



ივანე ჯავახიშვილის სახელობის  
თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი  
იურიდიული ფაკულტეტი

# სამართლის ჟურნალი

№2, 2021



უნივერსიტეტის  
გამომცემლობა

## დასაბეგრი ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეცვლა საგადასახადოსამართლებრივ ურთიერთობებში

საგადასახადოსამართლებრივი ურთიერთობები კომპლექსურობით გამოირჩევა. საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძველს, როგორც წესი, ქმნის კერძოსამართლებრივი ურთიერთობა, რომელშიც მხარეები მონაწილეობენ. საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულების დადგომისთვის აუცილებელია, რომ პირი იმყოფებოდეს შრომითსამართლებრივ ურთიერთობაში ან იყოს თვითდასაქმებული და ეწეოდეს სამენარმეო საქმიანობას, რომელიც განსაზღვრულია „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით. დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის კი აუცილებელია, რომ პირი ახორციელებდეს ეკონომიკურ საქმიანობას და შესაბამისად, მისი საქმიანობა დაკავშირებული იქნება სხვადასხვა ფორმისა და შინაარსის ხელშეკრულებების გაფორმებასთან. ეკონომიკური საქმიანობის შედეგად, პირი თავისუფალ ბაზარზე კონკრეტული პროდუქციის განთავსებით მოლოდინს იქმნის, რომ მისი საქმიანობის წარმატებულად განხორციელების შემთხვევაში ის მიიღებს მოგებას და შესაბამისად, მას დაეკისრება გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

ხშირია შემთხვევები, როდესაც მხარეთა შორის კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულების ფორმა არ შეესაბამება დასაბეგრი ოპერაციის შინაარსს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას აძლევს, მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომელიც არსებით ეკონომიკურ გავლენას არ ახდენს და სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით, შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. დასაბეგრებული ნორმა ზოგადი ხასიათისაა და ის შემდგომ მითითებას არ შეიცავს, თუ როგორ უნდა მოხდეს ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ერთმანეთთან შესაბამისობაში მოყვანა. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები, რომლებიც კოდექსით განსაზღვრულ უფლებამოსილებებს ახორციელებენ, თითოეული საკითხის შესწავლისას ყურადღებით უნდა მოეკიდონ აღნიშნული მუხლის, როგორც გამონაკლისი ნორმის გამოყენების შესაძლებლობას.

აღნიშნული ნაშრომის მიზანია განსაზღვროს, თუ რა წინაპირობების არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანო, გამოიყენოს დასაბეგრი ოპერაციის ფორმის შეცვლა მაშინ, როდესაც მხარეთა შორის გაფორმებული ხელშეკრულება შინაარსით სხვა სამართლებრივ ურთიერთობას წარმოადგენს. ნაშრომი ასევე მიზნად ისახავს იმ რისკების ანალიზს, რომლის წინაშე, აღნიშნული ნორმის არასწორი გამოყენების პირობებში, გადასახადის გადამხდელი შეიძლება, დადგეს.

სტატიის ფარგლებში განხილულია როგორც ადმინისტრაციული ორგანოს მიდგომა, ისე საერთო სასამართლოების პრაქტიკა.

**საკვანძო სიტყვები:** გადასახადები, საგადასახადო სისტემა, დირექტივა, საგადასახადო კოდექსი, ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლო, საქართველოს საერთო სასამართლოების სისტემა, ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება.

\* სამართლის დოქტორი, ლუნიდის უნივერსიტეტის სამართლის მაგისტრი, ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის იურიდიული ფაკულტეტის მონვეული ლექტორი.

## 1. შესავალი

დაბეგრის მიზნებისთვის მნიშვნელობა არ აქვს, რამდენად მართლზომიერად განხორციელდა საქმიანობა.<sup>1</sup> მიუხედავად იმისა, რომ კონკრეტული საქმიანობა შესაძლებელია საჭიროებდეს სპეციალურ ნებართვას და პირი აღნიშნულ საქმიანობას ახორციელებს შესაბამისი ლიცენზიის გარეშე, საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის აღნიშნული საქმიანობა წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას და შესაბამისად, განხორციელდება პირისათვის საგადასახადო ვალდებულების დაკისრება.

საგადასახადოსამართლებრივი ვალდებულების წარმოშობის საფუძველს, როგორც წესი, კერძოსამართლებრივი ურთიერთობა წარმოადგენს. შესაბამისად, ხელშეკრულების ფორმისა და მხარეთა ნებას შორის შესაბამისობის გარკვევა უნდა მოხდეს იმ კანონმდებლობის საფუძველზე, რომლითაც რეგულირდება კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობა.

იმისათვის, რომ თითოეული ოპერაციის ფორმა და შინაარსი სწორად იქნას შეფასებული, პირველ რიგში, აუცილებელია, რომ საკანონმდებლო დონეზე საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული მოთხოვნები ნათლად იყოს ჩამოყალიბებული.<sup>2</sup> საგადასახადოსამართლებრივი ნორმების მიღების პროცესს ნაკლები ყურადღება აქვს დათმობილი განვითარებად ქვეყნებში მაშინ, როდესაც, მაგალითისთვის, ამერიკის შეერთებულ შტატებში ნებისმიერი საგადასახადო ნორმის შემუშავებაში მონაწილეობენ სხვადასხვა პროფესიისაგან შემდგარი დიდი ჯგუფები.<sup>3</sup> მათი მიზანია, რომ სხვადასხვა პროფესიული შეხედულებების გათვალისწინება მოხდეს საკანონმდებლო ნორმის შემუშავებისას, რაც სამართლის ნორმის ეფექტიანად მუშაობას შეუწყობს ხელს.<sup>4</sup>

თითოეული ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეფასება მნიშვნელოვანია, რადგანაც ის გადასახადის გადამხდელს უქმნის ლეგიტიმურ მოლოდინს, თუ როგორ მოხდება მის მიერ განხორციელებული ოპერაციის შეფასება საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად. ხოლო ფართო მიხედულობის შესაძლებლობა, რომელიც საგადასახადო ორგანოს გააჩნია არსებული საკანონმდებლო დანაწესებით, სწორედ ამ ლეგიტიმური მოლოდინისა და ერთიანი სტანდარტიზაციის საპირისპიროდ შეიძლება, იქნეს გამოყენებული. რაც უფრო მეტად არის გათვალისწინებული ის წინაპირობები, რომლებიც საგადასახადო ორგანოებს შესაძლებლობას მისცემენ საკუთარი შეხედულებით შეცვალონ ოპერაციის ფორმა და შინაარსი და ეს მოთხოვნები საკანონმდებლო ჩარჩოს დაანესებს, მით უფრო მეტად მყარი და სტაბილური გახდება საგადასახადო პრაქტიკა როგორც საგადასახადო ორგანოებისათვის, ასევე გადასახადის გადამხდელებისა და საერთო სასამართლოებისათვის. მაშასადამე, ნაშრომის მიზანია უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დასაბეგრი ოპერაციის ფორმის შეცვლის წინაპირობების განსაზღვრა, განსაკუთრებით როცა მხარეთა შორის არსებული ხელშეკრულება შინაარსით სხვაგვარ სამართლებრივ ურთიერთობას აყალიბებს. შესაბამისად, სტატია წარმოაჩენს საგადასახადო ორგანოს მიერ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეცვლის გამოყენების შესაძლებლობის პრაქტიკულ მნიშვნელობას, მის სამართლებრივ საფუძველს, რომელიც თავის მხრივ საჭიროებს ეკონომიკური თვალსაზრისით გააზრებას.

<sup>1</sup> როგავა ზ., საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, თბ., 2012, 479.

<sup>2</sup> Gordon R. K., Thuronyi V., *Tax Legislative Process in Tax Law Design and Drafting*, Thuronyi V. (ed.), Washington D.C., 1996, 2.

<sup>3</sup> იქვე.

<sup>4</sup> იქვე.

ამასთან, ნაშრომი მიმოიხილავს იმ პრობლემატურ საკითხებს, რომლებიც მკაფიოდ განსაზღვრული საკანონმდებლო წინაპირობების არარსებობის ფარგლებში, შესაძლებელია დადგეს.

## 2. სახელშეკრულებო ურთიერთობისა და ეკონომიკური ფაქტორების შეპირისპირება დასაბეგრი ოპერაციის შეფასებისას

როგორც პროფ. ციმერი აღნიშნავს, საგადასახადოსამართლებრივი ურთიერთობის სწორი შეფასებისთვის მხედველობაში მიიღება ფაქტები და იმ სამართლებრივი ნორმის სწორი ინტერპრეტაცია, რომელიც ამ ურთიერთობას არეგულირებს.<sup>5</sup> საგადასახადოსამართლებრივი ურთიერთობის სწორი კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელოვანია, რომ მოხდეს სამართლის ნორმის განმმარტებლის მიერ ისეთ გარემოებებზე მითითება, როგორიც არის:

- სამართლებრივი ურთიერთობის რეალურობა;
- ეკონომიკური რეალობა.<sup>6</sup>

ამდენად, იერარქიულად პირველ რიგში უნდა მოხდეს კონკრეტულად სამართლებრივი ურთიერთობის რეალურობის შემოწმება. ნორმის შემფარდებლის მიერ უნდა მოხდეს იმის განსაზღვრა, თუ რა ტიპის უფლებები და ვალდებულებები გამომდინარეობს მხარეთა შორის გაფორმებული ხელშეკრულებიდან. ამასთანავე, სამართლის ნორმის შემფარდებლის მიერ ამგვარი შეფასების განხორციელების ეტაპზე გააზრებულ უნდა იქნეს სრულად, თუ რა ტიპის ვალდებულებებს აკისრებს კონკრეტული ხელშეკრულება თითოეულ მხარეს და რა უფლებებს ანიჭებს მას.

ამასთანავე, მეორე ელემენტი, რომელიც ეკონომიკური რეალობის შემოწმების ფაქტორს მოიცავს მხედველობაში მიიღებს ყველა იმ ეკონომიკურ წინაპირობას, რომელიც დაკავშირებულია სწორედ პირველ ფაქტორთან, კერძოდ ხელშეკრულებასთან. (შესაძლებელია, ფინანსური ლიზინგის შემთხვევაში მხარეთა შორის არსებობდეს შეთანხმება ლიზინგის ხელშეკრულების დასრულებისას უძრავი ან მოძრავი ქონების პირის საკუთრებაში გადასვლასთან დაკავშირებით, რაც ლიზინგის საფასურს, ეკონომიკური თვალსაზრისით, ქონების ღირებულების ნაწილად აქცევს).<sup>7</sup>

როგორც წესი, აღნიშნული კრიტერიუმების შემოწმების შედეგად, როგორც სამართლებრივი, ასევე ეკონომიკური რეალობის შემოწმებისას მხარეთა შორის გამოხატული ნება ერთმანეთს ემთხვევა. თუმცა გარკვეული შეუსაბამობები ოპერაციის ფორმასა და შინაარსს, როგორც წესი, არსებობს და შესაბამისად, აღნიშნული საკითხი ინვესს გაურკვეველობას, თუ რომელ ელემენტს უნდა მიენიჭოს მნიშვნელობა.<sup>8</sup> ასეთ შემთხვევებში, არსებობს მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ საგადასახადო ორგანოებმა ყურადღება არ მიაქციონ იმ ხელშეკრულების შინაარსს, რომელზეც მხარეები იყვნენ შეთანხმებულნი და ოპერაციის კვალიფიკაცია და შესაბამისად, საგადასახადო რეჟიმი გააგრძელონ იმ ოპერაციაზე დაყრდნობით, რომელიც საგადასახადის გადამხდელმა ეკონომიკური რეალობის გათვა-

<sup>5</sup> Zimmer F., Form and Substance in Tax Law – General Report, The Hague, 2002, 16-97.

<sup>6</sup> იქვე, 28.

<sup>7</sup> Li J., Economic Substance: Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance, Canadian Tax Journal, Vol. 54, Issue № 1, 2006, 43-44.

<sup>8</sup> Rosenblatt P., General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries, Series on International Taxation, Vol. 49, Kluwer Law International, 2015, 138.

ლისწინებით განახორციელა.<sup>9</sup> აღნიშნული დოქტრინის შესაბამისად, შესაძლებელია, რომ მოხდეს სახელმეკრულებო ურთიერთობით განსაზღვრული ვალდებულებების და უფლებების უგულებელყოფა და ოპერაციის შეფასება მოხდეს მხოლოდ ოპერაციის ეკონომიკური შინაარსის გათვალისწინებით.

თუმცა იმის მიუხედავად, რომ ზემოაღნიშნული მიდგომა თანმიმდევრულად ჟღერს, ის არაერთხელ იქნა გაკრიტიკებული. არაერთი მოსაზრების თანახმად, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა მხოლოდ ეკონომიკურ რეალობაზე დაყრდნობით სრულ წინააღმდეგობაში მოდის სამართლის პრინციპებთან – ბრმად აღნიშნული მეთოდის და მიდგომის გამოყენება კი დაუშვებელია.<sup>10</sup> მაგალითისთვის, ნაციონალურ საგადასახადო კანონმდებლობაზე დაყრდნობით საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ოპერაცია შესაძლოა, სხვა ქვეყნის ეროვნული კანონმდებლობით არ წარმოადგენდეს დაქირავებით ან თვითდასაქმებით მიღებულ შემოსავალს. „შემოსავალი“ ამ შემთხვევაში, რომელზეც ხაზგასმას ნაციონალური კანონმდებლობა აკეთებს, წარმოადგენს სამართლებრივ დეფინიციას და განსაზღვრავს შემოსავლის კონკრეტულ სახეს, რომლის კვალიფიკაციის შედეგადაც უნდა მოხდეს საშემოსავლო გადასახადის თავით გამოყენებული ნორმების მორგება დასაბეგრი ოპერაციის შინაარსზე. თუმცა თუ პირი, რომელმაც კონკრეტული შემოსავალი მიიღო, ოპერირებს ისეთ ქვეყნებს შორის, რომელთა შორისაც არსებობს ორმაგი დაბეგვისაგან თავის არიდების ხელშეკრულება და მეორე ხელშემკვრელი მხარისათვის აღნიშნული შემოსავალი არ განეკუთვნება საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციას, შესაძლოა დაიბეგროს ორჯერ ერთსა და იმავე შემოსავალზე, რაც წინააღმდეგობაში მოდის გადასახადების დარიცხვის ძირეულ პრინციპთან. სწორედ ამიტომ, მნიშვნელოვანია, რომ სამართლებრივი შეფასება ყოველთვის წინ უსწრებდეს ხელშეკრულების ეკონომიკური შინაარსის შეფასებას, რადგანაც თავიდან იქნას არიდებული ყოველგვარი გაუგებრობა.

როგორც აღნიშნულია დე ბროეს მიერ, კონკრეტული ოპერაციის შინაარსის ეკონომიკური კუთხით შეფასება აბსტრაქტულია და მისი გამოყენება პრაქტიკაში, როგორც წესი სირთულეებთან არის დაკავშირებული, განსაკუთრებით იმ პირობებში, როდესაც სახეზე გვაქვს კონკრეტული ურთიერთობის მომწესრიგებელი ხელშეკრულება, გაფორმებული მხარეთა შორის.<sup>11</sup>

ამასთან, მნიშვნელოვანია მხედველობაში იქნას მიღებული უშუალოდ ის გარემოება, რომ ოპერაციის შეფასების ნაწილში მნიშვნელოვანია, თუ როგორ იქნება ნორმა განმარტებული. იმის გათვალისწინებით, რომ საკანონმდებლო ნორმა, როგორც იურისტების, ასევე ეკონომისტების მიერ სწორად იქნას შეფასებული და მათი პოზიციები თანხვედრაში იქნას მოყვანილი, აუცილებელია, რომ საკანონმდებლო ნორმის მიღების დროს ეკონომისტებმა ნორმის ფისკალური ეფექტი გაითვალისწინონ და მიიღონ იგი მხედველობაში მაშინ, როდესაც იურიდიული სფეროს წარმომადგენლებისთვის მნიშვნელოვანია, რომ ნორმის მიღებისას გაითვალისწინონ ნორმის სწორად ჩამოყალიბების აუცილებლობა და მისი მოსალოდნელი განმარტების ყველა შედეგი.<sup>12</sup>

<sup>9</sup> De Broe L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse: a Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, IBFD Publications, Amsterdam, 2008, 168.

<sup>10</sup> Rosenblatt P., *Tron Manuel E., Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope – GAAR and Other Rules*, IFA Cahiers, Vol. 103A, International Fiscal Association, Rotterdam, 2018, 14.

<sup>11</sup> De Broe L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse: a Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, IBFD Publications, Amsterdam, 2008, 170.

<sup>12</sup> Gordon R. K., *Thuronyi V., Tax Legislative Process in Tax Law Design and Drafting*, Thuronyi V. (ed.), Washington D.C., 1996, 2.

როგორც საერთაშორისო ფისკალური ასოციაციის 2018 წლის ძირითად რეპორტშია მოხსენიებული, ურთიერთობის ეკონომიკურ ქრილში შეფასება არ არის ერთგვაროვანი და მისი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობები საკმაოდ დიდ დისკრეციას ანიჭებს ნორმის შემფარდებელ ორგანოს.<sup>13</sup> ნებისმიერ შემთხვევაში, ოპერაციის ფორმალური და შინაარსობრივი მხარის შეცვლა ეკონომიკურ რეალობაზე დაყრდნობით ქვეყნებს შორის ყოველთვის განსხვავებული იქნება, იქიდან გამომდინარე, რომ თითოეულ სახელმწიფოს სხვადასხვა მექანიზმები გააჩნია, რომლითაც ის გადასახადებისაგან თავის არიდებას ებრძვის. აღნიშნული გამოწვევის დაძლევის მთავარ იარაღს კი სასამართლოების და საგადასახადო ორგანოების მჭიდრო თანამშრომლობა წარმოადგენს, რამდენადაც მათ მიერ დადგენილი ერთიანი პრაქტიკა საგადასახადო სტაბილურობის დამყარების გარანტი იქნება.<sup>14</sup>

თუმცა ცალსახაა, რომ ოპერაციის შეფასება მხოლოდ იმ გარემოებაზე დაყრდნობით, თუ რა გაითვალისწინეს მხარეებმა კონკრეტული ხელშეკრულებით, არ მოგვცემს რეალურ შედეგს, რადგანაც უშუალოდ კერძოსამართლებრივი ურთიერთობაშიც კი არსებობს შემთხვევები, როდესაც მხარეები ხელშეკრულების ფორმაზე თანხმდებიან, თუმცა რეალურად აღნიშნული შეთანხმება არ შეესაბამება ხელშეკრულების შინაარსს.

### 3. ხელშეკრულების სახეები

არსებობს მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ დაუშვებელია მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის თვითნებურად შეცვლის შესაძლებლობა, მხოლოდ იმ არგუმენტებზე დაყრდნობით, რომ შინაარსი აღმატებულია ხელშეკრულების ფორმასთან შედარებით.<sup>15</sup>

ნებისმიერი ურთიერთობის ფარგლებში ოპერაციის განხორციელების ფორმიდან გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო ან საგადასახადო კოდექსი, არამედ ამ ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა.<sup>16</sup> ხელშეკრულების ფორმა წარმოადგენს მხარეთა შეთანხმების კანონმდებლობით დადგენილ შინაარსს, ხოლო შინაარსი კი – მხარეთა რეალურ ნებას. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება, შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია შესაბამისი პირობების არსებობისას, გულისხმობს იმას, რომ განსაზღვრული კვალიფიკაცია შესაბამისობაში უნდა იყოს მოქმედ კანონმდებლობასთან.

მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის გარემოებაც, რომ გადასახადის ბუნება სხვადასხვაგვარად არის აღქმული იურისტების, ეკონომისტებისა და ბუღალტრების მიერ.<sup>17</sup> მაგალითისთვის, იურისტებისათვის დამახასიათებელია დამატებული ღირებულების გადასახადის დახასიათება იმგვარად, რომ ის წარმოადგენს გადასახადს, რომელიც დაკავშირებულია ყიდვისა და შეძენის ფაქტთან, ამასთანავე აუცილებელი წინაპირობაა, რომ კონკრეტული მიწოდება დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის განხორციელდეს რეგისტრირებული პირის მიერ. აღნიშნულზე დაყრდნობით ცალსახაა, რომ ის საკანონმდებლო მოთხ-

<sup>13</sup> *Rosenblatt P.*, General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries, Series on International Taxation, Vol. 49, Kluwer Law International, 2015, 134.

<sup>14</sup> იქვე, 12-13. იხ., *Li J.*, Economic Substance: Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance, Canadian Tax Journal, Vol. 54, Issue № 1, 2006, 53.

<sup>15</sup> როგავა ზ., საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, თბ., 2012, 479; იხ. ურიდია გ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი I, თბ., 2011, § 73.9, 486-491.

<sup>16</sup> იქვე, 487.

<sup>17</sup> *Sijbren C.*, A VAT Primer for Lawyers, Economists, and Accountants, The Vat Reader, Tax Analysts, 2011, 2, <[www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/\\$file/VATReader.pdf](http://www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/$file/VATReader.pdf)> [06.09.2021].

ოვნები, რომელიც ნაციონალური საგადასახადო კანონმდებლობით დასაბეგრი ოპერაციის ამგვარად შეფასების წინაპირობას წარმოადგენს იურისტებისთვის აუცილებელი ელემენტია ოპერაციის შინაარსის შეფასებისას.<sup>18</sup> ეკონომისტებისათვის ან ბუღალტრებისთვის კი საკმარისია, სახეზე გვექნოდეს მიწოდების ფაქტი, სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, მნიშვნელოვანია არსებობდეს გაყიდვისა და შეძენის ფაქტი, ხოლო კონკრეტული პირის მიერ დასტურდებოდეს თანხის აღება, რის საფუძველზეც ისინი მიიჩნევენ, რომ კონკრეტული ოპერაცია წარმოადგენს გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას.<sup>19</sup> შესაბამისად, დასტურდება, რომ ეკონომისტებისათვის ნაკლები მნიშვნელობა გააჩნია იმ ფორმალურ მოთხოვნებს, რომელიც იურისტებისათვის აუცილებელ წინაპირობას წარმოადგენს კონკრეტული ოპერაციის დაბეგრის საკითხის გადაწყვეტისას.<sup>20</sup> ასევე, მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ მიუხედავად რეგისტრაციის ფაქტისა, შესაძლოა პირი, რომელიც ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ახორციელებდეს თავის საქმიანობას, მაინც მოექცეს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციაში, თუმცა მას დაეკისრება კონკრეტული ტიპის ჯარიმა ამგვარი მოთხოვნის შეუსრულებლობისათვის. ეკონომიკური კუთხით ეს არ ქმნის არანაირ განსხვავებას მაშინ, როდესაც სამართლებრივი თვალსაზრისით ამგვარმა რეგისტრაციის არქონამ გავლენა იქონიოს პირის საქმიანობის შედეგებზე.<sup>21</sup>

აღნიშნული მაგალითებით ცალსახად დასტურდება, რომ კონკრეტული ოპერაცია სხვადასხვა პროფესიული კუთხით სხვადასხვანაირად შეიძლება იქნას შეფასებული და შესაბამისად, უშუალოდ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილებასთან დაკავშირებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ ამგვარი დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების წინ აუცილებლად მრავალი ფაქტორი უნდა იქნას გათვალისწინებული.

მაგალითისთვის, როდესაც პირთა შორის გაფორმებულია ხელშეკრულება მომსახურების განწევასთან დაკავშირებით ერთი წლის ვადით და აღნიშნული ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია მომსახურების საფასური, რომელიც გადახდილ უნდა იქნეს ყოველი თვის დასაწყისში. აღნიშნული ხელშეკრულება ითვალისწინებს მომხმარებლის მიერ მისი გაუქმების შესაძლებლობას, თუმცა მიუთითებს, რომ მომხმარებლის მიერ ამ უფლების გამოყენების შემთხვევაში მას დაეკისრება ჯარიმა, იმ თანხის ოდენობით, რის გადახდაც მას მოუწევდა, ხელშეკრულების მოქმედების განმავლობაში. მომხმარებლის მიერ ამ უფლებით სარგებლობის და ჯარიმის გადახდის შემთხვევაში, ოპერაცია შესაძლოა, ეკონომიკური კუთხით შეფასდეს იმგვარად, რომ პირმა მიიღო კონკრეტული ოდენობის თანხა, რომელსაც ის მიიღებდა ხელშეკრულების მოქმედების განმავლობაში და შესაბამისად, მიღებული თანხა უნდა იქნას დაბეგრილი. თუმცა სამართლებრივი თვალსაზრისით, ხელშეკრულების შინაარსი მომხმარებლის მიერ ამგვარი უფლების გამოყენებისას სრულიად იცვლება. იგი სამართლებრივი ბუნებით აღარ წარმოადგენს მომსახურების განწევის ხელშეკრულებას და გადახდილი თანხა კვალიფიცირდება როგორც ჯარიმა ან კომპენსაციის თანხა და არა როგორც მიწოდების სანაცვლოდ გაწეული მომსახურება. შესაბამისად, აღნიშნული მაგალითის საფუძველზე დგინდება, რომ გაწეული ოპერაცია შესაძლებელია, სხვადასხვანაირად შეფასდეს ორი სხვადასხვა ბუნე-

<sup>18</sup> იქვე.

<sup>19</sup> იქვე.

<sup>20</sup> Papis-Almansa M., Insurance in European VAT on the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS System, Netherlands, 2016, 133.

<sup>21</sup> Henkow O., Financial Activities in European VAT, A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities, Netherlands, 2007, 75.

ბის გათვალისწინებით. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია, რომ მხედველობაში იქნას მიღებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება თითოეული ოპერაციის შეფასებისას.

ამასთანავე, გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ ნებისმიერი ტერმინი, რომელიც საგადასახადოსამართლებრივ ურთიერთობებში გამოიყენება შესაძლებელია, სხვადასხვაგვარად იქნას შეფასებული. მაგალითისთვის, ტერმინი „მოხმარება“, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის ერთ-ერთ უმთავრესს ელემენტს წარმოადგენს, ზოგადად, არის ნებისმიერი ტიპის მოხმარებას, თუმცა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის ის მხოლოდ საბოლოო მოხმარებას გულისხმობს და მხოლოდ ამგვარი მოხმარების შესაძლებლობას ხდის დასაბეგრს.

#### 4. საქართველოს საერთო სასამართლოების პრაქტიკა

როგორც ზემოაღნიშნული მაგალითებიდან იკვეთება, ნებისმიერი ოპერაციის შეფასებისას, საკითხის კომპლექსურობის გათვალისწინებით, თითოეული ტერმინი ან ოპერაციის შინაარსი სხვადასხვაგვარად შეიძლება იქნას აღქმული.<sup>22</sup> იმისათვის, რომ მოხდეს კონკრეტული ოპერაციის სწორი შეფასება, აუცილებელია, რომ მხედველობაში იქნას მიღებული ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც სადავოდ გახდის დასაბეგრ ოპერაციებში იქნა გამოყენებული. ფაქტობრივი გარემოებების სრული გამოკვლევის ვალდებულება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსიდან გამომდინარეობს. ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, რომ ოპერაციის შეფასებისას მის მიერ სრულად და ყოველმხრივ იქნას გამოკვლეული საქმის ირგვლივ არსებული მასალები და ფაქტობრივი გარემოებები.<sup>23</sup> აღნიშნულს იმეორებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკაც, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს უმნიშვნელოვანეს პროცედურულ ვალდებულებას – გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.<sup>24</sup> საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ეს უმნიშვნელოვანესი იმპერატიული ხასიათის დანაწესი ემსახურება საჯარო მმართველობის კანონიერების პრინციპს, რამდენადაც ყოველი მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს განსახილველი საკითხის გარემოებებისა და ფაქტების ობიექტურ გამოკვლევას.<sup>25</sup>

ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულსამართლებრივი აქტის დასაბუთების კანონისმიერი ვალდებულება განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ ადმინისტრაციული ორგანო შეზღუდულია სამართლით და მოაქციოს თვითკონტროლის ფარგლებში, რამდენადაც გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს კონკრეტულ გარემოებებს და ფაქტებს, რომელთა შეფასებასაც ადმინისტრაციული ორგანო მიჰყავს საკითხის ამა თუ იმ გადაწყვეტამდე.<sup>26</sup> სწორედ კონკრე-

<sup>22</sup> Kesteren H. V., Taxable and Non-Taxable Transactions, in: Lang M., Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C., Raponi D. (eds.), Recent Developments in Value Added Tax, Vienna, 2016, 225.

<sup>23</sup> მუხლი 96, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, სსმ, 32(39), 15/07/1999.

<sup>24</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინება საქმეზე № ბს-246-243(კ-13).

<sup>25</sup> იქვე.

<sup>26</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 18 თებერვლის გადაწყვეტილება საქმეზე № ბს-463-451(კ-13).



ტული საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და ფაქტები განსაზღვრავს გადანყვეტილების იურიდიულ შედეგს.<sup>27</sup>

უფრო მეტიც, საგადასახადო ორგანოებს, როგორც პროცესში მონაწილე სუბიექტებს, ვალდებულება აქვთ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თავად ამტკიცონ აქტის კანონიერების საკითხი. აქტის კანონიერების საკითხის მტკიცების ტვირთი საკუთარ თავში გულისხმობს იმ საპროცესო ვალდებულებას, რომ კონკრეტულ პროცესში ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაადასტუროს, რომ აქტის გამოცემისას დაცულ იქნა საამისოდ დადგენილი ყველა წინაპირობა, რაც ავტომატურად გულისხმობს საკითხის სრულყოფილ და ყოველმხრივ გამოკვლევას. აღნიშნული ვალდებულება გამომდინარეობს სწორედ იქიდან, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს მის მიერ გამოცემული აქტის გასაჩივრების პრეზუმფციის გარეშე ვალდებულება აქვს თავისი გადანყვეტილება დააფუძნოს მხოლოდ კანონს და ამგვარად გადანყვეტიტოს სადავო საკითხი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც დადგენილია ამ კოდექსით დადგენილი წესით.<sup>28</sup>

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის ეტაპზე ვრცელდება ყველა ის ვალდებულება, რაც ადმინისტრაციული ორგანოსთვის არის დადგენილი აქტის გამოცემისას. შესაბამისად, დასაბეგრი ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება სრულად უნდა იყოს დასაბუთებული საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემულ აქტში და მითითებულ იქნას ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც ადმინისტრაციულმა ორგანომ გამოიკვლია და რომელზედაც დააფუძნა გამოცემული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

საქართველოს საერთო სასამართლოების სისტემა საგადასახადო დავების გადანყვეტილას, როგორც წესი, მხედველობაში იღებს ყველა ფაქტობრივ გარემოებას, რომელიც დაკავშირებულია სადავო საკითხთან დაკავშირებით და ამ ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებისას ახდენს საკითხის გადანყვეტას.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენების მიზანს წარმოადგენს დასაბუთებული ვარაუდი იმაზე, რომ სამეურნეო ოპერაციის მხარეების მიერ შერჩეული ოპერაციის ფორმა გამოყენებულია გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზნით და სამეურნეო ოპერაციას შინაარსობრივად სხვა ფორმა შეესაბამება.<sup>29</sup> ამასთანავე, სასამართლო სადავოდ მიჩნეული ურთიერთობის შეფასებისას იშველიებდა საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 319-ე მუხლის პირველ ნაწილს,<sup>30</sup> რომლის მიხედვითაც მხარეებს თავისუფლად შეუძლიათ აირჩიონ ხელშეკრულების ფორმა, მათ შორის, დადონ იმგვარი ხელშეკრულებაც, რომელიც არ არის პირდაპირ სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებული, თუმცა არ ეწინააღმდეგება კანონს.

სასამართლომ საგადასახადო ორგანოებისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენების წინაპირობად განსაზღვრა ის ფაქტობრივი დაშ-

<sup>27</sup> იქვე.

<sup>28</sup> მუხლი 64, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, სსმ, 54, 12/10/2010.

<sup>29</sup> თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მაისის გადანყვეტილება საქმეზე № 3/7152-15.

<sup>30</sup> მუხლი 319(1), საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, პარლამენტის უწყებანი, 31, 24/07/1997.

ვება, რომლის მიხედვით შემონმების ეტაპზე დადგინდება, რომ პირთა შორის გაფორმებული ხელშეკრულება თავისი ფორმით არ შეესაბამება იმ შინაარსს, რომელზეც მხარეები რეალურად არიან შეთანხმებულნი.<sup>31</sup> ამასთანავე, მნიშვნელოვანია, რომ სადავო ოპერაცია, თავისი შემადგენლობით, საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის წარმოადგენდეს სხვა ტიპის გარეგებას.<sup>32</sup>

აღნიშნული მსჯელობა გაიზიარა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიამ ერთ-ერთ განჩინებაში<sup>33</sup>, რომელშიც სასამართლომ დაადგინა, რომ სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება მხოლოდ იმ შემთხვევაშია დასაშვები, თუ ისინი ერთმანეთს არ ემთხვევა და მხარეთა შორის ურთიერთობის ამგვარი ფორმით დარეგულირება მიმართულია საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის არიდების მიზნით.

აღნიშნულ საქმესთან დაკავშირებით კი, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ერთ-ერთი გადაწყვეტილებით<sup>34</sup> გაკეთდა მნიშვნელოვანი განმარტება. კერძოდ, სასამართლო დაეთანხმა ქვედა ინსტანციების მიერ მიღებულ განმარტებას საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენებასთან დაკავშირებით, თუმცა ამავდროულად განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ ამგვარი დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების პირობებში ორგანომ აუცილებლად მხედველობაში უნდა მიიღოს სადავო ურთიერთობის დროს მოქმედი კანონმდებლობის დანაწესები.<sup>35</sup> მოცემულ საქმეზე მხარის მიერ სახელმწიფოსთვის უსასყიდლოდ გადაცემული ქონების სანაცვლოდ მიღებული მიწის ნაკვეთი საგადასახადო ორგანოებმა მიიჩნიეს ბარტერულ (გაცვლის) ოპერაციად, თუმცა უზენაესმა სასამართლომ განმარტა, რომ სამართლებრივი ურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი სახელმწიფო ქონების განკარგვასთან დაკავშირებული სამართლებრივი მონესრიგება არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლის შესაძლებლობას და აღნიშნული მხოლოდ შემდეგ იქნა შეტანილი საკანონმდებლო დონეზე, რის გამოც არ შეიძლება პირს იმ დროისთვის არ არსებული საკანონმდებლო ნორმის საფუძველზე შეეცვალოს დასაბეგრი ოპერაციის ფორმა და შინაარსი.<sup>36</sup>

უზენაესი სასამართლოს მიერ მიღებული ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილება ჩარჩოს უნესებს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების ნაწილში და განსაზღვრავს, რომ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება არ დაიშვება ისეთი ურთიერთობის მონესრიგებისას, რომლის დროსაც თუნდაც ნებისმიერი სამოქალაქო-სამართლებრივი ან სხვა სახის ურთიერთობა არ რეგულირდება კონკრეტული ნორმით და აღნიშნული რეგულირება სადავოდ გახდილი ოპერაციის მერე იქნა მიღებული საკანონმდებლო დონეზე. შესაბამისად, აღნიშნული გადაწყვეტილებით დადგინდა ის შეზღუდვები, რომელიც საგადასახადო ორგანომ უნდა გაითვალისწინოს სადავო ოპერაციის შეფასებისას.

თუმცა ასევე აღსანიშნავია, რომ მიუხედავად დასახელებულ გადაწყვეტილებაში არსებული მნიშვნელოვანი განმარტებებისა და კონკრეტული შეზღუდვების დაწესებისა, კითხვის

<sup>31</sup> თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე № 3/7152-15.

<sup>32</sup> იქვე.

<sup>33</sup> თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 16 მარტის განჩინება საქმეზე № 3ბ/2026-15.

<sup>34</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე № ბს-854-846(კ-16).

<sup>35</sup> იქვე.

<sup>36</sup> იქვე.

ნიშნები კვლავ რჩება მასზედ, თუ რა ტესტი უნდა გაიაროს კონკრეტულმა ოპერაციამ და რა ფორმალური თუ სამართლებრივი მოთხოვნები არ უნდა იყოს დაცული იმისათვის, რომ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება იყოს გამართლებული.

ამასთან, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის გადაწყვეტილებაში სასამართლომ განმარტა, რომ ნებისმიერ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანო იყენებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილს და ცვლის ოპერაციის ფორმასა და შინაარსს, მტკიცების ტვირთი საგადასახადო ორგანოს მხარეს არის და მან სასამართლოს უნდა წარუდგინოს ყველა ის მტკიცებულება, რომელიც საგადასახადო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილებასთან არის დაკავშირებული.<sup>37</sup> ამასთან, თბილისის საქალაქო სასამართლომ მიღებულ გადაწყვეტილებაში განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანომ თავად უნდა მიუთითოს ყველა იმ გარემოებაზე და სამართლებრივ ნორმაზე, რომლის საფუძველზედაც ის მიიჩნევს, რომ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება დასაშვებია სადავოდ გახდილი ურთიერთობის ფარგლებში.<sup>38</sup> მტკიცების ტვირთის აღნიშნული ვალდებულება გამომდინარეობს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილიდან, რომლის თანახმადაც, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულსამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი.<sup>39</sup> აღნიშნულ საქმესთან დაკავშირებით თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ მოგვიანებით მიღებულ განჩინებაზე განმარტა, რომ იმ პირობებში, როდესაც მასალებით სრულად დგინდება და ირკვევა ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც საქმის ირგვლივ არსებობს და შესაბამისად, მხარეთა შორის გაფორმებული კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულება პასუხობს მის შინაარსს, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი არ არის გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი და შეცვალოს სადავო ოპერაციის ფორმა და შინაარსი.<sup>40</sup> მოცემულ საქმესთან დაკავშირებით კი, საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ განმარტა, რომ იმ პირობებში, როდესაც ოპერაციის ფორმის გათვალისწინებით, მის შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო, არამედ ამ ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა, ხოლო როდესაც ოპერაცია პასუხობს ამ ურთიერთობის მარეგულირებელ საკანონმდებლო მოთხოვნებს, საგადასახადო ორგანოს აღნიშნული დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების უფლება არ გააჩნია.<sup>41</sup>

## 5. ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკა

საგადასახადოსამართლებრივ ურთიერთობებში ეკონომიკური ფაქტორის გათვალისწინება მაშინ, როდესაც ხელშეკრულების ფორმა არ პასუხობს ხელშეკრულების შინაარსს უცხო არ არის ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკისათ-

<sup>37</sup> თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მარტის გადაწყვეტილება საქმეზე № 3/2173-14.

<sup>38</sup> იქვე.

<sup>39</sup> მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილი, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, სსმ, 39(46), 06/08/1999.

<sup>40</sup> თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 აპრილის განჩინება საქმეზე № 3პ/634-15.

<sup>41</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე № ბს-702-595(2კ-16).

ვის. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაში საქმეზე „მისი უდიდებულესობის სახელმწიფო შემოსავლების კომისრები პოლ ნიუის წინააღმდეგ“, <sup>42</sup> სასამართლომ განმარტა, თუ რა მნიშვნელობა აქვს ხელშეკრულებას იმ საკითხის გადაწყვეტისათვის, თუ რამდენად უნდა მოხდეს ოპერაციის დაბეგვრა. სახელშეკრულებო ურთიერთობაში მყოფი მხარეების მიერ არსებული შეთანხმება და შეთანხმების პირობები, როგორც წესი, პასუხობს ეკონომიკურ რეალობას, რომელშიც აღნიშნული ხელშეკრულება არის დადებული. თუმცა ხშირია შემთხვევები, როდესაც აღნიშნული ორი ელემენტი ერთმანეთთან შესაბამისობაში არ მოდის. <sup>43</sup> ამასთან, მხედველობაშია მისაღები ის გარემოებაც, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკის შესაბამისად, საგადასახადო სისტემის სწორი, გამართული და ეფექტიანი ფუნქციონირებისათვის ყველაზე მნიშვნელოვანია ეკონომიკური კრიტერიუმი. <sup>44</sup> აღნიშნულზე დაყრდნობით, სასამართლომ განსაზღვრა, რომ თუ სახელშეკრულებო ურთიერთობაში მითითებული შეთანხმების პირობები არ ემთხვევა იმ ეკონომიკურ რეალობას, რომელშიც აღნიშნული ხელშეკრულება გაფორმებულია, ამ ხელშეკრულების იგნორირება უნდა მოხდეს და ოპერაცია უნდა შეფასდეს წმინდა ეკონომიკური თვალსაზრისით. <sup>45</sup> ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მითითებით, იმ შემთხვევაში, როდესაც სახელშეკრულებო ურთიერთობის პირობები თავიდან ბოლომდე მიმართულია იმისკენ, რომ პირმა გადასახადების გადახდას თავი აარიდოს, აუცილებელია, რომ ოპერაცია შეფასდეს ეკონომიკური რეალობის შესაბამისად. სასამართლომ ასევე განმარტა, რომ სამართლებრივი სტაბილურობისათვის აუცილებელია სახელშეკრულებო ნორმების მიღება მხედველობაში, თუმცა როდესაც ეს სახელშეკრულებო დათქმები სრულიად ან ნაწილობრივ არ პასუხობს ეკონომიკური რეალობის კრიტერიუმს, ამ შემთხვევაში ოპერაციის შეფასება სწორედ ეკონომიკური თვალსაზრისით უნდა მოხდეს. სასამართლოს მითითებით, აღნიშნული ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც გადამხდელის მთავარ მიზანს გადასახადებისაგან თავის არიდება წარმოადგენს. <sup>46</sup> მაშინ, როდესაც სახელშეკრულებო ნორმები იმგვარად არის გამოყენებული, რომ ის მხოლოდ საგადასახადო შეღავათის მიღების მიზნის ინსტრუმენტია, აღნიშნული არ უნდა იქნას გამართლებული და პრაქტიკაში მიღებული. <sup>47</sup> ამასთან, სამართლებრივი სტაბილურობისთვის მნიშვნელოვანია, რომ თითოეულ პირს ჰქონდეს სწორად იდენტიფიცირებული მოლოდინები, თუ რა შედეგი შეიძლება დადგეს, თუ იგი ხელშეკრულების ნორმებს ამგვარი ფორმით დაარეგულირებს და აღნიშნული შეღავათის მიღებას დაისახავს მიზნად. <sup>48</sup> როდესაც ამგვარი ოპერაციის განხორციელებას დაისახავს გადასახადის გადამხდელი, მისთვის ცნობილია, რომ ოპერაციის შეფასება მოხდება რეალურ ფაქტებზე დაყრდნობით და არა იმ პირობების გათვალისწინებით, რომელიც მან ხელშეკრულებით განსაზღვრა. <sup>49</sup>

<sup>42</sup> Case C-653/11, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v Paul Newey*, ECR [2013].

<sup>43</sup> იქვე, § 25.

<sup>44</sup> *Radeva Y.*, VAT Implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule?, *International VAT Monitor*, Vol. 30, № 1, 2019, 14.

<sup>45</sup> იქვე.

<sup>46</sup> Case C-653/11, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v Paul Newey*, ECR [2013], §§ 43-45.

<sup>47</sup> *Kesteren H. V.*, Taxable and Non-Taxable Transactions, in: *Lang M., Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C., Raponi D. (eds.)*, *Recent Developments in Value Added Tax*, Vienna, 2016, 221.

<sup>48</sup> იქვე, 226.

<sup>49</sup> იქვე, 228.

ამასთან, მნიშვნელოვანია შემდეგი გარემოების მხედველობაში მიღება. როდესაც აღნიშნული პრინციპი გამოიყენება, მისი შედარება ოპერაციის შეფასების ეტაპზე ხდება იმ გარემოებებთან, კერძოდ, თუ რა არის „სტანდარტული“ ყოველდღიურ ეკონომიკურ საქმიანობაში.<sup>50</sup> ამ დროს შედარების მიზნებისთვის უნდა მოხდეს, ერთი მხრივ, სადავოდ გახდელი ოპერაციის შინაარსისა და მეორე მხრივ – ნორმალური, სტანდარტული ეკონომიკური საქმიანობის პრაქტიკის ერთმანეთთან შედარება.<sup>51</sup> შესაბამისად, სახელშეკრულებო ნორმების უგულებელყოფა და ეკონომიკური ფაქტორის გათვალისწინება ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც სახეზე გვაქვს ხელშეკრულების ნორმების იმგვარი გამოყენება, რომელიც გადასახადებისაგან თავის არიდებას ისახავს მიზნად.<sup>52</sup> ამასთანავე, მოცემულ საქმეზე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს დამატებითი განმარტებები იმ საკითხთან დაკავშირებით, თუ როგორ უნდა მოახდინოს ნაციონალურმა სასამართლომ ან უშუალოდ საგადასახადო ორგანოებმა ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეცვლა, არ გაუკეთებია.

აუცილებელია, რომ მიჯნა იქნას გავლებული გადასახადებისაგან თავის არიდებასა და საგადასახადო შეღავათების სწორად გამოყენებას შორის.<sup>53</sup> სახელშეკრულებო ურთიერთობის შინაარსის უგულებელყოფა და ეკონომიკური რეალობის გათვალისწინება უნდა მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდება, რომ გადასახადის გადამხდელის მთავარ მიზანს გადასახადებისაგან თავის არიდება წარმოადგენდა.<sup>54</sup> იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადამხდელს შესაძლებლობა აქვს აირჩიოს რამდენიმე მექანიზმიდან ერთ-ერთი, რომელიც მისი ბიზნესისათვის უფრო ხელსაყრელ და მისაღებ ფორმას წარმოადგენს, ხოლო აღნიშნული არ არის წინააღმდეგობაში სამართლებრივ რეალობასთან და მას ამ არჩევანის შესაძლებლობას კანონმდებლობა აძლევს, ის კი მისთვის ყველაზე სასურველ, ეფექტიან და მომგებიან გზას აირჩევს, არ შეიძლება საფუძველი გახდეს სახელშეკრულებო შინაარსის უგულებელყოფისა.<sup>55</sup> ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ საქმეზე: „ცენტროსი დანიის კომერციისა და კომპანიების სააგენტოს წინააღმდეგ“ განმარტა, რომ ნებისმიერი წევრი სახელმწიფო უფლებამოსილია და ამავდროულად, მის ვალდებულებას წარმოადგენს, რომ გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელების შედეგად გამოავლინოს, ხომ არ ხდება გადამხდელის მიერ კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებამოსილების თაღლითურად გამოყენება, რის შედეგადაც იგი იღებს კონკრეტულ შეღავათს.<sup>56</sup> თუმცა ნებისმიერი საქმის გადანყვეტისას ნაციონალური სასამართლო ვალდებულია, რომ საქმის ირგვლივ არსებული მასალების დეტალური გამოკვლევის შედეგად დაადგინოს, გადამხდელის მიერ მისთვის კანონმდებლობით მინიჭებული შეღავათის გამოყენება წარმოადგენს თუ არა თაღლითურ მიზანს; ამასთანავე, ასეთის არ არსებობის შემთხვევაში მიიჩნიოს, რომ გადამხდელი მისი ნორმალური ბიზნეს საქმიანობის ფარგლებში სწორი საგადასახადო დაგეგმარების პირობებში ახორციელებს თავის უფლებამოსილებას, რის შედეგადაც ნაციონალურ სასამართლოს

<sup>50</sup> Radeva Y., VAT Implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule?, *International VAT Monitor*, Vol. 30, № 1, 2019, 14.

<sup>51</sup> Kesteren H. V., Taxable and Non-Taxable Transactions, in: Lang M., Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C., Raponi D. (eds.), *Recent Developments in Value Added Tax*, Vienna, 2016, 231.

<sup>52</sup> Henkow O., *Financial Activities in European VAT, A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, Netherlands, 2007, 60.

<sup>53</sup> Doesum A. V., Kesteren H. V., Norden G. -J. V., *Fundamentals of EU VAT Law*, Netherlands, 2016, 123.

<sup>54</sup> Terra B. J. M., Kajus J., *Introduction to European VAT (Recast)*, Amsterdam, 2020, 128.

<sup>55</sup> Case C-212/97, *Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, ECR [1999].

<sup>56</sup> იქვე, § 24.

და საგადასახადო ორგანოებს ამ საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული ხელშეკრულების ფორმისა და შინაარსის შეცვლის უფლება არ გააჩნიათ.<sup>57</sup>

## 6. დასკვნა

საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობებში ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება როგორც საქართველოს, ისევე ევროკავშირის სისტემაში პრობლემურ საკითხს წარმოადგენს. იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობები თავისი შინაარსით მეტწილად ეკონომიკურ რეალობაზე დამყარებული, საკმაოდ რთულია მიჯნის გავლება, თუ როდის უნდა მიეცეს საგადასახადო ორგანოს ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეცვლის გამოყენების შესაძლებლობა.<sup>58</sup>

მხედველობაშია მისაღები ის გარემოებაც, რომ საქართველოს საერთო სასამართლოების მიერ დადგენილი პრაქტიკით, ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილების დასაბუთებისა და მტკიცების ტვირთის ვალდებულება საგადასახადო ორგანოს მხარეს არის ადმინისტრაციული სამართალწარმოებისას, რაც სწორი პრაქტიკაა, იმის გათვალისწინებით, რომ დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის გამოცემის დასაბუთების ვალდებულება ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობის, შესაბამისად, აქტის გამომცემი ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებაა.

იმისათვის, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენება სწორად მოახდინოს საგადასახადო ორგანომ, აუცილებელია, რომ თითოეული ოპერაცია გამოკვლეულ იქნას ინდივიდუალურად, ყველა ფაქტობრივი გარემოების გათვალისწინებით, რადგანაც შეუძლებელია ერთიანი პასუხის მიღება იმ პირობებში, როდესაც თანამედროვე რეალობაში ყოველდღიურად ახალი გზები იკვეთება, რომლითაც შესაძლებელია პირმა საკუთარი ბიზნეს საქმიანობა აწარმოოს. თუმცა სამეცნიერო ლიტერატურაში გავრცელებული მოსაზრებების და აგრეთვე როგორც საერთო სასამართლოების, ისე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკის ანალიზით იკვეთება შემდეგი: აუცილებელია, რომ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეფასება მოხდეს იმ კანონმდებლობაზე დაყრდნობით, რომელიც არეგულირებს სადავო ურთიერთობას და ამასთანავე, მოხდეს ნორმალური ბიზნეს პრაქტიკის შედარება სადავოდ გახდილი ურთიერთობის შეფასებისას. აღნიშნული ის მინიმალური სტანდარტია, რომელიც უნდა იქნას დაცული ყველა ფაქტობრივი გარემოების გამოკვლევის პარალელურად. საინტერესოა წინამდებარე საკითხზე ქართული სასამართლო პრაქტიკის განვითარების სამომავლო ტენდენციები განსაკუთრებით კი არაერთი სადავო ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის არსებობის კვალობაზე, რომლებზეც საბოლოო, კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს გადაწყვეტილებები ჯერ-ჯერობით არ არსებობს.

### ბიბლიოგრაფია:

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, სსმ, 54, 17/09/2010.
2. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, პარლამენტის უწყებანი, 31, 26/06/1997.

<sup>57</sup> იქვე, § 25.

<sup>58</sup> *Jespersen C. B.*, *Intermediation of Insurance and financial Services in European VAT*, Netherlands, 2011, 32.

3. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, სსმ, 32(39), 25/06/1999.
4. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, სსმ, 39(46), 23/07/1999.
5. როგავა ზ., საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, თბ., 2012, 479.
6. ურიდია გ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი I, თბ., 2011, § 73.9, 486-491.
7. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე № ბს-854-846(კ-16).
8. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე № ბს-702-595(2კ-16).
9. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 16 მარტის განჩინება საქმეზე № 3ბ/2026-15.
10. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 აპრილის განჩინება საქმეზე № 3ბ/634-15.
11. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე № 3/7152-15.
12. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მარტის გადაწყვეტილება საქმეზე № 3/2173-14.
13. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინება საქმეზე № ბს-246-243(კ-13).
14. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 18 თებერვლის გადაწყვეტილება საქმეზე № ბს-463-451(კ-13).
15. *De Broe L.*, *International Tax Planning and Prevention of Abuse: a Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, IBFD Publications, Amsterdam, 2008, 168, 170.
16. *Doesum A. V., Kesteren H. V., Norden G.-J. V.*, *Fundamentals of EU VAT Law*, Netherlands, 2016, 123.
17. *Gordon R. K., Thuronyi V.*, *Tax Legislative Process in Tax Law Design and Drafting*, *Thuronyi V. (ed.)*, Washington D.C., 1996, 2.
18. *Henkow O.*, *Financial Activities in European VAT, A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, Netherlands, 2007, 60, 75.
19. *Jespersen C. B.*, *Intermediation of Insurance and financial Services in European VAT*, Netherlands, 2011, 32.
20. *Kesteren H. V.*, *Taxable and Non-Taxable Transactions*, in: *Lang M., Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C., Raponi D. (eds.)*, *Recent Developments in Value Added Tax*, Vienna, 2016, 221, 225, 226, 228, 231.
21. *Li J.*, *Economic Substance: Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance*, *Canadian Tax Journal*, Vol. 54, Issue № 1, 2006, 43-44, 53.
22. *Papis-Almansa M.*, *Insurance in European VAT on the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS System*, Netherlands, 2016, 133.
23. *Radeva Y.*, *VAT Implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule?*, *International VAT Monitor*, Vol. 30, № 1, 2019, 14.
24. *Rosenblatt P.*, *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*, *Series on International Taxation*, Vol. 49, Kluwer Law International, 2015, 134, 138.
25. *Rosenblatt P., Tron Manuel E.*, *Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope – GAAR and Other Rules*, *IFA Cahiers*, Vol. 103A, International Fiscal Association, Rotterdam, 2018, 14.

26. *Sjibren C.*, A VAT Primer for Lawyers, Economists, and Accountants, The Vat Reader, Tax Analysts, 2011, 2, <[www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/\\$file/VATReader.pdf](http://www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/$file/VATReader.pdf)> [06.09.2021].
27. *Terra B. J. M., Kajus J.*, Introduction to European VAT (Recast), Amsterdam, 2020, 128.
28. *Zimmer F.*, Form and Substance in Tax Law – General Report, The Hague, 2002, 16-97.
29. Case C-653/11, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v Paul Newey*, ECR [2013].
30. Case C-212/97, *Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, ECR [1999].