამხდელისთვის.“⁶⁹ ამასთან, „საგადასახადო კანონმდებლობა უნდა იყო საკმარისად ცხადი, რათა გადასახადის გადამხდელმა ამოიცნოს და გაითვალისწინოს მისი ქმედებების საგადასახადო შედეგები.“⁷⁰ „გაურკვევლობა, თუ რომელ საგადასახადო ორგანოს აქვს უფლებამოსილება აკრიფოს გადასახადი, გავლენას მოახდენს ინვესტიციების შესახებ გადაწყვეტილებებზე.“⁷¹

„თითოეული გადასახადის შესახებ კანონი უნდა მოიცავდეს ინფორმაციის ამომწურავ ერთობლიობას, რომელიც მოგვცემს საშუალებას კონკრეტულად დავადგინოთ: ვალდებული პირი, საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა და მისი აღსრულების წესი, გადასახადის გადამხდელის მიმართ სახელმწიფოს მოთხოვნის საზღვრები.“⁷²

თუკი საგადასახადო კანონმდებლობით არ იქნება განსაზღვრული გადასახადის არსებითი ელემენტები, ვერ იქნება უზრუნველყოფილი განჭვრეტადობის პრინციპი. გადასახადის იურიდიული შემადგენლობის არსებით ელემენტებს შორისაა „გადასახადის გადამხდელი (საგადასახადო სუბიექტი), გადასახადით დაბეგვრის მეთოდი, გადასახადის გამომგარიშების წესი, გადასახადის გადახდის ხერხი და საშუალებები.“⁷³ ელექტრონული ვაჭრობის მოგების გადასახადით დაბეგვრისას, სახეზეა საგადასახადო სუბიექტი, თუმცა ბუნდოვანია გადასახადის გამომგარიშების წესი და საშუალებები, ვინაიდან საწარმო კონკრეტულ იურისდიქციაში სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების გარეშე. გაურკვეველია, როგორ უნდა დარეგისტრირდეს გადასახადის გადამხდელ სუბიექტად უცხო ქვეყნის საწარმო, რომელსაც არ აქვს ფიზიკური წარმომადგენლობა. რაც შეეხება დამატებული

⁶⁸ OECD, A report by the Committee on Fiscal Affairs, A borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 8 October 1998, 4; იხ. <<https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>> [13.07.2019].

⁶⁹ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 38.

⁷⁰ Westberg, B., Cross-Border Taxation of e-commerce, The Netherlands, 2002, 67.

⁷¹ იქვე, 66.

⁷² როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 25.

⁷³ იქვე, 26.

ღირებულების გადასახადს, ამ შემთხვევაში, უპირველესად, არ არის დადგენილი B2C ელექტრონული ვაჭრობისას საგადასახადო სუბიექტი. მომხმარებელი გადასახადის ეკონომიკური გადამხდელია და, როგორც წესი, იგი არ წარმოადგენს გადასახადის იურიდიულ გადამხდელს. მასზე გადასახადის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულების დაკისრება ქმნის გაუმართლებელ ტვირთს, თუმცა ამავდროულად, გადასახადების ადმინისტრირების კუთხით, წარმოუდგენელია ბიუჯეტში გადასახადის შეტანის ტვირთის დაკისრება უცხოური საწარმოსთვის.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ ელექტრონული ვაჭრობისას საგადასახადო კანონმდებლობა არ აკმაყოფილებს განსაზღვრულობის მოთხოვნებს. ამდენად, „გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება – გადაიხადოს გადასახადი – არ არის დადგენილი და შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს სრული უფლება აქვს, არ გადაიხადოს აღნიშნული გადასახადი.“⁷⁴

საქართველოს საგადასახადო სამართალზე განჭვრეტადობის პრინციპის გავლენის საილუსტრაციოდ, შესაძლოა მოყვანილ იქნეს არც ისე შორი წარსული. „საქართველოს 1993 წლის 24 დეკემბრის კანონით „დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ“, არარეზიდენტი პირები, რომლებიც ეწეოდნენ მომსახურებას ან ასრულებდნენ სამუშაოს საქართველოს ტერიტორიაზე მუდმივი დაწესებულების გარეშე, ფორმალურად წარმოადგენდნენ დღგ-ს გადამხდელებს. გადასახადის მექანიზმის არ არსებობის გამო გადასახადის გადამხდელთა აღნიშნული კატეგორია გადასახადს არ იხდიდა და მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 კარის ამოქმედების შემდეგ, 1997 წლის 1 სექტემბრიდან განისაზღვრა აღნიშნული კატეგორიის გადასახადის გადახდის პროცედურა (უკუდაბეგვრა).“⁷⁵ მსგავსი პრობლემის პირისპირ დააყენა ელექტრონულმა ვაჭრობამ საქართველო საგადასახადო ორგანოები, ვინაიდან არ არსებობს გადასახადის გადახდის მექანიზმი.

რაც შეეხება სიმარტივის პრინციპს, ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრისას ერთ-ერთ მნიშვნელოვანი გამოწვევა სწორედ სიმარტივესთან გამკლავებაა. „საგადასახადო ნორმები უნდა იყოს მარტივი, თუმცა სიმარტივის უკან შეიძლება დაიმალოს რეალური სირთულეები,“⁷⁶ თუმცა თანამედროვე საგადასახადო სამართლისთვის უპირველეს გამოწვევას წარმოადგენს, არა

⁷⁴ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 57.

⁷⁵ იქვე, 26.

⁷⁶ Westberg, B., Cross-Border Taxation of e-commerce, The Netherlands, 2002, 67.

მარტივი საგადასახადო სისტემის შექმნა ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრისას, არამედ, ზოგადად, ელექტრონულ ვაჭრობის საგადასახადო სამართლებრივ ჩარჩოებში მოქცევა.

გარდა ზემოაღნიშნული პრინციპებისა, მნიშვნელოვანია, რომ „გადასახადებით დაბეგვრა განხორციელდეს ზუსტად და დროულად. თავიდან უნდა იქნეს აცილებული ორმაგი დაბეგვრა ან ინტენსიური დაუბეგრაობა.“⁷⁷ ამასთან, საგადასახადო ტვირთი თანაბრად უნდა იყოს განაწილებული.

„სამართლიანობის პრინციპის თანახმად, ყველამ უნდა მიიღოს მონაწილეობა სახელმწიფო ხარჯების დაფინანსებაში თავისი შემოსავლებისა და შესაძლებლობის შესაბამისად. სამართლიანობის პრინციპიდან გამოყოფენ ორ ცენტრალურ იდეას: 1) ასაკრეფი გადასახადების თანხა უნდა შეესაბამებოდეს გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების მოცულობას; 2) ვინც იღებს მეტი სიკეთეს სახელმწიფოსგან, მან უნდა გადაიხადოს მეტი თანხა გადასახადების სახით.“⁷⁸ პირველს ეწოდება „გადახდის შესაძლებლობის პრინციპი“ („ability-to-pay principle“) ხოლო მეორეს „სარგებლის პრინციპი“ („benefit principle“).⁷⁹ სარგებლის პრინციპის მიხედვით, გადასახადი არის სახელმწიფოს მიერ უზრუნველყოფილი სიკეთით სარგებლობისთვის გადახდილი საფასური, ვინაიდან „კერძო სექტორში სამართლიანობა მოითხოვს, რომ პირმა გადაიხადოს მიწოდებული საქონლის ან მომსახურების საფასური, ასევე სამართლიანი იქნება, გადახდილ იქნეს საჯარო სექტორის მიერ უზრუნველყოფილი სიკეთით სარგებლობის საფასური გადასახადის სახით.“⁸⁰

„ელექტრონული ვაჭრობისას საგადასახადო ტვირთი თანაბარი უნდა იყოს იმ ორი პირისთვის, რომლებიც საქმიანობას ახორციელებენ ერთსა და იმავე ქვეყნიდან ერთსა და იმავე ქვეყანაში. ამასთან, მათმა მომხმარებლებმა თანაბრად უნდა გადაიხადონ არაპირდაპირი გადასახადები,“⁸¹ თუმცა თანამედროვე საგადასახადო სამართალი ვერ უზრუნველყოფს აღნიშნული პრინციპის რეალიზებას ელექტრონული ვაჭრობისას. ორი საწარმო,

⁷⁷ OECD, A report by the Committee on Fiscal Affairs, A borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 8 October 1998, 4; იხ. <<https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>> [13.07.2019].

⁷⁸ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი 2002, 38.

⁷⁹ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 55; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

⁸⁰ იქვე.

⁸¹ Westberg, B., Cross-Border Taxation of e-commerce, The Netherlands, 2002, 76.

საიდანაც ერთი ტრადიციულად, მუდმივი დაწესებულების დაფუძნებით იღებს შემოსავალს კონკრეტული სახელმწიფოდან და მეორე, რომელიც არ აფუძნებს მუდმივ დაწესებულებას და ელექტრონული კომუნიკაციების განვითარებით აქტიურად აწარმოებს საქმიანობას და ისე იღებს იმავე შემოსავალს სახელმწიფოდან, არ ატარებს თანაბარ ტვირთს. ელექტრონულად განხორციელებული საქმიანობისას საწარმოს მოგების გადასახადით ვერ ბეგრავს ის ქვეყანა, რომელიც შემოსავლის წყაროს წარმოადგენს. ამასთან, მუდმივი დაწესებულების მქონე უცხოური საწარმო კონკრეტული ქვეყნის მომხმარებლისთვის საქონლის მიწოდებისას, თუკი მას წარმოექმნება დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება, ვალდებულია, გადაიხადოს იგი ბიუჯეტში, მაშინ, როდესაც მუდმივი დაწესებულების არმქონე უცხოური საწარმო, იმავე შემთხვევაში, ფაქტობრივად, ვალდებულია, გადაიხადოს დამატებული ღირებულების გადასახადი, თუმცა არ არსებობს გადახდის მექანიზმი. ამდენად სახეზეა არათანაბარი მდგომარეობა.

ნიშანდობლივია, რომ საგადასახადო ნორმები უნდა იყოს ეფექტიანი რათა თავიდან იქნეს აცილებული დაუბეგრაობა. საგადასახადო ორგანოებისთვის კარგადაა ცნობილი, რომ „ეკონომიკურად განვითარებულ ზოგიერთ ქვეყანაში არსებული მაღალი საგადასახადო ტვირთი აიძულებს გადასახადის გადამხდელებს მოძებნონ გადასახადებისგან თავის არიდების ესა თუ ის მექანიზმები.“⁸² ელექტრონული ვაჭრობა გადასახადებისგან თავი არიდების, განსაკუთრებით კი მოგების გადასახადის გადაუხდელობის, შესანიშნავი საშუალებაა. „ოფშორულ ზონებში მოგების გადასახადი არ არსებობს ან უმნიშვნელოა“ „ოფშორული მექანიზმის გამოყენების არსი მდგომარეობს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების იურიდიულ გადაადგილებაში მაღალი დონის იურისდიქციიდან დაბალი დონის იურისდიქციაში,“⁸³ ინტერნეტის საშუალებით კი მარტივადაა შესაძლებელი შემდეგი მექანიზმის გამოყენებით გადასახადისგან თავის არიდება – საწარმო დარეგისტრირდება ან საქმიანობის ან/და მართვის ადგილი ექნება ოფშორში, ინტერნეტის საშუალებით კი იგი მომსახურებას გაწევს სხვა სახელმწიფოს საზღვრებში (მაგ: ტურისტული მომსახურება, იურიდიული მომსახურება, სარეკლამო მომსახურება და სხვა). იმის გათვალისწინებით, რომ იგი არ დააფუძნებს მუდმივ დაწესებულებას, სახელმწიფო ვერ დაბეგრავს მის მოგებას. ამდენად, ინტერნეტი კიდევ

⁸² როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 131.

⁸³ იქვე. 132.

მნიშვნელოვნად ამარტივებს დასაბეგრი ობიექტების იურიდიულ გადაადგილებას.

„ელექტრონული ვაჭრობის მიერ გეოგრაფიული საზღვრების უარყოფა კიდევ უფრო რთულს ხდის საწარმოს კონკრეტული სახელმწიფოს რეზიდენტად მიჩნევას, განსაკუთრებით იმ იურისდიქციებში, სადაც რეზიდენტობა დაკავშირებულია საწარმოს საქმიანობის ან/და მართვის ადგილთან,“ „ტექნოლოგიების განვითარების დამსახურებით, „საერთაშორისო საწარმო შეიძლება იყო ყველა, ან არცერთი სახელმწიფოს რეზიდენტი.“⁸⁴

„ელასტიურობის პრინციპი მოითხოვს, რომ საგადასახადო სისტემა იყოს მოქნილი და დინამიური, რათა შესაძლებელი გახდეს ტექნოლოგიური და კომერციული განვითარება.“⁸⁵ აღნიშნული პრინციპის შესაბამისად, „გადასახადები და ზოგიერთი საგადასახადო მექანიზმები შეიძლება ოპერატიულად შეიცვალოს საგადასახადო ტვირთის შემცირების ან გაზრდის მიმართულებით სახელმწიფოს ობიექტური საჭიროებებისა და შესაძლებლობის შესაბამისად.“⁸⁶ ციფრული ინდუსტრიის სამყაროში, უპირველესად, სწორედ ელასტიურობის პრინციპი აძლევს საგადასახადო ორგანოებს ადაპტირების შესაძლებლობას. ტექნოლოგიებისა და ეკონომიკური სიტუაციის განვითარება აუცილებელს ხდის „გადასახადების გადახდის თავის ამრიდებელ გადამხდელთა ნაწილის აქტიური მოქმედებების საპირისპიროდ, სახელმწიფოს კონტროლების მიღებას.“⁸⁷

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, უნდა ითქვას, რომ დღემდე ვერ მოხდა ევროპის თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) მიერ 1998 წელს მიღებული რეკომენდაციების გაზიარება. დღემდე არ არის მიღწეული ნეიტრალობა, განსაზღვრულობა და სიმარტივე, მოხერხებულობა, ელასტიურობა, ეფექტიანობა და სამართლიანობა

⁸⁴ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 85; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

⁸⁵ OECD, A report by the Committee on Fiscal Affairs, A borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 8 October 1998, 4; იხ. <<https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>> [13.07.2019].

⁸⁶ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, February 2019, 13; იხ. <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicati on.pdf>> [13.07.2019].

⁸⁷ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 87.

ელექტრონულ ვაჭრობისა და ტრადიციული ვაჭრობის დაბეგვრის თვალსაზრისით. დასაბეგრი ბაზის ეროზიის შესაჩერებლად აუცილებელია საგადასახადო სამართლის მხრიდან სწრაფი რეაგირება. შესაძლებელია, რომ დაბეგვრის მიზნებისთვის ამოსავალ წერტილს საგადასახადო სამართლის სპეციალური პრინციპებისადმი ახლებური მიდგომის ჩამოყალიბება ან მათ შეცვლა წარმოადგენდეს. ამდენად, საჭიროა მათი სიღრმისეული გააზრება.

2.1.2. ელექტრონული ვაჭრობა და დაბეგვრის სპეციალური პრინციპები

„საგადასახადო ურთიერთობები უცხოური ელემენტით შეიძლება გავაერთიანოთ ორ ჯგუფად: პირველ ჯგუფს მიეკუთვნება შემთხვევები, როდესაც სახელმწიფო კრეფს გადასახადს იმ გადასახადის გადამხდელისგან, რომელიც წარმოადგენს უცხოური სამართლის სუბიექტს. მეორე ჯგუფს კი მიეკუთვნება შემთხვევები, როდესაც სახელმწიფო ითხოვს გადასახადის გამოანგარიშებას დაბეგვრის იმ ობიექტიდან, რომელიც ეროვნული სამართლის სუბიექტს წარმოემგვა საზღვარგარეთ.“⁸⁸ აღნიშნულიდან გამომდინარე მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისთვის, გამოიყოფა რეზიდენტობაზე და შემოსავლის წყაროზე დაფუძნებული პრინციპები, ხოლო დამატებული ღირებულების გადასახადის შემთხვევაში – წარმოშობისა და დანიშნულებაზე დაფუძნებული პრინციპები.

შემოსავლის წყაროზე დაფუძნებული პრინციპის თანახმად, რომელსაც ასევე ტერიტორიულობის პრინციპს უწოდებენ,⁸⁹ სახელმწიფოს საგადასახადო ორგანოებს ხელი მიუწვდებათ უცხოური საწარმოს მხოლოდ იმ შემოსავალზე, რომელიც მიღებულია აღნიშნული სახელმწიფოს საზღვრებში (მის ტერიტორიაზე) ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებით. ამის საპირისპიროდ, რეზიდენტობის პრინციპის თანახმად, სახელმწიფო აფართოებს იურისდიქციას და პრეტენზიას აცხადებს მისი რეზიდენტების მთლიან შემოსავალზე წარმოშობის წყაროს მიუხედავად. დაუბეგრაობისა და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან ასაცილებლად, სახელმწიფოთა შორის იდება საერთაშორისო

⁸⁸ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 94.

⁸⁹ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 35; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

ხელშეკრულებები, „რომლებიც მიზნად ისახავს შემოსავლის წყაროს წარმომშობ სახელმწიფოსა და რეზიდენტს შორის მოგების განაწილებას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით.“⁹⁰ ამდენად, მოგების გადასახადით დაბეგვრისას მუდმივი დაწესებულების ცნების შემოტანა სახელმწიფოთა შორის გადასახადების სამართლიან განაწილებას ემსახურება.

საგულისხმოა, რომ შემოსავლის წყაროზე დაფუძნებული მიდგომის საფუძველს წარმოადგენს ე.წ. „სარგებლის თეორია“, რომლის მიხედვითაც, „სახელმწიფოს საგადასახადო იურისდიქცია დამოკიდებულია იმ სარგებელსა და გაწეულ სერვისებზე, რის შედეგადაც საწარმო ურთიერთქმედებს სახელმწიფოსთან.“⁹¹ „აღნიშნული თეორიის თანახმად, გადასახადი განიხილება, როგორც საფასური სახელმწიფოს მიერ უზრუნველყოფილი მომსახურებისთვის. ფართო გაგებით, კი გადასახადი შეიძლება განვიხილოთ, როგორც ცივილიზებული საზოგადოების შექმნისთვის სახელმწიფოსთვის გადახდილი საფასური.“⁹²

როგორც აღინიშნა, შემოსავლის წყაროს პრინციპი ასახავს ჰპოვეს მუდმივი დაწესებულების მიერ მიღებული შემოსავლის დაბეგვრისას. აღნიშნული მიდგომა საერთაშორისოდაა გაზიარებული, მათ შორის, ასახულია ევროპის თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მიერ მიღებულ მოდალურ კონვენციაში, რომელსაც ეფუძნება მისი წევრი სახელმწიფოების საგადასახადო სისტემა, ასევე საქართველოს საგადასახადო კოდექსს⁹³ და „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ“ საქართველოს მიერ დადებულ საერთაშორისო შეთანხმებებში,⁹⁴ თუმცა ელექტრონული ვაჭრობისას, ფაქტობრივად, უგულებელყოფილია წყაროზე დაფუძნებული მიდგომა, ვინაიდან ელექტრონული ვაჭრობის მწარმოებელი საწარმოები არ აფუძნებენ მუდმივ დაწესებულებას და ინტერნეტის გამოყენებით იღებენ შემოსავალს სხვადასხვა იურისდიქციებისგან.

ამდენად, შემოსავლის წყაროს პრინციპი ელექტრონული ვაჭრობისას წარმოშობს მნიშვნელოვან კითხვას საგადასახადო სამართლისთვის: „უნდა ჰქონდეს თუ არა შემოსავლის წყაროს წარმომშობ სახელმწიფოს უცხოური საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის უფლება მხოლოდ იმ

⁹⁰ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 35; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

⁹¹ Pinto D., E-commerce and Source-Based Income Taxation, The Netherlands, 2002, 17.

⁹² იქვე, 18.

⁹³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 29-ე მუხლი.

⁹⁴ საქართველოს მიერ გაფორმებული „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ“ შეთანხმებები, იხ. <<https://www.mof.ge/5127>> [07.10.2019].

შემთხვევაში, როდესაც საწარმოს აქვს ფიზიკური წარმომადგენლობა სახელმწიფოში.⁹⁵ აღნიშნულ კითხვაზე პასუხის გასაცემად, მნიშვნელოვანია გაანალიზებული იქნეს სარგებლის თეორიის შინაარსი, კერძოდ, არის თუ არა საწარმოს ფიზიკური არსებობა ერთადერთი და აუცილებელი პირობა სხვა სახელმწიფოდან შემოსავლის მისაღებად. სწორედ აღნიშნულ კითხვაზე პასუხი წარმოადგენს ამოსავალ დებულებას ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვისას, ვინაიდან „ელექტრონული ვაჭრობა ბიზნესს აძლევს საშუალებას მიიღოს მოგება სახელმწიფოდან ფიზიკური წარმომადგენლობის არსებობის გარეშე.“⁹⁶

შესაძლებელია ითქვას, რომ შემოსავლის წარმომშობი სახელმწიფოდან მიღებული ერთადერთი სარგებელი მომხმარებელთა მარკეტია, ამდენად, საკამათოა, მხოლოდ მომხმარებლის არსებობა წარმოშობს თუ არა იმ სარგებელს, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა გააჩნია საწარმოს შემოსავლის მისაღებად.⁹⁷ საგულისხმოა, რომ საწარმოს მოგება გაედინება სახელმწიფოს ტერიტორიიდან და სწორედ კონკრეტული სახელმწიფოს იურისდიქციის ფარგლებში მოქცეული მომხმარებელი ქმნის საწარმოს მოგებას, მომხმარებელი, რომელიც სარგებლობს სახელმწიფოს მიერ უზრუნველყოფილი სარგებლით – ინტერნეტით, რომლის გარეშეც, საწარმო ვერ მიიღებდა შემოსავალს, ამდენად, უცხოური საწარმოსთვის წყაროს წარმომშობი სახელმწიფოს მიერ გაწეული სარგებელი არსებითია.

გადასახადების სამართლიანი განაწილების აუცილებლობამ წარმოშვა რეზიდენტობისა და წყაროზე დაფუძნებული პრინციპების შერწყმის საჭიროება და სწორედ მათი შერწყმის შედეგად, არსებული რეალობის გათვალისწინებით, წარმოიქმნა მუდმივი დაწესებულება სახელმწიფოსთან ეკონომიკური კავშირის დასადგენად, თუმცა კომუნიკაციების განვითარებამ შეცვალა რეალობა და სახელმწიფოსთან ეკონომიკური კავშირისა და მისგან სარგებლის მისაღებად აღარ არის აუცილებელი ფიზიკური წარმომადგენლობა. „ფიზიკური წარმომადგენლობის კრიტერიუმი საჭიროა შემოსავლის წარმომშობ სახელმწიფოსთან საგადასახადო კავშირის დასამყარებლად [ამდენად] მუდმივი დაწესებულება წარმოადგენს მხოლოდ ეკონომიკური მორჩილების მტკიცებულებას, და არა წყაროზე დაფუძნებული მიდგომის გამოყენების მიზეზს.“⁹⁸

⁹⁵ Pinto D., E-commerce and Source-Based Income Taxation, The Netherlands, 2002, 20.

⁹⁶ იქვე, 21.

⁹⁷ იქვე.

⁹⁸ იქვე, 22.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, თანამედროვე საგადასახო სამართალი ქმნის უსამართლო გარემოს, გაუმართლებლად ართმევს შემოსავლის წარმოშობ სახელმწიფოს ელექტრონული ვაჭრობისას საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის შესაძლებლობას. ამდენად, საჭიროა, შესაბამისი ზომების მიღება. როგორც ზემოთ აღინიშნა, შესაძლებელია, რომ შექმნილი უთანასწორობის აღმოსაფხვრელად სწორედ ის ფაქტორი იყოს სასიცოცხლო მნიშვნელობის, რაც ამოძრავებს ელექტრონულ ვაჭრობას და რომლის გარეშეც ფიზიკურად შეუძლებელი იქნებოდა ვაჭრობის ელექტრონულად განხორციელება. აღნიშნულ სასიცოცხლო ციკლს ელექტრონული ვაჭრობისას ქმნის სერვერი, ვებგვერდი და ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებელი. შესაძლებელია, სწორედ, ეს ელემენტები ქმნიდეს მუდმივ დაწესებულებას უცხოური საწარმოსთვის, წინააღმდეგ შემთხვევაში, საჭიროა, ახალი კავშირის ძიება.

რაც შეეხება, დამატებული ღირებულების გადასახადს, უნდა აღინიშნოს, რომ ელექტრონული ვაჭრობის განვითარება ყველაზე მწვავე პრობლემას არაპირდაპირი (ე.წ. მოხმარების) გადასახადებით დაგებვრისას წარმოშობს. ინტერნეტის მომხმარებელთა რიცხვის ზრდის პირდაპირპროპორციულად, ყოველდღიურად იზრდება ინტერნეტის საშუალებით როგორც მატერიალური, ისე არამატერიალური ფორმით არსებული საქონლის გაყიდვები.⁹⁹

არაპირდაპირი გადასახადის ეკონომიკური გადამხდელი მომხმარებელია, მისი ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება კი საქონლის ან/და მომსახურების მიმწოდებელს ეკისრება. საგადასახადო ორგანოები პრობლემის წინაშე დგებიან მაშინ, როდესაც საქონლის ან მომსახურების მიმწოდებელი/გამწევი და მისი მომხმარებელი სხვადასხვა სახელმწიფოს საგადასახადო იურისდიქციის ქვეშ იმყოფებიან. ელექტრონული ვაჭრობაც სწორედ ამ შემთხვევებში წარმოშობს მნიშვნელოვან კითხვებს.

ზოგადად, არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრისას გამოიყოფა დანიშნულებასა (destination based) და წარმოშობაზე (origin based) დაფუძნებული პრინციპები. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის რეკომენდაციების თანახმად, ელექტრონული ვაჭრობისას ორმაგი დაბეგვრისა და დაუბეგრაობის თავიდან აცილების მიზნით, დაბეგვრა უნდა მოხდეს იმ ქვეყნის იურისდიქციის ქვეშ არსებული საგადასახადო კანონმდებლობით, სადაც ხდება მოხმარება.

⁹⁹ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 106; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

ასევე დადგენილია, რომ ე. წ. „მოხმარების გადასახადით“ (consumption tax) დაბეგვრის მიზნებისთვის ელექტრონული სახით პროდუქტის მიწოდება არ უნდა იქნას განხილული როგორც საქონლის მიწოდება.¹⁰⁰ ასოცირების შეთანხმების თანახმად ელექტრონულად საქონლის მიწოდება განხილული უნდა იქნას, როგორც მომსახურების გაწევა.¹⁰¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს, რომ ელექტრონულად გაწეული მომსახურებისას, თუ მომსახურების მიმღებ და გამწევ პირთა ადგილსამყოფელი სხვადასხვა სახელმწიფოშია, მაშინ მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება მომსახურების მიმღები პირის რეგისტრაციის ადგილი ან მართვის ადგილი ან მომსახურების მიმღები პირის მუდმივი დაწესებულების ადგილმდებარეობა, თუ მომსახურება დაკავშირებულია უშუალოდ ამ მუდმივ დაწესებულებასთან.¹⁰² ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დასაბეგრი ოპერაციის დაბეგვრას საქონლის ან/და მომსახურების მიღების ადგილს და შესაბამისად, დანიშნულების პრინციპს უკავშირებს.

დანიშნულებაზე დაფუძნებულ დაბეგვრის პრინციპს რამდენიმე კონცეპტუალური უპირატესობა აქვს. „აღნიშნული პრინციპი უზრუნველყოფს, რომ კონკრეტულ სახელმწიფოში ეროვნული და უცხოური საწარმოები საქონლის მიწოდებისას ან/და მომსახურების გაწევისას იხდიდნენ თანაბარ გადასახადებს,¹⁰³ რაც, თავისთავად, ხელს უშლის არაკეთილსინდისიერი კონკურენციის წარმოქმნას, თუმცა ტექნოლოგიების განვითარება და ელექტრონული ვაჭრობა ართულებს და თითქმის შეუძლებელს ხდის გადასახადების ადმინისტრირებისას დანიშნულების პრინციპის ეფექტიან გამოყენებას. შესაძლებელია, „წარმოშობის პრინციპზე დაფუძნებულმა საგადასახადო სისტემამ შედარებით გაამარტივოს გადასახადების ადმინისტრირება,¹⁰⁴ ვიანიდან ელექტრონულმა ვაჭრობამ შექმნა სამყარო, სადაც „წარმოშობის სახელმწიფოს აქვს გადასახადების ადმინისტრირების შესაძლებლობა, მაგრამ არ აქვს ამის ეკონომიკური ინტერესი. დანიშნულების

¹⁰⁰ OECD, Consumption taxation of cross-border services and intangible property in the context of e-commerce, 1; იხ. <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/5594831.pdf>> [13.07.2019].

¹⁰¹ ასოცირების შესახებ შეთანხმება ერთის მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის, მუხლი 127.

¹⁰² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 166-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტი.

¹⁰³ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 217; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

¹⁰⁴ იქვე.

სახელმწიფოში კი პირიქით, მაღალია ეკონომიკური ინტერესი, თუმცა რთულია გადასახადების ადმინისტრირება.¹⁰⁵

მიუხედავად გადასახადების ადმინისტრირების სიმარტივისა, წარმოშობის პრინციპზე აგებულ საგადასახადო სისტემაზე გადასვლა გამოიწვევს დასაბეგრი ბაზის გადაადგილებას იმ იურისდიქციებში, სადაც დაბალია არაპირდაპირი გადასახადების განაკვეთი. მომხმარებლები უპირატესობას მიანიჭებენ დაბალი საგადასახადო განაკვეთის მქონე იურისდიქციებს. ამდენად, დაუბეგრაობის თავიდან ასაცილებლად, თანამედროვე საგადასახადო სამართლის ამოცანას უნდა წარმოადგენდეს არა წარმოშობის პრინციპზე გადასვლა, არამედ დანიშნულების პრინციპზე ორიენტირება და გადასახადების ადმინისტრირების გამარტივება. სწორედ აღნიშნულ მითითებას შეიცავს ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მიერ ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის საკითხებთან დაკავშირებით 2019 წლის მარტში გამოქვეყნებული რეკომენდაციები. „დანიშნულების პრინციპზე დაფუძნებული საგადასახადო სისტემა მიჩნეულია ერთადერთ მისაღებ პრინციპად გრძელვადიან პერსპექტივაში, თუმცა საყოველთაოდ გაცნობიერებულია, რომ მას ეყოლება როგორც მოგებულები, ასევე წაგებულები.“¹⁰⁶

ყოველივე ზემოაღნიშნულის შედეგად, უნდა ითქვას, რომ ტრადიციულად, უცხო ქვეყნის საწარმოსთვის შეუძლებელი იყო მნიშვნელოვანი მოგების მიღება სხვა სახელმწიფოს ტერიტორიიდან ფიზიკური წარმომადგენლობის გარეშე. ამდენად, საგადასახადო სამართლებრივი ნორმების შემუშავებისას ნორმათშემოქმედები ორიენტირებულნი იყვნენ მხოლოდ ფიზიკურ წარმომადგენლობაზე. ფიზიკური წარმომადგენლობის კრიტერიუმი შეიძლება განხილულ იქნეს, როგორც წყაროზე დაფუძნებული მიდგომის გამოყენების ერთ-ერთი და არა ერთადერთი მექანიზმი. შესაბამისად, თუკი მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისთვის შეუძლებელი აღმოჩნდება ელექტრონული ვაჭრობის არსებულ ჩარჩოებში მოქცევა, საგადასახადო სამართლის პრინციპები საშუალებას გვაძლევს ვეძიოთ ახალი მექანიზმი წყაროზე დაფუძნებული პრინციპის რეალიზაციისთვის. დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისთვის კი

¹⁰⁵ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 218; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

¹⁰⁶ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, February 2019, 78; იხ. <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicati on.pdf>> [13.07.2019].

ელექტრონული და ტრადიციული ვაჭრობისადმი თანაბარი მიდგომის აუცილებლობა, კონკურენციისათვის ხელის შეწყობისა და ეროვნული ბაზრის დაცვის მიზანი მოითხოვს, რომ შემუშავებულ იქნეს დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების ახალი მექანიზმი.

2.2. ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის თავისებურებანი მოგების გადასახადით

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) მიერ შემუშავებული მოგებისა და კაპიტალის შესახებ მოდელური საგადასახადო კონვენციის თანახმად, სახელმწიფო მხოლოდ იმ შემთხვევაშია უფლებამოსილი დაბეგროს არარეზიდენტი საწარმოს შემოსავალი მოგების გადასახადით, თუ იგი საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ახორციელებს.¹⁰⁷ ამავე მიდგომას იცნობს საქართველოს საგადასახადო სამართალი, რომლის მიხედვითაც, „პირის ეკონომიკური კავშირი სახელმწიფოსთან განისაზღვრება მუდმივი ადგილსამყოფელის პრინციპის მეშვეობით.“¹⁰⁸

ამდენად, „მუდმივი დაწესებულება მნიშვნელოვანია რეზიდენტ და შემოსავლის წყაროს წარმომშობ სახელმწიფოს შორის საგადასახადო იურისდიქციის გასაწილებლად.“¹⁰⁹

2.2.1. მუდმივი დაწესებულების ცნება

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის განმარტებით, მუდმივი დაწესებულება ნიშნავს ფიქსირებულ/განსაზღვრულ ადგილს, რომლის მეშვეობითაც საწარმო ნაწილობრივ ან მთლიანად ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას.¹¹⁰ ამავე განსაზღვრებას ეფუძნება საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, რომლის მიხედვითაც,

¹⁰⁷ მოგებისა და კაპიტალის შესახებ ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მოდელური საგადასახადო კონვენცია, მე-7 მუხლის პირველი პუნქტი.

¹⁰⁸ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 112.

¹⁰⁹ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 83; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

¹¹⁰ მოგებისა და კაპიტალის შესახებ ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მოდელური საგადასახადო კონვენცია, მე-5 მუხლის მე-1 პუნქტი.

„საქართველოში უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებად ითვლება განსაზღვრული ადგილი, რომლის გამოყენებითაც ეს პირი ნაწილობრივ ან მთლიანად ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას საქართველოში, რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით.“¹¹¹

მოდალური კონვენციისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ანალიზის შედეგად, აშკარაა, რომ თუ ელექტრონული ვაჭრობა ვერ მოექცევა მუდმივი დაწესებულების ტრადიციული განსაზღვრების ქვეშ (მათ შორის, თუ სახეზე არ იქნება პროფესიონალური სტატუსის მქონე შუამავალი, აგენტი ან ბროკერი, რომელსაც აქვს საშუალება აწარმოოს მოლაპარაკებები ან ხელი მოაწეროს ხელშეკრულებას ამ უცხოური საწარმოს სახელით), სახელმწიფო ვერ დაბეგრავს უცხოურ საწარმოს მოგების გადასახადით. ამდენად, თავდაპირველად უნდა განისაზღვროს მუდმივი დაწესებულების კრიტერიუმები და შემდგომ უნდა დადგინდეს, შესაძლებელია, თუ არა ელექტრონულ ვაჭრობაზე აღნიშნული კრიტერიუმების გავრცელება.

მუდმივი დაწესებულება მოიცავს სამ კრიტერიუმს:

- საქმიანობის ადგილის არსებობას;
- საქმიანობის ადგილის ფიქსირებულ ხასიათს;
- საქმიანობის ადგილის მეშვეობით ეკონომიკური საქმიანობის სრულად ან ნაწილობრივ განხორციელებას.¹¹²

ამავე კრიტერიუმების ერთდროულად არსებობას უკავშირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მუდმივი დაწესებულების წარმოშობას.¹¹³ სწორედ საქმიანობის ადგილის არსებობის კრიტერიუმიდან გამომდინარეობს ფიზიკური წარმომადგენლობის აუცილებლობა. ამასთან, „ფიქსირებული საქმიანობის ადგილი გულისხმობს მის მუდმივ ბუნებას.“¹¹⁴

ამდენად, მიუხედავად იმისა, რომ ერთი შეხედვით, თანამედროვე სამყაროში ვაჭრობა ხორციელდება ფიზიკური წარმომადგენლობის გარეშე, ვინაიდან

¹¹¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 29-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

¹¹² Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 86; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

¹¹³ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 116-117.

¹¹⁴ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, February 2019, 26; იხ. <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicati on.pdf>> [13.07.2019].

საერთაშორისო, ისევე როგორც საქართველოს საგადასახადო სამართალი, უცხოური საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრას უკავშირებს მუდმივ დაწესებულების არსებობას, უპირველესად, დეტალურად უნდა იქნეს შესწავლილი, ვაჭრობის ელექტრონულად განხორციელებისთვის აუცილებელი თანამედროვე ტექნოლოგიებიდან რომელიმე აკმაყოფილებს თუ არა მუდმივი დაწესებულების კრიტერიუმებს.

როგორც უკვე აღინიშნა, ელექტრონული ვაჭრობის სასიცოცხლო ციკლს ქმნის ვებგვერდი, სერვერი და ინტერნეტი, რომლის მიწოდებასაც უზრუნველყოფს ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებელი. ამდენად თითოეული მათგანი შეიძლება გათანაბრებულ იქნეს მუდმივ დაწესებულებასთან.

2.2.2. ვებგვერდი როგორც მუდმივი დაწესებულება

ვებგვერდი წარმოადგენს პროგრამული და ელექტრონული მონაცემების ერთობლიობას, რომელსაც არ აქვს ფიზიკური წარმომადგენლობა, განსაზღვრული, ფიქსირებული ადგილი.¹¹⁵ ამდენად, ვებგვერდი თავისთავად ვერ აკმაყოფილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის პირველი ნაწილითა და მოდელური კონვენციის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტით დადგენილ ფიზიკური წარმომადგენლობის კრიტერიუმს. თუკი განსაზღვრული ადგილი დაკავშირებული იქნება ვირტუალური ადგილის არსებობასთან, ამ შემთხვევაშიც, ვებგვერდი არ წარმოიქმნის მუდმივ დაწესებულებას, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში არ მიეკუთვნება საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული დაწესებულება, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ ამ უცხოური საწარმოსათვის ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირისათვის საქონლის შესყიდვის ან ინფორმაციის შეგროვების მიზნით.¹¹⁶ ამავე შინაარსის ნორმას იცნობს მოგებისა და კაპიტალის შესახებ ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მოდელური კონვენცია.¹¹⁷

¹¹⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and Capital 2017 (full version), 2019, 113; იხ. <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>> [13.07.2019]

¹¹⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 29-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი.

¹¹⁷ მოგებისა და კაპიტალის შესახებ ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მოდელური საგადასახადო კონვენცია, მე-5 მუხლის მე-4 პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის მიუხედავად, უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, მუდმივ დაწესებულებას წარმოშობს შუამავლის, აგენტის ან ბროკერის საქმიანობა თუ მათ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის სახელით უფლებამოსილება აქვთ აწარმოონ მოლაპარაკებები ან ხელი მოაწერონ ხელშეკრულებაზე.¹¹⁸ ამდენად, შესაძლებელია, ვებგვერდი, თავისთავად ვერ აკმაყოფილებს მუდმივი დაწესებულების კრიტერიუმებს, თუმცა განხილული იქნეს, როგორც მუდმივ დაწესებულებასთან გათანაბრებული აგენტი ან შუამავალი.

თეორიულად, ვებგვერდი ასრულებს სწორედ იმ ფუნქციას რასაც კარნახობს საწარმო, მსგავსად აგენტისა. ვებგვერდს „ხელოვნური ინტელექტის“ წყალობით შეუძლია განსაზღვროს მომხმარებელთა წრე და მიაწოდოს ინფორმაცია საწარმოს საქმიანობასთან დაკავშირებით და ამ გზით აწარმოოს მოლაპარაკებები, ამასთან ელექტრონული ხელმოწერის განვითარების პირობებში შესაძლებელია ვებგვერდის ისე დაპროგრამება, რომ შეეძლოს ხელშეკრულების დადება საწარმოს სახელით. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ვებგვერდს ზემოაღნიშნულ ფუნქციებს კარნახობს სერვერი, ამდენად, იგი არ წარმოადგენს დამოუკიდებელ სუბიექტს.¹¹⁹ ამასთან, აუცილებლად უნდა აღინიშნოს, რომ მოდელური კონვენციის მე-5 მუხლის მე-5 პუნქტი აგენტის, შუამავლის და ბროკერს ფიზიკურ პირთან აკავშირებს.¹²⁰ შესაბამისად, საკამათოა, ვებგვერდი საერთოდ უნდა იქნეს თუ არა განხილული აგენტის ან შუამავლის როლში, ვინაიდან იგი არ წარმოადგენს ფიზიკურ პირს.¹²¹ საგულისხმოა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი პირდაპირ მითითებას არ აკეთებს ფიზიკურ პირზე, თუმცა ვინაიდან ვებგვერდი არ არის დამოუკიდებელი, იგი შეუძლებელია მიჩნეულ იქნეს მუდმივ დაწესებულებად.

2.2.3. სერვერი როგორც მუდმივი დაწესებულება

იმის გათვალისწინებით, რომ არც საქართველოს საგადასახადო კოდექსი და არც მოდელური კონვენცია ფიზიკური წარმომადგენლობის - „ადგილის“

¹¹⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 29-ე მუხლის მე-5 ნაწილი.

¹¹⁹ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 88; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

¹²⁰ მოგებისა და კაპიტალის შესახებ ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მოდელური საგადასახადო კონვენცია, მე-5 მუხლის მე-5 პუნქტი.

¹²¹ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 87; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

ცნებას არ უკავშირებს პირს და „არც რაიმე მინიმალური მოთხოვნაა დადგენილი, თუ რა ფართობის შეიძლება იყოს ეს ადგილი, არ არსებობს მიზეზი, რის გამოც შეიძლება ითქვას, რომ სერვერი არ წარმოადგენს „ადგილს“ მუდმივი დაწესებულების მიზნებისთვის.“¹²² ამდენად, განსხვავებით ვებგვერდისგან, სერვერი არ წარმოადგენს ვირტუალურ სივრცეს, იგი მდებარეობს კონკრეტულ ადგილზე და შესაბამისად, აკმაყოფილებს ფიზიკური არსებობის - „ადგილის“ კრიტერიუმს.

მიუხედავად ამისა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეიძლება იქნეს მიჩნეული სერვერი მუდმივ დაწესებულებად, თუ აღნიშნული ადგილი იქნება ფიქსირებული/განსაზღვრული. ამასთან, სხვა მოთხოვნებთან ერთად, საჭიროა, რომ იგი ერთ კონკრეტულ ადგილზე იმყოფებოდეს დროის განსაზღვრული პერიოდის განმავლობაში და საწარმო სერვერის საშუალებით ახორციელებდეს ეკონომიკურ საქმიანობას.

„დაბეგვრის მიზნებისთვის, ყურადღება უნდა გამახვილდეს არა იმაზე, შესაძლებელია თუ არა საწარმომ გადაადგილოს სერვერი, არამედ არის თუ არა ზოგადად სერვერი გადაადგილებადი.“¹²³ სერვერი, ისევე როგორც, ტრადიციულ შემთხვევებში, საწარმოს საქმიანობის ან/და მართვის ადგილი, შესაძლებელია მარტივად გადაადგილდეს ერთი იურისდიქციიდან მეორეში. გასათვალისწინებელია, რომ მოდალური კონვენცია და საქართველოს საგადასახდო კოდექსი არ ითვალისწინებს რაიმე ხელოვნური ჩარევის (ტერიტორიაზე მიმაგრების) საჭიროებას ადგილის განსაზღვრად. ტრადიციული გაგებით მუდმივ დაწესებულებას წარმოადგენდა შენობა, რომელიც თავისთავად მიწაზეა მიმაგრებული, თუმცა ზემოაღნიშნული საკანონმდებლო აქტები კონკრეტულ ადგილზე დამაგრების მოთხოვნას არ ითვალისწინებს. ამდენად, „მიუხედავად გადაადგილების შესაძლებლობისა, სერვერი შესაძლებელია აკმაყოფილებდეს ფიქსირებული/განსაზღვრულ ადგილის მოთხოვნას,“¹²⁴ თუმცა ამისთვის, საჭიროა, რომ სერვერი იმყოფებოდეს საკმარისი პერიოდის განმავლობაში ერთ კონკრეტულ ადგილზე.¹²⁵ თანამედროვე სამყაროში აღნიშნული მოთხოვნისთვის თავის არიდება არ წარმოადგენს პრობლემას, ვინაიდან საწარმოს ეძლევა

¹²² Reimer E., Schmid S., Orell M., Permanent Establishments, A domestic Taxation, Bilateral tax treaty and OECD perspectives, The Netherlands, 2018, 139.

¹²³ OECD, Model Tax Convention on Income and Capital 2017 (full version), 2019, 113; [ob. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>](http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf) [13.07.2019].

¹²⁴ Reimer E., Schmid S., Orell M., Permanent Establishments, A domestic Taxation, Bilateral tax treaty and OECD perspectives, The Netherlands, 2018, 51.

¹²⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and Capital 2017 (full version), 2019, 113; [ob. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>](http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf) [13.07.2019].

შესაძლებლობა, გადაადგილოს სერვერი სხვადასხვა იურისდიქციებს შორის და ამ გზით თავი აარიდოს გადასახადის გადახდას.

მოდელური კონვენციის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის თანახმად, საწარმო ეკონომიკურ საქმიანობას უნდა ახორციელებდეს განსაზღვრული ადგილის გამოყენებით. შესაბამისად, ზემოაღნიშნული ნორმების მიხედვით, მუდმივი დაწესებულებისთვის მნიშვნელოვანია არა თავად სერვერი, არამედ სერვერის განთავსების ადგილი. ამდენად, გადასახადებისგან თავის არიდების სურვილის არარსებობს შემთხვევაშიც, რთულია იმის თქმა, რომ საწარმო სერვერის განთავსების ადგილის მეშვეობით ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, ვინაიდან ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისთვის საწარმო იყენებს არა იმდენად სერვერის განთავსების ადგილს, რამდენადაც თავად სერვერს, მის ვირტუალურ მონაცემებს. ამდენად, „საწარმო საქმიანობას ახორციელებს არა ფიზიკური ადგილის არამედ ვირტუალური მონაცემების კონტროლის გზით.“¹²⁶

2.2.4. ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებელი როგორც მუდმივი დაწესებულება

გარდა ვებგვერდისა და მუდმივი დაწესებულებისა, ელექტრონული ვაჭრობის განხორციელებაში მნიშვნელოვნადაა ჩართული ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებელი. შესაძლებელია, რომ იგი გამოვიდეს შუამავლის ან აგენტის როლში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, თუ უცხოური საწარმო ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირი საქართველოში ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას კანონმდებლობით განსაზღვრული პროფესიონალური სტატუსის მქონე შუამავლის, აგენტის ან ბროკერის მეშვეობით, რომელიც უფლებამოსილი არ არის, აწარმოოს მოლაპარაკებები ან ხელი მოაწეროს ხელშეკრულებას ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის სახელით, მაშინ, შუამავლის, აგენტის ან ბროკერის საქმიანობა არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.¹²⁷ საგულისხმოა, რომ ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებლებს არ აქვთ მოლაპარაკების დამოუკიდებლად წარმოებისა და

¹²⁶ Reimer E., Schmid S., Orell M., Permanent Establishments, A domestic Taxation, Bilateral tax treaty and OECD perspectives, The Netherlands, 2018, 139-140.

¹²⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 29-ე მუხლის მე-5 ნაწილი.

საწარმოს სახელით ხელშეკრულების დადების უფლებამოსილება, ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ ინტერნეტით მომხმარებელთა უზრუნველყოფა წარმოადგენს თავად ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებლის ეკონომიკურ საქმიანობას.¹²⁸

ამდენად, ინტერნეტ სერვისის მიმწოდებელი ვერ იქნება განხილული, როგორც აგენტი ან შუამავალი უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულების მიზნებისთვის.¹²⁹

2.2.5. უცხოური საწარმოს ეკონომიკური კავშირი სახელმწიფოსთან

ყოველივე ზემოაღნიშნულის შედეგად, ნათელია, რომ ელექტრონული ვაჭრობის მოქცევა მუდმივი დაწესებულების ცნების ქვეშ შეუძლებელია. საჭიროა ახლებური გზების ძიება დასაბეგრი ბაზის ეროზიის თავიდან ასაცილებლად და საგადასახადო კავშირის დასამყარებლად.

ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ შეთანხმების თანახმად, მხარეებს შეუძლიათ მიიღონ ზომები მეწარმეების ან მომსახურების მიმწოდებლების მიმართ პირდაპირი გადასახადების ეფექტიანი ან სამართლიანი დაწესების ან ამოღების უზრუნველსაყოფად.¹³⁰ შეთანხმების თანახმად, აღნიშნული ზომები შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საგადასახადო-სამართლებრივი მექანიზმის შემუშავებას, რომლებიც „გამოიყენება არარეზიდენტების მიმართ მხარის ტერიტორიაზე გადასახადების დაწესების ან ამოღების უზრუნველყოფისა და არარეზიდენტების ან რეზიდენტების მიმართ გადასახადების გადაუხდელობისგან ან თავის არიდებისაგან დაცვის მიზნით.“¹³¹

საგადასახადო სამართალმა უნდა გამოძებნოს ელექტრონული ვაჭრობისთვის ფეხის აწყობის გზა. უცხოური საწარმოს მიერ კონკრეტულ სახელმწიფოსთან საგადასახადო კავშირის დასამყარებლად მხოლოდ ფიზიკური წარმომადგენლობის არსებობა ვერ პასუხობს თანამედროვეობის მოთხოვნებს. საჭიროა ახალი რეგულაციები და „ეკონომიკურ კავშირზე

¹²⁸ OECD, Model Tax Convention on Income and Capital 2017 (full version), 2019, 114-115; იხ. <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>> [13.07.2019].

¹²⁹ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 88; იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [13.07.2019].

¹³⁰ ევროკავშირთან ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი სავაჭრო სივრცის შესახებ შეთანხმება (DCFTA), თავი 6, ნაწილი 3, მუხლი 85, პუნქტი 2.

¹³¹ იქვე.

დაყრდნობა ამოსავალ წერტილს უნდა წარმოადგენდეს სახელმწიფოებისთვის, თუმცა მნიშვნელოვანია, რომ ახალი რეგულაციების შემუშავებისას, ჩამოყალიბებულ იქნეს ერთიანი, საერთაშორისო მიდგომა. წინააღმდეგ შემთხვევაში, შეუძლებელი თუ არა, რთული იქნება ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრა.¹³²

აღსანიშნავია, რომ მუდმივი დაწესებულების მქონე არარეზიდენტთან ერთად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, მოგების გადასახადის გადამხდელია ის არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.¹³³ ამასთან, არარეზიდენტი საწარმოს მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც საქართველოში მის მუდმივ დაწესებულებას არ მიეკუთვნება, იბეგრება გადახდის წყაროსთან,¹³⁴ თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ ელექტრონული ვაჭრობისას გადახდის წყაროდ ის ფიზიკური პირიც გვევლინება, რომელიც არ იმყოფება საგადასახადო აღრიცხვაზე, არსებული ნორმების პრაქტიკაში განხორციელება თითქმის შეუძლებელია. ამდენად, მიზანშეწონილია, საერთაშორისო მიდგომის გაზიარება და ეფექტიანი რეგულაციების შემუშავება.

2018 წლის 21 მარტს ევროპის საბჭომ წარადგინა ახალი რეგულაციები მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისთვის უცხოური საწარმოს ვირტუალურ წარმომადგენლობასთან დაკავშირებით, რომლითაც მოუწოდებს სახელმწიფოებს ვირტუალური მუდმივი დაწესებულების ცნება დაუკავშირონ მნიშვნელოვან ციფრულ წარმომადგენლობას და ცვლილება შეიტანონ საერთაშორისო ხელშეკრულებებში.¹³⁵ საწარმოს ვირტუალური წარმომადგენლობა დაკავშირებულია მნიშვნელოვანი ციფრული წარმომადგენლობის (Significant Digital/Economic Presence) ტესტთან, რომლის თანახმადაც, ციფრული პლატფორმები სახელმწიფოში ვირტუალურ წარმომადგენლობას ქმნიან ჩამოთვლილთაგან, რომელიმე ერთ-ერთი კრიტერიუმის დაკმაყოფილებისას: 1) თუ მათ წვერი სახელმწიფოდან საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში წარმოექმნებათ 7 მილიონზე მეტი წლიური ბრუნვა; 2) ჰყავთ 100 000-ზე მეტი მომხმარებელი წვერ

¹³² McLure Ch. E. Jr., *Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws*, 1997, 296.

¹³³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 96.

¹³⁴ იქვე, მუხლი 97, ნაწილი 4.

¹³⁵ HADZHIEVA, E., *Impact of Digitalisation on International Tax Matters*, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, February 2019, 55; იხ. <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicati on.pdf>> [13.07.2019].

სახელმწიფოში; ან 3) საგადასახადო წლის განმავლობაში წვერი სახელმწიფოს მომხმარებლებთან დადებული აქვთ 3000-ზე მეტი ელექტრონული მომსახურების ხელშეკრულება.¹³⁶

ამავდროულად, ეკონომიკურ კავშირზე დაფუძნებული ახალი საგადასახადო რეგულაციების შემუშავების მიზნით, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციამ 2019 წლის 28-29 მაისს გამოაქვეყნა სამოქმედო გეგმა – პროგრამა, თანამედროვე ეკონომიკის ციფრული ბუნებიდან წარმოშობილი საგადასახადო გამოწვევების კონსენსუსით გადასაჭრელად. აღნიშნული პროგრამა ასახავს დიდი ოცეულის (G20) წვერი სახელმწიფოების მიდგომას ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრასთან დაკავშირებით. პროგრამის ერთ-ერთ მიზანია ახალი საგადასახადო კავშირის ჩამოყალიბება საწარმოსა და საგადასახადო იურისდიქციასთან დასაკავშირებლად, რომელშიც ასახული იქნება ეკონომიკის ტრანსფორმაცია და რომელიც შეზღუდული არ იქნება ფიზიკური წარმომადგენლობის კრიტერიუმით.¹³⁷

პროგრამა სთავაზობს სახელმწიფოებს, შეიმუშაონ ახალი ნორმები, რომლებიც განსაზღვრავს უცხოური საწარმოს კავშირს სახელმწიფოსთან მუდმივი დაწესებულების არსებობის მიუხედავად. ამასთან, აღნიშნულია, რომ დისტანციური, მაგრამ მნიშვნელოვანი ჩართულობა კონკრეტული იურისდიქციების ეკონომიკურ საქმიანობაში, მოითხოვს რომ დადგენილი იქნეს შემოსავლის ზღვარი (როგორც მონეტარული, ისე პერიოდი) და ასევე განისაზღვროს სხვა მოთხოვნები, რომელთა საშუალებითაც შესაძლებელი იქნება საგადასახადო იურისდიქციასთან მნიშვნელოვანი კავშირის დადგენა.¹³⁸ უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო ვალდებულების უცხოური საწარმოსთვის დაკისრება მოითხოვს საერთაშორისო თანამშრომლობას. სწორედ ამ სირთულეზე გაამახვილა ყურადღება ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციამ და აღნიშნა, რომ ახალ რეგულაციებზე გადასვლა სახელმწიფოებმა უნდა მოხდინონ ერთდროულად.¹³⁹

¹³⁶ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, February 2019, 57; იხ. <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicati on.pdf>> [13.07.2019].

¹³⁷ OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2019, 11; იხ. <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> [13.07.2019].

¹³⁸ იქვე, 19.

¹³⁹ იქვე, 23.

ფიზიკური წარმომადგენლობის მნიშვნელობისა და ახალ ეკონომიკურ კავშირზე მსჯელობისას, აუცილებლად უნდა იქნეს გაანალიზებული ამერიკის შეერთებული შტატების უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე *South Dakota v. Wayfair* (21 ივნისი 2018). სასამართლომ იმსჯელა გაყიდვებიდან მიღებული გადასახადის (Sales Tax) დაწესების შესაძლებლობაზე, იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოს არ ჰქონდა ფიზიკური წარმომადგენლობა. გადაწყვეტილება, თავისი შინაარსით, წარმოადგენს პრეცედენტულს ფიზიკური წარმომადგენლობის არსის, ასევე საწარმოს ეკონომიკური სარგებლისა და სახელმწიფოს საგადასახადო იურისდიქციის ურთიერთკავშირის განსასაზღვრად.

2018 წლამდე აშშ-ს უზენაესმა სასამართლომ 1992 წელს საქმეზე *Quill Corp. v. North Dakota*¹⁴⁰ იმსჯელა ელექტრონული ვაჭრობისას საგადასახადო იურისდიქციაზე და აღნიშნა, რომ უცხოური საწარმოს საგადასახადო პასუხისმგებლობა დამოკიდებული იყო ფიზიკურ წარმომადგენლობაზე. აღნიშნული გადაწყვეტილებისა და ელექტრონული ვაჭრობის განვითარების შედეგად, სამხრეთ დაკოტას საგადასახადო ორგანოები ყოველწლიურად კარგავდნენ 48 მილიონი აშშ დოლარიდან 58 მილიონ აშშ დოლარამდე¹⁴¹ და სტატისტიკით შემფოთებულმა საკანონმდებლო ორგანომ მიიღო კანონი, რომლის თანახმადაც მუდმივი დაწესებულების არარსებობის შემთხვევაში, საწარმო ვალდებულია, გადაიხადოს გაყიდვებიდან მიღებული გადასახადი, თუკი მან დაკოტას შტატში, მომხმარებელს საგადასახადო წლის განმავლობაში 100 000 აშშ დოლარის ღირებულების საქონელი მიაწოდა ან/და მომსახურება გაუწია, აგრეთვე – საქონლის ან მომსახურების მიწოდების ტრანზაქციაში მონაწილეობის მიღებისას, თუკი აღნიშნული ტრანზაქციათა ჯამი შეადგენს მინიმუმ 200-ს საგადასახადო პერიოდში. მიღებული ნორმა გასაჩივრებული იქნა არაკონსტიტუციურობის საფუძველით და, საბოლოოდ, დავა მივიდა აშშ-ს უზენაეს სასამართლომდე.

აშშ-ს უზენაესმა სასამართლომ 2018 წლის გადაწყვეტილებაში აღნიშნა, რომ 1992 წლის გადაწყვეტილება ქმნის საგადასახადო თავშესაფარს ბიზნესისთვის, საწარმოს ექმნება იურიდიული საფუძველი, იგი მუდმივი დაწესებულების არშექმნით იზღუდავს საგადასახადო პასუხისმგებლობას და ელექტრონულად აწვდის მომხმარებელს საქონელს. სახეზეა ეკონომიკურად

¹⁴⁰ *Quill Corp. v. North Dakota*, ამერიკის შეერთებული შტატების უზენაესი სასამართლოს 1992 წლის 26 მაისის გადაწყვეტილება, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/504/298/case.pdf> [13.07.2019].

¹⁴¹ *South Dakota v. Wayfair* ამერიკის უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 21 ივნისის გადაწყვეტილების (No. 17-494) პროგრამა, 1. https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf [13.07.2019].

თანასწორი მოთამაშეების მიმართ უთანასწორო მოპყრობა, ვინაიდან ფიზიკური წარმომადგენლობის კრიტერიუმი უცხოურ საწარმოებს აძლევს მნიშვნელოვან პრივილეგიას. სასამართლომ ასევე მიუთითა, რომ ფიზიკური წარმომადგენლობა ყოველწლიურად სულ უფრო და უფრო იშლება ეკონომიკური რეალობიდან და აისახება საგადასახადო შემოსავლების მნიშვნელოვან დანაკარგებში.¹⁴²

გადაწყვეტილებაში ასევე აღნიშნულია, რომ ფიზიკური არსებობის კრიტერიუმი თანამედროვე სამყაროში „ხელოვნურ მოთხოვნად“ გადაიქცა და არ უნდა იქნეს უგულებელყოფილი თანამედროვეობით გამოწვეული რეალური კავშირი. არსებული რეალობის გათვალისწინებით, ორიენტირება უნდა მოხდეს 21-ე საუკუნისათვის შესაფერის ნორმებზე.“

გადაწყვეტილებით სასამართლომ აღიარა, რომ ფიზიკური წარმომადგენლობა აძლიერებს საწარმოს კავშირს სახელმწიფოსთან, თუმცა ხაზი გაუსვა, რომ ფიზიკური წარმომადგენლობის კრიტერიუმების ელექტრონულ ვაჭრობაზე მორგება შეუძლებელია. ასევე აღიარა, რომ თანამედროვე სამყაროში მნიშვნელოვანი კავშირის დასამყარებლად, არ არის აუცილებელი ფიზიკური წარმომადგენლობა და შეუძლებელია, ისეთი წესების შენარჩუნება, რომლებიც უარყოფს ვირტუალურ კავშირს. ამასთან, სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა მცირე მეწარმეებზე, რომლებიც ინტერნეტს სამეწარმეო საქმიანობის განსავითარებლად იყენებენ და აღნიშნა, რომ დაკოტას შტატს დაწესებული აქვს შემოსავლის კონკრეტული ზღვარი, რომლის მიღწევაც წარმოქმნის გადასახადის გადახდის ვალდებულებას, ამდენად, დაკოტას შტატის მიერ მიღებული რეგულაცია არ წარმოადგენს ზედმეტ ტვირთს მცირე მეწარმეთათვის.¹⁴³

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლომ კონსტიტუციურად მიიჩნია დაკოტას შტატის მიერ მიღებული ნორმა და გზა გაუხსნა შტატებს, საგადასახადო რეგულაციები ააგონ ეკონომიკური კავშირის პრინციპზე და არ შემოიფარგლონ მხოლოდ ფიზიკური წარმომადგენლობის კრიტერიუმით. ამდენად, თანამედროვე, ციფრულ სამყაროში არსებობს პრეცედენტი, რომელიც სახელმწიფოს საგადასახადო იურისდიქციას უკავშირებს არა მხოლოდ მუდმივ დაწესებულებას, არამედ ეკონომიკურ კავშირს.

¹⁴² South Dakota v. Wayfair ამერიკის უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 21 ივნისის გადაწყვეტილების (No. 17-494) პროგრამა, 2. იხ. <https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf> [13.07.2019].

¹⁴³ იქვე, 4.

გარდა ამერიკის შეერთებული შტატებისა, საფრანგეთი, ავსტრია, ბულგარეთი, ესპანეთი, იტალია, გერმანია, სლოვაკეთი, საბერძნეთი, პორტუგალია და რუმინეთი მიიჩნევენ, რომ ელექტრონული ვაჭრობის დაუბეგრაობა იწვევს უთანასწორო და უსამართლო დამოკიდებულებას.¹⁴⁴

მნიშვნელოვან ეკონომიკურ წარმომადგენლობის კრიტერიუმს იცნობს იტალიის მოგების გადასახადის კოდექსი,¹⁴⁵ ასევე ინდოეთის კანონმდებლობა.¹⁴⁶ ჯერ კიდევ 2016 წლის აპრილში ისრაელმა გამოაქვეყნა სახელმძღვანელო დოკუმენტი, რომელიც აფართოებს მუდმივი დაწესებულების ცნებას ციფრული წარმომადგენლობის აღიარებით. საერთაშორისო ხელშეკრულებებით სხვაგვარი შეთანხმების არარსებობის პირობებში ისრაელი ვირტუალური მუდმივი დაწესებულების არსებობისას ითვალისწინებს დადებული ხელშეკრულებებისა და მომხმარებელთა რაოდენობას. ელექტრონული პლატფორმის მიერ 6 თვეზე მეტი ხნის განმავლობაში არარეზიდენტებსა და მომხმარებელთა ერთმანეთთან დაკავშირების მომსახურების გაწევა ქმნის ვირტუალურ მუდმივ დაწესებულებას საუდის არაბეთსა და ქუვეითში.¹⁴⁷

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსმა უნდა გაიზიაროს საერთაშორისო გამოცდილება და შეიმუშავოს ვირტუალური ეკონომიკური კავშირის მარეგულირებელი ნორმები.

2.3. ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის თავისებურებანი დამატებული ღირებულების გადასახადით

„დამატებული ღირებულების გადასახადი მნიშვნელოვანი მრავალსაფეხურიანი არაპირდაპირი მოხმარების მარეგულირებელი გადასახადია, რომელმაც მეოცე საუკუნის განმავლობაში მნიშვნელოვანი

¹⁴⁴ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, February 2019, 62; იხ. <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicati on.pdf>> [13.07.2019]

¹⁴⁵ იქვე, 38.

¹⁴⁶ იქვე, 42.

¹⁴⁷ იქვე, 43.

ევოლუცია განიცადა.¹⁴⁸ მოსალოდნელია, რომ ელექტრონული ვაჭრობის განვითარება განაპირობებს დამატებული ღირებულების გადასახადის კიდევ უფრო მნიშვნელოვან განვითარებას 21-ე საუკუნეში.

მიუხედავად იმისა, რომ ელექტრონული ვაჭრობა ზრდის საერთაშორისო ტრანზაქციების განხორციელების შესაძლებლობებს, უპირველესად, ყურადღება უნდა გამახვილდეს მოქმედ საგადასახადო სამართლის ნორმებზე, რათა დარწმუნებით ითქვას, უზრუნველყოფს თუ არა არსებული რეგულაციები გადასახადების ეფექტიან აკრეფას.

არაერთხელ აღინიშნა, რომ ელექტრონული ვაჭრობა საგადასახადო სამართლისთვის გამოწვევას წარმოადგენს B2C ვაჭრობისა და ინტერნეტის მომხმარებელთა რიცხვის სწრაფი ზრდის გამო. რაც შეეხება, B2B ვაჭრობისას, მათ შორის ელექტრონულად განხორციელებული ტრანზაქციების დროს, ბიუჯეტში გადასახადის შეტანა ხორციელდება უკუდაბეგვრის მექანიზმის გამოყენებით. „უკუდაბეგვრის მექანიზმი, ძირითადად, კარგად მუშაობს B2B კონტექსტში, თუმცა არაეფექტიანია B2C ვაჭრობისას, რაც მნიშვნელოვან საფიქრალს წარმოადგენს მომხმარებელთა მიერ განხორციელებული ელექტრონული ტრანზაქციების სწრაფი ზრდის გათვალისწინებით.“¹⁴⁹

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელია არარეზიდენტი (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა), რომელიც ეწევა მომსახურებას საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფი არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების გარეშე, მხოლოდ ამ მომსახურებაზე და ექვემდებარება უკუდაბეგვრას.¹⁵⁰ ელექტრონული ვაჭრობისას მომსახურების მუდმივი დაწესებულების გარეშე საქმიანობასთან დაკავშირებით, უკვე აღინიშნა, რომ აღნიშნული მომსახურების გაწევისას არარეზიდენტი საწარმოები, როგორც წესი, არ აფუძნებენ მუდმივ დაწესებულებას. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არარეზიდენტისაგან გადასახადის აკრეფის მექანიზმს უკუდაბეგვრას უკავშირებს.

¹⁴⁸ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მესამე, თბილისი, 2017, 231.

¹⁴⁹ OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, 2019, 13; იხ. <www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> [13.07.2019]

¹⁵⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 156-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტი.

დღგ-თი უკუდაბეგვრას ექვემდებარება არარეზიდენტი ფიზიკური პირის (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოს მიერ საგადასახადო აგენტისათვის საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურება,¹⁵¹ აგრეთვე, საგადასახადო აგენტისათვის საქართველოს ტერიტორიის გარეთ გაწეული მომსახურების ან/და საქონლის პროდუქტის (საპროექტო დოკუმენტაცია, ტექნიკური დოკუმენტაცია, ტექნოლოგიური სქემა, პროგრამა და სხვა) მიწოდება ინტერნეტით ან ელექტრონული კომუნიკაციის სხვაგვარი საშუალებით, თუ იგი არ კვეთს საქართველოს საბაჟო საზღვარს ინტეგრირებული სქემის ან სხვა სახის ინფორმაციის მატარებლის საშუალებით.¹⁵² ამდენად, მუდმივი დაწესებულების გარეშე საქართველოს ტერიტორიაზე საქმიანობისას „მომსახურების დღგ-თი დაბეგვრის ვალდებულება წარმოექმნება საგადასახადო აგენტს, რომელიც არარეზიდენტისაგან შეძენილ მომსახურებას არიცხავს დღგ-ს თანხას და იხდის ბიუჯეტში.“¹⁵³ უკუდაბეგვრის მიზნებისთვის საგადასახადო აგენტად ითვლება ნებისმიერი გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტი (გარდა არამეწარმე ფიზიკური პირისა და თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმოსი) და არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულება.¹⁵⁴ შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მომხმარებელს, რომელიც არ წარმოადგენს მეწარმეს, ელექტრონული ვაჭრობისას, საქონლის ან მომსახურების ელექტრონულად შეძენისას ათავისუფლებს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის ვალდებულებისგან.

უნდა აღინიშნოს, რომ „არარეზიდენტი საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურების დღგ-თი უკუდაბეგვრის მიზანია თანაბარკონკურენტუნარიანი პირობები შეუქმნას საქართველოს ტერიტორიაზე ერთი და იმავე მომსახურების განმახორციელებელ რეზიდენტ და არარეზიდენტ პირებს.“¹⁵⁵ თუმცა, იმის გათვალისწინებით, რომ მნიშვნელოვნად იზრდება B2C ელექტრონული ვაჭრობა საქართველოს ტერიტორიაზე, მომხმარებლების (არამეწარმე პირების) დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდისგან გათავისუფლება სერიოზულ

¹⁵¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 176-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი.

¹⁵² იქვე, „გ“ ქვეპუნქტი.

¹⁵³ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მესამე, თბილისი, 2017, 313.

¹⁵⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 176-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი.

¹⁵⁵ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მესამე, თბილისი, 2017, 314.

კითხვებს აჩენს კონკურენტუნარიანი საგადასახადო პირობების ჩამოყალიბების კუთხით.

გასათვალისწინებელია, რომ ისტორიულად, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის მექანიზმის შემუშავებისას არსებობდა პრეზუმფცია და მოლოდინი იმისა, რომ B2C ტრანზაქციები განხორციელდებოდა ეროვნული საზღვრების ფარგლებში.¹⁵⁶ თუმცა ელექტრონულმა ვაჭრობამ შეცვალა საერთო სურათი – „მუდმივად მზარდი განვითარება დაფუძნებულია დისტანციურ გაყიდვებზე და არარეზიდენტები რჩებიან საგადასახადო ორგანოებს მიღმა.“¹⁵⁷ მიმწოდებელმა საგადასახადო ვალდებულების შესასრულებლად უნდა იცოდეს მომხმარებლის ადგილმდებარეობა, თუმცა „ელექტრონული ვაჭრობის ანონიმური ხასიათი თითქმის შეუძლებელს ხდის მიმწოდებლისა და მომხმარებლის ადგილსამყოფელის იდენტიფიცირებას.“¹⁵⁸ ამდენად რთულია გადასახადების ადმინისტრირება და ტექნოლოგიების განვითარებისთვის ფეხის აწყობა, თუმცა აუცილებელია დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების ეფექტიანი გზების ძიება.

საგულისხმოა, რომ რამდენიმე იურისდიქციაში, მათ შორის, დიდ ბრიტანეთში, ამერიკის შეერთებულ შტატებში, ჩინეთში, საუდის არაბეთში, ისრაელში, თურქეთში, ავსტრალიასა და იაპონიაში უკვე დაწყებულია ინტერნეტით გაწეული მომსახურების დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩარჩოებში მოქცევის პროცესები.¹⁵⁹ ამდენად, საინტერესოა საერთაშორისო პრაქტიკის გაზიარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებების უკეთ გამოსაკვეთად.

¹⁵⁶ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 111; *ob. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>>* [13.07.2019].

¹⁵⁷ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019, 90; *ob. <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicatio n.pdf>>* [13.07.2019].

¹⁵⁸ Basu, S., Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, 111; *ob. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>>* [13.07.2019].

¹⁵⁹ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019, 89; *ob. <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicatio n.pdf>>* [13.07.2019].

2.3.1. ციფრული პლატფორმა – დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი

ელექტრონული ვაჭრობის შეუჩერებელ ზრდაში განუზომლად დიდია ციფრული პლატფორმების როლი. ციფრული სამყაროს მიერ გამოწვეული ეკონომიკური მდგომარეობის არსებითი ცვლილების ფონზე ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციამ ორიენტირება მოახდინა დამატებული ღირებულების გადასახადის ეფექტიან ადმინისტრირებაზე და 2019 წლის მარტში გამოაქვეყნა რეკომენდაციები ელექტრონული ვაჭრობის დროს დამატებული ღირებულების გადასახადის აკრეფასთან დაკავშირებით, ხაზი გაუსვა, რომ „ახალი რეგულაციების შემუშავება მნიშვნელოვანია ადგილობრივი ბიზნესისთვის არაჯანსაღი კონკურენციის თავიდან ასაცილებლად“¹⁶⁰ და განიხილა ციფრული პლატფორმების როლი ეფექტიანი ადმინისტრირების მექანიზმის შემუშავებაში. საგულისხმოა, რომ ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის რეკომენდაციებამდე ევროპის საბჭომ 2017 წლის 7 დეკემბერს მიიღო დირექტივა,¹⁶¹ რომელზე დაყრდნობითაც ევროკავშირის ტერიტორიაზე დაიწყო ელექტრონული ვაჭრობის დაბეგვრის მექანიზმების განხორციელება.

აუცილებელია, რომ ახალი საგადასახადო რეგულაციების შემუშავებისას, ციფრული პლატფორმების დაბეგვრის ციკლში ჩართულობა განხილულ იქნეს დაბეგვრის პრინციპებთან დაკავშირებით ევროპის თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) მიერ საერთაშორისო პრინციპებთან დაკავშირებული რეკომენდაციების გაზიარებით. ციფრული პლატფორმების როლის გამოკვეთისას ყურადღება უნდა მიექცეს მოქნილობისა და სიმარტივის პრინციპებს. აღსანიშნავია, რომ ციფრულ პლატფორმებზე საგადასახადო ტვირთის დაკისრებით გამოწვეული ადმინისტრაციული ხარჯები და რისკები მნიშვნელოვნად მცირეა გადასახადების ინდივიდუალურად (მილიონობამდე მიმწოდებლისგან) აკრეფის მექანიზმის შემუშავებისგან განსხვავებით.¹⁶² სწორედ ადმინისტრაციული ხარჯების შემსუბუქების მიზნით, „ციფრულ

¹⁶⁰ OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, 2019, 17; იხ. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf [13.07.2019]

¹⁶¹ ევროპის საბჭოს 2017 წლის 5 დეკემბრის დირექტივა 2017/2455, <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L2455&from=EN>>

¹⁶² OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, 2019, 25; იხ. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf [13.07.2019]

პლატფორმები სულ უფრო და უფრო მეტ იურისდიქციებში ხდებიან დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელები მათ მიერ გაწეული საშუაშაველო მომსახურების გამო.“

გარდა სიმარტივისა და ადმინისტრაციული ხარჯების შემცირებისა, განსაზღვრულობის პრინციპის შესაბამისად, საჭიროა განისაზღვროს თუ რა იგულისხმება ციფრული პლატფორმის ცნების ქვეშ და კონკრეტულად ვინ არის ვალდებული გადაიხადოს გადასახადი ბიუჯეტში. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის განმარტების თანახმად, „ციფრული პლატფორმა მრავალმხრივი პლატფორმაა, რომელიც ელექტრონული კომუნიკაციების დახმარებით პირდაპირ აკავშირებს მომხმარებელს და მიმწოდებელს ერთმანეთთან და პლატფორმის ორივე მხარეს არსებული სუბიექტი (მიმწოდებელი და მომხმარებელი) წარმოდგენს ელექტრონული პლატფორმის მომხმარებელს.“¹⁶³

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის რეკომენდაციის თანახმად, შესაძლებელია, რომ ციფრულ პლატფორმებს გადასახადის გადახდისას, დაეკისროთ სრული პასუხისმგებლობა ან დაეკისროთ გადასახადების ადმინისტრირებისას საგადასახადო ორგანოებისთვის დახმარების გაწევის ვალდებულება.¹⁶⁴ ამასთან, დაბეგვრის მექანიზმის შემუშავებისას გასათვალისწინებელია, რომ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს, მომხმარებელს შეუძლია გადახდა განახორციელოს პირდაპირ მიმწოდებლის ან ციფრული პლატფორმის საბანკო ანგარიშზე. თუკი მომხმარებელი თანხას გადაიხდის პლატფორმაზე, მაშინ პლატფორმა პირდაპირ გადარიცხავს გადასახადს კონკრეტულ იურისდიქციაში დანიშნულების პრინციპის შესაბამისად, ხოლო თუ მომხმარებელი გადახდას განახორციელებს არა პლატფორმის, არამედ მიმწოდებლის ანგარიშზე, ამ შემთხვევაში, პლატფორმა ვალდებული იქნება აღიდგინოს დღგ მიმწოდებლისგან და შემდგომ, გადაიხადოს იგი ბიუჯეტში.¹⁶⁵

საგულისხმოა, რომ ევროკავშირში უკვე მიღებულია რეგულაციები, რომელთა თანახმადაც, ციფრული პლატფორმები დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელებად გვევლინებიან, თუმცა დაკისრებული ვალდებულება უმეტესად იმპორტის გადასახადის

¹⁶³ OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, 2019, 14; იხ. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf [13.07.2019]

¹⁶⁴ იქვე, 22.

¹⁶⁵ იქვე, 25.

მინიმალურ ზღვარს ქვემოთ განხორციელებული ღირებულების ტრანზაქციებს ეხება.¹⁶⁶ აღნიშნული შეზღუდვა სიმარტივის პრინციპის რეალიზაციას უკავშირდება.

დიდ ბრიტანეთში 2017 წელს მიღებული რეგულაციების თანახმად, საქონლის მიმწოდებლები ვალდებული არიან, ციფრულ პლატფორმაზე საჯაროდ ხელმისაწვდომი გახადონ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ნომერი. ციფრული პლატფორმები კი ვალდებული არიან, შეამოწმონ მიმწოდებლის რეგისტრაციის ნომერი, აგრეთვე მისი ადგილმდებარეობა და განაცხადონ პლატფორმის მომხმარებლის მიერ დიდი ბრიტანეთის დღგ-ს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში.¹⁶⁷ ციფრული პლატფორმების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებას იცნობს იტალიისა და ბელგიის საგადასახადო კანონმდებლობაც.¹⁶⁸

2016 წელს ჩინეთმა წარადგინა ახალი რეგულაციები, რომელთა თანახმადაც, ციფრული პლატფორმები ვალდებული არიან, გადაიხადონ არაპირდაპირი გადასახადი – დღგ. ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ ჩინეთს წარდგენილი აქვს გადასახადის ადმინისტრირების ეფექტიანი მექანიზმი, რომელიც უზრუნველყოფს საქონლის ან მომსახურების ელექტრონულად შექმნისას/მიწოდებისას დღგ-ს პირდაპირ საგადასახადო ორგანოებთან გადარიცხვის შესაძლებლობას. ჩინეთის ე.წ. „ოქროს საგადასახადო სისტემა“ უზრუნველყოფს გადასახადების ეფექტიან აკრეფას.¹⁶⁹

ისრაელის საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს არარეზიდენტი მიმწოდებლების მიერ ელექტრონული მომსახურების მიწოდებისას რეგისტრაციისა და დღგ-ს გადახდის ვალდებულებას, ხოლო თურქეთმა 2018 წელს გააფართოვა დასაბეგრი ბაზა და დააწესა დღგ-ს 18% იანი

¹⁶⁶ OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, 2019, 17; იხ. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf [13.07.2019].

¹⁶⁷ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019, 92; იხ. <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicatio n.pdf> [13.07.2019].

¹⁶⁸ იქვე, 85.

¹⁶⁹ იქვე, 93.

განაკვეთი არარეზიდენტის მიერ რეზიდენტი ფიზიკური პირისთვის ელექტრონულად გაწეული მომსახურებისთვის.¹⁷⁰

ზემოაღნიშნული სურათი ნათლად წარმოაჩენს ციფრული პლატფორმების მნიშვნელობას დასაბეგრი ბაზის ეროზიის თავიდან ასაცილებლად, ამდენად მიზანშეწონილია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გადახედვა და ელექტრონული პლატფორმების როლის გაზრდა დამატებული ღირებულების გადასახადის ეფექტიანი ადმინისტრირებისთვის. ამასთან, გასათვალისწინებელია „ბლოკჩეინის“ (Blockchain)¹⁷¹ როლი გადასახადების ადმინისტრირებისას, ვინაიდან, მისი გამოყენებით შესაძლებელია ადმინისტრაციული ხარჯების შემცირება. „მოსალოდნელია, რომ 2023-2025 წლებისთვის საგადასახადო ორგანოები დაიწყებენ ბლოკჩეინის გამოყენებით გადასახადების აკრეფას.“¹⁷²

ამასთან, აუცილებლად უნდა აღინიშნოს, რომ ციფრულ პლატფორმებზე საგადასახადო ვალდებულების დაკისრება არ გულისხმობს სხვა სახის, მაგალითად, სამოქალაქო პასუხისმგებლობის დაკისრებას (მაგ: პროდუქტის უსაფრთხოება, წუნდებული პროდუქტი და სხვა). „პლატფორმები ვალდებული უნდა იყვნენ, მხოლოდ მათი საშუალებით საგადასახადო იურისდიქციამდე მისულ საქონელსა და მომსახურებასთან დაკავშირებულ დღგ-ს გადახდაზე.“¹⁷³

დასკვნა

„ციფრული ეკონომიკის ინტენსივობა, სიმძლავრე, სისწრაფე და ტრანსფორმაციული ძალა სახელმწიფოებს აიძულებს ციფრულ სამყაროზე

¹⁷⁰ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019, 94; იხ. <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf> [07.10.2019].

¹⁷¹ „ბლოკჩეინის“ ტექნოლოგიის გამოყენებით ტრანზაქციების განხორციელების შესაძლებლობაზე იხილეთ საქართველოს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ შექმნილი ვიდეო რგოლი, <<https://napr.gov.ge/p/1515>> [13.07.2019].

¹⁷² HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019, 88; იხ. <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf> [07.10.2019].

¹⁷³ იქვე, 23.

მორგებული თანამედროვე და ინოვაციური პოლიტიკის შექმნას.¹⁷⁴ „საზოგადოებრივ-პოლიტიკური და ეკონომიკური სიტუაციების ცვალებადობის შესაბამისად, სახელმწიფოს უნდა გააჩნდეს ადაპტირების და ადეკვატური რეაგირების შესაძლებლობა ახალ ეკონომიკურ და პოლიტიკურ პირობებზე.“¹⁷⁵ ნაშრომში განხილული პრობლემები ნათლად აჩვენებს, რომ ელექტრონული ვაჭრობა საჭიროებს საგადასახადო ორგანოების მხრიდან ადეკვატურ რეაგირებას.

რიგი მიზეზების გამო, ელექტრონული ვაჭრობის განვითარება მნიშვნელოვნად აფერხებს სახელმწიფოს ფისკალური სუვერენიტეტის ეფექტიან ფუნქციონირებას. საგადასახადო სამართალში მოქმედი ფიზიკური წარმომადგენლობის კრიტერიუმის ელექტრონულ ვაჭრობაზე მორგების მცდელობა უშედეგოა. შემოსავლის წყაროს წარმომშობ სახელმწიფოსთან საგადასახადო კავშირის დასამყარებლად ციფრულ სამყაროზე მორგებული რეგულაციების არარსებობა დასაბეგრი ბაზის ეროზიასა და გადასახადებისგან თავის არიდებას იწვევს. დამატებული ღირებულების გადასახადის აკრეფის ეფექტიანი მექანიზმის დანერგვის გარეშე, ინტერნეტის მომხმარებელთა რაოდენობის სწრაფი ზრდის გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოები მნიშვნელოვანი საფრთხის წინაშე აღმოჩნდებიან. საქართველოში ელექტრონული ვაჭრობის შედეგად განხორციელებული ტრანზაქციებისა და უცხოური საწარმოების მიერ საქართველოდან მიღებული შემოსავლის ამსახველი სტატისტიკის არარსებობის მიუხედავად, იმის გათვალისწინებით, რომ იერარქიულად კონსტიტუციის დონეზე იქნა აყვანილი ინტერნეტზე წვდომისა და ინტერნეტით თავისუფლად სარგებლობის უფლება,¹⁷⁶ მოსალოდნელია ელექტრონულად განხორციელებული ტრანზაქციების მნიშვნელოვანი ზრდა. ამდენად, დასაბეგრი ბაზის ეროზიის თავიდან ასაცილებლად გარდაუვალია ციფრულ სამყაროზე მორგებული ცვლილებების განხორციელება.

უპირველესად, მნიშვნელოვანია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსმა, შემოსავლის წყაროზე დაფუძნებული პრინციპის შესაბამისად, არარეზიდენტის მიერ საქართველოს საგადასახადო იურისდიქციიდან მიღებული შემოსავლის მოგების გადასახადის დასაბეგრად, მუდმივ

¹⁷⁴ HADZHIEVA, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019, 13; <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicatio n.pdf> [07.10.2019].

¹⁷⁵ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 86.

¹⁷⁶ საქართველოს კონსტიტუცია, მე-17 მუხლის მე-4 პუნქტი.

დაწესებულებასთან ერთად აღიაროს ეკონომიკური კავშირის მნიშვნელობა და შემოიტანოს ახალი რეგულაციები იმ უცხოური საწარმოს მოგების გადასახადით დასაბეგრად, რომელსაც არ აქვს მუდმივი დაწესებულება და მის გარეშე იღებს მნიშვნელოვან სარგებელს სახელმწიფოდან, კერძოდ, უნდა განისაზღვროს მიღებული მოგების მინიმალური მონეტარული ზღვარი, მომხმარებელთა და ელექტრონულად განხორციელებული ტრანზაქციების მინიმალური რაოდენობა და დაადგინოს, რომ აღნიშნული სამი კრიტერიუმიდან ერთ-ერთის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, უცხოურ საწარმოს წარმოეშობა გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციისა და მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

რაც შეეხება დამატებული ღირებულების გადასახადს, ამ მხრივ, მიზანშეწონილია, გამოიკვეთოს ციფრული პლატფორმების მნიშვნელობა გადასახადების ადმინისტრირების თვალსაზრისით. საგულისხმოა, რომ საქართველოსთვის უცხო არ არის „ბლოკჩეინის“ ტექნოლოგიის გამოყენება სამართლებრივ ურთიერთობებში. ამდენად, საგადასახადო ორგანოებისთვის მნიშვნელოვანი წინსვლა იქნება ისეთი სისტემის შექმნა, სადაც ციფრული პლატფორმებისა და „ბლოკჩეინის“ ტექნოლოგიის გამოყენებით ყოველი ტრანზაქციის განხორციელების თაობაზე ავტომატურად ცნობილი გახდება საგადასახადო ორგანოებისთვის და მომხმარებლის მიერ გადახდილი თანხიდან დამატებული ღირებულების გადასახადი პირდაპირ გადაირიცხება საგადასახადო ორგანოებში. დასაბეგრი ოპერაციების ელექტრონულად განხორციელებისას, გადასახადების აკრეფის ეფექტიანი მექანიზმის შემუშავება მნიშვნელოვნად შეუწყობს ხელს ეროვნული ბაზრის დაცვასა და ჯანსაღი კონკურენციის განვითარებას.

აღნიშნული ცვლილებების განხორციელება საინტერესო და, ამავედროულად, რთულ გამოწვევას წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო ორგანოებისთვის. ახალი ეკონომიკური კავშირის იმპლემენტაცია საგადასახადო კოდექსში გამოიწვევს საქართველოს მიერ დადებული „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ“ საერთაშორისო ხელშეკრულებების შეცვლის საჭიროებას. ამდენად, ნაშრომში ჩამოყალიბებულ რეკომენდაციებს არ აქვს მხოლოდ ეროვნული მნიშვნელობა. „საფრთხის თავიდან ასაცილებლად საჭიროა გლობალური მიდგომა.“¹⁷⁷ ციფრულ სამყაროზე მორგებული თანამედროვე

¹⁷⁷ OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2019, 25; იხ. <<https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>>[13.07.2019]

საგადასახადო სამართალი სრულად უნდა პასუხობდეს თანაბარი საგადასახადო ტვირთის, განსაზღვრულობის, სიმარტივის, მოხერხებულობის, ელასტიურობის, ეფექტიანობისა და სამართლიანობის პრინციპებს.

გამოყენებული ლიტერატურა

ნორმატიული აქტები:

1. საქართველოს კონსტიტუცია;
2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
3. ასოცირების შესახებ შეთანხმება ერთის მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის;
4. ევროკავშირთან ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი სავაჭრო სივრცის შესახებ შეთანხმება (DCFTA); <http://www.dcfta.gov.ge/agreement>
5. მოგებისა და კაპიტალის შესახებ ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მოდელური საგადასახადო კონვენცია; იხ. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page3;
6. ევროპის საბჭოს 2017 წლის 5 დეკემბრის დირექტივა 2017/2455, იხ. <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L2455&from=EN%3E>>.

სამეცნიერო ლიტერატურა:

1. ზვიად როგავა, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მესამე, თბილისი, 2017;
2. ზვიად როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002;
3. ლევან ნადარაია, ზვიად როგავა, კახა რუხამე, ბონდო ბოლქვამე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, თბილისი, 2012;
4. Subhajit Basu, Taxation of E-commerce from a Global Perspective, 2003, იხ. <<http://researchonline.ljmu.ac.uk/id/eprint/5629/1/DX229495.pdf>> [10.07.2019];
5. Subhajit Basu, International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, Journal of Information, Law & Technology, 2008; იხ. <https://warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf> [13.07.2019].
6. Dale Pinto, E-commerce and Source-Based Income Taxation, The Netherlands, 2002;
7. Bjorn Westberg, Cross-Border Taxation of e-commerce, The Netherlands, 2002;
8. Ekkehart Reimer, Stefan Schmid, Marianne Orell, Permanent Establishments A Domestic Taxation, Bilateral tax treaty and OECD perspectives, The Netherlands, 2018;

9. Charles E. Jr. McLure, Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws, 1997;
10. Richard A. Westin, International Taxation of Electronic Commerce, The Netherlands, 2000;
11. Doernberg R. L., Hinnekens L., Hellerstein W., Li J., ELECTRONIC COMMERCE AND MULTIJURISDICTIONAL TAXATION, The Netherlands 2001;
12. Oleksandr Pastukhov, Going Where No Taxman Has Gone Before: Preliminary Conclusions and Recommendations Drawn from a Decade of Debate on the International Taxation of E-Commerce, 2009;
13. David Gamage, Devid J. Heckman, A Better Way Forward for State Taxation of E-Commerce, 2012.

რეკომენდაციები და კვლევები:

1. OECD, A report by the Committee on Fiscal Affairs, A borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 8 October 1998, ობ. <<https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>> [13.07.2019]
2. OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), ობ. <https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version-g2g972ee-en.htm> [13.07.2019]
3. OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, 2019, ობ. <www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> [13.07.2019]
4. OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Paris, 2019, ობ. <<https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>> [13.07.2019]
5. OECD, Policy Brief Electronic Commerce, 2001, ობ., <<http://www.oecd.org/sti/consumer/2346217.pdf>> [13.07.2019]
6. OECD, Consumption taxation of cross-border services and intangible property in the context of e-commerce; ობ. <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/5594831.pdf>> [13.07.2019].
7. ამერიკის შეერთებული შტატების საყოველთაო აღწერის ბიუროს 2019 წლის პირველი კვარტლის მონაცემები; ობ. https://www.census.gov/retail/mrts/www/data/pdf/ec_current.pdf [13.07.2019].
8. Eli Hadzhieva, Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019, ობ.

<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf> [13.07.2019].

9. საქართველო-ევროკავშირის ასოცირების დღის წესრიგი, 2017-2020 წლისთვის, იხ. <https://tinyurl.com/zqn97j7> [13.07.2019].

სასამართლოს გადაწყვეტილებები:

1. Quill Corp. v. North Dakota, ამერიკის შეერთებული შტატების უზენაესი სასამართლოს 1992 წლის 26 მაისის გადაწყვეტილება, იხ. <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/504/298/case.pdf> [13.07.2019].
2. South Dakota v. Wayfair ამერიკის უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 21 ივნისის გადაწყვეტილების (No. 17-494) პროგრამა, იხ. https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf [13.07.2019].