

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის
იურიდიული ფაკულტეტი

გრიგოლ ჩხაიძე

დასაბეგრი ოპერაციები ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის
სამართალში და საქართველოს გამოწვევები

სადისერტაციო ნაშრომი წარდგენილია სამართლის დოქტორის
აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

სამეცნიერო ხელმძღვანელი - მაია კოპალეიშვილი
თსუ, იურიდიული ფაკულტეტის სრული პროფესორი

თბილისი, 2020 წელი.

სარჩევი

აბსტრაქტი	1
1. შესავალი	4
1.1. სადოქტორო თემის მიზანი და აქტუალობა.....	9
1.2. კვლევის მეთოდი	13
2. საქართველოს და ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა	14
2.1. შესავალი	14
2.2. დამატებული ღირებულების გადასახადის განვითარება საქართველოსა და ევროკავშირში	15
2.3. დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზანი და დირექტივის ფარგლები	22
2.3.1. დამატებული ღირებულების გადასახადი - მოხმარების გადასახადი თუ გადასახადი, რომელიც გადაიხდებინება ნებისმიერ შემთხვევაში საბოლოო მომხმარებლის მიერ თანხის გადახდისას?	22
2.3.2. დამატებული ღირებულების გადასახადი - ფასზე დამატებული გადასახადი	27
2.3.3. დამატებული ღირებულების გადასახადი, როგორც გადასახადი საბოლოო მოხმარების უფლებაზე.....	27
2.3.4. მოთხოვნები, რომელიც უნდა შესრულდეს იმისათვის, რომ დასაბეგრი ოპერაცია გვექონდეს სახეზე	30
2.3.4.1. გადასახადის გადამხდელი	31
2.3.4.2. ნებისმიერი პირი	32
2.3.4.3. საქმიანობის დამოუკიდებლად განხორციელება.....	33
2.3.4.4. ეკონომიკური საქმიანობა	34
2.4. დასკვნა	37
3. ნეიტრალიტეტის პრინციპი ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალში	38
3.1. ნეიტრალიტეტის წარმოშობა	38
3.2. ფისკალური ნეიტრალიტეტის ეკონომიკური მნიშვნელობა	39
3.3. ფისკალური ნეიტრალიტეტი, როგორც სამართლის პრინციპი.....	40
3.4. ფისკალური ნეიტრალიტეტის წყაროები.....	41
3.4.1. ხელშეკრულების წყაროები	43
3.5. ნეიტრალიტეტის ბუნება	48

3.6. OECD რეკომენდაციები.....	50
3.7. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს პრაქტიკა.....	51
3.8. ფისკალური ნეიტრალიტეტი, როგორც მხოლოდ პრინციპი წევრი სახელმწიფოებისთვის.....	54
3.9. დასკვნა.....	56
4. დასაბეგრი ოპერაციები დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალში საქართველოსა და ევროკავშირის მაგალითზე	57
4.7. დასაბეგრი ოპერაციების დეფინიციის მნიშვნელობა.....	58
4.8. განსხვავება საქონლის მიწოდებასა და მომსახურების გაწევას შორის	61
4.8.1. მომსახურების გაწევა.....	65
4.8.2. მიწოდების მნიშვნელობა.....	67
4.8.3. ინდივიდუალური სარგებელი	68
4.8.4. საბოლოო, იდენტიფიცირებული მომხმარებელი.....	70
5. შესრულება ანაზღაურების სანაცვლოდ	71
5.7. ანაზღაურების დამახასიათებელი ნიშანთვისებები	72
5.8. ანაზღაურების კონცეფცია	73
5.8.1. ფულადი ანაზღაურება.....	73
5.8.2. ანაზღაურება მცირე, სიმბოლური თანხის სანაცვლოდ	74
5.8.3. მიწოდება ანაზღაურების გარეშე.....	75
5.9. ანაზღაურების შეფასების სტანდარტები	76
5.9.1. ანაზღაურების სუბიექტური შეფასება	76
6. პირდაპირი კავშირი გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის.....	78
6.7. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო პრაქტიკა	81
6.8. მომსახურების გაწევის და მისი მიღების სურვილი	91
7. სამართლებრივი ურთიერთობის ანალიზი.....	94
7.7. სამართლებრივი ურთიერთობის მიზანი	94
7.8. ორმხრივი შესრულება.....	96
7.9. სამართლებრივი ურთიერთობა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის.....	97
7.10. უფლების ბოროტად გამოყენების პრაქტიკა	99
7.10.1. საქართველოს საერთო სასამართლოების პრაქტიკა.....	103

8. შეუსრულებელი ხელშეკრულებები ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალში.....	111
8.7. გოლფის კლუბის გამოუყენებელი მომსახურება.....	112
8.8. სასტუმროს დეპოზიტი.....	113
8.8.1. განსხვავება დეპოზიტსა და წინასწარ გადახდებს შორის.....	116
8.9. ავიარეისზე გამოუცხადებლობა.....	117
8.10. ხელშეკრულების გაუქმება.....	121
9. მოხმარების მნიშვნელობა შეუსრულებელი ხელშეკრულებების ნაწილში.....	135
10. დასკვნა.....	140
ბიბლიოგრაფია.....	147

აბსტრაქტი

საქართველომ არაერთი ნაბიჯი გადადგა ევროკავშირთან დაახლოების მიზნით. განსაკუთრებული აღნიშვნის ღირსია საქართველოს მთავრობასა და ევროკავშირს შორის 2014 წელს გაფორმებული ასოცირების შეთანხმება, რომლითაც საქართველოს სახელმწიფომ მრავალი ვალდებულება იკისრა, მათ შორის რიგი ვალდებულებები შეეხება არაპირდაპირი გადასახადების ნაწილში ევროკავშირთან დაახლოების პროცესს.

ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემას მრავალწლიანი ისტორია აქვს, რომლის განვითარებაშიც უდიდესი როლი ითამაშა ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო პრაქტიკამ. დირექტივების ცვლილებები გამოწვეული იყო სისტემის დახვეწისა და ერთიანი სავაჭრო სივრცის უკეთესი ფუნქციონირების აუცილებლობით.

მრავალწლიანი ისტორიის მიუხედავად, გარკვეული პრობლემური საკითხები დღემდე არსებობს ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალში. განსაკუთრებული სირთულეებით ხასიათდება დასაბეგრი ოპერაციების შეფასება ისეთი შემთხვევების დროს, როდესაც სახეზე საბოლოო მომხმარებლის მიერ საქონელსა თუ მომსახურებაში გადახდილი თანხის შედეგად მიღებული უფლების გამოყენება არ ხდება.

საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ სწორედ დამატებული ღირებულების გადასახადის თავში ცვლილებების შეტანას შეეხება, რომელიც პასუხობს ასოცირების შეთანხმებით აღებულ ვალდებულებას. აღნიშნული კანონპროექტით საქართველო მთლიანად ცვლის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართლის თავს და ის მთლიანად ეგრევა ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივას.

აღნიშნული ცვლილებების შედეგად, საქართველო მიზნად ისახავს საუკეთესო ევროპული პრაქტიკის დანერგვას საქართველოში, რისთვისაც აუცილებელია, რომ ისეთი პრობლემური საკითხების გარშემო, როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის დასაბეგრი ოპერაციის შეფასება, შესწავლილ იქნას ევროკავშირის პრაქტიკა მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით.

აღნიშნული სადისერტაციო ნაშრომი წარმოადგენს შედარებით კვლევას, რომლის მიზანიც არის დღეს მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსსა და ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მსგავსებებისა და განსხვავებების შესწავლა, ამავდროულად ცვლილებების განხორციელების შემდეგ იმ პრობლემური საკითხების კვლევა, რომლის წინაშეც შესაძლოა დადგეს საქართველო სასამართლო პრაქტიკის არ არსებობის, ან ამგვარი პრაქტიკის სიმწირის გათვალისწინებით.

აღნიშნული მიზნით, შესწავლილი და გააზრებული იქნება როგორც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს, ასევე საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოსა და საერთო სასამართლოების გადაწყვეტილებები, სამეცნიერო ლიტერატურა და სადისერტაციო ნაშრომის ბოლოს შემოთავაზებული იქნება ის რეკომენდაციები, რომელიც მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული, როგორც ცვლილებების მიღების, ასევე ცვლილების მიღების შემდგომ პრაქტიკის განვითარებისთვის.

Georgia has put a lot of efforts to approximate its practice to European Union. Special attention has to be paid to the Association Agreement between the European Union and Georgia, which was signed in 2014. According to this agreement Georgia took a lot of obligations, including approximation of indirect taxes.

The system of Value Added Tax of the European Union has a very long history. Crucial role for developing European Value Added Tax system was played by the Court of Justice of European Union. The changes made in the Directives was caused by the need to make the system more improved and by the need of Developing the common market in the European Union.

Even though European Value Added Tax has a demonstrated history of developing, some divergencies still exist. To determine what constitutes a taxable transaction is crucial in order to levy taxes from the goods or services provided by the taxable person acting as scuh. Only in cases where a supply is taxable, the Value Added Tax directive is applicable. The case becomes especially difficult, when the final consumer, who paid money to get goods or service, does not exercise the right attributed from the contract.

The changes which is about to be made in the Georgian Tax code aims to establish and develop the best European practice in Georgia. To achieve this objective, it is crucial to analyze European practice, especially when it comes to taxable transactions in the field of the Value Added Tax.

This research represents comparative study and aims to compare the recent rules in Georgian Tax Code to the Sixth Council Directive of the Value Added Tax and see the differences and similarities. Furthermore, the research aims to see the challenges Georgia will face after the changes in the law, relating to the Value Added Tax, especially when there is no Georgian court practice in this field, or the practice is so scare it is really hard to draw conclusions.

For this purpose, the research will analyze the practice of the Court of Justice of the European Union and the court practice developed by the Constitutional Court of Georgia and the courts of Georgia. At the end of the research there will be recommendations, relating both, what should be taken into consideration in the process of changing the law and after the changes will be made, what should be taken into account to reach the goal.

1. შესავალი

საქართველოს კონსტიტუციის 67-ე მუხლის თანახმად, სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით.¹ გადასახადებს მნიშვნელოვანი როლი უჭირავს ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების კუთხით, რადგანაც ის ბიუჯეტის ფორმირების ერთ-ერთ უმთავრეს წყაროს წარმოადგენს.² საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მითითებით, გადასახადების შემოღების და დაწესების ფართო დისკრეცია გააჩნია სწორედ სახელმწიფოს, რომელიც თავად განსაზღვრავს თუ ფისკალური პოლიტიკის რომელი მეთოდი უნდა აირჩიოს მან პოლიტიკური და ეკონომიკური არგუმენტების შეწონვისას.³ როგორც საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო თავის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებში განმარტავს, გადასახადები პირდაპირ კავშირშია საქართველოს კონსტიტუციით დაცული, საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან. საკუთრების უფლებას გააჩნია სოციალური ფუნქცია, კერძოდ მას უჭირავს განსაკუთრებული როლი საჯარო ინტერესთა უზრუნველყოფის პროცესშიც.⁴ შესაბამისად, საქართველოში არსებული საკანონმდებლო ბაზა გადასახადების ნაწილში უნდა იყოს განჭვრეტადი, რათა მოხდეს კონსტიტუციით გათვალისწინებული უფლებების დაცვა და ამავდროულად, არ მოხდეს გადასახადების სოციალური და ეკონომიკური ფუნქციის დაკარგვა.

საქართველომ ევროკავშირთან დაახლოების პროცესში მრავალი ვალდებულება აიღო საკუთარ თავზე. მათ შორის აღსანიშნავია არაპირდაპირი გადასახადების ნაწილში ევროკავშირთან ჰარმონიზაციის ვალდებულება, რომლის პროცესიც დაწყებულია და აღნიშნულის შესასრულებლად საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეზე გამოქვეყნებულია საქართველოს კანონი საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის თაობაზე, რომელიც შეეხება დამატებული ღირებულების გადასახადის ძირეულ ცვლილებას.⁵ ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალს მრავალწლიანი განვითარების ისტორია აქვს, რაც ამ სისტემის სრულყოფასა და მაქსიმალური ჰარმონიზაციის პროცესში იქნა ასახული,

1 საქართველოს კონსტიტუცია 24.08.1995

2 როგავა ზ. გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ვაკმი, ბონდო მიცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი 2002 წ. 67.

3 იხილეთ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2018 წლის 26 ივლისის გადაწყვეტილება, პარაგრაფი 32

4 იხილეთ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 02 ივლისის გადაწყვეტილება, პარაგრაფი 16

5 საქართველოს კანონი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ, 01.07.2019.

თუმცა უშუალოდ ევროკავშირში დღემდე არსებობს მრავალი სადავო საკითხი, დამატებული ღირებულების გადასახადის გარშემო.

ევროკავშირმა შექმნის დღიდან მრავალი ამბიციური მიზანი დაისახა სხვადასხვა სფეროში, რომელიც მოიცავს პოლიტიკური და ეკონომიკური გაერთიანებების შექმნას. აღნიშნული მიზნებიდან ერთ-ერთი წარმოადგენდა არაპირდაპირი გადასახადებისათვის ერთიანი, კოდიფიცირებული ვერსიის შექმნას.

სამართლებრივი საფუძველი, იმისათვის, რომ ევროკავშირში ერთიანი საერთო სავაჭრო სივრცე შექმნილიყო უკვე ინიცირებული იყო რომის ხელშეკრულებაში, რომლის მიხედვითაც დაარსდა ევროკავშირი.⁶ აღნიშნული ხელშეკრულებით კონკრეტული ღონისძიებები უკვე მხედველობაში იყო მიღებული, კერძოდ ხელშეკრულების 99-ე მუხლის მიხედვით განსაზღვრული იყო, რომ ევროკავშირის კომისია მხედველობაში მიიღებდა სხვადასხვა წევრი სახელმწიფოების არაპირდაპირი გადასახადების უნიფიცირების პროცესს, რომელიც მოიცავდა დამატებული ღირებულების გადასახადისა და საბაჟო გადასახადების სტანდარტიზაციის პროცესს. აღნიშნული ჰარმონიზაციის პროცესის მთავარი მიზანი მიღწეული უნდა ყოფილიყო სწორედ ერთიანი სავაჭრო სივრცის შექმნის იდეით.⁷ ამასთან, ჰარმონიზაციის პროცესი დაიწყო წევრი სახელმწიფოებისათვის პირველი დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის შექმნით, რომლის შესავალიც განსაზღვრავდა, რომ წევრ სახელმწიფოებში იქნებოდა ჯანსაღი კონკურენცია და იმ პროდუქციის წარმოება, რომელიც მომხმარებელთა მხრიდან ერთიანი მახასიათებლებით იქნებოდა აღქმული, უნდა ყოფილიყვნენ ერთმანეთთან ჯანსაღ კონკურენციაში. დამატებული ღირებულების გადასახადით პროდუქციის დაბეგვრას არ უნდა მოეხდინა ერთიან მარკეტზე პროდუქციის გატანისა და მისი გაყიდვისთვის ხელის შეშლა.⁸ ამასთანავე, მხედველობაშია მისაღები ის გარემოებაც, რომ აღნიშნული მიზნის მისაღწევად ევროკავშირმა მოახდინა დირექტივების შეცვლა. თავდაპირველი დირექტივები, როგორც წესი ზოგადი წესით გამოირჩეოდა და ის წევრ სახელმწიფოებს კონკრეტულ თავისუფლებას აძლევდა მიეღოთ დირექტივით დადგენილ ფარგლებში კონკრეტული წესები. მაგალითისთვის, მეორე დირექტივა, რომლითაც შეცვლილი იქნა პირველი დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივა, წევრ სახელმწიფოებს უფლებას აძლევდა თავად განესაზღვრათ იმ საქონლისა და მომსახურების ნუსხა, რომელიც გათავისუფლებული იქნებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან.⁹ თუმცა აღნიშნული დირექტივების შეცვლასთან დაკავშირებით ზოგადი წესების ცვლილება ხდებოდა და თანდათანობით წევრი სახელმწიფოების მიერ გადაწყვეტილებების მიღების

⁶ რომის ხელშეკრულება, 25 მარტი. 1957.

⁷ რომის ხელშეკრულება, 25 მარტი. 1957 - მუხლი 99.

⁸ First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes

⁹ Article 10 of Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes

დისკრეცია თანდათან უფრო იზღუდებოდა, მაშინ როდესაც კონკრეტული წესების დადგენა სწორედ ამ დირექტივებით ხდებოდა და წევრი სახელმწიფოებიც ვალდებული იყვნენ, ნაციონალური კანონმდებლობა სწორედ დირექტივის ფარგლებში შეემუშავებინათ. დამატებული ღირებულების გადასახადის ჰარმონიზაციის პროცესი, რომელიც საბჭოს მეექვსე დირექტივით¹⁰ იქნა დასრულებული, ადვილად გასაგებია, თუ მხედველობაში მივიღებთ იმ გარემოებას, რომ მხოლოდ 2014 წელს დამატებული ღირებულების გადასახადიდან ევროკავშირში შემოსავლის სახით მიღებულ იქნა 976.9 მილიარდი ევრო.¹¹ პირველი დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივა შეცვლილი იქნა მომდევნო ხუთი დირექტივით, საბოლოო ვერსია კი კოდიფიცირებულ იქნა მეექვსე დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივაში, რომელსაც როგორც წესი დღგ-ის დირექტივად მოიხსენიებენ.¹² აღნიშნული დოკუმენტი ძალაში 2007 წლის პირველი იანვრიდან შევიდა და თავის თავში გააერთიანა დამატებული ღირებულების გადასახადის რეგულაცია¹³ და დამატებული ღირებულების გადასახადის უკან დაბრუნების დირექტივა¹⁴ რის შედეგადაც ის წევრი სახელმწიფოებისათვის მთავარ სამართლებრივ დოკუმენტად იქცა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის.

მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა ევროკავშირში შეიქმნა 1950-იან წლებში და ამ დროისათვის მარკეტზე მხოლოდ ადგილზე ფიქსირებული მიმწოდებლები არსებობდნენ, ხოლო მომხმარებლებსა და საქონლის მიმწოდებელს უწევდათ პირისპირ შეხვედრა. ძირითადი ოპერაცია კი მოიცავდა მხოლოდ საქონლის მიწოდებას და არა მომსახურების გაწევას.¹⁵ დირექტივების ცვლილებასთან ერთად ვითარდებოდა საქონლის მიწოდების გზები. ამავდროულად შესაძლებელი გახდა მომხმარებლებისა და გადასახადის გადამხდელების არა პირისპირ შეხვედრა, არამედ წინასწარ შეთანხმება საქონლის მიწოდებაზე და მომსახურების გაწევაზე, შესაბამისად, ძველ დროს მიღებული წესების ადაპტაცია დირექტივებში ნაწილობრივ იქნა ასახული. მაგალითად დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივა ითვალისწინებს

¹⁰ COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

¹¹ TAXUD, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2015/CC/131, Warsaw, 23 August 2016, p. 8.

¹² COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

¹³ Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 Laying down Detailed Rules for the Refund of Value Added Tax, provided for in Directive 2006/112/EC (the VAT Directive) to Taxable Persons Not Established in the Member State of Refund but Established in Another Member State [2008] OJ 44/23

¹⁴ Council Regulation (EC) No 1777/2005 of 17 October 2005 Laying Down Implementing Measures for Directive 77/388/EEC on the Common System of Value Added Tax [2005] OJ L288/1

¹⁵ Kollman J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 1.

დეპოზიტის გადახდას წინასწარ, ანგარიშზე თანხის წინასწარ ჩარიცხვას სამომავლო სერვისისთვის და ა.შ. თუმცა კონკრეტული ცვლილებებისა და წესების თანამედროვე რეალობაზე მორგების მიუხედავად, კვლავ არსებობს რამდენიმე ძირეული საკითხი, რომელთა განსაზღვრაც არსებული წესების მიხედვით საკმაოდ რთულია.

დამატებული ღირებულების გადასახადის წესების განსაზღვრისათვის მნიშვნელოვანია ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლოს სასამართლო პრაქტიკა. ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულების 272-ე მუხლი სპეციალურ უფლებამოსილებას ანიჭებს სასამართლოს. აღნიშნული მუხლის შესაბამისად „ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს აქვს სპეციალური ფუნქცია რათა მოახდინოს ხელშეკრულებებისა და დირექტივების განმარტება.“¹⁶

შესაბამისად, ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლო დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის განმარტების ნაწილში ძირითად ძალას წარმოადგენს.¹⁷

როგორც აღინიშნა, მიუხედავად ფუნდამენტური ცვლილებებისა რომელიც დირექტივების ცვლილებების შესაბამისად გათვალისწინებული იქნა დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივაში, კონკრეტული საკითხები ღია რჩება დებატებისთვის. ასეთ საკითხს წარმოადგენს დასაბეგრი ოპერაციების განსაზღვრა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის. აღნიშნულ საკითხზე ერთიანი და უნიფიცირებული პასუხის არსებობა მნიშვნელოვანია იქიდან გამომდინარე, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივით გათვალისწინებული უმთავრესი მიზანი - ერთიანი მარკეტის დაცვა იქნას უზრუნველყოფილი.

მიუხედავად იმისა, რომ ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლო ბოლო ათწლეულების განმავლობაში ერთიანი პრაქტიკის შემუშავებას ცდილობს აღნიშნული საკითხების გარშემო, შეიძლება ითქვას, რომ კონკრეტულ შემთხვევებზე არსებობს სასამართლოს მიერ მიღებული დივერგენციული გადაწყვეტილებები.

აუცილებელია ერთიანი წესების შექმნა იმის დასადგენად, თუ რა წარმოადგენს დასაბეგრი ოპერაციას დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის. გადასახადის გადამხდელის მიერ მიწოდებული საქონლის ან გაწეული მომსახურების მიმართ ერთიანი წესების გამოყენება აუცილებელია იმისათვის, რათა დაცული იქნას ერთიანი მარკეტის მიზნები და ამავედროულად დაცული იქნას ფისკალური ნეიტრალიტეტი.¹⁸ აუცილებელია, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის

¹⁶ ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულება - მუხლი 277. - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

¹⁷ Prof. Dr. Ad Van Doesum, Prof. Dr. Herman Van Kesteren, Prof. Dr. Gert-Jan van Norden – Fundamentals of EU VAT LAW – 169.

¹⁸ ფისკალური ნეიტრალიტეტი, როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადის მთავარი პრინციპი განხილული იქნება მე-4 თავში.

დირექტივით გათვალისწინებული წესები გამოყენებულ იქნას ერთიანი მიდგომით ნებისმიერი წევრი სახელმწიფოს მიერ, რათა გადასახადით დაბეგვრა მოხდეს ერთიანი რეჟიმის ფარგლებში.¹⁹

დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის მეორე მუხლი²⁰ განსაზღვრავს დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებსა და ფარგლებს. აღნიშნული მუხლის მიხედვით ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალში დასაბეგრ ოპერაციას წარმოადგენს ოთხი ძირითადი სახის ტრანზაქცია:

- საქონლის მიწოდება;
- მომსახურების გაწევა;
- წევრ სახელმწიფოებს შორის საქონლის მიწოდება;
- საქონლის ან მომსახურების იმპორტი.

აღნიშნული მუხლი ასევე განსაზღვრავს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი მხოლოდ მოხმარების გადასახადია. სწორედ მოხმარების ელემენტი, როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადის ერთ-ერთი ძირითადი მახასიათებელი, ითხოვს, რომ სახეზე გვყავდეს იდენტიფიცირებული მომხმარებელი, რომლის მიერ მოხდება თანხის გადახდა და ასევე გადასახადის გადამხდელი, რომელიც ამ მომხმარებელს აწვდის საქონელს ან უწევს მომსახურებას. აღნიშნული მახასიათებლები არა მხოლოდ ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის, არამედ მსოფლიოში არაპირდაპირი გადასახადებისთვის დამახასიათებელი, ძირითადი და უმნიშვნელოვანესი ელემენტია.²¹ გადასახადის გადამხდელის ნებისმიერი მოქმედება საბოლოოდ აუცილებლად უნდა იქნას განხორციელებული იმ მიზნით, რომ სახეზე გვყავდეს საბოლოო მომხმარებელი, რათა გაწეული მომსახურებიდან ან მიწოდებული საქონლიდან მოხდეს გადასახადის გადახდა.

ამავდროულად, დამატებული ღირებულების გადასახადის მე-2 მუხლი განსაზღვრავს, რომ საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა გადასახადის გადამხდელის მხრიდან მხოლოდ მაშინ იქნება დასაბეგრი ოპერაცია, თუ ის გაწეულია ანაზღაურების სანაცვლოდ.²² ტრანზაქცია დასაბეგრ ოპერაციას მხოლოდ მაშინ ქმნის,

¹⁹ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*,112.

²⁰ მუხლი 2(1)(a)-(d) of the of the *COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax*

²¹ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*,113. See also *OECD International VAT/GST Guidelines on Neutrality* (2011)

²² მუხლი 2(1) A - *COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax*

თუ ის გაწეულია ანაზღაურების სანაცვლოდ.²³ „მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ“ თავიდანვე აჩენს კითხვებს, რადგანაც აღნიშნული ტერმინი დამატებული ღირებულების გადასახადის არც ერთი დირექტივით არ არის განმარტებული. შესაბამისად, აღნიშნული ტერმინის განმარტების ერთადერთ ძირითად წყაროს წარმოადგენს ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები, სადაც სასამართლო თავის მიერ დადგენილი პრაქტიკის შესაბამისად ამოწმებს სახეზე გვაქვს თუ არა აღნიშნული კომპონენტი.

მხედველობაშია მისაღები, რომ განსხვავებით 1950 წლისაგან, სადაც როგორც უკვე აღინიშნა, მომხმარებელი და საქონლის მიმწოდებელი ძირითადად პირისპირ ხვდებოდნენ ერთმანეთს, შესაძლებელია თანამედროვე რეალობაში სახეზე გვქონდეს მომხმარებლისაგან თანხის წინასწარ გადახდა, მანამ სანამ სერვისი ან საქონელი მიეწოდება მას. მომხმარებელს თანამედროვე ეკონომიკური რეალობის პირობებში შესაძლებლობა აქვს გარკვეული დროის გასვლის შემდეგ გააუქმოს ხელშეკრულება, ან არ გამოიყენოს კონკრეტული უფლება, რომელიც ხელშეკრულებიდან მიიღო მან, რა დროსაც შესაძლებელია გადახდილი თანხა დარჩეს გადასახადის გადამხდელს. ასეთ დროს საბოლოო მოხმარება, რაც დამატებული ღირებულების გადასახადის მთავარ კომპონენტს წარმოადგენს არ მომხდარა და შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოებისათვის საკმაოდ რთულია იმის განსაზღვრა უნდა მოხდეს თუ არა კონკრეტული ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრა.

ევროკავშირის დამატებული ღირებულების სამართალში აღნიშნული საკითხი ერთ-ერთ უმთავრეს პრობლემას წარმოადგენს ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს ყოველდღიურ ცხოვრებაში. მიუხედავად იმისა, რომ სასამართლო ათწლეულებია ცდილობს აღნიშნული საკითხი გადაჭრას ერთიანი სასამართლო პრაქტიკის შექმნის გზით, გარკვეული შეუსაბამობები პრაქტიკაში მაინც არსებობს, რაც იწვევს იმას, რომ სასამართლოს ყოველწლიურად არაერთი გადაწყვეტილების და საქმის განხილვა უწევს, რომელიც დაკავშირებულია სწორედ აღნიშნული პრობლემატური საკითხების სწორ განმარტებასთან.

1.1. სადოქტორო თემის მიზანი და აქტუალობა

ნებისმიერი კაპიტალისტური სახელმწიფოს ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ამოცანაა, განახორციელოს სახელმწიფოში ეკონომიკური განვითარების შესაბამისი პოლიტიკა, ამ პოლიტიკის განხორციელებაში კი ერთ-ერთ მთავარ ბერკეტს ქვეყნის

²³ Kollman J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 84.

საგადასახადო სისტემა წარმოადგენს.²⁴ სწორი საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავება ქვეყანას ეხმარება, რომ მოახდინოს ინვესტიციების მოზიდვა და მოზიდული ინვესტიციების შენარჩუნება. იმის გათვალისწინებით, რომ გადასახადების შემოღება, დაწესება და ამოღება დაკავშირებულია ისეთ მნიშვნელოვან უფლებებთან როგორც არის საკუთრების უფლება, ეკონომიკური თავისუფლება, მნიშვნელოვანია, რომ ნებისმიერი საკანონმდებლო აქტი გადასახადების ნაწილში იყოს ადვილად განჭვრეტადი.²⁵

საქართველომ არაერთი ნაბიჯი გადადგა ევროპის სამართლებრივ სივრცეში ინტეგრაციისთვის. საქართველოს მიერ ევროპის სამართლებრივ სტანდარტებთან სამართლებრივი აქტების დაახლოება პრიორიტეტად გამოცხადებულია 1997 წლიდან, რაც ასახულია საქართველოს პარლამენტის მიერ 1997 წლის 2 სექტემბრის N828-I დადგენილებაში, რომლის მიხედვით, 1998 წლის 01 სექტემბრიდან საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებული ნებისმიერი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტები უნდა შეესაბამებოდეს ევროკავშირის მიერ დადგენილ სტანდარტებს და ნორმებს. განსაკუთრებული აღნიშვნის ღირსია საქართველოს მთავრობასა და ევროკავშირს შორის 2014 წელს გაფორმებული ასოცირების შეთანხმება, რომლის 277-ე მუხლის თანახმად საქართველოს მთავრობამ იკისრა ვალდებულება მოახდინოს კონკრეტული ცვლილებების განხორციელება საქართველოს კანონმდებლობაში, რათა მოხდეს საქართველოში სხვადასხვა სფეროების ჰარმონიზაცია ევროკავშირის სამართლის ძირეულ პრინციპებთან. ამასთან, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს ოფიციალურ ვებ-გვერდზე 2019 წლის 02 ივლისს გამოქვეყნებულია საქართველოს კანონი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ, რომელიც შეეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატებული ღირებულების გადასახადის თავის ცვლილების პროექტს.²⁶ აღნიშნული ცვლილებების კანონპროექტის განმარტებით ბარათში აღნიშნულია შემდეგი: „საქართველოს ევროკავშირთან გაფორმებული ასოცირების შესახებ შეთანხმებით აღებული აქვს ვალდებულება დაუახლოვოს საგადასახადო კანონმდებლობა დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) საერთო სისტემის შესახებ, 2006 წლის 28 ნოემბრის საბჭოს 2006/112/EC დირექტივას. კანონპროექტის შემუშავების მიზეზია, აღნიშნული ვალდებულების შესრულების აუცილებლობა.“²⁷ ამასთან აღნიშნულია რომ აღნიშნული კანონპროექტის მიღების გარეშე შეუძლებელი გახდება საქართველოს

²⁴ W. Vermeend, R. Ploeg, J. W. Timmer, E. Elgar, Taxes and Economy A Survey of the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment, Published by E. Elgar, Glensanda House Montpellier Parade, Cheltenham UK, 2008, 9.

²⁵ გადაწყვეტილება საქმეზე *Beyeler v. Italy* [GC] § 109

²⁶ საქართველოს კანონი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ, 01.07.2019.

²⁷ საქართველოს კანონი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ 01.07.2019, განმარტებითი ბარათი.

მთავრობასა და ევროკავშირს შორის გაფორმებული ასოცირების შეთანხმებით გათვალისწინებული ვალდებულების შესრულება. ხოლო ამ კანონპროექტის მიღების მთავარი მიზანია საუკეთესო ევროპული პრაქტიკის დამკვიდრება.²⁸

მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ პირდაპირი გადასახადები ევროკავშირში ჰარმონიზებული არ არის. ერთადერთი ჰარმონიზებული გადასახადი სწორედ დამატებული ღირებულების გადასახადია. ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლო არაერთ სასამართლო გადაწყვეტილებაში განმარტავს, რომ „პირდაპირი გადასახადები წარმოადგენს წევრი სახელმწიფოს კომპეტენციას, თუმცა აქვე თითოეული წევრი სახელმწიფო ვალდებულია, რომ აღნიშნული კომპეტენცია განახორციელონ ევროკავშირის სამართლის ძირეულ პრინციპებთან შესაბამისობაში.“²⁹ ამის პარალელურად კი, დამატებული ღირებულების გადასახადის ჰარმონიზაციის პროცესი შესაბამისობაში უნდა იყოს ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის ძირეულ პრინციპებთან და აქედან გამომდინარე, აღნიშნული სადოქტორო თემის მთავარი მიზანია ერთ-ერთი პრობლემური საკითხის გარშემო კვლევის განხორციელება, რაც უფრო ნათელს გახდის თუ რა ტიპის ცვლილებების განხორციელებაა საჭირო საქართველოს საგადასახადო კოდექსში და რა სხვაობა არსებობს ქართულ რეალობასთან და ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართლის პრინციპებთან.

აღნიშნული სადოქტორო ნაშრომის კვლევის მიზანია დასაბეგრ ოპერაციებში ყველაზე მეტად დასმული შეკითხვა, რომელიც შეეხება ისეთ შემთხვევებს, როდესაც მოხმარების კომპონენტი სახეზე არ გვაქვს თუ როგორ უნდა იქნას დაბეგრული დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის. მაშინ როდესაც არ ხდება სერვისის გამოყენება საბოლოო მომხმარებლის მიერ უნდა მოხდეს თუ არა ამ ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრა. ამ მიზნისთვის განხილული იქნება მხოლოდ მომსახურების გაწევა, იქიდან გამომდინარე, რომ საქონლის მიწოდება როგორც წესი ამ ნაწილში კითხვებს იშვიათად წარმოშობს. როგორც მაგალითად პროფესორი ბენ ტერა მიუთითებს, როგორც წესი გარკვეული საქონლის მოხმარება იმ წუთიერი პროცესია, როგორცაა კაფეში ერთი ჭიქა რძის დალევა ან სენდვიჩის შეკვთა და მისი მირთმევა, მაშინ როდესაც სხვა საქონლის მოხმარება განგრძობადი პროცესია.³⁰ თუმცა მიუხედავად იმისა, რომ საქონლის მიწოდებისას ამ საქონლის მოხმარება შესაძლებელია განგრძობადი პროცესი იყოს, თანხის გადახდის დაკავშირება საქონლის მიწოდებასთან უფრო მარტივია, იქიდან გამომდინარე, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის მიხედვით, საქონლის მიწოდება ნიშნავს კონკრეტულ ნივთზე საკუთრების უფლების

²⁸ იქვე.

²⁹ სესილის ქეისი

³⁰ Terra B.J.M. & Kajus J. *Introduction to European VAT (Recast)*, 35.

გადაცემას.³¹ მომსახურების გაწევას დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის შესაბამისად უარყოფითი განმარტება აქვს, კერძოდ, ყველაფერი რაც არ წარმოადგენს საქონლის მიწოდებას კვალიფიცირდება როგორც მომსახურების გაწევა. საქონლის მიწოდებისა და მომსახურების გაწევის სხვადასხვა კვალიფიკაცია ფართო განმარტების შესაძლებლობას იძლევა და მისი მიზანია, რომ დაიბეგროს ყველა ოპერაცია, რომელის გადამხდელის მიერ იქნება განხორციელებული და დასაბეგრ ოპერაციად შეიძლება დაკვალიფიცირდეს.³² აქედან გამომდინარე, როდესაც სახეზე ნივთი გაგვაჩნია და მასზე საკუთრების უფლების გადაცემა ხდება საბოლოო მომხმარებელზე, გადახდილი თანხის ნივთთან დაკავშირება უფრო მარტივია, ვიდრე გადახდილი თანხის მომსახურების გაწევასთან დაკავშირება, მაშინ როდესაც სახეზე არ გვაქვს კონკრეტულ ნივთზე საკუთრების უფლების გადაცემა, არამედ უფრო კონკრეტული მომსახურების გამოყენების უფლება. ამასთან, განხილული იქნება თუ რა პრინციპებით აფასებს სასამართლო გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებული თანხის დაბეგვრის საკითხს, აფასებს მას სამოქალაქო ხელშეკრულების კუთხიდან თუ ეკონომიკური შედეგებით და აღნიშნული შედარებული იქნება ქართულ სასამართლო პრაქტიკასთან.

აღნიშნული სადოქტორო თემა ძირითადად მოიცავს ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალს და საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების პროექტის ანალიზს, შესაბამისად, ძირითადი აქცენტი იქნება სწორედ ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალი, მისი წესები და ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლოს პრაქტიკა, რომელიც ძირითადი წყაროა დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის განმარტების მიზნებისთვის. ამავდროულად განხილული იქნება ისეთი ძირითადი პრინციპები, როგორიცაა ფისკალური ნეიტრალიტეტი, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალში წარმოადგენს თანაბარი მოპყრობის პრინციპს. შესაბამისად, სასამართლოს გადაწყვეტილებების და საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განსახორციელებელი ცვლილებების კრიტიკული ანალიზი განხორციელდება სწორედ ამ პრინციპებთან შესაბამისობის დადგენის ეტაპზე. იქიდან გამომდინარე, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის ჰარმონიზაციის პროცესი საქართველოს სახელმწიფოსთვის წარმოადგენს ერთ-ერთ ვალდებულებას, ამავდროულად შეფასებული და გაანალიზებული იქნება საქართველოს საერთო სასამართლოების ერთიანი სასამართლო პრაქტიკა კონკრეტულ საკითხებთან მიმართებაში, რათა მიღებულ იქნას პასუხი თუ რამდენად შეესაბამება სასამართლოს მიერ არჩეული გეზი ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართლის პრინციპებს.

³¹ Prof. Dr. Ad Van Doesum, Prof. Dr. Herman Van Kesteren, Prof. Dr. Gert-Jan van Norden – Fundamentals of EU VAT LAW, chapter 3, page 123

³² Kollman J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy* 86.

ამასთან, მნიშვნელოვანია აღნიშნული კვლევის ფარგლებში იმ პრობლემური საკითხების იდენტიფიცირება, რომელიც დაკავშირებული იქნება ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მექანიზმს დირექტივასთან ჰარმონიზაციის პროცესში და იმის ანალიზი, თუ რა გამოწვევების წინაშე დგას საქართველო აღნიშნული ცვლილებების განხორციელების ეტაპზე.

დამატებული ღირებულების გადასახადის, როგორც ქვეყნის ბიუჯეტის ერთ-ერთი უმთავრესი შემოსავლის წყაროს განსაკუთრებულმა მნიშვნელობამ განაპირობა სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის საგნის შერჩევა. დამატებული ღირებულების გადასახადთან დაკავშირებული საკითხები ერთ-ერთი ყველაზე აქტუალურ და საინტერესო საკვლევ საკითხებს მიეკუთვნება, ვინაიდან დამატებული ღირებულების გადასახადის ტვირთი ყოველთვის საბოლოო მომხმარებელს აწვება და შესაბამისად, მნიშვნელოვანია საბოლოო მომხმარებლის უფლება იყოს ბოლომდე დაცული და ნებისმიერი დაბეგვრის საკითხის შეფასებისას ადვილად გამოსაკვლევი.

ამასთან, საკითხის მიმართ არსებული საზოგადოებრივი თუ საჯარო ინტერესის არსებობის ფონზე მნიშვნელოვანია, თითოეულმა დემოკრატიულმა სახელმწიფომ შექმნას არაპირდაპირი გადასახადების ისეთი სისტემა, რომლებიც თავის მხრივ ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვას უზრუნველყოფენ. წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომი წარმოადგენს პირველ მცდელობას დამატებული ღირებულების გადასახადის ნაწილში სხვადასხვა პრობლემური საკითხების ანალიზისა. ამასთანავე, აღნიშნული საკითხის კვლევა აქტუალურია იმაზე დაყრდნობით, რომ ყველა ის პრაქტიკა, რაც ევროკავშირმა დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართლის ფორმირების პროცესში გავლო, სასარგებლოდ იქნას ასახული იმ ცვლილებებში, რომლის მიღებასაც დღეს სახელმწიფო გეგმავს.

- ნაშრომის ფარგლებში მოხდება დამატებული ღირებულების გადასახადის არსისა და ბუნების ანალიზი;
- ნაშრომის ფარგლებში მოხდება იმის გაანალიზება, თუ რა შემთხვევაში ხდება დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდევინება, რა წინაპირობების არსებობაა ამ გადასახადით დაბეგვრისათვის აუცილებელი;
- გადასახადის დარიცხვასთან და კანონმდებლობის განჭვრეტადობასთან პირდაპირ კავშირშია ადამიანის საკუთრების უფლება და ეკონომიკური თავისუფლება, შესაბამისად, შეფასებული იქნება თუ რა შეიძლება გახდეს პრობლემური ახალი კანონმდებლობის მიღებისას და შემოთავაზებული იქნება გადაჭრის გზები.

1.2. კვლევის მეთოდი

იმისათვის, რომ მიღწეული იქნას სადოქტორო თემის მიზანი, გამოყენებული იქნება ტრადიციული ლეგალური, დოგმატური მეთოდი.³³ კვლევის ძირითადი ბაზა იქნება დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განსახორციელებელი ცვლილებების კანონპროექტის ანალიზი, როგორ არის აღნიშნული დირექტივით გათვალისწინებული წესები განმარტებული ევროპის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ. ნაშრომზე მუშაობა მოხდება ისტორიული, დოგმატური, აღწერილობითი, შედარებით-სამართლებრივი კვლევის მეთოდების გამოყენებით.

ამავდროულად განხილული იქნება გამოქვეყნებული სტატიები, ნაშრომები, კვლევები იქნება მხედველობაში მიღებული, რათა მიღებულ იქნას ერთიანი პასუხი იმ კითხვაზე, რომელიც აღნიშნული სადოქტორო თემის კვლევის ფარგლებში იქნა დასმული, კერძოდ რა გამოწვევების წინაშე დგას საქართველო ახალი, დამატებული ღირებულების გადასახადის თავის საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შემოტანის ეტაპზე.

2. საქართველოს და ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა

2.1. შესავალი

აღნიშნული თავი ეთმობა საქართველოს და ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის მიმოხილვას. აღნიშნული თავი მკითხველს მიაწვდის ინფორმაციას, რომელიც დაკავშირებული იქნება შემდეგ თავებთან, სადაც მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ და კონკრეტული მაგალითები შეუსრულებელი კონტრაქტების საფუძველზე იქნება განხილული. აღნიშნული თავი დაყოფილია რამდენიმე ნაწილად, კერძოდ ის მოიცავს დამატებული ღირებულების სისტემის განვითარების ისტორიას და ამასთანავე განხილული იქნება დამატებული ღირებულების მთავარი ფუნქცია, როგორც ძირითადი არაპირდაპირი გადასახადის, რომელიც მოქმედებს საქართველოს და ევროკავშირის მთელ ტერიტორიაზე და რომლის სწორად და გამართულ ფუნქციონირებას ხელს უწყობს დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივა. მაშინ როდესაც დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივა არ მოიცავს განმარტებას თუ რა შეიძლება მივიჩნიოთ მიწოდებად ანაზღაურების სანაცვლოდ, სასამართლო გადაწყვეტილებები რომელიც აღნიშნულ ტერმინს განმარტავს მნიშვნელოვანია, რამდენადაც ის ხელს უწყობს დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის სწორ და ერთგვაროვან

³³ Douma S. *Legal Research in International and EU Tax Law (Kluwer 2014)*, 17

ფუნქციონირებას მთელი ევროკავშირის ტერიტორიაზე. აღნიშნული განმარტებების მნიშვნელობა ასევე გასათვალისწინებელია საქართველოსათვისაც, რადგანაც საქართველო საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების განხორციელების შედეგად მიზნად ისახავს საუკეთესო ევროპული პრაქტიკის დამკვირდებლად. შესაბამისად, აღნიშნული სასამართლო გადაწყვეტილებების განხილვა მოხდება ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მთავარი პრინციპების კრილში. აღნიშნული თავის მესამე ნაწილი დაეთმობა იმ კრიტერიუმების ანალიზს, რომელიც სახეზე უნდა გვექონდეს რათა კონკრეტული ოპერაცია განხილულ იქნას დასაბეგრ ოპერაციად. გადასახადის გადამხდელის და დასაბეგრი ოპერაციების დეტალური ანალიზი მნიშვნელოვანია, რადგანაც გააზრებულ იქნას გაწეული მომსახურების დასაბეგრ ოპერაციას მიჩნევის წინაპირობები. თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ თითოეული კრიტერიუმი, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციისთვის დამოუკიდებელი კვლევის საგანს წარმოადგენს, მხოლოდ ზოგადი მიმოხილვა იქნება შემოთავაზებული და მთავარი ორიენტირი აღნიშნული სადოქტორო თემისთვის იქნება კვლავ დასაბეგრი ოპერაციები.

2.2. დამატებული ღირებულების გადასახადის განვითარება საქართველოსა და ევროკავშირში

მსოფლიოს თითქმის ყველა ქვეყანა იყენებს დამატებული ღირებულების გადასახადს ან საქონლისა და მომსახურების გადასახადს.³⁴ როგორც წესი არაპირდაპირი გადასახადები შესაძლოა აღწერილ იქნას როგორც მოხმარების გადასახადი, ან როგორც სამეცნიერო ლიტერატურაშია გავრცელებული მოსაზრება, გადასახადი, რომელიც საბოლოო მომხმარებელს საშუალებას აძლევს გამოიყენოს კონკრეტული საქონელი ან მიიღოს გარკვეული მომსახურება სათანადო ანაზღაურების სანაცვლოდ.³⁵ ევროკავშირის სისტემისთვის, დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს გადასახადს, რომელიც გადაიხდებინება საქონლის მიწოდებისას ან მომსახურების გაწევისას. აღნიშნული საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა უნდა განხორციელდეს შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ. დამატებული ღირებულების გადასახადი სათავეს იღებს საფრანგეთიდან, სადაც ის შემოტანილ იქნა 1960 წელს და გარკვეული პერიოდის

³⁴ როგორც წესი, არაპირდაპირი გადასახადები ერთსა და იმავე ფუნქციას ემსახურება და ისინი წარმოადგენენ საბოლოო მომხმარებლის მიერ გადახდილ თანხას რომელსაც ისინი გარკვეული საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის შემთხვევაში იხდიან. მართალია არაპირდაპირი გადასახადები კონტექსტუალურად ერთსა და იმავე ფუნქციას ემსახურებიან, თუმცა ისინი სხვადასხვა სახელებით არიან ცნობილი მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნებში. ყველაზე გავრცელებულ სახელწოდებას წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადი (Value Added Tax) და General Sales Tax (GST).

³⁵ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 23.

განმავლობაში ის მხოლოდ რამდენიმე სახელმწიფოში იყო ცნობილი.³⁶ დამატებული ღირებულების გადასახადი არის მოხმარების გადასახადი,³⁷ რომელიც მეორე მსოფლიო ომის შემდეგ ძალიან სწრაფად გავრცელდა მთელ მსოფლიოში.³⁸ დამატებული ღირებულების გადასახადი მოხმარებაზე დაფუძნებული გადასახადია³⁹ ევროპულ სახელმწიფოებში, რომელიც ფისკალური კონსოლიდაციის პროცესის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან გარანტს წარმოადგენს.⁴⁰

გარკვეული პერიოდის შემდეგ დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა სხვადასხვა სახელმწიფოების საგადასახადო კანონმდებლობაში იქნა ასახული. იმის გათვალისწინებით, რომ სახელმწიფოს საკუთარი ბიუჯეტის შევსებისა და ფორმირებისათვის მოქნილი საგადასახადო სისტემა ჭირდება, სახელმწიფოებისათვის დამატებული ღირებულების გადასახადი, რომელიც საბოლოო მომხმარებლის მიერ შეძენილ საქონელზე ან მიღებულ მომსახურებაზე იყო გათვლილი საკმაოდ მომხიბლველ სისტემას ქმნიდა.⁴¹ დამატებული ღირებულების სისტემის ფართოდ გავრცელების შემდეგ, მრავალმა სახელმწიფომ მოახდინა მისი ინტეგრირება ნაციონალურ საგადასახადო კანონმდებლობაში, ხოლო ინტეგრირების პარალელურად ხდებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადის საპროცენტო განაკვეთის ზრდა, რაც საბოლოოდ ბიუჯეტის შემოსავლების ზრდას უწყობდა ხელს.⁴² აღნიშნული ცვლილებები რასაკვირველია ასახულ იქნა ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემაშიც. ევროკავშირში შესვლის მსურველმა ნებისმიერმა სახელმწიფომ უნდა მოახდინოს დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის საკუთარ ნაციონალურ კანონმდებლობაში ასახვა და აღნიშნულით შეცვალოს საკუთარი კანონმდებლობა. დამატებული ღირებულების გადასახადის საპროცენტო განაკვეთის გაზრდის შედეგად იქნა დამღეული ევროკავშირის კრიზისიც. ევროკავშირის კომისიამ მიიღო გადაწყვეტილება, რომელიც წევრ სახელმწიფოს უფლებას აძლევდა გაეზარდა საკუთარ, ნაციონალურ კანონმდებლობაში დამატებული ღირებულების გადასახადის საპროცენტო განაკვეთი, რადგანაც დამატებული ღირებულების გადასახადი ყველაზე უფრო მეტად უწყობს ბიუჯეტის ფორმირებას ყველაზე ნაკლებ დროში, იმის გათვალისწინებით, რომ ნებისმიერ პირს, რომელიც ყოველდღიურად მოიხმარს ტრანსპორტს, ასხამს ბენზინს ავტომობილში, ყიდულობს საკვებ პროდუქტებს ან თუნდაც ახდენს ჭიქა

³⁶ Ebrill et Al. – *The Modern VAT (IMF 2001)*, 4.

³⁷ Schenk A. and Oldman O. *Value added tax, A comparative approach (Cambridge Tax Law Series 2007)*, 3-5.

³⁸ Alan A Tait *Value Added Tax. International Practice and Problems*, 3.

³⁹ Terra B.J.M. & Kajus J. *Introduction to European VAT (Recast)*, 4-14.

⁴⁰ Schenk A. and Oldman O. *Value added tax, A comparative approach (Cambridge Tax Law Series 2007)*, 4-14.

⁴¹ Lejuene – *The Balance Has Shifted to Consumption taxes - Lesson learned and Best practices for VAT in Lang Value Added Tax and Direct Taxation (IBFD 2009)*, 60.

⁴² PWC *Shifting the Balance from direct to indirect taxes – how is it managed by multinational companies? (2008)* ხელმისაწვდომია www.globalvatonline.pwc.com

ყავის შექმნას მარკეტში უწევს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა აღნიშნული მომსახურების მისაღებად თუ საქონლის შესასყიდად.

დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართლებრივი ბუნება საკმაოდ ფართოა და ის მიზნად ისახავს მოხმარების უფლების მოპოვების დაბეგვრას.⁴³ დამატებული ღირებულების გადასახადის ერთ-ერთ უმთავრეს მახასიათებელს წარმოადგენს ის, რომ იგი ნეიტრალური უნდა იყოს ბიზნესის წარმომადგენლებისათვის. თითოეულ საფეხურზე, დამატებული ღირებულების გადასახადი გამოითვლება და გადაიხდევინება იმ ფასიდან და საპროცენტო განაკვეთიდან გამომდინარე, რომელიც გათვალისწინებულია მიწოდებული საქონლისათვის, ან გაწეული მომსახურებისათვის.⁴⁴

დამატებული ღირებულების გადასახადის ბუნება უცხო არ არის ქართული საგადასახადო სისტემისთვის. ჯერ კიდევ პირველი საგადასახადო კოდექსი⁴⁵ იცნობდა დამატებული ღირებულების გადასახადს, როგორც საერთო სახელმწიფოებრივ გადასახადს. 1997 წელს მიღებული საგადასახადო კოდექსის თანახმად დამატებული ღირებულების გადასახადო წარმოადგენდა არაპირდაპირ გადასახადს, რომელიც დაკავშირებული იყო საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილს, ამავდროულად საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილს და ჰქონდა სავალდებულო ხასიათი.⁴⁶ მიუხედავად ამგვარი ფართო განმარტებისა, აღნიშნული კოდექსი საკმაოდ მწირე იყო დამატებული ღირებულების გადასახადის ნაწილში და მოიცავდა მხოლოდ ზოგად ტერმინოლოგიურ განმარტებას, როგორც იყო დაბეგვრის ობიექტი, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა და ა.შ.⁴⁷ ძირითადად აღნიშნული კოდექსით განმარტებული იყო ისეთი საკითხები, რომელიც დაკავშირებული იყო გადასახადის ადმინისტრირებასთან და არ მოიცავდა გადასახადის ბუნების ანალიზს და ის მხოლოდ ინფორმაციული ხასიათის მუხლებით ხასიათდებოდა. 2004 წელს მიღებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დამატებული ღირებულების გადასახადს კვლავ საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადების რიცხვს მიაკუთვნებდა.⁴⁸ 2004 წელს მიღებულმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსმა სისტემური ცვლილება განიცადა და ერთმანეთისაგან გამიჯნა გადასახადის გადამხდელი და დაბეგვრის ობიექტი, რომელიც 1997 წლის საგადასახადო კოდექსში ერთ მუხლში იყო მოცემული.⁴⁹ მიუხედავად სისტემური ცვლილებებისა,

⁴³ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system* 112.

⁴⁴ იქვე, 113.

⁴⁵ 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 13/06/1997

⁴⁶ მუხლი 90, 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 13/06/1997

⁴⁷ მუხლი 96-98, 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 13/06/1997

⁴⁸ 2004 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 22/12/2004

⁴⁹ მუხლი 200, 2004 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 22/12/2004

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, რომელიც 2004 წელს იქნა მიღებული, დამატებული ღირებულების გადასახადის ნაწილში კვლავ მხოლოდ ადმინისტრირების ნორმებს მოიცავდა და გადასახადის ბუნებისა და მისი სისტემის შესახებ მინიმალურ ინფორმაციას მოიცავდა. ამ ნაწილში, თუ როგორ უნდა ყოფილიყო განმარტებული დამატებული ღირებულების გადასახადის ბუნება, ფართო დისკრეცია ჰქონდათ როგორც ადმინისტრაციულ ორგანოებს ასევე სასამართლოებს. 2010 წელს მიღებულ იქნა ახალი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, რომლის თანახმადაც დამატებული ღირებულების გადასახადი კვლავ მიეკუთვნება საერთო სახელმწიფოებრივ გადასახადების რიცხვს.⁵⁰ აღნიშნული კოდექსით შედარებით უფრო ფართოდ იქნა განმარტებული გადასახადის ბუნება და გადასახადის გადამხდელები, დაკონკრეტებულ იქნა გარკვეული სახის ოპერაციები, რომლებიც გათავისუფლებულია დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან, თუმცა აღნიშნული ცვლილებებით კვლავ არ იყო გადასახადის ბუნება განმარტებული, რაც შეუსაბამობაში მოდის ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემასთან, რის გამოც დადგა საჭიროება, რომ საქართველოს მთვრობასა და ევროკავშირს შორის გაფორმებული ასოცირების ხელშეკრულების შესაბამისად, მომხდარიყო დამატებული ღირებულების გადასახადის თავის სრულიად შეცვლა.

ევროკავშირისთვის დამატებული ღირებულების გადასახადი ერთადერთ, ჰარმონიზებულ გადასახადს წარმოადგენს. აღნიშნული გამოწვეულია ერთიანი სავაჭრო სივრცის დაარსების იდეით, რომელიც ევროკავშირისათვის ერთ-ერთ უმთავრეს მიღწევას და გამოწვევას წარმოადგენს.⁵¹ თავისუფალი მარკეტის სწორად ფუნქციონირებისთვის, ისეთი დაბრკოლებები, როგორიცაა საქონლის თავისუფალი გადაადგილების ხელშეშლა, პირთა თავისუფალი გადაადგილების შეზღუდვა, სერვისის მიწოდების შეზღუდვა ან ობიექტური კონკურენტუნარიანი პირობებისთვის ხელის შეშლა აკრძალულია. შესაბამისად, დამატებული ღირებულების გადასახადის საპროცენტო განაკვეთმა, ან სხვადასხვაგვარმა მოპყრობამ სხვადასხვა წევრ სახელმწიფოში არ უნდა გამოიწვიოს აღნიშნული მიზნებისთვის ხელის შეშლა.⁵² დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივით გათვალისწინებულ უნდა იქნას ისეთი პირობების აკრძალვა, რომელმაც ნებისმიერ ზემოთ ჩამოთვლილ მიზნებს შეუძლია ხელი შეუშალოს. ამით მიიღწევა ჯანსაღი კონკურენცია და ფისკალური ნეიტრალიტეტი, რის შედეგადაც ერთმანეთის მსგავსი პროდუქტები ერთგვაროვნად იქნებიან დაბეგრები ნებისმიერ წევრ სახელმწიფოში.⁵³

ევროკავშირში პირველი და მეორე დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივებით შექმნილ იქნა ძირითადი ჩარჩოები, აღნიშნული გადასახადის მიზნებისთვის. პირველი დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივით

⁵⁰ 2010 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010

⁵¹ მუხლი 3(3) Treaty of European Union Consolidated version of 26 October 2012 OJ 2012 C 326

⁵² შესავალი Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977, The common system of VAT.

⁵³ შესავალი COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

საფუძველი ჩაეყარა საერთო სავაჭრო სივრცის იდეის განხორციელებას და ის იყო საწყისი საფუძველი იმ ცვლილებებისა და საბოლოოდ იმ დირექტივის მიღებისა, რომელიც დღეს მოქმედებს მთელი ევროკავშირის ტერიტორიაზე და წარმოადგენს ერთადერთ ჰარმონიზებულ გადასახადს.⁵⁴ თავად პირველი დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის შესავალი საუბრობდა ერთიანი წესების ქონის მნიშვნელობასა და აუცილებლობაზე, რომელიც ხელს შეუწყობდა ჯანსაღი კონკურენციის არსებობას მსგავსი პროდუქტებისთვის საერთო სავაჭრო სივრცეში, მიუხედავად იმისა, თუ რომელი წევრი სახელმწიფოს მიერ იქნებოდა აღნიშნული პროდუქტი ნაწარმოები ან რომელი წევრი სახელმწიფოს საწარმოს მიერ იქნებოდა მომსახურება გაწეული. თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ საკანონმდებლო კუთხით დამატებული ღირებულების გადასახადის ეს ორი დირექტივა ნაკლებად ეფექტურად იყო შექმნილი, შესაძლებლობას ქმნიდა, რომ წევრი სახელმწიფოების შიდა კანონმდებლობა განსხვავებული ყოფილიყო.⁵⁵

დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივა, განსხვავებით მისი წინა მორბედი დირექტივებისაგან განსხვავდება იმით, რომ დირექტივაში გათვალისწინებული ყველა წესი დეტალიზებულია, რაც წევრ სახელმწიფოებს ნაკლებ თავისუფლებას აძლევს შიდა კანონმდებლობაში განსხვავებული წესები შემოიღოს. აღნიშნული კი ხელს უწყობს შიდა, ერთიანი მარკეტის არსებობას ევროკავშირის შიგნით. ერთიანი, შიდა მარკეტი განმარტებულია ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულების 26-ე მუხლში, რომლის მიხედვითაც: *”ერთიანი მარკეტი წარმოადგენს საზღვრების გარეშე არსებულ სივრცეს, სადაც გარანტირებულია საქონლის თავისუფალი გადაადგილება, პირების თავისუფალი მიმოსვლა, მომსახურების გაწევა და კაპიტალის გადაადგილება გარანტირებულია ამ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული წესების შესაბამისად.”*⁵⁶ მხედველობაშია მისაღები ის გარემოებაც, რომ თავისუფალი მარკეტის მიზნებისთვის განისაზღვრა ტრანზაქციული პერიოდი 4 წლის ვადით, რა ვადაშიც უნდა მომხდარიყო აუცილებელი ცვლილებების განხორციელება წევრი სახელმწიფოების მიერ რათა უზრუნველყოფილი ყოფილიყო თავისუფალი მარკეტის იდეის განხორციელება. აღნიშნული პერიოდი დაიწყო 1993 წლიდან.⁵⁷

1996 წლის ზაფხულისთვის ევროკავშირის კომისიამ წარმოადგინა სამუშაო გეგმა, რათა მომხდარიყო ერთიანი დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის შემოღება.⁵⁸ თუმცა წევრ სახელმწიფოებს შორის არსებულმა აზრთა

⁵⁴ Kollmann J *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 25.

⁵⁵ Easson – *Taxation in the European Community, European Community Law Series, London & Atlantic highlands (NJ: The Athlone Press 1993)*, 101.

⁵⁶ მუხლი 26 - Treaty of functioning of European Union.

⁵⁷ Conclusions of the ECOFIN Council meeting of 9 October 1989

⁵⁸ European Commission – *A common system of VAT – A Programme for the single market COM (96) 328 (final) (22 July 1996)*.

სხვადასხვაობამ ნათელი მოჰფინა იმ ფაქტს, რომ კონკრეტული კონსესუსის მიღწევა ამ დროისთვის შეუძლებელი იყო. მხოლოდ მცირე პროგრესი იქნა მიღწეული 1998 წლისთვის, სადაც კომისიამ თავის მხრიდან დროებით გადადო ერთიანი მარკეტის შექმნის იდეისათვის ერთიანი დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის შექმნის იდეა.⁵⁹ აღნიშნული მოქმედებების შედეგად კომისიამ თავისი მიდგომა ერთიანი დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის შემოღებასთან დაკავშირებით შეცვალა. ცვლილება აისახა არა ახალი დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის შემოღებაში, არამედ უკვე არსებული დირექტივის დახვეწასა და იმ პრობლემების გადაჭრაში, რომელიც გზადაგზა იკვეთებოდა პრაქტიკული მაგალითების შედეგად.⁶⁰ ამის შედეგად მიღწეული იქნა ის, რომ წევრი სახელმწიფოები უფრო მეტად აქტიურად იყვნენ მოლაპარაკების პროცესში და ადვილად მიდიოდნენ კონკრეტულ დათმობებზე იმის გათვალისწინებით, რომ ხდებოდა უკვე არსებული წესების დახვეწა და შესაბამისად, სახეზე გვექონდა ადმინისტრაციული თანამშრომლობის ბევრად უკეთესი მაგალითი.⁶¹ დღევანდელი გადმოსახედიდან, აღნიშნული მიდგომა რომელიც კომისიამ შეიმუშავა ბევრად უფრო ეფექტური აღმოჩნდა.⁶² შესაბამისად, მჭიდრო ადმინისტრაციული თანამშრომლობის პირობებში ყველაზე მნიშვნელოვანი ცვლილება მეექვსე დირექტივის მიღების წინადადების განხილვა და მასზე შეთანხმება აღმოჩნდა, რომელმაც თავდაპირველი, ერთიანი დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის შექმნის იდეა განახორციელა, თუმცა განხორციელებისათვის სხვა გზა აირჩია, რომელიც როგორც უკვე აღნიშნა ადმინისტრაციული თანამშრომლობის ფარგლებში ბევრად უფრო მეტად ეფექტური აღმოჩნდა. თუნდაც, დამატებული ღირებულების გადასახადის უკან დაბრუნების წესი, გამოქვითვების წესი, რომელიც მანამდე დამოუკიდებელ სამართლებრივ აქტებში იყო გაწერილი გაერთიანდა და სახეზე მოგვცა მეექვსე დირექტივა, რომელიც ევროკავშირისათვის დღეს ერთიანი დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემას წარმოადგენს. სწორედ მეექვსე დირექტივის შესაბამისად ხდება დღეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატებული ღირებულების გადასახადის თავის ცვლილება, შესაბამისად, იმის გათვალისწინებით, რომ თავად ევროკავშირს მრავალი წელი დასჭირდა მიზნის მისაღწევად, ცალსახაა, რომ ამ ცვლილებებით საქართველო ძალიან დიდი გამოწვევების წინაშე დგას.

დღეის მდგომარეობით დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივით გათვალისწინებული წესები და მასთან შესაბამისობაში მოყვანილი კანონმდებლობა იმპლემენტირებულია 28 წევრ სახელმწიფოში. ამასთან, საშუალო სტატისტიკური მონაცემებით საშუალოდ 500 მილიონი ევროკავშირის მოქალაქე ყოველდღიურად იხდის დამატებული ღირებულების გადასახადს კონკრეტული

⁵⁹ Feria D.L. *The EU VAT System and the internal market (IBFD 2009)*, 82.

⁶⁰ იქვე, 5.

⁶¹ European Commission - *Review and update of VAT Strategy priorities COM (2003)*, 20.

⁶² იქვე, 32.

საქონლის შესყიდვისას ან გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ.⁶³ თუმცა მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ ჰარმონიზაციის პროცესი მხოლოდ ნაწილობრივ არის მიღწეული, იქედან გამომდინარე, რომ გამოქვეითები, სტანდარტული და შემცირებული საპროცენტო განაკვეთები შესაძლებელია განსხვავდებოდეს წევრ სახელმწიფოებს შორის.⁶⁴

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გააჩნია ექსკლუზიური უფლება, მხოლოდ მან განმარტოს ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის (და წარსულში სხვა დირექტივიდან) წარმოშობილი პრობლემური საკითხები. თუ ნაციონალურ სასამართლოს გააჩნია კითხვის ნიშანი, თუ როგორ უნდა იქნას განმარტებული კონკრეტული ნორმა, მას აქვს უფლება მიმართოს წინასწარი გადაწყვეტილების მიღების მიზნით ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს. იმის გათვალისწინებით, რომ აღნიშნული უფლებამოსილების განხორციელებას ნაციონალური სასამართლოები ხშირად იყენებენ და ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოც დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის ფარგლებში ცდილობს ერთიანი სისტემის შექმნას, შესაძლოა ითქვას, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი ნამდვილად იქცა ევროკავშირის გადასახადად.⁶⁵ მიუხედავად იმისა, რომ სრული ჰარმონიზაციის პროცესი ჯერ მიღწეული არ არის და ის მიმდინარე და განგრძობით პროცესს წარმოადგენს, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო ყველა მიღებულ გადაწყვეტილებაში იმეორებს, რომ ნებისმიერი წევრი სახელმწიფოს ნაციონალური კანონმდებლობა თანხვედრაში უნდა იყოს მეექვსე დირექტივის მოთხოვნებთან და ნებისმიერი სადავო საკითხი უნდა განიმარტოს სწორედ მეექვსე დირექტივის მიზნებიდან გამომდინარე.⁶⁶ შესაბამისად, ნაციონალური სასამართლოებისა და საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებას წარმოადგენს გადაწყვეტილების მიღების პროცესში დარჩენენ რაც შეიძლება მაქსიმალურად ახლოს ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მოთხოვნებთან და მხედველობაში მიიღონ საკითხის გადაწყვეტისას ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული და დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა.

აღნიშნული ვალდებულება ასევე მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული საქართველოს საგადასახადო ორგანოებისა და საერთო სასამართლოების მიერ, მას შემდეგ რაც საქართველო მოახდენს დამატებული ღირებულების გადასახადის ძირეულ ცვლილებას იმ მიზნიდან გამომდინარე, რომ დამკვიდრდეს საუკეთესო ევროპული პრაქტიკა, მათ გარდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსში

⁶³ European Commission – *Green paper on the Future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT System COM (2010) December 2010*

⁶⁴ European Commission – *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, 12.

⁶⁵ English in Lang *Development of the EU VAT System ECJ Recent developments in Value Added Tax Linde 2014*, 23

⁶⁶ გადაწყვეტილება საქმეზე C-327/82 PRODUCTSCHAP VOOR VE E EN VLEES, Rijnswijk, EU:C:1984:11, პარაგრაფი 11.

მითითებული ნორმებისა მხედველობაში მოუწევთ მიიღონ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული და დადგენილი სასამართლო პრაქტიკით გათვალისწინებული განმარტებები, რაც როგორც მომავალ თავებში იქნება გაანალიზებული დღეის მდგომარეობით სრულიად განსხვავდება საქართველოს ნაციონალური სასამართლოების მიერ მიღებულ და განმარტებულ გადაწყვეტილებებში. შესაბამისად, საუკეთესო ევროპული პრაქტიკის დამკვიდრების მიზნით მნიშვნელოვანი და აუცილებელია ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული პრაქტიკის ცოდნა და მისი პრაქტიკაში ზუსტად იმ ფორმულირებით გამოყენება, როგორც იხილი იყენებენ თითოეულ პრინციპს. სხვაგვარად, საკანონმდებლო ინიციატივის განმარტებით ბარათში მითითებული მიზანი - ევროკავშირთან დაახლოება და საუკეთესო ევროპული პრაქტიკის დამკვიდრება მიღწეული ვერ იქნება.

2.3. დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზანი და დირექტივის ფარგლები

დამატებული ღირებულების სისტემის განვითარების ისტორიის ზოგადი მიმოხილვის შემდეგ აღნიშნულ ქვეთავში ყურადღება დაეთმობა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზანს და დამატებული ღირებულების გადასახადის მექანიზმს დირექტივის ფარგლებს. მართალია, ზოგადად გადასახადების მთავარი მიზანი ბიუჯეტის ფორმირებაა, თუმცა დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის და აღნიშნული გადასახადის ჰარმონიზაციის პროცესს წევრ სახელმწიფოებში უფრო დიადი მიზანი გააჩნია, კერძოდ, როგორც უკვე აღინიშნა საერთო და ერთიანი სავაჭრო სივრცის შექმნა. თუმცა აღნიშნული მიზნის პარალელურად, დამატებული ღირებულების გადასახადის ერთ-ერთ უმთავრეს მიზანს რასაკვირველია შემოსავლის მიღება წარმოადგენს და ამ შემოსავლის შედეგად ბიუჯეტის ფორმირება. თუმცა მთავარი მიზნის გარდა, იმის გასააზრებლად, თუ რა წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადის მთავარ მიზანს და რა განასხვავებს მას სხვა გადასახადებისაგან, აუცილებელია ყველა ის კომპონენტი იქნას გააზრებული, რაც გადასახადს გააჩნია. აღნიშნულის გააზრებით შესაძლებელი და გამარტივებული იქნება განმარტების პროცესი, როდესაც სადავო და პრობლემური საკითხების გადაჭრისას გაჩნდება პრაქტიკაში.

2.3.1. დამატებული ღირებულების გადასახადი - მოხმარების გადასახადი თუ გადასახადი, რომელიც გადაიხდებინება ნებისმიერ შემთხვევაში საბოლოო მომხმარებლის მიერ თანხის გადახდისას?

დამატებული ღირებულების გადასახადის მექანიზმს დირექტივის მეცხრე მუხლის სიტყვა სიტყვით განმარტების შედეგად შესაძლოა ვარაუდი იქნას დაშვებული, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი დაკავშირებულია ნებისმიერ აქტივობასთან, რომელსაც ახორციელებს გადასახადის გადამხდელი ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში. თუმცა მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ

დამატებული ღირებულების გადასახადი არაპირდაპირი გადასახადია სადაც საბოლოო გადასახადის ტვირთი აწევს საბოლოო მომხმარებელს და არა გადასახადის გადამხდელს, რომელიც ახორციელებს საბოლოო მომხმარებლისთვის საქონლის მიწოდებას ან მომსახურების გაწევას.⁶⁷ შესაბამისად, განსხვავებულია ის პირი, ვინც სახელმწიფოს წინაშე ვალდებულია მოახდინოს გადასახადის დეკლარირება და გადაიხადოს იგი და ის პირი, ვინც რეალურად იხდის კონკრეტული საქონლის შესყიდვისას ან მომსახურების მიღებისას დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხას.⁶⁸

ძალიან დიდი ხნის განმავლობაში, სამეცნიერო ლიტერატურაში არსებობდა კითხვა, იყო თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადი იმ მიზნით შექმნილი, რომ დაბეგრულიყო მხოლოდ საბოლოო მომხმარებელი, ანუ იყო თუ არა ის მომხმარებლის გადასახადი თუ ის იყო გადასახადი, რომელიც გადახდაც ხდებოდა პირის მიერ თანხის გადახდისას, იმის მიუხედავად, მოიხმარდა თუ არა იგი ამ გადახდის შედეგად ხელშეკრულებიდან მიღებულ უფლებას გამოეყენებინა კონკრეტული საქონელი ან მიეღო კონკრეტული მომსახურება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გასწევდა ხელშეკრულების ფარგლებში.⁶⁹ რთულია იმის უარყოფა, რომ გადასახადის გადახდა (დამატებული ღირებულების გადასახადი როგორც წესი შესულია ფასში, რომელსაც საბოლოო მომხმარებელი იხდის) ხდება სწორედ თანხის გადახდის მომენტში და საბოლოო მომხმარებლის პროცესი ხშირად დამდგარი არ არის, თუმცა აუცილებლად უნდა იქნას გათვალისწინებული ის გარემოებაც, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი მხოლოდ მაშინ არსებობს და გვაქვს სახეზე, როდესაც კონკრეტული საქონელი ან მომსახურება მიეწოდება საბოლოო მომხმარებელს.⁷⁰ შესაბამისად, ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა აგებულია იმგვარად, რომ ის მიზნად ისახავს დაბეგრის საბოლოო მომხმარებლის მიერ გადასახადის გადამხდელისგან მიწოდებული საქონლის გამოყენება ან მომსახურების მიღება. მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაციის საბოლოო მომხმარებლის მიერ აღნიშნული უფლების მიღება წარმოშობს დამატებული ღირებულების გადასახადის ვალდებულების წარმოშობას.⁷¹ თუმცა ამ ყველაფრის მიუხედავად იმ ფაქტის უგულებელყოფა, რომ გადასახადის გადახდა სწორედ თანხის გადახდისას, ანუ ტრანზაქციის განხორციელებისას ხდება ვერ მოხერხდება. შესაბამისად, შესაძლოა აღინიშნოს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადთან დაკავშირებული კითხვა, წარმოადგენს თუ არა ის ტრანზაქციის დროს

⁶⁷ OECD – *International VAT/GST Guidelines, 2014*, 6.

⁶⁸ Englisch, *VAT/GST and Direct Taxes: Different purposes in Lang (IBFD 2009)*, 1.

⁶⁹ Englisch in Lang – *Value Added Tax and Direct Taxation (2009)*, 14.

⁷⁰ Kollmann J – *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 29.

⁷¹ Hemels – *Influence of Different Purposes of Value Added Tax and Personal Income Tax on an effective and efficient use of tax incentives. Taking Tax incentives for the arts and culture as an example in Lang; Value added tax and Direct taxation (IBFD 2009)*, 37.

წარმოშობილ გადასახადს თუ საბოლოო მოხმარების გადასახადს პასუხი შეიძლება იყოს ის, რომ ის არის ამ ორივე კონკრეტული ოპერაციის ერთობლიობა.⁷²

კონკრეტული ტრანზაქციების განხორციელება იწვევს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის ვალდებულებას. უფრო ზუსტად, მხოლოდ ის ტრანზაქციები წარმოშობს გადასახადის გადახდის ვალდებულებას, რომელიც დაკავშირებულია კონკრეტული საქონლის მოხმარებასთან ან კონკრეტული სერვისის მიღებასთან, საბოლოო მომხმარებლის მიერ.⁷³ თუმცა კითხვა მაინც რჩება თუ რა უნდა იქნას ჩათვლილი მოხმარებად და როგორ უნდა იქნას განმარტებული აღნიშნული ტერმინი დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის. ზოგადი ენობრივი განმარტების მიხედვით, მოხმარება წარმოადგენს პროცესს, რომელიც დაკავშირებულია კონკრეტული საქონლის ან მომსახურების გამოყენებასთან.⁷⁴ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის, აუცილებლად უნდა იქნას მხედველობაში მიღებული, რომ ტერმინი მოხმარება მხოლოდ საბოლოო გამოყენებას ნიშნავს. შესაბამისად, მხოლოდ ის სარგებელი, რასაც გადასახადის გადამხდელი იღებს საბოლოო მომხმარებლის მიერ გადახდილი თანხისგან შეიძლება იქნას მიჩნეული დამატებული ღირებულების გადასახადის ვალდებულების წარმოშობ ტრანზაქციად.⁷⁵ თუმცა კითხვა მაინც რჩება - აუცილებელია თუ არა, რომ საბოლოო მომხმარებელმა აუცილებლად მოიხმაროს კონკრეტული საქონელი ან გამოიყენოს კონკრეტული მომსახურება, რომელიც მან ამ კონკრეტული ხელშეკრულებიდან მიიღო? აუცილებელია თუ არა სახეზე გვქონდეს უშუალოდ მოხმარება იმისათვის, რომ კონკრეტული ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის შესრულებულად ჩაითვალოს?

სამეცნიერო და ზოგადად ლიტერატურული შეფასებით მოხმარებად ითვლება - პირდაპირი შესაძლებლობა, რომელიც მიღებულია მომხმარებლის მიერ კონკრეტული საფასურის სანაცვლოდ და მხოლოდ მას აქვს ამ კონკრეტული საქონლის ან სერვისის გამოყენების უფლება.⁷⁶ შესაბამისად, უფლება რომელიც კონკრეტული ანაზღაურების სანაცვლოდ მიიღო საბოლოო მომხმარებელმა საკმარისია იმისათვის, რომ მიღებული თანხა გადასახადის გადამხდელის მიერ აღქმული იყოს როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაცია. იმ ფაქტს, თუ რა სახით გამოიყენებს მიღებულ უფლებას საბოლოო მომხმარებელი, გაანადგურებს თუ არა იგი საქონელს, გააჩუქებს თუ არა იგი შეიძენილ მომსახურებას, უბრალოდ გამოუყენებელი იქნება თუ არა მოცემული საქონელი დამატებული ღირებულების გადასახადის

⁷² Kollmann J *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 29.

⁷³ იქვე, 30.

⁷⁴ აღნიშნული განმარტება მოცემულია კოლინის ლექსიკონში.

⁷⁵ 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*, 75.

⁷⁶ 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*, 75.

მიზნებისთვის მნიშვნელობა არ აქვს.⁷⁷ ამასთან, როგორც პროფესორი ბენ ტერა აღნიშნავს, კონკრეტული სახის საქონელი შესაძლოა მოხმარებულ იქნას შემქმნისთანავე, მაგალითად ჭიქა რძე ან სენდვიჩი, ხოლო ზოგიერთი პროდუქტის მოხმარება კი განგრძობადი პროცესია და შესაბამისად, პროდუქტის ან მომსახურების მოგზაურობის ბედი დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის არარელევანტურია.⁷⁸

დამატებული ღირებულების გადასახადი უპირობო გადასახადია⁷⁹ იქიდან გამომდინარე, რომ საგადასახადო ვალდებულება წარმოიშობა მაშინ, როდესაც საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა ხდება ანაზღაურების სანაცვლოდ. იმისათვის, რომ მოხდეს მხოლოდ საბოლოო მომხმარებლისათვის მიწოდებული საქონლის ან გაწეული მომსახურების დაბეგვრა გადასახადით, წინა სტადიაზე გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოქვითვის უფლება გააჩნია გადასახადის გადამხდელს, ამ გზით ბიზნესის წარმომადგენლები გათავისუფლებულნი არიან დამატებული ღირებულების გადასახადის ტვირთისაგან.⁸⁰ აღნიშნული სისტემა შექმნილია იმ მიზნით, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის ტვირთი არ დააწვეს ბიზნესის მწარმოებელს წარმოების არც ერთ ეტაპზე და მას შესაძლებლობა ჰქონდეს, რომ მისი პროდუქტი და მისი საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვროს დამატებული ღირებულების გადასახადის გარეშე. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, დამატებული ღირებულების გადასახადის ტვირთს მხოლოდ საბოლოო მომხმარებლები უნდა ატარებდნენ.⁸¹ აღნიშნული სისტემა უზრუნველყოფს, რომ ნებისმიერი ეკონომიკური აქტივობის შედეგად შექმნილი პროდუქტი ბიზნესის წარმომადგენლისათვის ნეიტრალურია დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან და მისი ტვირთი მხოლოდ საბოლოო მომხმარებელზე გადადის.⁸² თუმცა აღნიშნული, წინა სტადიაზე გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლა ზოგადი წესისაა და ის ბოლომდე განმარტებული და ერთიანი წესით დანერგული ევროკავშირის დამატებული

⁷⁷ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 31.

⁷⁸ მაგალითად, როგორც პროფესორი ბენ ტერა აღნიშნავს, საბოლოო მომხმარებლის მიერ შექმნილი ზოგიერთი საქონელი მოიხმარება დაუყონებლივ, მაგალითად ერთი ჭიქა რძე ან სენდვიჩი, ხოლო ზოგიერთი საქონელი თავისი მახასიათებლებით იმგვარია, რომ მისი მოხმარების პროცესი განგრძობადია. საბოლოოდ, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის პროდუქტის საბოლოო ბედი ხშირ შემთხვევაში არარელევანტურია და არავის აინტერესებს რძე დანიშნულებისამებრ იქნება მოხმარებული თუ იგი გაფუჭდება. (Terra B.J.M. & Kajus J. *Introduction to European VAT (Recast)*)

⁷⁹ Hemels – *Influence of Different Purposes of Value Added Tax and Personal Income Tax on an effective and efficient use of tax incentives. Taking Tax incentives for the arts and culture as an example in Lang; Value added tax and Direct taxation (IBFD 2009)*, 42.

⁸⁰ იქვე, 44.

⁸¹ *OECD VAT/GST Guidelines*, 6.

⁸² Lejeune & Daou – *VAT Neutrality from an EU Perspective in lang Improving VAT/GST designing a simple and fraud-proof tax system (IBFD 2014)*, 464.

ღირებულების გადასახადის სისტემაში ჯერ-ჯერობით არ არის. წინა სტადიაზე გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლის სისტემა მნიშვნელოვანია რომ ერთგვაროვნად განვითარდეს, აღნიშნული ხელს შეუწყობს ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის უზრუნველყოფას.⁸³

თუმცა ყველა სცენარი, სადაც დამატებული ღირებულების გადასახადი გადაიხდეინება არ გვამღევს სახეზე საბოლოო მომხმარებლის მიერ საბოლოო მოხმარების შედეგს.⁸⁴ თუმცა აუცილებელია, რომ თანხის გადახდა დაკავშირებული იყოს გარკვეული ტიპის საბოლოო მოხმარების შესაძლებლობასთან. თუ ამგვარი კავშირი არ არსებობს, შესაბამისად არ იარსებებს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის ვალდებულება.⁸⁵ ის ფაქტი, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი არის მოხმარების გადასახადი, გამომდინარეობს ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივიდან, რომელიც განსაზღვრავს, რომ: „*დამატებული ღირებულების გადასახადის პრინციპი განსაზღვრავს, რომ დღგ არის მოხმარების გადასახადი, რომელიც ზუსტად პროპორციული უნდა იყოს მიწოდებული საქონლის ან გაწეული მომსახურებისა.*“⁸⁶ ამასთან, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული ყველა გადაწყვეტილება განმარტავს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი, მოხმარების გადასახადი.⁸⁷ ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მთავარი მიზანია დაბეგროს საბოლოო მომხმარებლის მიერ გამოყენებული საქონელი ან მიღებული მომსახურება.⁸⁸ შესაბამისად, ნებისმიერ შემთხვევაში, როდესაც დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის ნორმების განმარტებას შეეხება საქმე, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადით იბეგრება არა ბიზნესი, არამედ საბოლოო მომხმარებელი.⁸⁹

ამასთან, გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი აღნიშნულ საკითხებს პასუხს ვერ სცემს. დღეს მოქმედი რედაქციით აღნიშნული კითხვა პასუხგაუცემელი რჩება, იმის გათვალისწინებით კი, რომ ნებისმიერ შემთხვევაში განჭვრეტადობა კანონმდებლობისთვის აუცილებელ მოთხოვნას წარმოადგენს, მნიშვნელოვანია, რომ კონკრეტული ნორმა იმგვარად იქნას შეთავაზებული, რომ შესაძლებელი იყოს სამომავლო შედეგის დანახვა.

⁸³ *OECD VAT/GST Guidelines*, 7.

⁸⁴ *OECD VAT/GST Guidelines*, 8.

⁸⁵ Trenta – *VAT in peer-to-peer content distribution – towards a tax proposal for decentralized networks (JIIBS dissertation series 2013)*, 225.

⁸⁶ მუხლი 2(1) COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

⁸⁷ გადაწყვეტილება საქმეზე C-317/94 Moritz J. Weig GmbH & Co. KG; EU:T:1998:94 პარაგრაფი 19.

⁸⁸ Englisch, in Lang *Value added tax and direct taxation (2009)*, 19.

⁸⁹ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 32.

2.3.2. დამატებული ღირებულების გადასახადი - ფასზე დამატებული გადასახადი

როგორც თავად გადასახადის სახელი - დამატებული ღირებულების გადასახადი ცხადყოფს, ის წარმოადგენს მიწოდებული საქონელის ან გაწეული მომსახურების თანხაზე დამატებულ გადასახადს.⁹⁰ იმის გათვალისწინებით, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი პროდუქციის ყველა ეტაპზე გვხვდება, სისტემა ითვალისწინებს გარკვეული ტიპის მექანიზმებს რომლის მიხედვითაც მათ წინა სტადიაზე გადახდილი თანხის ჩათვლა შეუძლიათ.⁹¹ სხვა სიტყვებით რომ ითქვას, დამატებული ღირებულების გადასახადი ყოველთვის საბოლოო მომხმარებლის ტვირთია, იმის გათვალისწინებით, რომ სწორედ მას უწევს დამატებული ღირებულების გადასახადით გაზრდილი ფასის გადახდა კონკრეტული საქონლის ან მომსახურების მისაღებად.⁹² საბოლოო მომხმარებელი იხდის არა მხოლოდ საბოლოო მიმწოდებლის მიერ ფასში შეტანილ დამატებული ღირებულების გადასახადს, არამედ მთლიანი წარმოების ეტაპზე გათვალისწინებულ დამატებული ღირებულების გადასახადს. შესაბამისად, მნიშვნელობა არ აქვს წარმოების სირთულეს ან მის ხანგრძლივობას, თუ როგორი სირთულით ან რამდენ ეტაპიანი წარმოების განხორციელება ხდება საბოლოო პროდუქტის მისაღებად. საბოლოოდ აღნიშნული თანხის გადახდა ყოველთვის საბოლოო მომხმარებლის ტვირთია.⁹³

იმის მიუხედავად, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს ფასზე დამატებულ გადასახადს, მსგავსი განმარტება საქართველოს საგადასახადო კოდექსში მოცემული არ არის. აღნიშნული გამომდინარეობს უშუალოდ გადასახადის ბუნებიდან, იმის გათვალისწინებით, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი გადასახადი, მისი ტვირთი საბოლოო მომხმარებელზე მოდის და აქედან ცალსახაა, რომ საქონლის წარმოების და მიწოდების შემდეგ ამ საბოლოო ფასს სწორედ საბოლოო მომხმარებელი იხდის. თუმცა აღნიშნული დასკვნის გაკეთება დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსით მხოლოდ სისტემური ანალიზის საფუძველზე შეიძლება დადგინდეს და იგი არ გამომდინარეობს კანონის სიტყვა-სიტყვითი განმარტების მეთოდებიდან.

2.3.3. დამატებული ღირებულების გადასახადი, როგორც გადასახადი საბოლოო მოხმარების უფლებაზე

⁹⁰ Ebrill et. Al. – *The modern VAT (2001)*, 15.

⁹¹ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 34.

⁹² Schenk & Oldman – *Analysis of Tax Treatment of Financial services under a consumption style VAT, Tax lawyer (1990)*, 193.

⁹³ Kollmann J.– *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 34.

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო თავის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებში ყოველთვის იმეორებს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი არის მოხმარების გადასახადი.⁹⁴ თუმცა დამატებული ღირებულების გადასახადის შემთხვევაში პრობლემას წარმოშობს ის ფაქტი, რომ უშუალოდ მოხმარების ეტაპზე გადასახადის დარიცხვა პრაქტიკულად შეუძლებელია, რადგანაც როგორც უკვე აღინიშნა, მრავალი ტიპის საქონელზე ან მომსახურებაზე მოხმარება განგრძობადი პროცესია. თავად უშუალოდ მოხმარების ფაქტი არ არის გადასახადის დაბეგვრის მომენტი და შესაბამისად, საგადასახადო მიზნებისთვის გადასახადის დარიცხვა და შესაბამისად, მისი გადახდა არ ხდება უშუალოდ მოხმარების ეტაპზე. შესაბამისად, აუცილებელია, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის შემთხვევაში გადასახადის ამოღების მომენტი იყოს არა უშუალოდ მოხმარების მომენტი, არამედ სხვა წერტილი დროში, რაც გადასახადის ამოღებას ეფექტურს გახდის.⁹⁵

თუ მხედველობაში მივიღებთ იმ გარემოებას, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა ხდება უშუალოდ თანხის გადახდისას და არა მოხმარების ეტაპზე, კითხვა რამდენად არის უშუალოდ მოხმარების გადასახადი მოცემულ შემთხვევაში დამატებული ღირებულების გადასახადი რა თქმა უნდა იარსებებს. თუმცა ამ შემთხვევაში არ უნდა იქნას უგულებელყოფილი გადასახადის ბუნება და შესაძლოა ითქვას, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არა უშუალოდ მოხმარების გადასახადი, არამედ მოხმარების უფლების მოპოვებასთან დაკავშირებული გადასახადი.⁹⁶ დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივა თავად ზღუდავს იმ დასაბეგრი ოპერაციების შინაარსს, რომელიც ამ დირექტივის მიხედვით უნდა დაიბეგროს გადასახადით, კერძოდ მხოლოდ ის ოპერაციები მოხვდება დასაბეგრი ოპერაციების სიაში, რომელიც გარკვეული ფორმით მოხმარებასთან არის დაკავშირებული. თუმცა დასაბეგრი ოპერაციის შემთხვევაში დასაბეგრი თანხის გადახდის მომენტი უშუალოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის მომენტი და არა უშუალოდ საბოლოო მოხმარების მხრიდან მოხმარების პროცესი. შესაბამისად, უშუალოდ მოხმარების პროცესი კი არა, არამედ ამ უფლების მოპოვებაა დასაბეგრი ოპერაციის განმსაზღვრელი დრო და შესაბამისად, სამეცნიერო ლიტერატურაში გავრცელებული მოსაზრების თანახმად დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არა უშუალოდ მოხმარების, არამედ მოხმარების უფლებასთან დაკავშირებული გადასახადი. აღნიშნული დასტურდება ასევე დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის 63-ე მუხლით, რომელიც განსაზღვრავს, რომ: „დასაბეგრი ოპერაცია განისაზღვრება და დამატებული ღირებულების გადასახადი გადაიხდევინება იმ

⁹⁴ იქვე, 35.

⁹⁵ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 35.

⁹⁶ OECD – *Consumption tax trends 2008; VAT/GST and excise rates, trends and administration issues (OECD Publishing 12 November 2008)*, 23.

მომენტში, როდესაც მოხდება საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა⁹⁷ აღნიშნული მუხლით დასტურდება, რომ დასაბეგრი ოპერაციის დრო არის საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა და არა უშუალოდ ის ფაქტი, თუ როდის მოხდა საბოლოო მომხმარებლის მხრიდან იმ საქონლის ან მომსახურების მოხმარება, რომელის უფლებაც აღნიშნული დასაბეგრი ოპერაციიდან იქნა მიღებული ამ საბოლოო მომხმარებლის მიერ.

თუ თავად მოხმარების პროცესი იქნებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის დასაბეგრი ოპერაციის დროის განმსაზღვრელი ამ შემთხვევაში დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა არ იქნებოდა ბოლომდე სწორად და ერთიანი სისტემით ჩამოყალიბებული.⁹⁸ ასეთ შემთხვევაში აუცილებელი იქნებოდა ისეთი წესების არსებობა დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივაში, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის უკან დაბრუნების წესებს გაითვალისწინებდა იმ შემთხვევაში, როდესაც პირმა შეიძინა კონკრეტული საქონელი ან კონკრეტული მომსახურება და მისი მხრიდან არ მოხდა ამ კონკრეტული, მიღებული სერვისის ან საქონლის გამოყენება.⁹⁹ თუმცა აღნიშნული წესების არსებობა იმ მიზნებთან, რომელიც დღეის მდგომარეობით გათვალისწინებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივაში არ იქნებოდა შესაბამისობაში. დამატებული ღირებულების გადასახადის მთავარი მიზანია, რომ მისი გადახდა და ამოღება მოხდეს დროული და ეფექტური გზით. ასეთ დროს გადასახადის უკან დაბრუნების წესების არსებობა შეუძლებელს გახდიდა ამ დასახული მიზნების მიღწევას, გამომდინარე იქიდან, რომ ნებისმიერ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელისთვის განმსაზღვრელი იქნებოდა უშუალოდ ფაქტი - მოიხმარა თუ არა საბოლოო მომხმარებელმა კონკრეტული მომსახურება ან სერვისი და მხოლოდ ამაზე დამოკიდებული იქნებოდა მისი მხრიდან ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება, რაც მუდმივად ცვალებად დეკლარირებულ გადასახადს მოგვცემდა.¹⁰⁰ უშუალოდ საქონლის მიწოდების ან მომსახურების მიწოდების მომენტი უფრო მეტად მარტივს ხდის გადასახადების ადმინისტრირებას, როგორც ბიზნესის წარმომადგენლებისთვის, ასევე საგადასახადო ორგანოებისთვის, ვიდრე უშუალოდ მოხმარების ფაქტის გათვალისწინება დასაბეგრი ოპერაციის მომენტისთვის.¹⁰¹ ამ გზით ბიზნესის წარმომადგენლებმა, სერვისის მიმწოდებელმა, მომსახურების გამწვევმა და საგადასახადო ორგანოებმა ზუსტად იციან, როდის და რა ოდენობით უნდა მოახდინონ გადასახადის ადმინისტრირება.¹⁰²

⁹⁷ მუხლი 63 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

⁹⁸ Englisch in Lang – *Value added tax and direct taxation (IBFD 2009)*, 27.

⁹⁹ იქვე, 28.

¹⁰⁰ OECD *VAT/GST Guidelines 2008*, 9.

¹⁰¹ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 36.

¹⁰² OECD *VAT/GST Guidelines 2008*, 10.

დამატებით, თავად დასაბეგრი თანხის ოდენობის მუხლიც ხაზს უსვამს იმ გარემოებას, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი არის მოხმარების უფლების და არა უშუალოდ მოხმარების გადასახადი. დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის 73-ე მუხლი განსაზღვრავს, რომ: „დასაბეგრი თანხის ოდენობა მოიცავს ყველა იმ თანხას, რომელიც დაკავშირებულია გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებულ ანაზღაურებასთან, რომელიც მოიცავს საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემას ან მომსახურების გაწევას“¹⁰³ თუ უშუალოდ ინდივიდუალური მომხმარებლის საბოლოო მოხმარებასთან იქნებოდა დასაბეგრი ოპერაციის დრო დაკავშირებული, თანხის ოდენობა განისაზღვრებოდა მიხმარების მომენტში არსებული ღირებულებით და არა მიწოდების ეტაპზე გადახდილი თანხის ოდენობით.¹⁰⁴ ამასთანავე, დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივით განსაზღვრული დასაბეგრი ოპერაციის თანხა და დასაბეგრი ოპერაციის მომენტი იმგვარად არის ფორმულირებული, რომ ის მარტივად აღსაქმელად ხდის ყველა იმ გარემოებას, რომელიც გადასახადის ადმინისტრირებასთან არის დაკავშირებული.¹⁰⁵ ამასთან, უშუალოდ საბოლოო მოხმარებასთან დაკავშირებული თუ იქნებოდა დასაბეგრი ოპერაციის დრო, ადმინისტრირების თვალსაზრისით აუცილებელი იქნებოდა, ყველა ინდივიდუალური მომხმარებლისთვის იმის კითხვა, თუ რა სუბიექტური ღირებულება გააჩნია მას აღნიშნული საქონლის ან მომსახურების მიმართ.¹⁰⁶ შესაბამისად, საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტში დასაბეგრი ოპერაციის ობიექტური ღირებულება კიდევ ერთი ინდიკატორია იმ გარემოებისა, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს მოხმარების უფლების და არა უშუალოდ საბოლოო მოხმარების გადასახადს.¹⁰⁷

აღნიშნულ მაგალითებზე დაყრდნობით შეიძლება დასკვნის სახით აღინიშნოს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივაც სწორედ აღნიშნულ გარემოებაზე მიუთითებს - დაბეგროს მოხმარების უფლების მოპოვების მომენტში გადასახადის გადამხდელის მიერ მიწოდებული საქონელი ან გაწეული მომსახურება და არ დაელოდოს საბოლოო მოხმარების მომენტს.¹⁰⁸

2.3.4. მოთხოვნები, რომელიც უნდა შესრულდეს იმისათვის, რომ დასაბეგრი ოპერაცია გვქონდეს სახეზე

¹⁰³ მუხლი 73 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

¹⁰⁴ Englisch in Lang – *Value added tax and direct taxation (IBFD 2009)*, 28.

¹⁰⁵ OECD *VAT/GST Guidelines 2008*, 10.

¹⁰⁶ Millar – *Jurisdictional reach of VAT in Krewer*, 179.

¹⁰⁷ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 36.

¹⁰⁸ Keen & Hellerstein – *Interjurisdictional issues in the design of VAT tax law review, (2009-2010)*, 368.

აღნიშნული თავი ზოგადად აღწერს იმ მოთხოვნებს, რომელიც სახეზე უნდა გვექონდეს იმისათვის, რომ კონკრეტული ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის მიჩნეულ იქნას დასაბეგრ ოპერაციად. აღნიშნული თავი ზოგადად მიმოიხილავს ყველა იმ წინაპირობას, რომელიც აუცილებელია კონკრეტული ოპერაციის დასაბეგრად მიჩნევისათვის, ხოლო დამატებით ის კრიტერიუმები, რომელიც აღნიშნული კვლევისთვის მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს დეტალურად გაანალიზებული და განხილული იქნება მომდევნო თავებში.

2.3.4.1. გადასახადის გადამხდელი

იმისათვის, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის ვალდებულება დადგეს სახეზე, აუცილებელია, რომ კონკრეტული საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა განხორციელდეს ანაზღაურების სანაცვლოდ წევრ სახელმწიფოში. დამატებით, აღნიშნული, ანაზღაურების სანაცვლოდ მიწოდება უნდა განხორციელდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ. შესაბამისად, მნიშვნელოვანი ნაბიჯი იმის დასადგენად, საერთოდ კონკრეტული ოპერაცია განეკუთვნება თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივით დასაბეგრ ოპერაციას აუცილებლად უნდა შემოწმდეს ფორმალური წინაპირობა - გვყავს თუ არა გადასახადის გადამხდელი სახეზე. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის სტატუსის ქონა მნიშვნელოვანი და სასურველია ბიზნესის წარმომადგენლებისათვის, რადგანაც ამგვარი სტატუსის გარეშე შეუძლებელია მოხდეს წინა სტადიაზე გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლა.¹⁰⁹

იმისათვის, რომ კონკრეტული პირი, რომელიც გარკვეული საქონლის მიწოდებას ან მომსახურების გაწევას ახორციელებს ჩაითვალოს გადასახადის გადამხდელად, ყურადღება უნდა მიექცეს დამატებული ღირებულების გადასახადის მექანიზმს დირექტივის მეცხრე მუხლს რომელიც განმარტავს თუ ვინ შეიძლება ჩაითვალოს გადასახადის გადამხდელად. მე-9 მუხლის მიხედვით: „გადასახადის გადამხდელი გულისხმობს ნებისმიერ პირს, რომელიც მოქმედებს დამოუკიდებლად, ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას ნებისმიერ ტერიტორიაზე, იმის მიუხედავად თუ რა მიზანი და რა შედეგი აქვს ამ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებას.“¹¹⁰

დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციისათვის გადასახადის გადამხდელის სტატუსი ასევე გათვალისწინებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, კერძოდ კოდექსი განსაზღვრავს, რომ დამატებული

¹⁰⁹ Kesteren V. & Markx – *The concept of taxable persons (and fixed establishments) in EU VAT; The future of indirect taxation: Recent trends in VAT and GST system around the world (Kluwer Law International 2012)*, 623.

¹¹⁰ მუხლი 9 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

ღირებულების გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს ამგვარად რეგისტრირებული პირი ან პირი, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად ვალდებულია დარეგისტრირდეს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად.¹¹¹

2.3.4.2. ნებისმიერი პირი

დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მე-9 მუხლი ითვალისწინებს, რომ გადასახადის გადამხდელად შესაძლებელია მიჩნეულ იქნას ნებისმიერი პირი, რომელიც ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას. ამასთან, სამეცნიერო ლიტერატურაში დიდი ხნის განმავლობაში არსებობდა კითხვა იმასთან დაკავშირებით, ტერმინი „ნებისმიერი პირი“ მოიცავს მხოლოდ კონკრეტულ, ნაციონალური კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილ იურიდიულ პირს თუ იგი ასევე მოიცავს ნებისმიერ ფიზიკურ პირსაც.¹¹² მეექვსე დირექტივის მე-9 მუხლის სიტყვა-სიტყვით განმარტების შედეგად, აღნიშნული მუხლი არ მოითხოვს, რომ გადასახადის გადამხდელის სტატუსისათვის „ნებისმიერ პირს“ უნდა გააჩნდეს რაიმე კონკრეტული ფორმა, იყოს იგი დარეგისტრირებული საწარმოდ და ა.შ. ამასთანავე, კონტექსტუალური განმარტების მიხედვით, თანამედროვე რეალობის მხედველობაში მიღებით, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შესაძლებლობა გააჩნიათ ფიზიკურ პირებსაც. ამის გათვალისწინებით, ნებისმიერი პირი მოიცავს როგორც იურიდიულ ასევე ფიზიკურ პირებსაც. დამატებით, თუ ნებისმიერი პირის მხრიდან განხორციელებული იქნება ეკონომიკური საქმიანობა, ეს უკვე საკმარის საფუძველს წარმოადგენს იმისათვის, რომ კონკრეტული ოპერაცია მიჩნეულ იქნას დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციად.¹¹³ ამასთან, იმის გათვალისწინებით, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის შესაბამისად მეექვსე დირექტივის ნორმების განმარტებისას მხედველობაში არ მიიღება წევრი სახელმწიფოს ნაციონალური კანონმდებლობა, მნიშვნელობა არ აქვს თუ რა სტატუსი გააჩნია პირს, როდესაც იგი ეკონომიკურ საქმიანობას ახორციელებს.¹¹⁴ შესაბამისად, დასკვნის სახით შეიძლება აღინიშნოს, რომ ტერმინი „ნებისმიერი პირი“ თავის თავში მოიცავს როგორც ფიზიკურ პირებს, ასევე იურიდიულ პირებს, გაერთიანებებს, ამხანაგობებს და ნებისმიერ გაერთიანებას, რომელიც შესაძლებელია ნაციონალური კანონმდებლობის შესაბამისად არ იღებდეს კონკრეტულ სამართლებრივ ფორმას,

¹¹¹ მუხლი 156, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 17/09/2010

¹¹² Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 39.

¹¹³ Kesteren V. & Markx – *The concept of taxable persons (and fixed establishments) in EU VAT; The future of indirect taxation: Recent trends in VAT and GST system around the world (Kluwer Law International 2012)*, 623.

¹¹⁴ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 39.

თუმცა გაერთიანების ფარგლებში ახორციელებდეს ეკონომიკურ საქმიანობას.¹¹⁵ თუმცა აუცილებელია მხედველობაში იქნას მიღებული ის გარემოებაც, რომ მიუხედავად ფორმის თავისუფლებისა, კონკრეტული ქმედებების განხორციელება მაინც საჭიროა „ნებისმიერი პირის“ ტერმინის ქვეშ მოქცეული პირების მიერ, იმისათვის, რომ მოახდინონ ეკონომიკურ საქმიანობაში მონაწილეობის მიღება, მაგალითად რეგისტრაცია, დამატებული ღირებულების გადასახადისათვის სპეციალური კოდის მინიჭება და ა.შ.¹¹⁶

ამასთან, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული საკორპორაციო სამართლისათვის აღიარებული პრინციპი. როდესაც იურიდიული პირის სახელით მონაწილეობას დირექტორი, ან რომელიმე პარტნიორი იღებს ეკონომიკურ საქმიანობაში, ის არ ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას თავისი სახელით, არამედ ის მონაწილეობს მოლაპარაკების პროცესში და ამ მოლაპარაკების შედეგად მიღწეულ ხელშეკრულებაში როგორც იურიდიული პირის წარმომადგენელი. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია რომ მოხდეს მათი გამიჯვნა.¹¹⁷

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის *ნებისმიერი პირის* მოთხოვნას არ აწესებს, თუმცა აღნიშნული გამომდინარეობს დამატებული ღირებულების გადასახადის თავის სხვა მუხლებთან ანალიზის შედეგად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-18 ნაწილის თანახმად *პირი* გულისხმობს ნებისმიერ ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად და საწარმოს ან ორგანიზაციას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად.¹¹⁸ შესაბამისად, მოთხოვნა ნებისმიერი პირი საქართველოს საგადასახადო კოდექსისთვისაც გათვალისწინებულია.

2.3.4.3. საქმიანობის დამოუკიდებლად განხორციელება

დამატებითი კრიტერიუმი, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მე-9 მუხლით არის განსაზღვრული არის საქმიანობის დამოუკიდებლად განხორციელება. ამასთან, დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მე-10 მუხლისა და ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის

¹¹⁵ Kesteren V. & Markx – *The concept of taxable persons (and fixed establishments) in EU VAT; The future of indirect taxation: Recent trends in VAT and GST system around the world (Kluwer Law International 2012)*, 625.

¹¹⁶ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 39.

¹¹⁷ სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-23/98 in *Staatssecretaris van Financiën v J. Heerma*; EU:C:1999:259, პარაგრაფი 21.

¹¹⁸ მუხლი 18(8) საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010.

შესაბამისად, შრომით ურთიერთობაში მყოფი პირები და მათთვის გადახდილი თანხა არ იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით.¹¹⁹

აღნიშნულის გათვალისწინებით, შესაძლოა დასკვნის სახით აღინიშნოს, რომ „მოქმედებს დამოუკიდებლად“ ტერმინი გამოირიცხავს შრომით ურთიერთობაში მყოფ პირებს და შესაბამისად, დამოუკიდებელი მოქმედების ფარგლებში პირი თავად უნდა ატარებდეს იმ ეკონომიკურ რისკებს, რაც შესაძლოა მის მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობიდან დადგეს. თავად ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ სასამართლო პრაქტიკით დაადგინა, რომ დამოუკიდებლად მოქმედება გაგებულ უნდა იქნას საკუთარი სახელით მოქმედებად,¹²⁰ საკუთარი მიზნების განსახორციელებლად,¹²¹ და საკუთარი პასუხისმგებლობით უნდა აგებდეს პასუხს იმ ეკონომიკურ რისკებზე, რომელიც შესაძლოა დადგეს.¹²² დამატებით, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ განმარტა, რომ იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ფილიალი ახორციელებს საქმიანობას ძირითადი საწარმოს სახელით, მაგრამ ის დამოუკიდებელი ეკონომიკური რისკის მატარებელი არ არის, ამ შემთხვევაში ვერ მოხდება მისი, როგორც დამოუკიდებლად მოქმედ სუბიექტად შეფასება.¹²³

2.3.4.4. ეკონომიკური საქმიანობა

დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის საკანონმდებლო ინიციატივის მემორანდუმის შესაბამისად¹²⁴ აღნიშნული დირექტივის მიზანია მოახდინოს ყველა ეკონომიკური საქმიანობის დაფარვა, იმის მიუხედავად ამ ეკონომიკურ საქმიანობას ერთჯერადი ხასიათი აქვს თუ განგრძობადი. იმისათვის, რომ გააზრებულ იქნას, თუ რა მოიაზრება ტერმინის „ეკონომიკური საქმიანობა“-ს ქვეშ, აუცილებლად უნდა იქნას მხედველობაში დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მეცხრე მუხლის პირველი ნაწილის მეორე წინადადება, რომლის მიხედვითაც: „*ნებისმიერი აქტივობა, რომელსაც ახორციელებს პროდიუსერი, მოვაჭრე, პირი რომელიც ახორციელებს მომსახურების გაწევას, წიაღისეულის მოპოვებას, სასოფლო სამეურნეო დანიშნულების ოპერაციების განხორციელებას, მიჩნეულ იქნება „ეკონომიკურ საქმიანობად. ასევე, საკუთრების უფლების გადაცემა საქონელზე რომელიც არის*

¹¹⁹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-78/02 Elliniko Dimosio v Maria Karageorgou; EU:C:2003:604; პარაგრაფი 21. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-78/02 in Elliniko Dimosio v Maria Karageorgou; EU:C:2003:289, პარაგრაფი 31.

¹²⁰ გადაწყვეტილება საქმეზე C-355/06 J. A. van der Steen v Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht; EU:C:2007:615, პარაგრაფი 18.

¹²¹ იქვე, პარაგრაფი 21.

¹²² იქვე, პარაგრაფი 24.

¹²³ იხილეთ გადაწყვეტილება საქმეზე C-210/04 FCE Bank plc, EU:C:2006:196 პარაგრაფი 35 და გადაწყვეტილება საქმეზე C-7/13 Scandia America, EU:C:2014:2225, პარაგრაფი 25.

¹²⁴ *European Commission Proposal for a Sixth Council Directive on Harmonization of member states concerning turnover taxes: Explanatory memorandum Com (73) 950 Final (June 1973)*

მოდრავი ან უძრავი მიწნეულ იქნება ეკონომიკურ საქმიანობად“.¹²⁵ აღნიშნული ნორმის შეფასების შედეგად ცალსახაა, რომ ტერმინი ეკონომიკური საქმიანობა მოიცავს სხვადასხვა ტიპის აქტივობებს, რომელიც დაკავშირებული შეიძლება იყოს შემოსავლის მიღებასთან. ამასთან, დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივა ერთმანეთისაგან მიჯნავს საქონლის მიწოდებას და მომსახურების გაწევას. აღნიშნული გამიჯვნის მთავარი მიზანია, რომ მოხდეს რაც შეიძლება უფრო ფართო სპექტრის დაფარვა და შესაბამისად, მრავალი განხორციელებული ოპერაციების ეკონომიკურ საქმიანობად მიჩნევა და მათი დასაბეგრ ოპერაციებად დაკვალიფიცირება დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის შესაბამისად.

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ განმარტა დამატებული ღირებულების გადასახადის მეცხრე მუხლის მეორე წინადადება მის მიერ დადგენილ სასამართლო პრაქტიკაში და ტერმინს „ეკონომიკური საქმიანობა“ მიანიჭა ძალიან ფართო სპექტრი.¹²⁶ ზოგადი განმარტების მიხედვით, ნებისმიერი აქტივობა შეიძლება ჩაითვალოს ეკონომიკურ საქმიანობად, როდესაც მის განხორციელებას მუდმივი ხასიათი გააჩნია და იგი განხორციელებულია შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ.¹²⁷ დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის ტელეოლოგიური განმარტების მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება გულისხმობს დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებას. დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის შესაბამისად, ნებისმიერ მოქმედებას გააჩნია კონკრეტული მიზანი და იმის დასადგენად, თუ რამდენად ახორციელებს პირი ეკონომიკურ საქმიანობას, სწორედ ეს მიზანი უნდა იქნას შეფასებული. შესაბამისად, სწორედ ამ მიზნის დადგენაა მნიშვნელოვანი და სხვა დამატებითი არგუმენტები, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ამ საქმიანობის შეფასებასთან დაკავშირებით გააჩნია, არა რელევანტურია.¹²⁸ შესაბამისად დასკვნის სახით შეიძლება აღინიშნოს, რომ ტერმინი „ეკონომიკური საქმიანობა“ თავის თავში მოიცავს ყველა ტიპის განხორციელებულ საქმიანობას, იმის მიუხედავად თუ რამდენ ეტაპიანია კონკრეტული საქმიანობის განხორციელება, ან პროდუქციის წარმოება რამდენ საფეხურთან არის დაკავშირებული. აღნიშნული ასევე შეფასებული უნდა იქნას ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის ქვეშ, რათა არ მოხდეს საერთო მარკეტზე არსებული ჯანსაღი კონკურენციის დარღვევა.¹²⁹

¹²⁵ მუხლი 9 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

¹²⁶ გადაწყვეტილება საქმეზე C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd; EU:C:2006:121.

¹²⁷ გადაწყვეტილება საქმეზე C-408/06 Landesanstalt für Landwirtschaft v Franz Götz; EU:C:2007:789.

¹²⁸ გადაწყვეტილება საქმეზე C-186/89 W. M. van Tien v Staatssecretaris van Financiën; EU:C:1990:429, პარაგრაფი 18.

¹²⁹ Lejeune & Daou – *VAT Neutrality from an EU Perspective In lang Improving VAT/GST designing a simple and fraud-proof tax system (IBFD 2014)*, 466.

თავად ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებად არ უნდა ჩაითვალოს მაგალითად სახელმწიფო ორგანოების მხრიდან განხორციელებული საქმიანობა.¹³⁰ ამასთან, ეკონომიკურ საქმიანობად მიჩნევისთვის აუცილებელია აღნიშნული საქმიანობის განხორციელება ისეთ ბაზარზე, სადაც ზოგადად საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა ხდება, ან აღნიშნულის შეთავაზებაა შესაძლებელი.¹³¹ ამასთან, მეცხრე მუხლის ტექსტობრივი ანალიზიდან იკვეთება, რომ: „*აქტივობა უნდა განხორციელდეს შემოსავლის ან მოგების მიღების მიზნით და იგი უნდა იყოს განგრძობითი ხასიათის*“¹³² განგრძობითი ხასიათი გულისხმობს მოქმედებების რეგულარულად განხორციელებას, ერთი და იგივე ქმედების განმეორებას დროში, რომელიც კვლავ დაკავშირებულია შემოსავლის ან მოგების მიღებასთან.¹³³ შესაბამისად, ზოგადი იდეით აღნიშნული შეიძლება შეჯამდეს იმგვარად, რომ თუ პირი საქმიანობას, რომელსაც იგი შემოსავლის ან მოგების მიღების მიზნით ახორციელებს და იგი ამ საქმიანობას რეგულარულად ეწევა, მსგავსი ქმედება დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის დაკვალიფიცირდება როგორც ეკონომიკური საქმიანობა.¹³⁴

ამასთან, აუცილებელია, რომ კრიტერიუმი „*შემოსავლის ან მოგების მიღების მიზნით*“ იქნას შესრულებული. პირის ქმედება შეიძლება იყოს განმეორებით და განგრძობითი ხასიათის, მაგრამ არ იყოს დაკავშირებული შემოსავლის მიღების მიზანთან. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია, რომ აღნიშნული კრიტერიუმი იქნას შესწავლილი და შეფასებული, როდესაც ხდება გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირის მიერ განხორციელებული ქმედებების ეკონომიკურ საქმიანობად შეფასება.¹³⁵ თუმცა იმ გარემოებას, აღნიშნული აქტივობით რეალურად შემოსავალი ან მოგება მიღებული იქნება თუ არა მნიშვნელობა არ აქვს.¹³⁶ ტერმინი „*ეკონომიკური საქმიანობა*“ დამოუკიდებელი შეფასებისას უნდა იქნას აღქმული როგორც ობიექტური კრიტერიუმი და არა როგორც სუბიექტური. იმის გასააზრებლად, ახორციელებდა თუ არა პირი ეკონომიკურ საქმიანობას და შესაბამისად, მის მიერ მიღებული შემოსავალი უნდა დაიხეიროს თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით, აუცილებელია აღნიშნული ტერმინი შეფასდეს ობიექტური კრიტერიუმით. ეჭვისა და ბუნდოვანების შემთხვევაში მოხდეს მსგავსი ან იდენტური საქმიანობის შეფასება ბაზარზე როგორ არის

¹³⁰ გადაწყვეტილება საქმეზე C-284/04 T-Mobile Austria GmbH and Others; EU:C:2007:381.

¹³¹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-267/08 SPÖ Landesorganisation Kärnten; EU:C:2009:619.

¹³² მუხლი 9 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax. იგივე მოსაზრებას იზიარებს სამართლებრივი მრჩეველი. იხილეთ სამართლებრივი მრჩეველის მოსაზრება საქმეზე C-219/12, in Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr; EU:C:2013:152.

¹³³ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 41.

¹³⁴ გადაწყვეტილება საქმეზე C-246/08 Commission of the European Communities v Republic of Finland. EU:C:2009:671, პარაგრაფი 37.

¹³⁵ Terra B.M. J. Kajus J. *Commentary – A guide to the recast VAT Directive 3.2.3. IBFD 2015*

¹³⁶ Terra B.M. J. Kajus J. *Commentary – A guide to the recast VAT Directive 3.2.3. IBFD 2015*

მოცემული აქტივობა მიწოდებული მომხმარებლებისათვის და ასევე, ჩვეულებრივი საშუალო მომხმარებლის მხრიდან როგორ არის მიწოდებული საქონელი ან გაწეული მომსახურება აღქმული და აღნიშნული კრიტერიუმების შეფასების შედეგად მოხდეს იმის განსაზღვრა სახეზე გვაქვს თუ არა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება გადასახადის გადამხდელის მხრიდან. გადამხდელის სუბიექტური დამოკიდებულება კონკრეტული ფაქტების მიმართ არ არის რელევანტური აღნიშნულ შემთხვევაში.¹³⁷ ამასთან, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკის შესაბამისად, პირის მიერ განხორციელებული, ეკონომიკური საქმიანობის დასაწყებად განხორციელებული მოსამზადებელი საქმიანობა ასევე შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ეკონომიკურ საქმიანობად ან მის ნაწილად.¹³⁸ ამასთან, შესაძლებელია ეკონომიკურმა საქმიანობამ შედეგი არ გამოიღოს დაუყონებლივ, თუმცა ამას დასაბეგრი ოპერაციად აქტივობის შეფასების ნაწილში მნიშვნელობა არ აქვს.¹³⁹

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლი განმარტავს თუ რა ითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად, კერძოდ ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა. ამასთან, დამატებით დამატებული ღირებულების გადასახადის თავი აწესებს მოთხოვნას, რომ ამ გადასახადის სავალდებულო რეგისტრაციის მოთხოვნა მხოლოდ იმ პირთა მიმართ ჩნდება, ვინც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას.¹⁴⁰

2.4. დასკვნა

დასკვნის სახით უნდა აღინიშნოს, რომ ზემოაღნიშნული მსჯელობის გათვალისწინებით, განსხვავებით ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემისაგან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დამატებული ღირებულების გადასახადის ისტორია საკმაოდ მწირია და საკანონმდებლო ნორმები არ იძლევა სრულ და ამომწურავ ინფორმაციას გადასახადის ბუნების, მისი გამოყენების პრინციპების თაობაზე, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განსახორციელებელი ცვლილებებით უნდა იქნას აღმოფხვრილი. ასევე, გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ მიუხედავად მრავალი განსხვავებისა, საქართველოსა და ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემისა არსებობს მრავალი საერთო, განსაკუთრებით

¹³⁷ გადაწყვეტილება საქმეზე C-4/94 BLP Group plc v Commissioners of Customs & Excise. EU:C:1995:107, პარაგრაფი 24.

¹³⁸ გადაწყვეტილება საქმეზე C-368/83 Vereinigte Familiapress Zeitungsverlags- und vertriebs GmbH v Heinrich Bauer Verlag, EU:C:1997:325

¹³⁹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-97/90 18, Hansgeorg Lennartz v Finanzamt München III, EU:C:1991:315

¹⁴⁰ მუხლი 157, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010.

იმ მოთხოვნების ნაწილში, რომელიც აუცილებელია შესასრულებლად, რათა მოხდეს გადასახადით დაბეგვრა.

აღნიშნულ ნაწილში მნიშვნელოვანია, რომ საერთო სასამართლოების მიერ სამომავლოდ მისაღები გადაწყვეტილებების დროს სისტემურად იქნას შეფასებული ახალი თავი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის თავს შეეხება და ასევე გათვალისწინებული იქნას ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკაც, რათა მიღწეულ იქნას ის მიზანი, რომელიც ცვლილებების განმარტებით ბარათშია ასახული.

3. ნეიტრალიტეტის პრინციპი ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალში

წინა თავში საქართველოს და ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის და განვითარების ისტორიის ზოგადი მიმოხილვის შემდეგ, გაანალიზებულ იქნა თუ რა წინაპირობები უნდა იქნას შესრულებული იმისათვის, რომ კონკრეტული ოპერაცია მოხდეს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციაში. მას შემდეგ რაც მოხდება იმის იდენტიფიცირება, რომ კონკრეტული ოპერაცია განეკუთვნება დასაბეგრ ოპერაციას, იგი მაქსიმალურად ნეიტრალიტეტის პრინციპის საფუძველზე უნდა იქნას დაბეგრილი, ისე, რომ სხვა საწარმოებთან შედარებით, რომელიც ამ გადასახადის გადამხდელის მსგავს სიტუაციაში იმყოფება არ აღმოჩნდეს უფრო ცუდ მდგომარეობაში, ან არ მოხდეს მისი უკეთეს მდგომარეობაში ჩაყენება. გასათვალისწინებელია, რომ ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი საქართველოს საგადასახადო კოდექსისთვის ცნობილი არ არის.

3.1. ნეიტრალიტეტის წარმოშობა

იმის მიუხედავად, რომ ნეიტრალიტეტის პრინციპი ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის განუყოფელი ნაწილია, ცალსახაა, რომ სრული ნეიტრალიტეტის მიღწევა ფაქტობრივად შეუძლებელია. იგი არ უნდა იქნას გაგებული, როგორც აბსოლუტური ცნება, რომელიც ნებისმიერ სიტუაციაში უნდა იქნას გამოყენებული.¹⁴¹ აღნიშნულის მიუხედავად, ნებისმიერი დამატებული ღირებულების დირექტივა, სამეცნიერო ლიტერატურა თუ ევროკავშირის მართლმსაჯულები სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკა იმეორებს, რომ ფისკალურ ნეიტრალიტეტს დამატებული ღირებულების გადასახადის

¹⁴¹ *Terra Kajus – A guide to the European Vat Directives Introduction to European VAT (IBFD 2013)*, 290.

მიზნებისთვის უპირობო მნიშვნელობა აქვს. მხოლოდ აღნიშნულ პრინციპზე დაყრდნობით არის შესაძლებელი შენარჩუნდეს თავისუფალ და საერთო მარკეტზე ჯანსაღი კონკურენცია.¹⁴² თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ ფისკალური ნეიტრალიტეტი აღსაქმელად პრობლემური საკითხია, საკანონმდებლო აქტებში მისი განმარტება ცალსახად მოცემული არ არის. ამასთანავე, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო არ არის ერთგვაროვანი აღნიშნული პრინციპის განმარტებისას და შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული პრინციპი სწორად და ადეკვატურად იყოს გამოყენებული ნებისმიერი სადავო საკითხის გადაწყვეტისას, იქიდან გამომდინარე, რომ აღნიშნულ პრინციპზე დაყრდნობით ხდება სწორედ იმ მიზნების მიღწევა, რაც ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივით არის განსაზღვრული. ამასთანავე, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივით გათვალისწინებული ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი წარმოადგენს თანაბარი მოპყრობის პრინციპს, უბრალოდ ის დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის ამგვარად არის მოხსენიებული.¹⁴³

ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპს დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს. მას გააჩნია როგორც იურიდიული მნიშვნელობა, ასევე ეკონომიკური ეფექტი საერთო მარკეტის ფუნქციონირებისათვის. ამასთან, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის გარემოებაც, რომ როგორც პრინციპი - ფისკალური ნეიტრალიტეტი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს სამართლის წყაროების იერარქიაში.¹⁴⁴

3.2. ფისკალური ნეიტრალიტეტის ეკონომიკური მნიშვნელობა

ეკონომიკური პერსპექტივიდან, ნეიტრალური გადასახადი ნიშნავს გადასახადს, რომელიც გავლენას არ ახდენს არსებული მარკეტის მექანიზმზე, შესაძლებლობას აძლევს ბიზნესის მწარმოებლებს და საბოლოო მომხმარებლებს თავად განსაზღვრონ თუ რა ტიპის საქონლის ან მომსახურების მიღება სურთ მათ.¹⁴⁵ თანამედროვე ეკონომიკური თეორიის თანახმად ნეიტრალური საგადასახადო სისტემა ან კონკრეტული გადასახადი ქმნის ყველაზე ნაკლებ დაბრკოლებას, რომელმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ბიზნესის მწარმოებელზე და შესაბამისად მოახდინონ თავიანთი საოპერაციო გეგმების შეცვლა. გადასახადის ნეიტრალიტეტი სასურველია იქიდან გამომდინარე, რომ იგი იმ ნებისმიერი მარკეტის გამართულად

¹⁴² Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014)*, 125.

¹⁴³ გადაწყვეტილება საქმეზე C-106/05 L.u.P. GmbH, EU:C:2006:380.

¹⁴⁴ Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014)*, 125.

¹⁴⁵ Furman J. *The concept of Neutrality in Tax Policy, Testimony before the US senate Committee of Finance hearing on Tax: Fundamental in Advance of Reform 15 April 2008*

ფუნქციონირებას შეუწყობს ხელს, სადაც ხდება აღნიშნული ნეიტრალური გადასახადის ფარგლებში ჯანსაღი კონკურენციის გაწევა.¹⁴⁶ გადასახადის გავლენა იმ მექანიზმზე, რომლითაც ბიზნესი ხელმძღვანელობს მინიმალური, იდეალურ შემთხვევაში კი შეუძლებელი უნდა იყოს.¹⁴⁷ იმის გათვალისწინებით, რომ ეკონომიკური იდეა რომელიც ნეიტრალიტეტს უკავშირდება უნდა ასახულიყო კონკრეტულ საკანონმდებლო ნორმებში, მისი ადაპტირება სწორედ დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივაში მოხდა, რაც ხელს უწყობს საერთო მარკეტის ფუნქციონირებას და შესაბამისად, დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივაში ასახული პრინციპი მხოლოდ სამართლებრივი კუთხიდან არ გამომდინარებს. აღნიშნული პრინციპის განმარტებისას და ამ პრინციპთან შესაბამისობის დადგენისას ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ მხედველობაში უნდა მიიღოს როგორც სამართლებრივი ასევე ეკონომიკური ეფექტი თავის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებისა.¹⁴⁸ აღნიშნული პერსპექტივის გათვალისწინებით, ნებისმიერი საკანონმდებლო ნორმის მიღებისას, რომელიც გადასახადებს შეეხება, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული და საკანონმდებლო ნორმებში ასახული ისეთი მექანიზმი, რომელიც ნეიტრალიტეტის სწორად და გამართულად ფუნქციონირებას შეუწყობს ხელს.

3.3. ფისკალური ნეიტრალიტეტი, როგორც სამართლის პრინციპი

ნეიტრალიტეტს გარდა ეკონომიკური მნიშვნელობისა, ასევე გააჩნია სამართლებრივი მნიშვნელობა. როგორც უკვე აღინიშნა, იმ ეკონომიკური მიზნების მიღწევა, რომელიც გათვალისწინებულია ეკონომიკური ნეიტრალიტეტით ასახვას საკანონმდებლო აქტებში პოულობს. გამონაკლისი არც ევროკავშირის დამატებული ღირებულების მეექვსე დირექტივაა, სადაც განსაზღვრულია, რომ ნებისმიერი ნორმის განმარტებისას მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი. სამართლის კუთხით ნეიტრალიტეტის მთავარი მიზანი და იდეაა, რომ მოხდეს თანასწორი მოპყრობა თანაბარ მდგომარეობაში მყოფი საწარმოებისათვის და თანაბარ მდგომარეობაში მყოფი პირებისათვის. თანასწორი მოპყრობის პრინციპი კრძალავს დიკსრიმინაციულ მიდგომას და არათანასწორ მოპყრობას ისეთ სიტუაციებში, როდესაც მდგომარეობა თანაბარია, ან ერთგვაროვან მოპყრობას, როდესაც სხვადასხვა სიტუაციაში მყოფი საწარმო ან ფიზიკური პირები გვყავს სახეზე.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Simester A.P. & Chan W. – *On Tax and Justice – 23 Oxford Journal of Legal Studies* 4, 711-726.

¹⁴⁷ იქვე.

¹⁴⁸ Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014)*, 126.

¹⁴⁹ Tridimas T. *The General Principles of EU Law (Oxford University Press 2006)*, 59-60.

სამართალი წარმოადგენს ნორმების ერთობლიობას რომელიც მიზნად ისახავს კონკრეტული ურთიერთობის დარეგულირებას სამართლიანობის ფარგლებში.¹⁵⁰ აღნიშნული წესების ერთობლიობამ უნდა დაიცვას საზოგადოდ აღიარებული პრინციპები და ღირებულებები.¹⁵¹ სამეცნიერო ლიტერატურაში გავრცელებული მოსაზრებების თანახმად, საკანონმდებლო აქტები იყოფა ორ ძირითად ნაწილად - პრინციპებად და ნორმებად. უშუალოდ პრინციპები უფრო ზოგადი ხასიათისაა, ხოლო ნორმები უფრო მეტად კონკრეტული ურთიერთობის რეგულირებაზე უნდა იყოს მორგებული. აუცილებელია, რომ აღნიშნული ნორმების ერთობლიობა ჯამში შესაბამისობაში იყოს იმ პრინციპებთან და ღირებულებებთან, რომელიც ამ საკანონმდებლო აქტებშია მოცემული.¹⁵² თითოეულ ნორმას უკან საფუძვლად აუცილებლად უნდა ენდოს ის ღირებულებები და პრინციპები, რომელზედაც აგებულია სამართლის სისტემა. მაშინ, როდესაც ინდივიდუალური პირის ქმედების შეფასებისას შეიძლება დადგენილ იქნას, მისი ქმედება შესაბამისობაში იყო თუ არა კონკრეტულ ნორმასთან, პრინციპები სამართლის სისტემაში სხვაგვარად მუშაობს. პრინციპის, როგორც სამართლის წყაროს მთავარი მიზანია სამართლის ნორმის ინტერპრეტაციისას ითამაშოს მნიშვნელოვანი როლი, მოახდინოს კანონის განმმართველისათვის მიმართულების მიცემა სწორედ ნორმის შეფარდებისას თუ რამდენად იყო კონკრეტული პირის ქმედება შესაბამისობაში იმ პრინციპებთან, რომელიც საკანონმდებლო ნორმებით იქნა დადგენილი. აღნიშნულის მიღწევა შესაძლებელია სამართლებრივი არგუმენტების და სწორი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბების საფუძველზე.¹⁵³ ამასთან, სამართლის პრინციპის ერთ-ერთ ფუნქციას წარმოადგენს იმ სივრცეების შევსება, რომელიც შესაძლოა არსებობდეს წესებს შორის. წესების არ არსებობის დროს ნორმის შემფარდებელი იყენებს სამართლის პრინციპებს და აღნიშნულით სარგებლობს სადავო საკითხის გადაწყვეტისას.¹⁵⁴ ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალში ითამაშობს უმნიშვნელოვანეს როლს - აღნიშნული პრინციპი არის გარანტი სამართლიანი წესების არსებობისა.¹⁵⁵

3.4. ფისკალური ნეიტრალიტეტის წყაროები

ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის პრინციპის - ფისკალური ნეიტრალიტეტის წყაროების შეფასებისას მისი საწყისი

¹⁵⁰ Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014)*, 126.

¹⁵¹ იქვე.

¹⁵² იქვე.

¹⁵³ Dworkin R. – *Taking Rights seriously (Harvard University Press 1977)*, 22.

¹⁵⁴ იქვე.

¹⁵⁵ Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014)*, 127.

სხვადასხვა საკანონმდებლო წყაროებში შეიძლება იქნას მოძიებული.¹⁵⁶ არაპირდაპირი გადასახადების, როგორც ბიუჯეტის ფორმირების ერთ-ერთი მთავარი წყაროს პრინციპის - ფისკალური ნეიტრალიტეტის წყაროები სხვადასხვა ურთიერთობებსა და ასპექტებში შეიძლება იქნას აღქმული.¹⁵⁷ დამატებული ღირებულების გადასახადის ფორმირების პროცესში აღნიშნული პრინციპის არსებობა გადამწყვეტ როლს თამაშობდა, იმის გათვალისწინებით, რომ ევროკავშირში აღნიშნული გადასახადის ჰარმონიზაციის პროცესი დაკავშირებული იყო მრავალი წევრი სახელმწიფოს ინდივიდუალური საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებასთან, შესაბამისად, აუცილებელი იყო კონკრეტული ცვლილებები დამყარებული ყოფილიყო კონკრეტულ პრინციპზე, რომელიც საერთო იქნებოდა ყველა წევრი სახელმწიფოსთვის ცვლილებების პროცესში და რომელიც აღნიშნული გადასახადის ჰარმონიზაციის ერთ-ერთ მთავარ მიზანს - საერთო მარკეტის სწორ და გამართულ ფუნქციონირებას შეუწყობდა ხელს. საკანონმდებლო ისტორიისთვის თვალის გადავლებისას შევხვდებით არაერთ მოსაზრებას იმასთან დაკავშირებით, რომ არა ერთიანი დამატებული ღირებულების გადასახადების სისტემების არსებობა წარმოადგენდა მთავარ ბარიერს იმ მიზნების მისაღწევად, რაც დასახული იყო ევროკავშირისთვის ჯერ კიდევ რომის ხელშეკრულების მიღებისას.¹⁵⁸ შესაბამისად, აღნიშნული ბარიერის თავიდან აცილება სწორედ არაპირდაპირი გადასახადების ჰარმონიზაციის პროცესით შეიძლება მიღწეულიყო.

იმისთვის, რომ სამართლებრივი საწყისები, რომელიც გათვალისწინებულია საერთო სავაჭრო სივრცის არსებობისთვის მიღწეულ იქნას, მაშინ, როდესაც საქონლის ან/და მომსახურების იმპორტი ხდება ერთი წევრი სახელმწიფოდან მეორე წევრ სახელმწიფოში, ამ პროდუქტმა უნდა მიიღოს ზუსტად იმგვარი საგადასახადო რეჟიმი, რომელიც გათვალისწინებულია იმპორტირების ქვეყანაში ნაწარმოები საქონლისთვის ან/და გაწეული მომსახურებისათვის. აღნიშნული მიზნის მისაღწევად მნიშვნელოვანია არსებობდეს წინასწარ განსაზღვრულად თუ რა ტიპის არაპირდაპირი გადასახადების სისტემა მოქმედებს წევრ სახელმწიფოებში. აღნიშნული მიზნებისთვის განასხვავებენ წარმოშობის და საბოლოო დანიშნულების სისტემას. საბოლოო დანიშნულების სისტემის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემაში, ექსპორტი არ იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით და იმპორტირებული საქონელი იბეგრება ზუსტად იმ რეჟიმით, რა რეჟიმიც გათვალისწინებულია შიდა სახელმწიფოებრივი კანონმდებლობით. სხვა სიტყვებით, არ ხდება იმპორტირებული საქონლისათვის სხვა რეჟიმის დაწესება, ვიდრე ეს გათვალისწინებულია უშუალოდ ადგილზე ნაწარმოები პროდუქტებისთვის.¹⁵⁹ აღნიშნულის მიღწევა კი მხოლოდ მაშინ არის შესაძლებელი,

¹⁵⁶ იქვე.

¹⁵⁷ Bird R.M. & Gendron P.P. *The VAT in Developing and transitional countries*, 33.

¹⁵⁸ Terra B.M. J & Wattel P.J. *European Tax Law (Kluwer 2012)*, 10.

¹⁵⁹ OECD *International VAT/GST Guidelines, Approved by the OECD committee on fiscal affairs on 28 June 2011*, 12.

როდესაც დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოთვლა რომელიც შესულია საქონლის ან მომსახურების ფასში ზუსტად არის შესაძლებელი. აღნიშნულის მიღწევა შეუძლებელია ისეთი საგადასახადო სისტემის არსებობისას, როდესაც გადასახადი გამოითვლება საქონლის წარმოების საფეხურების შესაბამისად. მოცემულის გათვალისწინებით, აუცილებელი იყო ერთიანი სისტემის შექმნა, რომელიც უზრუნველყოფა აღნიშნული მიზნების მიღწევას.

როგორც უკვე აღინიშნა, პირველი დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივა, რომელიც 1967 წელს იქნა მიღებული, შესავალშივე უსვამდა ხაზს საერთო სავაჭრო სივრცის მნიშვნელობას და არაპირდაპირი გადასახადების იმგვარი ჰარმონიზაციის პროცესის აუცილებლობას, რომელიც მინიმუმამდე დაიყვანდა და საუკეთესო შემთხვევაში გამორიცხავდა იმგვარი საკანონმდებლო ბარიერების არსებობას, რომელიც ხელს შეუშლიდა საერთო მარკეტის ეფექტურ განხორციელებას. ამასთანავე, პირველივე დირექტივაში იყო ხაზგასმად გაკეთებული იმ გარემოებაზე, რომ პრეამბულით გათვალისწინებული მიზნების მიღწევა შესაძლებელი იქნებოდა მხოლოდ ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის არსებობის შემთხვევაში, სადაც თითოეული წევრი სახელმწიფოს მიერ წარმოებული ნებისმიერი საქონელი ან გაწეული მომსახურება სხვა წევრ სახელმწიფოში მიიღებდა იმგვარ საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმს რაც გათვალისწინებული იყო ამ წევრ სახელმწიფოში წარმოებული პროდუქტისთვის ან გაწეული მომსახურებისათვის.¹⁶⁰ აღნიშნული, დამატებული ღირებულების გადასახადის პირველი დირექტივით გათვალისწინებული მიზნების ასახვა ხდებოდა შემდეგ მიღებულ დირექტივებში, რამაც საბოლოოდ ასახვა ჰპოვა დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივაში, რომელიც მიღებულ იქნა 1977 წელს და გაითვალისწინა ყველა ის ეკონომიკური ხედვა, რომელიც აუცილებელი იყო ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის მისაღწევად.

დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის შესავალ ნაწილში დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის ნეიტრალიტეტის პრინციპი მითითებულია როგორც დისკრიმინაციისაგან თავისუფალი საგადასახადო სისტემა, რომელიც არ ითვალისწინებს წარმოშობის ადგილს იმის გადასაწყვეტად, თუ რა პრინციპი იქნება საგადასახადო დაბეგვრისთვის გამოყენებული და შესაბამისად, ამ მიზნით ხდება საერთო მარკეტზე სამართლიანი შეჯიბრობითობის პრინციპის განხორციელება.¹⁶¹

3.4.1. ხელშეკრულების წყაროები

¹⁶⁰ Watson J. & Garcia K. *The EU VAT and the Rule of Economics / VAT Monitor 2009 (IBFD sec. 2)*

¹⁶¹ შესავალი COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

როგორც უკვე აღინიშნა, დამატებული ღირებულების გადასახადის მთავარი პრინციპის, ფისკალური ნეიტრალიტეტის წყაროები სხვადასხვა სამართლებრივ დოკუმენტებში შეიძლება იქნას მიკვლეული. ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულების მიხედვით საერთო მარკეტი განმარტებულია როგორც *კონკრეტული ტერიტორია, სადაც არ არის შიდა საზღვრები, სადაც გათვალისწინებული და დაცულია საქონლის და მომსახურების თავისუფალი გადაადგილება, პირთა თავისუფალი გადაადგილება და კაპიტალის ერთი ქვეყნიდან მეორე ქვეყანაში გადატანა დაშვებულია შეზღუდვების გარეშე.*¹⁶² თავისუფალი მარკეტის იდეა ამავდროულად ითვალისწინებს საბაჟო წესების ერთობლიობასაც, რომლის მიხედვითაც წევრ სახელმწიფოებში გადატანილი საქონლის ან გაწეული მომსახურების მიმართ არ წესდება საბაჟო გადასახადები და ექსპორტისა და იმპორტის მიმართ დაწესებულია ერთგვაროვანი წესები, მიუხედავად იმისა, თუ რომელი წევრი სახელმწიფოს მიერ ხდება აღნიშნული საქონლის გადატანა ან მომსახურების გაწევა. უფრო მეტიც, თავად ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულება ითვალისწინებს, რომ წევრმა სახელმწიფოებმა უნდა შეიმუშაონ ერთიანი ტარიფი იმ საქონლის მიმართ, რომელიც ევროკავშირის საერთო ტერიტორიაზე შემოდის მესამე სახელმწიფოებიდან.¹⁶³ წინააღმდეგ ბრძოლა, რომელიც საერთო მარკეტის იდეას ხელს უშლის, თავიდანვე იყო ევროკავშირის შიდა კანონმდებლობის ერთ-ერთი მთავარი მახასიათებელი თვისება.¹⁶⁴

დამატებული ღირებულების გადასახადის ჰარმონიზაცია ერთ-ერთი წინაპირობა იყო საერთო მარკეტის დასაარსებლად. აღნიშნულის შესახებ, როგორც უკვე აღინიშნა მითითებული იყო რომის ხელშეკრულებაში, რომლითაც მოხდა ევროკავშირის დაარსება. დღეის მდგომარეობით, საერთო მარკეტის არსებობის მთავარ სამართლებრივ წყაროს წარმოადგენს ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულების 113-ე მუხლი.¹⁶⁵ ამასთან, გარდა საერთო მარკეტის მიზნისა, არაპირდაპირი გადასახადების ჰარმონიზაციის ერთ-ერთ მთავარ მიზანს სწორედ ჯანსაღი კონკურენციის არსებობა წარმოადგენს.¹⁶⁶

პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების დარიცხვის დისკრიმინაცია აკრძალულია ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულების 110-ე მუხლით.¹⁶⁷ საგადასახადო სისტემა არ შეიძლება გამოყენებული იქნას იმგვარად, რომ თუნდაც არაპირდაპირ, კონკრეტული წევრი სახელმწიფოს მიერ წარმოებულ პროდუქტზე

¹⁶² ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულება

¹⁶³ მუხლი 28(1) ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულება

¹⁶⁴ Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014)*, 129.

¹⁶⁵ მუხლი 113, ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულება.

¹⁶⁶ Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014)*, 127.

¹⁶⁷ მუხლი 110, ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულება.

სხვა ტიპის საგადასახადო ან საბაჟო რეჟიმის გავრცელებით მოახდინოს სხვა წევრი სახელმწიფოს მიერ წარმოებული პროდუქტების ან გაწეული მომსახურების თუნდაც არაპირდაპირი გზით დისკრიმინაცია. როგორც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ განმარტა, აღნიშნული მუხლის ძირითადი მიზანია, რომ მოხდეს ნეიტრალიტეტის პრინციპის დაცვა და შიდა საგადასახადო სისტემის დაცვა, რომელიც მოახდენს შიდა და სხვა წევრი სახელმწიფოს მიერ წარმოებული პროდუქციის ან გაწეული მომსახურების ერთიან საგადასახადო ან/და საბაჟო დაბეგვრის რეჟიმში მოქცევას და ხელს შეუშლის თითოეულ წევრ სახელმწიფოს შექმნას ბარიერები, რომელიც მიმართული იქნება იმ პროდუქტის დასაცავად, ან უკეთესი საგადასახადო რეჟიმის შესაქმნელად, რომელიც ამ წევრ სახელმწიფოშია ნაწარმოები.¹⁶⁸

უფრო მეტიც, იმის გათვალისწინებით, რომ ევროკავშირის ტერიტორიაზე აუცილებელია არსებობდეს ჯანსაღი კონკურენცია ერთიან მარკეტზე, აღნიშნული მიზნის განსახორციელებლად ევროკავშირის კომისია აწარმოებს დაკვირვებას წევრი სახელმწიფოების მიერ განხორციელებულ საგადასახადო პოლიტიკაზე და შეუსაბამობის შემთხვევაში მას უფლება აქვს მიმართოს ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს იმ საკითხის გადასაწყვეტად, მოხდა თუ არა წევრი სახელმწიფოს მიერ აღნიშნული მუხლების დარღვევა.

ევროკავშირის კომისიის მიერ აღნიშნული უფლების გამოყენება მოხდა შვედეთის სახელმწიფოს მიმართ, როდესაც კომისიამ მიიჩნია, რომ შვედეთის სახელმწიფოს მიერ ხდებოდა ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულების 110-ე მუხლის და 113-ე მუხლების დარღვევა, როდესაც შვედეთის სახელმწიფოში ლიტრ ღვინოსა და ლიტრ ლუდზე არსებული აქციზის გადასახადი განსხვავდებოდა ერთმანეთისგან.¹⁶⁹ შვედეთის ნაციონალური კანონმდებლობის მიხედვით, განსხვავდება მიდგომა ერთ ლიტრ ლუდზე დაწესებული აქციზის ფასსა და ერთ ლიტრ ღვინოზე დაწესებულ აქციზს შორის. კომისიის მიერ, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოსადმი მიმართვისას მოხდა აღნიშნულის დასაბუთება იმგვარად, რომ შვედეთის სახელმწიფოს მთავარი მიზანი ამგვარი პოლიტიკის არსებობის პირობებში იყო ლუდის არაპირდაპირი ლობირება, რომელიც შვედეთის სახელმწიფოში იწარმოება, ხოლო ღვინო ძირითადად სხვა წევრი სახელმწიფოებიდან (ძირითადად დანიიდან) წარმოებულ პროდუქტს წარმოადგენს.¹⁷⁰ შესაბამისად, ევროკავშირის კომისიამ მიიჩნია, რომ აღნიშნული არღვევდა ევროკავშირის საკანონმდებლო მოთხოვნებს და ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიმართა და მოსთხოვა დაევალებინა შვედეთის სახელმწიფოსათვის ნაციონალურ კანონმდებლობაში ცვლილებების

¹⁶⁸ გადაწყვეტილება საქმეზე C-193/85 Cooperativa Co-Frutta Srl; EU:C:1987:210.

¹⁶⁹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-167/05 Commission of the European Communities v Kingdom of Sweden. EU:C:2008:202, პარაგრაფი 12

¹⁷⁰ იქვე, პარაგრაფი 14.

განხორციელება, რათა თავიდან ყოფილიყო არიდებული ნაციონალური პროდუქტის არაპირდაპირი ლობირება.¹⁷¹

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ თავისი მსჯელობა დაიწყო იმ გარემოებაზე მითითებით, რომ როგორც წესი ჩვეულებრივი მომხმარებლის გადმოსახედიდან ლუდი და ღვინო აკმაყოფილებს ერთსა და იმავე მოთხოვნილებას. სასამართლომ მიუხედავად ამ არგუმენტისა, ყურადღება დაუთმო თითოეულ სასმელში ალკოჰოლის შემცველობას და განმარტა, რომ მხოლოდ იმ ლუდის კონკურენტუნარიანობა უნდა იქნას შეფასებული ლუდთან მიმართებაში, რომელსაც 3,5%-ის ტოლი ან მასზე მაღალი ალკოჰოლის შემცველობა გააჩნია.¹⁷² სასამართლომ აღნიშნულზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ ევროკავშირის კომისიის მიერ გაკეთებული მითითება, სხვადასხვაგვარი აქციზის განაკვეთის გამოყენების ლუდსა და ღვინოზე სახეზე იყო. თუმცა ამის მიუხედავად, სასამართლომ საბოლოო გადაწყვეტილების დასაბუთებისას მხედველობაში მიიღო, რომ განსხვავებული აქციზის დაწესება ლუდსა და ღვინოზე არ ახდენდა საბოლოო მომხმარებლის გადაწყვეტილებაზე გავლენას.¹⁷³ იმის გათვალისწინებით, რომ ფასი ამ ორ პროდუქტს შორის გადასახადის დარიცხვამდე ისედაც განსხვავებულია, ამ პროდუქტების განსხვავებულ ხასიათზე მიუთითებს და შესაბამისად, სასამართლომ გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილში აღნიშნა, რომ ევროკავშირის კომისიის მიერ მითითებული გარემოებების დადასტურება ვერ მოხდა, კერძოდ განსხვავებული აქციზის ფასი გავლენას არ ახდენს მომხმარებელთა გადაწყვეტილებაზე.¹⁷⁴

აღნიშნული სასამართლო გადაწყვეტილება ადასტურებს იმ გარემოებას, რომ იმ გარემოების შესწავლისას და დასაბუთებისას, ხდება თუ არა ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის დარღვევა პირდაპირი ან არაპირდაპირი დისკრიმინაციის გზით, აუცილებელია შესწავლილი და გააზრებული იქნას ის გარემოება, როგორ აღიქმება პროდუქტი საბოლოო მომხმარებლის მხრიდან. სწორედ საბოლოო მომხმარებელია, ვინც წყვეტს, მოახდინოს თუ არა ბაზარზე შეთავაზებული საქონლის შეძენა ან მომსახურების მიღება და შესაბამისად, ფისკალური ნეიტრალიტეტის ერთ-ერთი მთავარი ტესტი სწორედ საბოლოო მომხმარებლის პერსპექტივიდან დანახული შეთავაზებული პროდუქტებია და ის გარემოება, რამდენად მოახდენს საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმი ამ გადაწყვეტილების მიღებისას გავლენის მოხდენას.

ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი ამავდროულად გარანტია, რომ ბიზნესის წარმომადგენლები, რომლებიც თანაბარ მდგომარეობაში იმყოფებიან, ანუ მომხმარებლებს თანაბარი შესაძლებლობის მქონე საქონელს ან მომსახურებას

¹⁷¹ იქვე, პარაგრაფი 16.

¹⁷² იქვე, პარაგრაფი 21.

¹⁷³ იქვე, პარაგრაფი 23.

¹⁷⁴ იქვე, პარაგრაფი 28

სთავაზობენ, თანაბრად იყვნენ მოპყრობილი საგადასახადო მიზნებისთვის. ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი, რომელიც მეექვსე დირექტივაში სულ ხუთჯერ არის აღნიშნული და რომელსაც დომინანტური მდგომარეობა უკავია, ერთი და იმავე ტიპის საქონლის მიმართ განსხვავებული საგადასახადო რეჟიმების დაწესებას კრძალავს.¹⁷⁵ ამასთანავე, ორი სხვადასხვა ბიზნეს საწარმოს მიერ შეთავაზებული საქონელი ან მომსახურება შეიძლება ჩაითვალოს მსგავსად, როდესაც მათ აქვთ მსგავსი ტიპის ნიშანთვისებები და ისინი ერთსა და იმავე მოთხოვნილებებს აკმაყოფილებენ საბოლოო მომხმარებლისთვის.¹⁷⁶ ცალსახაა, რომ ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი დაკავშირებულია საერთო მარკეტის ობიექტურ მიზანთან და იმ ძირითად უფლებებთან, რომელიც გარანტირებულია ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულებით.¹⁷⁷

როდესაც ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპზე მითითება ხდება, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო პირველ რიგში ყურადღებას ამახვილებს ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მე-2 მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელიც მიუთითებს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს არაპირდაპირ გადასახადს, რომელიც საბოლოო მოხმარების გადასახადია და რომლის ფასიც პირდაპირპროპორციულია გაწეული მომსახურების ან მიწოდებული საქონლისა. თუმცა დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის შესავალი ნაწილის გარდა, თავად არც ერთი მუხლი არ მიუთითებს ფისკალური ნეიტრალიტეტის, როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადის უმთავრესი პრინციპის გამოყენების აუცილებლობაზე.¹⁷⁸ თუმცა მიუხედავად იმისა, რომ კონკრეტული მუხლები ამ პრინციპის გამოყენებაზე პირდაპირ მითითებას არ აკეთებს, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის გარემოება, რომ მუხლების შინაარსი იმგვარად არის გაწერილი, რომელიც შესავალ ნაწილში მითითებული პრინციპის უპირობო გამოყენებაზე მიუთითებს.¹⁷⁹ მაგალითისთვის, როდესაც დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივა აწესებს ძალიან ფართო არეალს „ეკონომიკური საქმიანობის“ განმარტებისთვის, ეს სწორედ ამ პრინციპის გამოძახილია. აღნიშნული ტერმინის ქვეშ განმარტების გაკეთებისას, შესაძლებელია განმარტება და დასკვნები გამოტანილ იქნეს არა მხოლოდ სიტყვა სიტყვით განმარტების მეთოდის, არამედ კონტექსტუალური მეთოდის გამოყენებითაც, რაც ნორმის განმარტებელს შესაძლებლობას მისცემს ფართოდ განმარტოს აღნიშნული ტერმინი. აღნიშნული ტერმინის ფართოდ განმარტების შესაძლებლობა კი, დღეის

¹⁷⁵ გადაწყვეტილება საქმეზე C-481/98 Commission of the European Communities VS. French Republic, EU:C:2001:237 პარაგრაფი 22.

¹⁷⁶ გადაწყვეტილება საქმეზე C-259/10 & C-260/10 The Rank Group plc, EU:C:2011:719, პარაგრაფი 23.

¹⁷⁷ იქვე. იხილეთ ასევე Jaspersen C. B. *Intermediation of Insurance and financial Services in European VAT*, 75.

¹⁷⁸ Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014)*, 129.

¹⁷⁹ იქვე, 130.

მდგომარეობით ყველაზე აქტუალურია, რადგანაც თანამედროვე ტექნოლოგიების გამოყენებით ხდება იმგვარი ტიპის ოპერაციების განხორციელება, რაც დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მიღების ეტაპზე ვერ იქნებოდა გათვალისწინებული. შესაბამისად, ამგვარი შესაძლებლობა სწორედ შესავალ ნაწილში მითითებული, ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის დაცვის გარანტია.

თუმცა მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული, რომ ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის დაცვა ყველაზე რთული ისეთ შემთხვევებშია, როდესაც სახეზე გვაქვს დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან გათავისუფლებული ოპერაციები. იმის გამო, რომ მკაცრი განმარტების მეთოდის გამოყენება ხდება ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ გათავისუფლებული ოპერაციების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას, ხშირად ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი ამ დროს კითხვის ნიშნის ქვეშ დგება. მაგალითისთვის, დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მიხედვით, შემცირებული საპროცენტო განაკვეთი შესაძლოა გამოყენებული იქნას წიგნებზე, რომელიც მომხმარებელს ფიზიკური ფორმით მიეწოდება¹⁸⁰ თუმცა ამგვარი შემცირებული საპროცენტო განაკვეთის გამოყენება არ ხდებოდა ძალიან დიდი ხნის განმავლობაში ელექტრონულად მიწოდებულ წიგნებზე.¹⁸¹ თუმცა 2018 წლისათვის ევროკავშირის კომისიის მიერ გაკეთებულ იქნა შეთავაზება, რომ შემცირებული საპროცენტო განაკვეთის გამოყენება ასევე მოხდეს ელექტრონულად მიწოდებულ წიგნებზეც.¹⁸² გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ საბოლოო მომხმარებლის პერსპექტივიდან, როგორც ელექტრონულ, ასევე მატერიალური ფორმით მიწოდებულ წიგნებს გააჩნიათ ერთი და იგივე დანიშნულება, თუმცა ამ შემთხვევაში 2018 წლის 02 ოქტომბერს გაკეთებულ შეთავაზებამდე სახეზე იყო ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის მეტ-ნაკლებად დარღვევა, რადგან სახეზე არ იყო სტანდარტული, ერთგვაროვანი მიდგომა ერთი და იგივე საჭიროების დასაკმაყოფილებლად არსებულ ორ ერთსა და იმავე მდგომარეობაში მყოფი პროდუქტების მიმართ. ,

3.5. ნეიტრალიტეტის ბუნება

ისტორიული წარსულის გათვალისწინებით, ფისკალური ნეიტრალიტეტის ფუნდამენტურ მიზანს წარმოადგენდა ერთიანი მარკეტის იდეის განხორციელება და

¹⁸⁰ Annex III, point 6 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

¹⁸¹ Art 98(2) Second Sentence COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

¹⁸² <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/10/02/electronic-publications-council-agrees-to-allow-reduced-vat-rates/>

ამ იდეისთვის ხელის შემშლელი ბარიერების აღმოფხვრა.¹⁸³ იმის გათვალისწინებით, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი აღნიშნული მიზნის განხორციელების ერთ-ერთ მთავარ საშუალებას წარმოადგენდა, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკით ხაზი გაუსვა იმ გარემოებას, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის სწორედ თანაბარი მოპყრობის პრინციპმა შეუწყო ხელი დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის განვითარებას.

თუმცა ისევე როგორც ნებისმიერ პრინციპს სამართლის მიზნებისთვის, ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპს არ გააჩნია მხოლოდ ერთი ბუნება დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის. ამის ნათელი მაგალითია სხვადასხვა განმარტებები, რომელიც სხვადასხვა საკანონმდებლო აქტებში გვხვდება, სადაც ფისკალური ნეიტრალიტეტი ერთის მხრივ განმარტებულია როგორც სამართლიანი კონკურენციის პირობა, მეორე შემთხვევაში კი ხელს უწყობს ის სხვადასხვა წევრ სახელმწიფოში ნაწარმოები პროდუქციის თანაბარ მოპყრობას, იმის მიუხედავად თუ რომელ სახელმწიფოში იქნება საბოლოო გაყიდვის ადგილი ამ პროდუქციისა. თანაბარი მოპყრობის პრინციპი, რომლიდანაც გამომდინარეობს ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის, თავის თავში ითვალისწინებს იმ გარემოებას, რომ არ მოხდეს მსგავს სიტუაციაში მყოფი საქონლის ან მომსახურების სხვადასხვაგარ საგადასახადო რეჟიმში მოქცევა და მეორეს მხრივ არ მოხდეს განსხვავებულ სიტუაციაში მყოფი ბიზნესების ერთგვაროვანი დაბეგვრა.¹⁸⁴

სამეცნიერო ლიტერატურაში გავრცელებული მოსაზრებების თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადი ცალკე აღებულად, დამოუკიდებლად არ შეიძლება შეფასდეს როგორც ნეიტრალური. იგი სხვადასხვა ფენომენტთან ერთად უნდა იქნას ახსნილი.¹⁸⁵ იდეა, რომლის მიხედვითაც დამატებული ღირებულების გადასახადის დაბეგვრის რეჟიმმა გავლენა არ უნდა იქონიოს არც ბიზნესის და არც საბოლოო მომხმარებლების მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებზე შეიძლება შეფასდეს როგორც მიზანი გადასახადისა იყოს ის „საერთაშორისოდ“ ან „ადგილობრივად“ ნეიტრალური. პროფესორი ტერა სწორედ ამ ასპექტებად ყოფს დამატებული ღირებულების გადასახადის ნეიტრალიტეტს. მისი მოსაზრების თანახმად „ადგილობრივად“ ნეიტრალური დამატებული ღირებულების გადასახადს ასპექტად შეიძლება მიჩნეულ იქნას ის გარემოება, რომ განსხვავება იმპორტირებულ და ადგილობრივად ნაწარმოებ საქონელსა თუ გაწეულ მომსახურებაზე არ უნდა არსებობდეს.¹⁸⁶ ამასთანავე, ადგილობრივი ნეიტრალიტეტის ფენომენი მოითხოვს,

¹⁸³ Marta Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014)*, 130.

¹⁸⁴ გადაწყვეტილება საქმეზე C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacke; EU:C:1995:31, პარაგრაფი 30.

¹⁸⁵ Terra B.M.J & Kajus J. – *Introduction to European VAT*, 290.

¹⁸⁶ იქვე, 292.

რომ საქონელი ან სერვისი, რომელიც მოხმარებული იქნება სხვა სახელმწიფოში და არა მისი წარმოების სახელმწიფოში, არ უნდა იქნას დაბეგრული დამატებული ღირებულების გადასახადით წარმოების სახელმწიფოში ექსპორტის ეტაპზე. თუ წარმოების ეტაპზე პირი იხდის დამატებული ღირებულების გადასახადს, ამ შემთხვევაში მისი დაბრუნების შესაძლებლობა მწარმოებელს უნდა ჰქონდეს ექსპორტირების ეტაპზე.¹⁸⁷ უშუალოდ ადგილობრივი ნეიტრალიტეტი სამეცნიერო ლიტერატურაში გავრცელებული მოსაზრებების თანახმად ხელს უწყობს გადასახადის ნეიტრალიტეტის სამართლებრივი ბუნების განვითარებას. სამართლებრივი ნეიტრალიტეტის განსაზღვრება ვერ მოხდება, თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადელი გადასახადის ზუსტი გამოთვლა ვერ მოხდება და შესაბამისად, მაშინ როდესაც აღნიშნული ფენომენით გადასახადის გადამხდელმა იცის იმ თანხის ოდენობა, რომლის გადახდაც მას კონკრეტული წარმოებისას მოუწევს, შესაძლებელია მიღწეულ იქნას დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართლებრივი ნეიტრალიტეტის მიღწევა, იქიდან გამომდინარე, რომ გადასახადის გადამხდელს გააჩნია მოლოდინი ზუსტად გამოთვალოს იმ გადასახადის ოდენობა, რომლის გადახდაც მას მოუწევს და ამით გარანტირებულ იქნება სამართლებრივი სტაბილურობა.¹⁸⁸

3.6. OECD რეკომენდაციები

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) წარმოადგენს 30 სახელმწიფოსაგან შემდგარ დემოკრატიულ სამუშაო ჯგუფს, რომელთა მთავარი მიზანია, მოახდინოს არსებული გამოწვევების იდენტიფიცირება, მათი გადაჭრის ეფექტური გზების მოძიება, ამავდროულად ახალი შესაძლებლობების აღმოჩენა და ამ შესაძლებლობების მიხედვით სწორი პოლიტიკის შემუშავება.¹⁸⁹ აღნიშნული ორგანიზაციის რეკომენდაციები, რომელიც შემუშავებული იქნა ფისკალური ნეიტრალიტეტის მიზნებისთვის და შეეხება როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადს, ასევე საქონლისა და მომსახურების გადასახადს, ფისკალური ნეიტრალიტეტის, როგორც პრინციპის განხორციელების შედეგად მიღებულ შედეგს მოიხსენიებს შემდეგნაირად: „დისკრიმინაციის არ არსებობა საგადასახადო გარემოში და ისეთი გარემოს შემოღება, რომელიც იქნება თანაბარი საგადასახადო ტვირთის მატარებელი მსგავს სიტუაციაში მყოფი პირებისთვის“¹⁹⁰ ფისკალური ნეიტრალიტეტი არის ის მექანიზმი, რომელიც ეხმარება სახელმწიფოს თანასწორი მოპყრობის პირობებში სწორად და

¹⁸⁷ იქვე, 293.

¹⁸⁸ Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014)*, 133.

¹⁸⁹ The OECD – 2008 Report, 5.

¹⁹⁰ მიღებულია ფისკალური კომიტეტის მიერ 2011 წლის 28 ივნისს

სამართლიანად მოახდინოს გადასახადების ადმინისტრირება.¹⁹¹ ორგანიზაციის მიერ შემუშავებული რეკომენდაციები შესაძლოა დაჯგუფდეს სამ ძირითად წინადადებად:

1. დამატებული ღირებულების გადასახადის ტვირთი არ უნდა დარჩეს ბიზნესის მწარმოებელზე;
2. თანაბარ პირობებში მყოფი საწარმოები, რომლებიც საბოლოო მომხმარებლის შეფასებიდან აწარმოებენ მსგავსი ტიპის საქონელს ან ახდენენ მსგავსი ტიპის სერვისის შეთავაზებას დაბეგრულ უნდა იქნან მსგავსი საგადასახადო სისტემით;
3. დამატებული ღირებულების გადასახადის საკანონმდებლო ნორმები იმგვარად უნდა იქნას შემუშავებული და მიღებული, რომ მათ არ მოახდინონ გავლენა ბიზნესის მწარმოებელი პირების გადაწყვეტილებაზე;¹⁹²

ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი სამეცნიერო ლიტერატურაშიც ხშირად ზუსტად იმგვარად არის ახსნილი, როდესაც გადასახადით დაბეგრა არ ახდენს გავლენას არც ბიზნესის მწარმოებლებზე და არც საბოლოო მომხმარებლებზე.¹⁹³

3.7. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს პრაქტიკა

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებებით დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის მიხედვით, ფისკალური ნეიტრალიტეტი არის წარმონაქმნი, რომელიც გამომდინარეობს ევროკავშირის სამართლის უმთავრესი პრინციპიდან - თანაბარი მოპყრობის პრინციპიდან. როგორც სამართლებრივმა მრჩეველმა¹⁹⁴ განმარტა თავის მიერ მიღებულ მოსაზრებაში,

¹⁹¹ მიღებულია ფისკალური კომიტეტის მიერ 2011 წლის 28 ივნისს, 6.

¹⁹² მიღებულია ფისკალური კომიტეტის მიერ 2011 წლის 28 ივნისს, 12.

¹⁹³ Kleerup Cf. Kristofferson & Öberg (2016), 24.

¹⁹⁴ სამართლებრივი მრჩეველის ინსტიტუტი ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო სისტემაში შემოტანილ იქნა რომის ხელშეკრულებით. აღნიშნული პოზიცია მოხსენიებულია როგორც Advocate General და მათი მთავარი ფუნქცია დამოუკიდებელი, სამართლებრივი მოსაზრების წარდგენაა იმ საქმეებზე, რომელთა გადაწყვეტაც უწევს ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს. დღეის მდგომარეობით ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს შემადგენლობაში 11 სამართლებრივი მრჩეველია (https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice_en)

გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ სამართლებრივი მრჩეველის მოსაზრება, რომელსაც იგი საქმეზე წარადგენს სავალდებულო არ არის სასამართლოსათვის და ის ასრულებს დამატებით ფუნქციას, დამოუკიდებელი სამართლებრივი ანალიზით მოხდეს საკითხის სრულყოფილი გამოკვლევა. Advocate General აღნიშნულ სადოქტორო ნაშრომში მოხსენიებულ იქნება როგორც სამართლებრივი მრჩეველი. გასათვალისწინებელია, რომ სამართლებრივი მრჩეველის სასამართლო მოდელი ბევრი სამართლებრივი სისტემისთვის უცნობია და ის მომდინარეობს საფრანგეთიდან, სადაც უმაღლეს სასამართლოს, სანამ ის განსახილველ საქმეზე გადაწყვეტილებას მიიღებს სწორედ იგივე როლის მქონე პირი წარუდგენს დასკვნას და საკუთარ მოსაზრებას საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სამართლებრივი მრჩეველის ფუნქციები ასევე გათვალისწინებულია ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულების 252-ე მუხლით, რომლის თანახმადაც იგი უნდა მოქმედებდეს მიუკერძოებლად,

ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი არის მექანიზმი, რომელიც ხელს უშლის არასაჭირო და არა გამართლებული განსხვავებების არსებობას საერთო მარკეტზე იმ საქონელსა და მომსახურებას შორის, რომელიც შეთავაზებულია საბოლოო მომხმარებელთათვის.¹⁹⁵ კავშირი თანაბარი მოპყრობისა და ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპებს შორის სასამართლოს მიერ არაერთ საქმეზე იქნა ხაზგასმული.¹⁹⁶ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ განმარტებულ იქნა, რომ ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის წარმოადგენს თანაბარი მოპყრობის პრინციპს.¹⁹⁷ სხვა სიტყვებით რომ ითქვას, თანაბარი მოპყრობის პრინციპი, რომელიც ევროკავშირის სამართლის ძირითად პრინციპს წარმოადგენს, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის იღებს ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის ფორმას.¹⁹⁸

თავად თანაბარი მოპყრობის პრინციპი ევროკავშირის სამართლის ძირითად, დაუწერელ პრინციპს წარმოადგენს. ის თავის თავში მოიაზრებს და აერთიანებს უფრო მეტ იდეას, ვიდრე ეს უბრალოდ თანასწორი და თანაბარი მოპყრობაა. უშუალოდ ეს იდეები კი, სხვადასხვა სფეროში, სხვადასხვა ფორმებსა და სახეებს იღებენ.¹⁹⁹ უშუალოდ მთავარ წყაროს შესაძლოა მიჩნეულ იქნას ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულების მე-18 მუხლი, რომელიც ყველანაირი დისკრიმინაციის აკრძალვას ითვალისწინებს რომელიც შეიძლება გათვალისწინებულ იქნას პირის ნაციონალობით ან ნებისმიერი სხვა არგუმენტით.²⁰⁰ თანაბარი მოპყრობისა და დისკრიმინაციის აკრძალვა ასევე გათვალისწინებულია ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციით.²⁰¹

უშუალოდ სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკით ნეიტრალიტეტი სხვაგვარად ისე შეიძლება იქნას გაგებული, როგორც ნეიტრალიტეტი წევრ სახელმწიფოებს შორის²⁰² და ნეიტრალიტეტი იმ მიწოდების ხაზებს შორის, რომელიც მიდის საბოლოო მომხმარებლებამდე.²⁰³ ამასთანავე, როგორც სასამართლო განმარტავს, ნეიტრალიტეტის ერთ-ერთ მთავარ მიზანს წარმოადგენს ის გარემოება,

დამოუკიდებლად და საკითხის აღნიშნული პრინციპებით დამუშავებისას მოახდინოს სასამართლოსთვის მოსაზრების მიწოდება კონკრეტულ საქმეებთან დაკავშირებით.

¹⁹⁵ სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-330/95 in Goldsmiths (Jewellers) Ltd v Commissioners of Customs & Excise, EU:C:1997:94

¹⁹⁶ გადაწყვეტილება საქმეზე C-260/10 The Rank Group PLC, EU:C:2010:470 პარაგრაფი 61

¹⁹⁷ იქვე, პარაგრაფი 62

¹⁹⁸ გადაწყვეტილება საქმეზე C-262/08 in CopyGene A/S v Skatteministeriet, EU:C:2010:328 პარაგრაფი 64.

¹⁹⁹ Derlen M. & Lindholm J. *Three ideas – The Scope of EU LAW protecting against discrimination*, 78.

²⁰⁰ მუხლი 18, ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულება.

²⁰¹ მუხლი 14, ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენცია.

²⁰² გადაწყვეტილება საქმეზე C-126/78 NV Nederlandse Spoorwegen v Staatssecretaris van Financiën, EU:C:1979:150

²⁰³ იქვე.

რომ მოხდეს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება, ისევე როგორც ორმაგი დაუბეგრაობის თავიდან აცილება.²⁰⁴ უფრო მეტიც, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის ოპერაციის შინაარსს და მის კანონთან შესაბამისობას მნიშვნელობა არ აქვს.²⁰⁵ თუნდაც სახეზე გვქონდეს კანონთან შეუსაბამო ტრანზაქცია, ეს არ გამოორიციხავს იმის შესაძლებლობას, რომ დადგეს პირის ვალდებულება გადაიხადოს გადასახადები. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, როდესაც კონკრეტული ოპერაცია პირთა შორის ეკონომიკურ შედეგებს წარმოშობს, დამატებული ღირებულების გადასახადის საკითხი ვერ დაეყრდნობა ამ ოპერაციის სამართლებრივი შინაარსის მართებულობას.²⁰⁶ თავად უშუალოდ ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი სასამართლოს მხრიდან გამოყენებულ იქნა მრავალი განსხვავებული სიტუაციების დროს, როგორცაა ნეიტრალიტეტის დაცვა საქონელსა და მომსახურებას შორის, წარმოების ეტაპების მიხედვით საქონლის მიმართ, ამავდროულად საქონლის განაწილება წევრ სახელმწიფოებს შორის და ა.შ.²⁰⁷

ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს თავად გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირებისათვის. აღნიშნული განმტკიცებულია დაუყონებლივი და სრული გამოქვითვის უფლებით, იმ დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხისა, რომელიც გადახდილ იქნა გადასახადის გადამხდელის მიერ წინა სტადიაზე საქონლის წარმოებისას ან გასაწევი მომსახურების მიღებისთვის. ამ მიზნით თავად უშუალოდ ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის განმარტება და მასზე დაყრდნობა მნიშვნელოვანი მექანიზმი აღმოჩნდა ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოსთვის, ერთიანი სასამართლო პრაქტიკის შექმნის ეტაპზე. თუ პირის შეზღუდვა მოხდება და ის ვერ მოახდენს დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლას, ამ შემთხვევაში აღნიშნული აუცილებლად მოვა წინააღმდეგობაში ზემოაღნიშნულ პრინციპთან.²⁰⁸

აღნიშნული სადოქტორო ნაშრომის მეორე თავი დაეთმო მსჯელობას იმ განმარტების მეთოდების ანალიზთან დაკავშირებით, რომელსაც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო იყენებს სადავოდ გახდილი ნორმების განმარტებისას. ფისკალური ნეიტრალიტეტი, როგორც სამართლის პრინციპი ყოველთვის ასრულებდა და დღეის მდგომარეობითაც მნიშვნელოვან დამხმარე ფუნქციას ასრულებს დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის ნორმების განმარტებისას. უშუალოდ სასამართლო პრაქტიკა უხვადაა იმ

²⁰⁴ გადაწყვეტილება საქმეზე C-45/95 Commission of the European Communities v Italian Republic, EU:C:1997:315

²⁰⁵ გადაწყვეტილება საქმეზე C-349/96 Card Protection Plan LTD, EU:C:1999:93.

²⁰⁶ გადაწყვეტილება საქმეზე C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH v Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, EU:C:2002:473.

²⁰⁷ იქვე.

²⁰⁸ Henkow O. *Neutrality of VAT for taxable persons: A new approach in European VAT? EC TAX REVIEW (2008)* 233-240.

შემთხვევებით სავსე, როდესაც სასამართლო დაეყრდნო ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპს და ამ პრინციპის შესაბამისად განმარტა სადავოდ გახდილი საკითხი ან/და სადავოდ ქცეული ნორმები.²⁰⁹

3.8. ფისკალური ნეიტრალიტეტი, როგორც მბოჭავი პრინციპი წევრი სახელმწიფოებისთვის

ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის განმარტებისას, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს არაერთხელ განუმარტავს, რომ აღნიშნული პრინციპი სავალდებულოა წევრი სახელმწიფოების მიერ მხედველობაში იქნას მიღებული, მაშინ როდესაც ისინი ახორციელებენ საკუთარი უფლებამოსილებების განხორციელებას, მათ შორის როდესაც ისინი ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის შესაბამისად ახორციელებენ ნაციონალურ კანონმდებლობაში ნორმათა მიღებას ან მათ შეცვლას.²¹⁰

მაგალითისთვის, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ გადაწყვეტილებაში ზიმერმენი²¹¹ განმარტა ამ დროისათვის დამატებული ღირებულების გადასახადის 132(1)(გ) მუხლი, რომელიც ითვალისწინებს გადასახადისაგან გათავისუფლებას იმ საქონლის მიწოდებაზე ან მომსახურების გაწევაზე, რომელიც მჭიდროდ არის დაკავშირებული საზოგადოებრივ სიკეთესთან და სოციალურ კეთილდღეობასთან, მათ შორის საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა, რომელიც მოიცავს მოხუცი ადამიანების მოვლას და განხორციელებულია ისეთი პირების მიერ, რომელთაც ამგვარი უფლება მინიჭებული აქვთ სახელმწიფოს მიერ.²¹² წევრი სახელმწიფო ვალდებულია, რომ თავად დააწესოს განსაკუთრებული მოთხოვნები, რომლის შესრულების ვალდებულებაც ენიჭება პირს, რომელსაც ამგვარი სტატუსის მიღება სურს, თუმცა შესაძლებელია აღნიშნული პირი (გადასახადის გადამხდელი) არ წარმოადგენდეს სახელმწიფოს მიერ მართულ პირს (მაგალითად საქართველოს რეალობისთვის ის არ წარმოადგენდეს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს.) თავად წევრი სახელმწიფოს ნაციონალური კანონმდებლობა კი, ისეთი პირებისთვის, რომელიც სახელმწიფოს მიერ იმართებოდა და ამგვარი მომსახურების გაწევას ან საქონლის მიწოდებას ახორციელებდა სხვაგვარი საგადასახადო რეჟიმით სარგებლობდა, იმ პირებთან შედარებით, რომლებიც ზუსტად ანალოგიურ მომსახურებას ეწეოდნენ, თუმცა წარმოადგენდნენ კერძო სამართლის იურიდიულ პირებს, ან თუნდაც ფიზიკურ პირებს.²¹³ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ საქმეში წარმოადგენილ

²⁰⁹ სადოქტორო ნაშრომის 4.7 თავში მითითებული სასამართლო პრაქტიკა

²¹⁰ Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014)*, 135.

²¹¹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-174/11 Finanzamt Steglitz v Ines Zimmermann, EU:C:2012:716.

²¹² იქვე, პარა 18

²¹³ იქვე, პარა 23

დოკუმენტებზე დაყრდნობით განმარტა, რომ აღნიშნული მიდგომა შეუსაბამობაში მოდის ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივასთან და შესაბამისად, ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის დარღვევასთან გვაქვს საქმე.

შესაბამისად, უშუალოდ წევრი სახელმწიფოს მიერ კონკრეტული მოქმედების განხორციელებისას, რომელიც დაკავშირებულია დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციასთან, საქონლის მიწოდებასთან ან მომსახურების გაწევასთან, მხედველობაში უნდა მოხდეს იმ გარემოების მიღება, რომ არათუ უშუალოდ საგადასახადო კანონმდებლობაში, არამედ სხვა რეგულირების სფეროში მოქცევად კანონმდებლობაში არ მოხდეს იმგვარი ნორმების ჩადება, რომელიც არათანაბარ მდგომარეობაში ჩააყენებს პირებს, რომლებიც სხვადასხვა სერვისის შეთავაზებას ახორციელებენ. ეს სერვისი კი მსგავსია სახელმწიფოს მიერ გაწეულ მომსახურებასთან, თუმცა ამ შემთხვევაში კონკრეტული მოთხოვნების გათვალისწინებით, ეს პირები წარმოადგენენ არა სახელმწიფო ორგანოებს ან მათ დაქვემდებარებაში მყოფ უწყებებს, არამედ კერძო ფიზიკურ ან იურიდიულ პირებს.²¹⁴

თუმცა მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის ის ასპექტიც, რომ უშუალოდ ჰარმონიზაციის პროცესი დასრულებული არ არის. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ თავის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაში, რომელიც შეეხებოდა იდეალ ტურიზმის საქმეს²¹⁵ და ფაქტობრივი გარემოებების მიხედვით შიდა ტრანსპორტირებისას მგზავრები და შესაბამისად მომსახურების გამწევი კომპანიები გათავისუფლებულნი იყვნენ დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან, ხოლო საერთაშორისო გადაყვანა არ იყო გათავისუფლებული დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან, ფისკალური ნეიტრალიტეტის დარღვევის და მასთან შეუსაბამობის ნაწილში აღნიშნა, რომ ჰარმონიზაციის პროცესი არის ნაციონალური კანონმდებლობების მეექვსე დირექტივასთან სრულ შესაბამისობაში მოყვანის პროცესი.²¹⁶ სასამართლომ მიუთითა, რომ ჰარმონიზაციის პროცესი მეექვსე დირექტივის მიღებით წარმატებულ გზას ადგას, თუმცა ის ჯერ კიდევ არ არის სრულად ჰარმონიზებული და სრული ჰარმონიზაციის პროცესი წარმოადგენს დროში განგრძობით მოვლენას და სანამ აღნიშნული ჰარმონიზაციის პროცესი დასრულდება, წევრ სახელმწიფოებს აქვთ შესაძლებლობა თავად განსაზღვრონ კონკრეტული გადასახადისაგან გათავისუფლების ნორმები, თუმცა სრული ჰარმონიზაციის პროცესის შედეგად ამგვარი წესების არსებობა ნაციონალურ კანონმდებლობაში წინააღმდეგობაში იქნება ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპთან.²¹⁷

²¹⁴ იქვე, პარა 35

²¹⁵ გადაწყვეტილება საქმეზე C-36/99 *Idéal tourisme SA v Belgian State*, EU:C:2000:405.

²¹⁶ იქვე, პარაგრაფი 17

²¹⁷ იქვე, პარაგრაფები 23-27

3.9. დასკვნა

დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივაში ნაწილობრივად დასრულებული ჰარმონიზაციის პროცესი დადებითად შეიძლება შეფასდეს, განსაკუთრებით ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის სწორად განვითარების შედეგად. აღნიშნული პრინციპი მრავალი მიზნის მიღწევას უწყობს ხელს და უმთავრესად საერთო მარკეტის ფუნქციონირების სწორად არსებობის გარანტია. როგორც სასამართლო გადაწყვეტილებებით დასტურდება, ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი წარმოადგენს უმნიშვნელოვანეს პრინციპს, რომელზე დაყრდნობითაც უნდა მოხდეს კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების შეფასება და გადაწყვეტა, ხომ არ გვაქვს სახეზე განსხვავებული მიდგომა, რომელიც შეუსაბამობაში მოვიდოდა დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მიზნებთან. ნეიტრალიტეტის პრინციპი წარმოადგენს სწორედ ჰარმონიზაციის პროცესის მთავარ მამოძრავებელ ძალას და სწორედ მისი საშუალებით ხდება, რომ კონკრეტული ტიპის საქონელი, რომელიც ერთ წევრ სახელმწიფოში იწარმოება, სრული კონკურენციის გაწევის უნარის მქონეა სხვა სახელმწიფოში, ადგილობრივად ნაწარმოებ პროდუქციასთან. თუმცა აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ უშუალოდ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო არ არის მუდმივად ერთგვაროვანი თავის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებში, რაც იდეალ ტურიზმის საქმემ კიდევ ერთხელ დაადასტურა.

ამასთან, როგორც აღნიშნული ანალიზიდან იკვეთება, ფისკალურ ნეიტრალიტეტს უდიდესი როლი უჭირავს დამატებული ღირებულების გადასახადის განვითარების და მისი გამოყენების პროცესში. მართალია დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივა ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპს მხოლოდ შესავალ ნაწილში მოიხსენიებს, თუმცა მთლიანი სასამართლო პრაქტიკა სწორედ ამ პრინციპის ქვეშ საკითხის გადაწყვეტას უკავშირდება. რეკომენდაციის სახით ვფიქრობ, უპრიანი იქნება თუ ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი ასახვას პოვებს შესაბამის კანონმდებლობაში, კერძოდ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 13² მუხლი²¹⁸ შეეხება საქართველოს საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობიდან გამომდინარე სასამართლო დავის განხილვას, სადაც რეკომენდირებულია შევიდეს ცვლილება და მითითებულ იქნას, რომ ამ ნაწილში სასამართლოები დავას განიხილავენ ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპით, იმის გათვალისწინებით, რომ აღნიშნული პრინციპი ქართული სასამართლო სისტემისთვის უცხოა, აუცილებელია ამ პრინციპის დეკლარირება მოხდეს საკანონმდებლო მოთხოვნის დონეზე, რათა უზრუნველყოფილი იყოს ცვლილების მიზნის მიღწევა. სხვა შემთხვევაში, ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპი, რომელიც არც დამატებული ღირებულების გადასახადის ცვლილებების

²¹⁸ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, 23/07/1999.

კანონპროექტში არ არის ნახსენები დარჩება უყურადღებოდ, რაც შეუძლებელს გახდის საუკეთესო ევროპული პრაქტიკის დამკვიდრებას.

4. დასაბეგრი ოპერაციები დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალში საქართველოსა და ევროკავშირის მაგალითზე

აღნიშნული თავის მიზანია ზოგადი ინფორმაციის მიწოდება დასაბეგრი ოპერაციების შესახებ, იმ წესების შესაბამისად რომელიც მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსსა და დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის მეორე მუხლის შესაბამისად. აღნიშნული მიზნის მისაღწევად ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა იქნება გაანალიზებული, იმის დასადგენად თუ როგორ უნდა იქნას თითოეული ნორმა განმარტებული და იმ მიმართულების ანალიზისთვის, რომელიც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს აქვს აღებული დასაბეგრი ოპერაციების შეფასებისას. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა მნიშვნელოვანია, რადგანაც ის მკვეთრ ხაზს ავლებს დასაბეგრი და გათავისუფლებულ ოპერაციებს შორის. უშუალოდ თუ რა წინაპირობების არსებობაა სახეზე დასაბეგრი ოპერაციისათვის გაანალიზებული იქნება მეექვსე თავში და მეექვსე თავში მოცემული ინფორმაცია, რომელიც აუცილებლად უნდა შესრულდეს იმისათვის, რომ დასაბეგრი ოპერაცია გვექონდეს სახეზე შედარებული იქნება ისეთი ტიპის ხელშეკრულებებთან, როდესაც საბოლოო მოხმარების ფაქტი სახეზე არ გვექონია, იმის დასადგენად უნდა დაიბეგროს თუ არა გაუქმებული, ან შეუსრულებელი კონტრაქტები დამატებული ღირებულების გადასახადით. ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ საქართველოს საერთო სასამართლოების პრაქტიკა მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით ძალიან მწირია და არ იძლევა შესაბამისი ანალიზის გაკეთების შესაძლებლობას.

აღნიშნული თავის პირველი ნაწილი დაეთმობა მიწოდების ანალიზს, რომელიც მოცემულია დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივაში და შესაბამისად გაანალიზებული იქნება რა წარმოადგენს მიწოდებას დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის. ამასთანავე, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის შესაბამისად გაანალიზებული იქნება ტერმინი „მიწოდება“ და აღნიშნულის ფარგლებში შეფასებული იქნება რა ითვლება დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის მიწოდებად.

ამასთანავე, იმის გათვალისწინებით, რომ ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივა არ ითვალისწინებს ტერმინის „მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ“ განმარტებას და შესაბამისად, აღნიშნული ტერმინის სწორად გამოყენებისათვის აუცილებელია, რომ გაანალიზებულ იქნას ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა, რომელმაც ისეთი დასაბეგრი ოპერაციების შეფასებისას, რომელიც კითხვის

ნიშნებს აჩენს შეიმუშავა კონცეპტი, რომლის მიხედვითაც მიწოდებასა და შესაბამისად მიღებულ ანაზღაურებას შორის უნდა არსებობდეს პირდაპირი კავშირი. თუმცა აღნიშნული, პირდაპირი კავშირის კონცეპტის ანალიზი მოხდება სხვა თავში, დამოუკიდებლად, რადგანაც ის პირდაპირ კავშირშია სწორედ შეუსრულებელი კონტრაქტების დაბეგვრის ძირეულ პრინციპთან და აუცილებელია აღნიშნული სადოქტორო ნაშრომის მიზნებისათვის „პირდაპირი კავშირის კონცეფციის“ თითოეული ელემენტი ჩაიშალოს მის საწყის ელემენტამდე, რათა მოხდეს სამართლებრივი პრობლემის სწორი ანალიზი. თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ მიწოდებულ საქონელს, ან გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის დავინახოთ პირდაპირი კავშირი, აუცილებელია მანამდე გაანალიზებულ იქნას ზოგადი წესის თანახმად რა წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის და შესაბამისად, ზოგადი ნაწილის შესაბამისად იქნას შეფასებული თუ რა შემთხვევაში უნდა მოხდეს შეუსრულებელი კონტრაქტების დაბეგვრა დამატებული ღირებულების გადასახადით.

4.7. დასაბეგრი ოპერაციების დეფინიციის მნიშვნელობა

დამატებული ღირებულების გადასახადი მიზნად ისახავს საბოლოო, პირადი მოხმარების უფლებისათვის გადახდილი თანხის დაბეგვრას.²¹⁹ აღნიშნული მიიღწევა არაპირდაპირი გადასახადის ბუნებით: იმის ნაცვლად რომ მოხდეს უშუალოდ საბოლოო მომხმარებლისათვის თანხის გადახდევინების დავალდებულება, თანხის მოგროვება, ადმინისტრირება და საბოლოოდ მისი გადახდა ხდება მომსახურების გამწევი ან საქონლის მიწოდებელი პირის მიერ, რომელსაც აქვს გადასახადის გადამხდელის სტატუსი.²²⁰ აღნიშნულ ოპერაციას საგადასახადო მიზნებისთვის დასაბეგრი ოპერაცია ეწოდება, რომელიც უნდა მოექცეს დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივით რეგულირებულ სფეროში, ან არაწევრი სახელმწიფოების შემთხვევაში ნაციონალური კანონმდებლობით რეგულირებულ და გათვალისწინებულ ნორმებში, ზოგადი წესის თანახმად. ზოგადი წესის შესაბამისად, როდესაც გადასახადის გადამხდელი ახორციელებს საქონლის მიწოდებას ან მომსახურების გაწევას, გადახდილი ფასი მოიცავს დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხის ოდენობასაც, რომელსაც აგროვებს, ადმინისტრირებას უწევს და საბოლოოდ ბიუჯეტში იხდის გადასახადის გადამხდელი.²²¹ აღნიშნული ზოგადი პრინციპი გვხდება ასევე

²¹⁹ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 121.

²²⁰ იქვე.

²²¹ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 112.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, რომელიც ერთმანეთისაგან განასხვავებს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ და იურიდიულ გადამხდელს.²²²

იმ მიზნების მისაღწევად, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემით არის განსაზღვრული და სწორედ დირექტივით არის გათვალისწინებული, ამავდროულად საგადასახადო სისტემის სწორად, გამართულად და ეფექტურად ფუნქციონირებისათვის ცალსახაა, რომ აუცილებელია დასაბეგრი ოპერაციების მნიშვნელობის განსაზღვრა. დასაბეგრი ოპერაციების მნიშვნელობის და იმის დადგენა, თუ რომელი ოპერაციები ექცევა დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივით გათვალისწინებულ და დასაბეგრი ოპერაციებში ასევე მნიშვნელოვანია ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის სწორი ფუნქციონირებისათვის.²²³ მხოლოდ ის ოპერაციები, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციებს წარმოადგენს ითვალისწინებს მეექვსე დირექტივით გათვალისწინებული წესების რეგულირების სფეროში მოხვედრას.²²⁴ ამასთანავე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსიც შესაბამისად სრულ და ამომწურავ ჩამონათვალს გვთავაზობს თუ რა ოპერაციები იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით და რა ოპერაციებია გათავისუფლებული შესაბამისი გადასახადისაგან.²²⁵

თუ რა წარმოადგენს დასაბეგრი ოპერაციებს, ამისათვის აუცილებელია ყურადღება გამახვილდეს დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე²²⁶ რომელიც განსაზღვრავს თუ რა წარმოადგენს დასაბეგრი ოპერაციებს ამ დირექტივის მნიშვნელობისათვის. იმისათვის, რომ კონკრეტული ოპერაცია შეფასდეს როგორც დასაბეგრი, აუცილებელია, რომ სახეზე გვქონდეს საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა კონკრეტული, შემხვედრი ანაზღაურების სანაცვლოდ.

როგორც აღნიშნული ნორმის შინაარსიდან იკვეთება, მომსახურების გაწევა ან საქონლის მიწოდება უმნიშვნელოვანესი ელემენტია იმისათვის, რომ მოხდეს კონკრეტული ოპერაციის დასაბეგრი ოპერაციად შეფასება. ამასთან, მომსახურების გაწევის ან საქონლის მიწოდება აუცილებლად უნდა განხორციელდეს თანმხვედრი

²²² როგავა ზ. გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ვაკმი, ბონდო მიცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი 2002 წ. 98.

²²³ ფისკალურ ნეიტრალიტეტთან დაკავშირებით, გთხოვთ იხილეთ *თავი 4*

²²⁴ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 122.

²²⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის VI კარი, რომელიც შეეხება დამატებული ღირებულების გადასახადს ამომწურავად ჩამოთვლის იმ წინაპირობებს, რა დროსაც კონკრეტული ოპერაცია იბეგრება შესაბამისი დამატებული ღირებულების გადასახადით. ამ მხრივ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ამომწურავ ჩამონათვალს გვთავაზობს და შესაბამისად ჩარჩოში აქცევს ყველა იმ წინაპირობას, რომლის დროსაც შესაძლებელია, რომ კონკრეტული ოპერაცია მოექცეს დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ნაწილში.

²²⁶ მუხლი 2 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

ანაზღაურების სანაცვლოდ, იმისათვის, რომ მოხდეს დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მეორე მუხლით გათვალისწინებული წესების შესრულება.

უშუალოდ რაც შეეხება საქონლის მიწოდებას, აღნიშნული განმარტებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მე-14 მუხლის შესაბამისად, რომლის მიხედვითაც: „*საქონლის მიწოდება წარმოადგენს ოპერაციას, რომელიც გულისხმობს საკუთრების უფლების გადაცემას მოძრავ ან უძრავ ქონებაზე.*“²²⁷ ხოლო უშუალოდ მომსახურების გაწევა განმარტებულია ამავე დირექტივის 24-ე მუხლით, რომლის თანახმადაც: „*მომსახურების გაწევა ითვლება ყველა ის ოპერაცია, რომელიც არ წარმოადგენს საქონლის მიწოდებას*“²²⁸ უშუალოდ სხვადასხვანაირად საქონლის მიწოდებისა და მომსახურების გაწევის დეფინიცია დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივაში მიზნად ისახავს ამ დირექტივის ფარგლების გაფართოებას და მაქსიმალურად ყველა ოპერაციის დასაბეგრ ოპერაციებში მოქცევას.²²⁹

მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ ყველა საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა არ მიუთითებს აუცილებლად ამ ოპერაციის შინაარსის დაბეგრის შესაძლებლობას. დამატებით, იმისათვის, რომ მოხდეს აღნიშნული ოპერაციის დასაბეგრად შეფასება აუცილებელია, რომ იგი განხორციელებული იყოს გადასახადის გადამხდელის მიერ²³⁰ და აღნიშნული მიწოდება განხორციელებული იყოს ანაზღაურების სანაცვლოდ. ამასთან, თუ სად მოხდება კონკრეტული დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელება არა რელევანტურია იმის დასადგენად უნდა მოხდეს თუ არა კონკრეტული ოპერაციის შეფასება როგორც დასაბეგრის.²³¹ მიწოდება, როგორც დასაბეგრი ოპერაციის წინაპირობა, მხოლოდ პირველი საფეხურია საბოლოო პასუხის მისაღებად სახეზე გვაქვს თუ არა დასაბეგრი ოპერაცია.²³² ამასთან, განსხვავებით ევროკავშირის დამატებული ღირებულების მეექვსე დირექტივისაგან, დღეს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი უსასყიდლო მიწოდებას მაინც მოიაზრებს დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგრის ობიექტად.²³³ თუმცა

²²⁷ მუხლი 14 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

²²⁸ მუხლი 24 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

²²⁹ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 124.

²³⁰ იხილეთ 3.3.4.1.

²³¹ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 125.

²³² Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 115.

²³³ დღეს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა.ა“ ქვეპუნქტი განსაზღვრავს, რომ დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით, რაც თავის

გასათვალისწინებელია, რომ საკანონმდებლო ცვლილების პროექტით საქონლის ან/და მომსახურების უსასყიდლო მიწოდება აღარ დაიბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით, რაც ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივასთან დაახლოების შედეგია.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, ცალსახაა, რომ ყველა ოპერაცია არ წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას და შესაბამისად, ერთიანი წესების არსებობა მნიშვნელოვანია, რათა დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის გამოყენებას და მის ფუნქციონირებას არ შეექმნას გარკვეული წინაღობები, არ მოხდეს ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპის დარღვევა იმგვარი ოპერაციების დაბეგვრით, რომელიც არ უნდა წარმოადგენდეს დასაბეგრ ოპერაციას, ან დასაბეგრი ოპერაცია არ დარჩეს გადასახადის გარეშე. აქედან გამომდინარე, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზანი, მისი დარიცხვა განხორციელდეს მაქსიმალურად მარტივად და ეფექტურად სწორედ პირველ რიგში დასაბეგრი ოპერაციების შინაარსზე დამყარებული.

4.8. განსხვავება საქონლის მიწოდებასა და მომსახურების გაწევას შორის

მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული სადოქტორო ნაშრომი მხოლოდ გაწეული მომსახურების დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ნაწილს შეეხება შეუსრულებელი ხელშეკრულებების ნაწილში, აუცილებელია ხაზის გავლება, თუ რა განასხვავებს მიწოდებულ საქონელს და გაწეულ მომსახურებას ერთმანეთისგან. თავად დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივა, როგორც უკვე აღინიშნა არ განმარტავს თუ რა არის მომსახურების გაწევა.²³⁴ ასევე, საქართველოს მოქმედი და წარსულში მიღებული საგადასახადო კოდექსები ყოველთვის მოიხსენიებდა მომსახურების გაწევას, როგორც ოპერაციას, რომელიც არ იყო საქონლის მიწოდება. თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ გაწეული მომსახურების ან მიწოდებულ საქონელს შორის განსხვავება ხშირად სხვადასხვაგვარი დაბეგვრის რეჟიმს იყენებს, აუცილებელია რომ ნათელი და მკაფიო ხაზი იყოს გავლებული თუ რა არის საქონლის მიწოდება და რა მომსახურების გაწევა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის. უშუალოდ ენობრივი განმარტების მეთოდის გამოყენებისას, მიწოდება იქნება ეს

თავში მოიაზრებს უსასყიდლო მიწოდების დროს დაბეგვრის აუცილებლობას. აღნიშნული წესი არ არის მომგებიანი ბიზნესისათვის, რადგანაც ნებისმიერი პირი თავისი ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ხშირ შემთხვევაში მომხმარებელთა მოზიდვის მიზნით ახორციელებს სხვადასხვა აქციებს, სადაც მაგალითად საქონელს ან მომსახურებას პირს უწევს უსასყიდლოდ ერთჯერადად, იმ მოლოდინით, რომ სამომავლოდ ამ პირების მიერ მათი მიწოდება მოწონებული იქნება და ისინი შეიძენენ კლიენტებს. დღევანდელი მოქმედი რედაქციის შესაბამისად, ბიზნესის მწარმოებელი, რომელიც აღნიშნული ტიპის აქციებს სთავაზობს მომხმარებელს წამგებიან პოზიციაშია, იმის გამო, რომ ერთის მხრივ უწევს საქონლის ან/და მომსახურების უსასყიდლო მიწოდება, თუმცა მაინც უწევს აღნიშნულზე გადასახადის გადახდა.

²³⁴ მსგავსად მეექვსე დირექტივისა, დამატებული ღირებულების გადასახადის არც ერთი დირექტივა, რომელიც მეექვსე დირექტივის ძალაში შესვლამდე მოქმედებდა არ განმარტავდა უშუალოდ გაწეული მომსახურების შინაარსს.

საქონლის თუ მომსახურების გაწევა გულისხმობს კონკრეტული ქმედების განხორციელებას, რომლის შედეგადაც ერთი პირის მიერ სხვა, მეორე პირისთვის ხდება კონკრეტული საქონლის მიწოდება ან მომსახურების მიწოდება (გაწევა).²³⁵

განსხვავება საქონლის მიწოდებასა და მომსახურების გაწევას შორის ისტორიული მნიშვნელობისაა და მისი მნიშვნელობა მრავალი ფაქტორიდან გამომდინარეობს.²³⁶ რიგ შემთხვევებში დასაბეგრი ოპერაციის ადგილის განსაზღვრება სწორედ იმაზეა დამოკიდებული მოხდა საქონლის მიწოდება თუ მომსახურების გაწევა.²³⁷ მაგალითად წევრ სახელმწიფოებში, სადაც მეექვსე დირექტივის შესაბამისად სხვადასხვა საპროცენტო განაკვეთია დადგენილი სხვადასხვა ტიპის საქონელსა თუ მომსახურების გაწევაზე და პროდუქტებზე, საკვებ ობიექტში ადგილზე საკვების მიღება ითვლება მომსახურების გაწევად და შესაბამისად, განსხვავებული საპროცენტო განაკვეთით იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის, მაშინ როდესაც თუ პირი ამავე დაწესებულებაში საკვებს წასაღები მიზნით შეიძენს აღნიშნული ითვლება საქონლის მიწოდებად და იქიდან გამომდინარე, რომ იგი საკვებად კვალიფიცირდება ხდება სხვაგვარი დამატებული ღირებულების საპროცენტო განაკვეთის გამოყენება. უფრო მეტიც, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის მისგან გათავისუფლების საკითხი შეიძლება დამოკიდებული იყოს იმ ფაქტზე, როგორ იქნება დაკვალიფიცირებული კონკრეტული ოპერაცია, მიჩნეულ იქნება ის საქონლის მიწოდებად თუ მომსახურების გაწევად.²³⁸

მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის გარემოებაც, რომ სამეცნიერო ლიტერატურაში არსებული ლიტერატურა, ისევე როგორც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები ძირითადად შეეხება მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებულ პრობლემურ საკითხებს.²³⁹ თუმცა ამავედროულად, კონკრეტული სადავო საკითხის გადაწყვეტისას ის პრინციპები, რომელიც სასამართლოს მიერ დადგენილი იქნა საქონლის მიწოდების საკითხთან დაკავშირებით, შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას გაწეული მომსახურების განმარტების დროს და საპირისპიროდ. მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული პრობლემური საკითხების სიმრავლე საქონლის მიწოდებასთან მიმართებაში იმით აიხსნება, რომ უშუალოდ საქონლის მიწოდება დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივაში განმარტებულია²⁴⁰ ხოლო მომსახურების გაწევა კი არ არის

²³⁵ კემბრიჯის ონლაინ ლექსიკონის მიხედვით - ტერმინი *supply* სწორედ ამგვარად არის განმარტებული

²³⁶ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 125.

²³⁷ მუხლი 31, COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

²³⁸ იქვე.

²³⁹ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 126.

²⁴⁰ მუხლი 14 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

განმარტებული და ის მიჩნეულია როგორც ყველა ოპერაცია, რომელიც არ წარმოადგენს საქონლის მიწოდებას.²⁴¹ ერთობლიობაში როგორც საქონლის მიწოდება, ასევე მომსახურების გაწევა დამატებული ღირებულების გადასახადის მე-2 მუხლით რეგულირებად სფეროში ჯდება და აქედან გამომდინარე, იზიარებენ ერთსა და იმავე მოთხოვნებს, მოხდეს მიწოდება იდენტიფიცირებულ მომხმარებელზე და აღნიშნული მიწოდება განხორციელდეს შემხვედრი ანაზღაურების სანაცვლოდ.²⁴² ზოგადად უშუალოდ საქონლის მიწოდებასთან დაკავშირებით პირველი მოსაზრებები გამოთქმულ იქნა გერმანიის სასამართლოების მიერ და იგი გააზრებულ იქნა როგორც: „*ნებისმიერი რამ, რის ფლობაც და გადაცემაც შესაძლებელია კონკრეტული პირის მიერ*“²⁴³ თუმცა სამომავლოდ უშუალოდ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ თავის მიერ დადგენილ სასამართლო პრაქტიკაში განმარტებულ იქნა, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივისთვის განმარტების აღება უშუალოდ ნაციონალური კანონმდებლობიდან ვერ იქნება შესაძლებელი.²⁴⁴ აღნიშნულის მიზეზი კი ის არის, რომ ნებისმიერ შემთხვევაში ნაციონალური, წევრი სახელმწიფოს შიდა სამოქალაქო კანონმდებლობა განსხვავდება ქვეყნების მიხედვით, ხოლო დამატებული ღირებულების გადასახადი ჰარმონიზებულ გადასახადს წარმოადგენს და ნებისმიერ შემთხვევაში მისი განმარტება უნდა მოხდეს არა რომელიმე წევრი სახელმწიფოს შიდა სამოქალაქო კანონმდებლობის ნორმებზე დაყრდნობით, არამედ უშუალოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის შესაბამისად.²⁴⁵ ამასთან, სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა, ყველა გადაწყვეტილებაში იმეორებს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის თითოეული დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის ნორმა განმარტებულ უნდა იქნას უნიფიცირებულად, საერთო წესით, რაც სამართლებრივად სწორ მიდგომას ჩამოაყალიბებს ევროკავშირში აღნიშნული გადასახადის მიზნებისთვის.²⁴⁶

შესაბამისად, მიუხედავად ნაციონალურ კანონმდებლობაში არსებული და დადგენილი განმარტებებისა, დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მიზნებისთვის თუ როგორ უნდა იქნას განმარტებული და გაგებული საკუთრების უფლების გადაცემა სხვა პირზე, რომელსაც ამ ქონების მართვის უფლება

²⁴¹ მუხლი 24 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

²⁴² Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 126.

²⁴³ იქვე.

²⁴⁴ გადაწყვეტილება საქმეზე C-305/01, Finanzamt Groß-Gerau v MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, EU:C:2003:377 პარაგრაფი 38.

²⁴⁵ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 125.

²⁴⁶ გადაწყვეტილება საქმეზე C-305/01, Finanzamt Groß-Gerau v MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, EU:C:2003:377 პარაგრაფი 38

გააჩნია, ისე როგორც საკუთარის დიდი ხნის განმავლობაში წარმოადგენდა სადავო საკითხს ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოსათვის.

თავდაპირველი განმარტება, რომელიც შეეხებოდა საქონელს მოცემულ იქნა ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ ერთ-ერთ საქმეზე, როდესაც სასამართლომ განმარტა, რომ: „საქონლად შეიძლება მიჩნეულ იქნას ის ნივთი, რომლის შეფასებაც შესაძლებელია ფულით და რომელსაც შესაძლებლობა გააჩნია, რომ შექმნას კონკრეტული მიწოდებით ღირებულება კომერციული მიზნებისთვის.“²⁴⁷ ამასთანავე, სასამართლოს მითითებით, რომელიც სხვა საქმეზე იქნა გაკეთებული - „საქონელს უნდა გააჩნდეს ფიზიკური მახასიათებელი, რომლის მიწოდებაც შესაძლებელია, რადგან ეს არის სწორედ ტერმინის მამოძრავებელი ძალა“²⁴⁸

აქედან გამომდინარე, სასამართლომ შემდგომში მიღებული გადაწყვეტილებით თავადვე დაავიწროვა ტერმინი „საქონლის“ მნიშვნელობა და შესაბამისად, განმარტა, რომ საქონელად შესაძლოა მიჩნეული იქნას მხოლოდ ის საქონელი, რომელსაც ფიზიკური ფორმა გააჩნია.²⁴⁹

უშუალოდ მხედველობაში უნდა იქნას საქონელთან დაკავშირებით ის გარემოებაც, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივაში მითითებულია საქონლის განმარტებისას რომ იგი აუცილებლად ხელშესახები უნდა იყოს, რაც დაკავშირებულია მის ფიზიკურ მახასიათებელთან.²⁵⁰

მსგავსად დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივისა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ერთმანეთისაგან განასხვავებს საქონლის მიწოდებასა და მომსახურების გაწევას, თუმცა აღნიშნული წესი ზოგადია და არ ეხება მხოლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის თავს.²⁵¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ზუსტად იმეორებს ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივით გათვალისწინებულ დანაწესს, კერძოდ საქონლის მიწოდებათ ითვლება პირის მიერ სხვა პირისთვის საქონელზე საკუთრების უფლების გზადაცემა სასყიდლით ან უსასყიდლოდ, ხოლო მომსახურების გაწევად ითვლება ყველა ის ქმედება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება.²⁵²

²⁴⁷ გადაწყვეტილება საქმეზე C-7/68 Commission v Italy, EU:C:1968:51 პარაგრაფი 42

²⁴⁸ გადაწყვეტილება საქმეზე C-97/98 Peter Jägerskiöld v Torolf Gustafsson, EU:C:1999:515 პარაგრაფი 38

²⁴⁹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-322/99 Finanzamt Burgdorf v Hans-Georg Fischer and Finanzamt Düsseldorf-Mettmann v Klaus Brandenstein, EU:C:2001:280.

²⁵⁰ გადაწყვეტილები საქმეზე C-305/01 in Finanzamt Groß-Gerau v MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, EU:C:2003:377, პარაგრაფი 38.

²⁵¹ მუხლი 16, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010.

²⁵² იქვე.

4.8.1. მომსახურების გაწევა

აღნიშნული კვლევის საგანი შეეხება სწორედ მომსახურების გაწევას დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის. უფრო კონკრეტულად, კვლევის საგანს წარმოადგენს თუ რა ტიპის მომსახურების გაწევა უნდა ჩაითვალოს დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად, მაშინ როდესაც სახეზე გვაქვს მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულების შეწყვეტა, გაუქმება ან სხვა გარემოების გამო შესრულების შეუძლებლობა. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დღეს მოქმედი რედაქცია არ აწესრიგებს ისეთ შემთხვევებს, თუ როგორ უნდა მოხდეს დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრა ისეთი შემთხვევების დროს, როდესაც არ მომხდარა საბოლოო მომხმარებლის მიერ მომსახურების მიღება. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განსახორციელებელი ცვლილებების კანონპროექტიც არ აკონკრეტებს მსგავსი საკითხების მიმართ გადასახადით დაბეგვრის წესს. აღნიშნული ცვლილებების პროექტი გამომდინარეობს სწორედ დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ასახვით და შესაბამისად, იმის გათვალისწინებით, რომ უშუალოდ მეექვსე დირექტივა მსგავს წესებს არ ითვალისწინებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განსახორციელებელი ცვლილებების კანონპროექტიც არ აწესრიგებს მსგავსი საკითხების მიმართ მიდგომას. აღნიშნულის პრაქტიკული მნიშვნელობა კი ძალიან დიდია, იქიდან გამომდინარე, რომ დღეს მოქმედი, ბაზარზე არსებული შეთავაზებების უდიდესი ნაწილი ითვალისწინებს ხელშეკრულების გაუქმების ან შესყიდული მომსახურების მიღების არ გამოყენების შესაძლებლობას, რაც პრაქტიკულად კითხვებს წარმოშობს თუ როგორ უნდა იქნას მსგავსი შემთხვევები დაბეგრილი საქართველოს საგადასახადო ორგანოების მიერ.

დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივაში მომსახურების გაწევა, როგორც უკვე აღინიშნა განმარტებულია 24-ე მუხლის პირველი ნაწილით, თუმცა განსხვავებით საქონლის მიწოდებისაგან, მომსახურების გაწევას აქვს უარყოფითი დეფინიცია - მომსახურების გაწევად ითვლება ყველაფერი, რაც მე-14 მუხლის შესაბამისად არ შეიძლება ჩაითვალოს საქონლის მიწოდებად. აღნიშნული, ნეგატიური დეფინიციის სწორად განმარტებისთვის აუცილებელია სწორად იყოს განსაზღვრული, თუ რა ქმნის საქონლის მიწოდების წინაპირობებს, რათა სხვა ყველა დარჩენილი ნაწილი ჩაითვალოს მომსახურების გაწევად. აღნიშნული დეფინიციიდან ასევე შესაძლებელია საწყის ეტაპზე აღინიშნოს, რომ დასაბეგრი ოპერაცია დაკვალიფიცირდება მომსახურების გაწევად მაშინ, როდესაც სახეზე არ გვაქვს საკუთრების უფლების გადაცემა უშუალოდ ხელშესახებ ნივთზე. საქონლის მიწოდებასა და მომსახურების გაწევას შორის არსებული განსხვავება ამ ორი სხვადასხვა ტიპის დასაბეგრი ოპერაციის ექსკლუზიურობას უსვამს ხაზს.²⁵³ სხვა სიტყვებით რომ ითქვას, მომსახურების გაწევის

²⁵³ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 132.

ამგვარი დეფინიცია მეექვსე დირექტივაში მიზნად ისახავს რაც შეიძლება მეტი ოპერაციის აღნიშნული მუხლის ქვეშ მოქცევას და მის დაბეგვრას.²⁵⁴ თუმცა ავტომატურად იმ დასკვნის გაკეთება, რომ თუ ოპერაცია არ ექცევა საქონლის მიწოდების დეფინიციის ქვეშ ის აუცილებლად დაკვალიფიცირებული იქნება როგორც მომსახურების გაწევა და შესაბამისად იქნება დასაბეგრი არასწორი იქნება.

დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივა არ მოიცავს კონკრეტულ სიას იმ ოპერაციებისა, რომელიც შესაძლებელია ჩაითვალოს მომსახურების გაწევად, თუმცა კონკრეტული მომსახურების გაწევის ოპერაციები გათვალისწინებულია დირექტივის 25-ე მუხლით.²⁵⁵ ამასთანავე, მომსახურების გაწევა შესაძლებელია განხორციელდეს სხვადასხვა ფორმებით, მაგალითისთვის უახლოეს პერიოდში საგადასახადო სისტემისათვის დიდ გამოწვევას წარმოადგენს ელექტრონულად გაწეული მომსახურების დაბეგვრის საკითხი, რომლის გარშემოც არაერთი სამეცნიერო ნაშრომი შეიქმნა, თუმცა დღეის მდგომარეობით ერთიანი წესი, თუ როგორ უნდა მოხდეს ევროკავშირში აღნიშნული მომსახურების დაბეგვრა გათვალისწინებული არ არის.²⁵⁶

როგორც უკვე აღინიშნა, დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს მოხმარების გადასახადს, რომელიც გადაიხდებინება საბოლოო მომხმარებელამდე მისასვლელი პროდუქტის შექმნის ყველა საფეხურზე. დამატებული ღირებულების გადასახადის მთავარ მიზანს წარმოადგენს, რომ დასაბეგრი ოპერაციების არეალი რაც შეიძლება ფართო იყოს და აღნიშნული გადასახადით დაიბეგროს რაც შეიძლება მეტი წარმოება და მომსახურების გაწევა საბოლოო მოხმარებისთვის. დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის, როგორც წესი ყველაზე გავრცელებულ ოპერაციებს სწორედ საქონლის მიწოდება და მომსახურების გაწევა წარმოადგენს.²⁵⁷

ყველა ის ოპერაცია, რომელიც არ ექცევა დამატებული ღირებულების გადასახადის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ წინაპირობებში, სამართლებრივი თვალსაზრისით წარმოადგენს ისეთ ოპერაციებს, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივით რეგულირებული სფეროს გარეთ რჩება და შესაბამისად, იგი არ იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით. აღნიშნულიდან გამონაკლისს არც მომსახურების გაწევა წარმოადგენს.

²⁵⁴ იქვე.

²⁵⁵ მუხლი 25, COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

²⁵⁶ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*; Sparmann N. *Tax Challenges of the Digital Economy: Does a Withholding Tax on Certain Digital Transactions Solve the Problem of Missing Taxation Rights, While Being In Line with EU-Law and the OECD Model Convention?* Ingman S.- *The “Free” Access to Online Platforms: Can personal data be treated as consideration from a VAT perspective?*

²⁵⁷ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 134.

ზოგადი წესის თანახმად, ოპერაცია სწორედ გადასახადის გადამხდელმა უნდა განახორციელოს და მიაწოდოს საბოლოო მომხმარებელს კონკრეტული საქონელი ან გაუწიოს მომსახურება, იმისათვის, რომ მოცემული ოპერაცია შეფასდეს როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციად. ამასთანავე, აუცილებელია რომ არსებობდეს პირდაპირი და უშუალო კავშირი მიწოდებულ საქონელს, გაწეულ მომსახურებას შორის და მიღებულ ანაზღაურებას შორის. აღნიშნული დასკვნის გამოტანა შესაძლებელია დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის სიტყვა სიტყვით განმარტების მეთოდის გამოყენებით. თუმცა მხედველობაშია მისაღები, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ შემუშავებულ და რაფინირებულ იქნა აღნიშნული საკითხი, რომელმაც უფრო მეტი ნათელი მოჰფინა ამ საკითხს და აღნიშნული სასამართლო გადაწყვეტილებებით დადგენილი პრაქტიკა წარმოადგენს იმ ტესტს, რომლითაც უნდა შემოწმდეს ეჭვის არსებობის შემთხვევაში სახეზე გვაქვს თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაცია. გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის არსებული პირდაპირი და უშუალო კავშირი აღნიშნული სადოქტორო ნაშრომისთვის წარმოადგენს ერთ-ერთ ძირითად ნაწილს და შესაბამისად, იგი ცალკე დამოუკიდებელ თავში იქნება განხილული, თუმცა უშუალოდ მიწოდების ნაწილში მნიშვნელოვანია, რომ მიწოდების სამართლებრივი და ეკონომიკური ბუნების ანალიზი მოხდეს.

4.8.2. მიწოდების მნიშვნელობა

იმისათვის, რომ გავანალიზოთ თუ რა ქმნის მიწოდებას, აუცილებელია, რომ მხედველობაში იქნას მიღებული დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილი და ამავდროულად აუცილებლად მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკა.²⁵⁸ თავად უშუალოდ სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მიუთითებს იმის აუცილებლობაზე, რომ ნაციონალურმა საგადასახადო ორგანოებმა და სასამართლოებმა მიწოდების განმარტებისას მხედველობაში მიიღონ ის დადგენილი და კარგად რაფინირებული სასამართლო პრაქტიკა, რომელიც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ შეიმუშავა მიწოდების განმარტებასთან დაკავშირებით.

იმის გათვალისწინებით, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი, ზოგადი წესის თანახმად წარმოადგენს მოხმარების გადასახადს, თუმცა გადასახადის გადახდევინება უშუალოდ მოხმარების პროცესში სირთულეს წარმოადგენს ადმინისტრაციული თვალსაზრისით, გადასახადის გადახდევინება ხდება მაშინ, როდესაც ხდება უშუალო კონტრიბუცია საბოლოო მოხმარების მიზნებისთვის.²⁵⁹ ამის

²⁵⁸ გადაწყვეტილება საქმეზე C-317/94 Elida Gibbs Ltd v Commissioners of Customs and Excise, EU:C:1996:400, პარაგრაფი 19.

²⁵⁹ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 134.

გათვალისწინებით, გავრცელებული მოსაზრება სამეცნიერო ლიტერატურაში მიუთითებს რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს მოხმარების უფლების გადასახადს.²⁶⁰ სწორედ იმისათვის, რომ უშუალოდ მოხდეს იმის გააზრება რა არის მოხმარების უფლება და შესაბამისად, მოხდეს სწორად დაბეგვრის განხორციელება, აუცილებელია ფართოდ იქნას დანახული და აღქმული, თუ რა არის მიწოდება.²⁶¹

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკით ცალსახაა, რომ აუცილებელია სახეზე გვექნოდეს ინდივიდუალური მომხმარებელი, რომელთანაც მოხდება მიწოდება შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ და აქედან გამომდინარე, კონკრეტული ოპერაცია მოექცევა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციაში, თუმცა ცალკეულ შემთხვევებში პირის მიერ შესაძლებელია იმ სარგებლობის მიღება, რაც მომსახურების მიწოდებასთან არის დაკავშირებული, თუმცა ოპერაცია კვლავ არ მოხდეს დასაბეგრი ოპერაციების სიაში.²⁶²

4.8.3. ინდივიდუალური სარგებელი

იმისათვის, რომ მიწოდება ჩაითვალოს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციად, იქნება ეს საქონლის მიწოდება თუ მომსახურების გაწევა, აუცილებელია, რომ სახეზე გვექნოდეს ინდივიდუალური სარგებელი, რომელიც კონკრეტული თანხის გადახდის სანაცვლოდ მიღებულ იქნება საბოლოო მომხმარებლის მიერ.²⁶³ ინდივიდუალური მომხმარებელი შეიძლება იყოს პირი, რომელიც საკუთარი თავისათვის ახდენს კონკრეტული საფასურის გადახდას, რათა მოიხმაროს კონკრეტული მომსახურება, ან შეიძლება იყოს მესამე პირი, რომელიც წარმოადგენს გადახდისას სქემის ნაწილს, ან ის კომერციულ სფეროშია ჩართული და შესაბამისად, ამ მიზნებისთვის იხდის კონკრეტულ საფასურს გადასახადის გადამხდელის მიერ მიწოდებული მომსახურებისათვის.²⁶⁴

აუცილებელია, რომ მიწოდებისათვის სახეზე აუცილებლად გვყავდეს იდენტიფიცირებადი მომხმარებელი. უშუალოდ სარგებლის ბუნებიდან გამომდინარე კი, აუცილებელია რომ ამ ტერმინის სწორი განმარტებისთვის სახეზე გვექნოდეს პირი, რომელსაც ექნება შესაძლებლობა საკუთარი ნება-სურვილის შესაბამისად მოიხმაროს ის საქონელი ან გაწეული მომსახურება, რომლის სანაცვლოდაც მის მიერ მოხდა გარკვეული საფასურის გადახდა.²⁶⁵

²⁶⁰ Englisch in Lang – *Value Added Tax and Direct Taxation* (2009), 22.

²⁶¹ იქვე.

²⁶² Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 137.

²⁶³ გადაწყვეტილება საქმეზე C-384/95 Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG v Finanzamt Calau, EU:C:1997:627 პარაგრაფი 25 23

²⁶⁴ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 137.

²⁶⁵ გადაწყვეტილება საქმეზე C-384/95 Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG v Finanzamt Calau, EU:C:1997:627 პარაგრაფი 21.

სარგებლის მიღების შესაძლებლობა შესაძლებელია აღწერილ იქნას იმგვარად, რომ მომხმარებელი მიზნად ისახავს გამოიყენოს აღნიშნული თანხის სანაცვლოდ მიღებული საქონელი ან მომსახურება თავის ან სხვის სასარგებლოდ.²⁶⁶ ძირითადი დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნის გათვალისწინებით შეიძლება აღინიშნოს, რომ სწორედ ეს წარმოადგენს მოხმარების უფლებას.

მოხმარების შესაძლებლობასთან და საბოლოო, იდენტიფიცირებადი მომხმარებლის ნაწილში კითხვა ასევე არსებობს იმასთან დაკავშირებით, სარგებლობის მიღების ნაწილში გათვალისწინებულ უნდა იქნას თუ არა ნივთის ეკონომიკური ღირებულება. ამასთან დაკავშირებით, სისტემური განმარტების მეთოდის გამოყენებისას, შესაძლებელია იმ არგუმენტის დაშვება, რომ ნებისმიერი მიწოდების საგანს გააჩნია ეკონომიკური ღირებულება.²⁶⁷ ამასთან, სამეცნიერო ლიტერატურაში გავრცელებული მოსაზრებების თანახმად, აუცილებელია რომ მიწოდებას გააჩნდეს და როგორც წესი მას აუცილებლად გააჩნია ინდივიდუალური ეკონომიკური ნომინალური ღირებულება.²⁶⁸

ამასთან, აუცილებლად მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული სი გარემოება, რომ ინდივიდუალური ეკონომიკური ღირებულება არ შეიძლება გაგებულ და განმარტებულ იქნას მხოლოდ სიტყვა სიტყვით განმარტების მეთოდით, იქიდან გამომდინარე, რომ როგორც წესი ყველა საქონლის ან გაწეული მომსახურების მიმართ არსებული სუბიექტური დამოკიდებულება სხვადასხვაა საბოლოო მომხმარებლის მხრიდან. როგორც მიწოდების სუბიექტური, ასევე ობიექტური ღირებულება უნდა იქნას გათვალისწინებული, როდესაც დასაბეგრი ოპერაციის შეფასება ხდება. იმის ნათელი მაგალითი, რომ ნივთის სუბიექტური და ობიექტური ღირებულება მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული არის ბარტერული ოპერაციები. პირის მიერ კონკრეტული ნივთის მიმართ არსებული სუბიექტური დამოკიდებულება, არ შეიძლება თავიდან ბოლომდე გახდეს ამ ნივთის შეფასების ობიექტური სტანდარტი. შესაბამისად, ბარტერული ოპერაციების დროს, შესაძლოა მოხდეს იმგვარი გაცვლა, როდესაც ერთი ნივთის ნომინალური, ბაზარზე არსებული ღირებულება ბევრად უფრო ნაკლებია, ვიდრე იმ ნივთისა, რომელშიც მოხდა მისი გაცვლა და შესაბამისად, მხედველობაში აუცილებლად უნდა იქნას მიღებული ასევე ნივთის ობიექტური, ეკონომიკური ღირებულება დასაბეგრი ოპერაციის შეფასების ეტაპზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მსგავსი დანაწესის აუცილებლობას არ ითვალისწინებს, შესაბამისად დიდია დივერგენციული გადაწყვეტილებების მიღების რისკი. არ არის განსაზღვრული, რომ აუცილებელია საბოლოო მომხმარებლისთვის კონკრეტული საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა იყოს ინდივიდუალური სარგებლის მომტანი, რაც საგადასახადო ადმინისტრაციას საშუალებას აძლევს

²⁶⁶ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 138.

²⁶⁷ იქვე.

²⁶⁸ Englisch in Lang – *Value Added Tax and Direct Taxation (2009)*, 24.

დაბეგროს ისეთი ოპერაციაც დამატებული ღირებულების გადასახადით, რომელიც საბოლოო მომხმარებლისთვის სარგებლის მომტანი არ არის.

4.8.4. საბოლოო, იდენტიფიცირებული მომხმარებელი

გარდა იმ ინდივიდუალური სარგებლისა, რომელიც სახეზე უნდა გვექონდეს მიწოდების ეტაპზე აუცილებელია, რომ სახეზე გვექონდეს ასევე საბოლოო, იდენტიფიცირებული მომხმარებელი. აღნიშნული პირი უნდა იყოს იმ საქონლის ან გაწეული მომსახურების მიმღები, რომლის მიწოდებასაც ახორციელებს გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირი. ამასთან, მნიშვნელობა არ აქვს თუ ვინ იღებს საბოლოო მიწოდებას, იქნება ეს ის პირი, რომელმაც თანხა გადაიხადა თუ მესამე პირი, რომელმაც სხვა პირის ინდივიდუალური სარგებლისთვის მოახდინა კონკრეტული თანხის გადახდა, მიწოდების ტერმინის განმარტებისთვის უმნიშვნელოა.²⁶⁹ მაშინ, როდესაც მიწოდებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის არსებობს პირდაპირი კავშირი, ის წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის დასაბეგრ ოპერაციას.²⁷⁰ აღნიშნულ შემთხვევაში თუ ვინ არის საბოლოო მომხმარებელი, თუ სწორად შესაძლებელია მიწოდებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის კავშირის დადგენა მნიშვნელოვანი არ არის. თუმცა აღნიშნული მომხმარებლის ნაწილი ეხება საბოლოო მომხმარებელს, იქიდან გამომდინარე, რომ საბოლოო მოხმარების მიზანი დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის ნაკლები მნიშვნელობის მქონეა.

ამასთანავე, აუცილებელია, რომ მიწოდება მოხდეს იდენტიფიცირებადი საბოლოო მომხმარებლისათვის, რადგანაც ჩვეულებრივ, საზოგადოებრივი ინტერესებისთვის განხორციელებული მოქმედებები არ ითვლება დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის დასაბეგრ ოპერაციად და აქედან გამომდინარე, საბოლოო, იდენტიფიცირებული მომხმარებლის დადგენის საკითხი მნიშვნელოვანია ოპერაციის დასაბეგრად შეფასების ეტაპზე. აღნიშნულის საფუძველზე, დასკვნის სახით შეიძლება აღინიშნოს, რომ საბოლოო და იდენტიფიცირებული მომხმარებელია ის, ვისაც შესაძლებლობა აქვს მის მიერ გადახდილი თანხისგან მიიღოს ინდივიდუალური სარგებელი.²⁷¹

როგორც აღნიშნულ თავში არსებულმა ანალიზმა ცხადყო, არსებობს მრავალი წინაპირობა იმისათვის, რომ ოპერაცია დაიბეგროს დამატებული ღირებულების გადასახადით. გარდა იმისა, რომ მომსახურებას გასწევს პირი, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევა და დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად არის რეგისტრირებული, მნიშვნელოვანია იმ კომპონენტების შესრულება, რომელიც

²⁶⁹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-384/95 Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG v Finanzamt Calau; EU:C:1997:627, პარაგრაფი 17.

²⁷⁰ იქვე, პარაგრაფი 13.

²⁷¹ Jasmin Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 139.

აღნიშნულ თავში იქნა განხილული. აღნიშნულის გათვალისწინებით, ნებისმიერი ოპერაციის შეფასებისას, საქართველოს საგადასახადო ორგანოებმა მხედველობაში უნდა მიიღონ არა მხოლოდ ოპერაციის დაბეგვრისთვის განსაზღვრული ფორმალური მოთხოვნები, რომელიც შესაძლებელია, რომ ერთი შეხედვით სრულდებოდეს, არამედ ოპერაციის შინაარსი, რომელიც შესაძლებელია გავლენას ახდენდეს ოპერაციის დაბეგვრის/არ დაბეგვრის საკითხზე. საკითხის სრულყოფილი გამოკვლევა მნიშვნელოვანია, გადასახადების კონსტიტუციური მნიშვნელობიდან გამომდინარე.

5. შესრულება ანაზღაურების სანაცვლოდ

აღნიშნულ თავში მსჯელობა დაეთმო დამატებული ღირებულების გადასახადისათვის ყველაზე მნიშვნელოვან კრიტერიუმს - შესრულებას ანაზღაურების სანაცვლოდ. გასათვალისწინებელია, რომ ანაზღაურება, როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადის მოქმედებისათვის მნიშვნელოვანი კომპონენტი საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსით არ არის გათვალისწინებული და დასაბეგრ ოპერაციას ასევე წარმოადგენს უსასყიდლო მიწოდება. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განსახორციელებელი ცვლილებების პროექტით, უსასყიდლო მიწოდება აღარ დაიბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით, რა ცვლილებითაც საქართველო უახლოვდება ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივას. შესაბამისად, მოცემულ თავში გაანალიზებულ იქნება ევროკავშირის საუკეთესო პრაქტიკა და საბოლოოდ შემოთავაზებული იქნება ის რეკომენდაციები, რომელიც ქართულმა საგადასახადო ორგანოებმა და საერთო სასამართლოებმა უნდა გაითვალისწინონ საკითხის/დასაბეგრი ოპერაციის შეფასების დროს.

დღეს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ანაზღაურებას შესრულების სანაცვლოდ არ ითვალისწინებს, როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადით ოპერაციის დაბეგვრის აუცილებელ წინაპირობას, თუმცა უსასყიდლო მიწოდება ცვლილებებით აღარ დაიბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით, შესაბამისად, მნიშვნელოვანია ყველა იმ კომპონენტის გააზრება, რაც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ ამ საკითხის ირგვლივ იქნა დადგენილი პრაქტიკის სახით, რათა მოხდეს საუკეთესო ევროპული პრაქტიკის დანერგვა ქართულ საგადასახადო სისტემაში.

როგორც უკვე აღინიშნა, იმის დასადგენად კონკრეტული ოპერაცია წარმოადგენს თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის შესაბამისად, აუცილებელია გადასახადის გადამხდელის მხრიდან განხორციელებული მიწოდება

მოხდეს ანაზღაურების სანაცვლოდ, რომლის გადახდაც ხორციელდება საბოლოო მომხმარებლის მხრიდან.

აღნიშნული თავი დაეთმოზა მსჯელობას, რა შემთხვევაში ითვლება ანაზღაურება როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადის აპლიკაციის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ელემენტი იმის განსაზღვრებად სახეზე გვაქვს თუ არა გადასახადით დასაბეგრი ოპერაცია. ამავდროულად, გაანალიზებული და შესწავლილი იქნება ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა, რომელიც იმის გადასაწყვეტად, კონკრეტული ოპერაცია უნდა დაიბეგროს თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით სწავლობს მიწოდებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის პირდაპირ კავშირს და მხოლოდ ასეთის არსებობის შემთხვევაში იღებს გადაწყვეტილებას, რომ მოცემული, კონკრეტული ოპერაცია უნდა იქნას დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგრილი.

5.7. ანაზღაურების დამახასიათებელი ნიშანთვისებები

ანაზღაურება მიწოდების განუყოფელი ნაწილია, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის.²⁷² აღნიშნული გამომდინარეობს დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მეორე მუხლის პირველი ნაწილიდან. ამასთანავე, გარდა იმისათვის, რომ ანაზღაურება მნიშვნელოვანია დასაბეგრია თუ არა ოპერაცია ამ მიზნების შეფასებისათვის, თავად ანაზღაურება განსაზღვრავს დასაბეგრი თანხის ოდენობას, დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის 73-ე მუხლის თანახმად.²⁷³ იმისათვის, რომ ოპერაცია მიჩნეულ იქნას დასაბეგრად, იგი შესრულებულ უნდა იქნას კონკრეტული ანაზღაურების სანაცვლოდ. ამასთანავე, იმის გათვალისწინებით, რომ აღნიშნული მხოლოდ ზოგადად გამომდინარეობს დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მეორე მუხლის პირველი ნაწილიდან, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ შექმნილი კონცეფციით, რომელსაც პირდაპირი კავშირის კონცეფცია ეწოდება, აუცილებელია მიწოდებულ საქონელს, გაწეულ მომსახურებასა და მის სანაცვლოდ არსებულ ანაზღაურებას შორის არსებობდეს პირდაპირი კავშირი. ასეთი კავშირის არ არსებობა კი თავისთავად გამორიცხავს ნებისმიერი, სადავოდ გახდილი ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის შესაძლებლობას. ამასთან, თუ კონკრეტული გაწეული მომსახურებისათვის ან მიწოდებული საქონლისათვის არ არის მიღებული შესაბამისი

²⁷² იქვე, 145.

²⁷³ მუხლი 73, COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax.

ანაზღაურება, აღნიშნული ოპერაცია ვერ იქნება შეფასებული როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაცია.²⁷⁴

ზოგადი წესის თანახმად, ტერმინი „ანაზღაურების სანაცვლოდ“ გულისხმობს ყველაფერს, რაც პირმა (გადასახადის გადამხდელმა) შეიძლება მიიღოს მიწოდებული საქონლის ან გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ.²⁷⁵

5.8. ანაზღაურების კონცეფცია

უშუალოდ ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის ნორმის შინაარსი ცალსახაა - მხოლოდ ის კონკრეტული ოპერაცია იქნება დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი, რომელიც ანაზღაურების სანაცვლოდ იქნება შეთავაზებული გადასახადის გადამხდელის მიერ საბოლოო მომხმარებლისათვის.²⁷⁶ თუმცა იმის მიუხედავად, რომ თავად უშუალოდ დირექტივის არსი მარტივად აღსაქმელია, შესაძლოა წარმოიშვას კონკრეტული პრობლემები განმარტებისას, თუ რა შეიძლება მიჩნეულ იქნას ანაზღაურებად და აქედან გამომდინარე აუცილებელია, რომ კონკრეტული ნიშანთვისებები, რაც ახასიათებს ანაზღაურებას, როგორც კონცეფციას განხილულ იქნას. ამასთან, როგორც უკვე აღინიშნა, დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსი ანაზღაურების კონცეფციის მნიშვნელობას არ ითვალისწინებს და ბეგრავს უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდებასაც.

5.8.1. ფულადი ანაზღაურება

ყველაზე გავრცელებული ანაზღაურების ფორმა, როგორც წარსულში დღევანდელ მოცემულობაშიც არის ფულადი ანაზღაურება, როდესაც კონკრეტული საქონელი ან მომსახურება საბოლოო მომხმარებლის მიერ შეძენილია ფულადი ერთეულის სანაცვლოდ. ნებისმიერ შემთხვევაში, თუნდაც კონკრეტული თანხა მხოლოდ ერთი კონკრეტული მომსახურებისთვის, ან საქონლისთვის იქნას გადახდილი ეს ჩვეულებრივ არის დასაბეგრი ოპერაცია და შესაბამისად, აღნიშნული ასრულებს დირექტივის მოთხოვნას მოხდეს კონკრეტული საქონლის ან მომსახურების მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ.²⁷⁷

არსებობს კონკრეტული შემთხვევები, როდესაც ანაზღაურების განხორციელება არ ხდება ფულადი ერთეულის მიხედვით. უფრო მეტიც, ევროკავშირის დამატებული ღირებულების საგადასახადო სისტემაში უკვე არსებობს კითხვები როდესაც პირების მიერ ხდება უშუალოდ ონლაინ პორტალებზე რეგისტრაციის განხორციელება, ამ დროს რეგისტრაციის გავლისას პირი ახორციელებს ონლაინ მომსახურების გამწევი

²⁷⁴ პარაგადაწყვეტილება საქმეზე C-89/81 Staatssecretaris van Financiën v Hong-Kong Trade Development Council, EU:C:1982:121 გრაფი 10

²⁷⁵ გადაწყვეტილება საქმეზე C-154/80 Staatssecretaris van Financiën v Association coopérative "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, EU:C:1981:38, პარაგრაფი 10.

²⁷⁶ Terra B.M.J. & Kajus J. *Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive section 8.8.4.*

²⁷⁷ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 148.

კომპანიისთვის თანხმობის მიცემას, მოახდინოს მისი პირადი მონაცემების დამუშავება. ამ მონაცემების დამუშავების შედეგად კი კომპანია (მაგალითისთვის ფეისბუქი) ახდენს კონკრეტული საწარმოებისათვის რეკლამის სერვისის შეთავაზებას და ამ კომპანიისათვის სასურველი აუდიტორიისთვის ამ რეკლამის მიწოდებას. დღეის მდგომარეობით აქტიურად მიმდინარეობს მსჯელობა, უნდა მოხდეს თუ არა აღნიშნული ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრა, თუმცა ზოგადი წესის თანახმად პირი კი არაფერს იხდის, მაგრამ მისი თანხმობა, დამუშავდეს მისი პირადი მონაცემები კომპანიას ეხმარება შემოსავლების მიღებაში და შესაბამისად, ის წარმოადგენს შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებულ წყაროს. დღეის მდგომარეობით აღნიშნული საკითხი და მასთან დაკავშირებული პრობლემები მხოლოდ თეორიულ ჭრილში განიხილება, იმიტომ რომ არც ერთი საერთაშორისო ორგანიზაციის მიერ არ არის გაკეთებული რეკომენდაცია, თუ როგორ უნდა იქნას შეფასებული პირის მიერ მისი პერსონალური მონაცემის ნომინალური ღირებულება და მსგავსი პრობლემატური საკითხებიდან გამომდინარე, ასეთი ქმედებები ჯერ-ჯერობით დაბეგვრის გარეშე რჩება.

5.8.2. ანაზღაურება მცირე, სიმბოლური თანხის სანაცვლოდ

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს სწორედ აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით მოუწია განმარტების გაკეთება, როდესაც სახეზე იყო მცირე, სიმბოლური თანხის ანაზღაურება, რაზედაც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ განმარტა, რომ თანხის ოდენობას განმსაზღვრელი მნიშვნელობა არ აქვს იმის დასადგენად, ადგილი ჰქონდა თუ არა ანაზღაურების მიღებას.²⁷⁸ აღნიშნული დავა შეეხებოდა საქონლის მიწოდებას კონკრეტული საწარმოს მიერ თავისი თანამშრომლებისთვის შემცირებულ ფასად.²⁷⁹ უშუალოდ საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლების მოსაზრებით თანამშრომელთა მიერ გადახდილი ანაზღაურება იმდენად მცირე იყო, რომ იგი არ შეიძლება მეორე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ ანაზღაურებად მიჩნეულიყო, თუმცა ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მითითებით თანხის ოდენობა ვერ იქნება იმის განმსაზღვრელი სახეზე არის თუ არა მიწოდება.²⁸⁰ ამ საქმესთან დაკავშირებით სამართლებრივმა მრჩეველმა განმარტა, რომ მომსახურების გამწევი პირი ან საქონლის მიმწოდებელი გადასახადის გადამხდელი იღებს თანხას კონკრეტული ოდენობით (თანხის ოდენობას კი მნიშვნელობა არ აქვს) ან იგი საერთოდ არ ღებულობს ანაზღაურებას და ამ ორ მოცემულობას შორის არ არსებობს შუალედური პოზიცია. შესაბამისად, მოსაზრება, რომ თანხის მცირე ოდენობა არ შეიძლება ჩაითვალოს

²⁷⁸ გადაწყვეტილება საქმეზე C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket, EU:C:2005:47

²⁷⁹ იქვე, პარაგრაფი 9.

²⁸⁰ იქვე, პარაგრაფი 38

მიწოდებად ანაზღაურების სანაცვლოდ უგულებელყოფილ იქნა.²⁸¹ ნებისმიერი თანხა, რომელიც გადასახადის გადამხდელის მიერ იქნება მიღებული მიჩნეულ უნდა იქნას როგორც ანაზღაურება, შესაბამისად იგი ვერ იქნება მიჩნეული როგორც ანაზღაურების გარეშე გაწეულ მომსახურებად და აქედან გამომდინარე, ნებისმიერი თანხის სანაცვლოდ გაწეული მომსახურება წარმოადგენს დამატებულ ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას.²⁸²

ამასთანავე, საბაზრო ფასებზე მითითება და საბაზრო ფასთან რეალურად მიღებული შემოსავლის შედარება დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის მოქმედებისთვის მნიშვნელობის მქონე არ არის.²⁸³ იქიდან გამომდინარე, რომ უშუალოდ მიწოდებულ საქონელს ან გაწეულ მომსახურებას უნდა გააჩნდეს სუბიექტური ღირებულება, რომელიც როგორც წესი განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის მიერ შეთავაზებული საქონლის ან მომსახურების ფასდადების მომენტში, გარე ფაქტორებს ანაზღაურების ნაწილში მნიშვნელობა არ გააჩნია.²⁸⁴

ამასთანავე, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილ იქნა პრაქტიკა, რომლის თანახმადაც, ფასის შემცირება და წინასწარი გადახდები ასევე წარმოადგენს და შესული უნდა იყოს დასაბეგრი თანხის ოდენობაში.²⁸⁵

5.8.3. მიწოდება ანაზღაურების გარეშე

ზემოაღნიშნული სასამართლო გადაწყვეტილებების ანალიზის საფუძველზე ცალსახაა, რომ ნებისმიერი, მინიმალური ანაზღაურებაც კი წარმოშობს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის ვალდებულებას. თუმცა აღნიშნული დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის სრულიად საპირისპირო შედეგი დადგა კომისიისა და ფინეთის სახელმწიფოს დავაზე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ.²⁸⁶ სასამართლომ დაასკვნა, რომ აღნიშნულ საქმეზე სახეზე არ გვქონდა მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ.²⁸⁷ საქმის ფაქტობრივი გარემოებების მიხედვით, კონკრეტული იურიდიული საწარმო მოსახლეობას, რომელსაც დაბალი შემოსავალი

²⁸¹ სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-412/03 in Hotel Scandic Gäsabäck AB v Riksskatteverket, EU:C:2004:746 პარაგრაფი 34.

²⁸² იქვე, პარაგრაფი 35.

²⁸³ იქვე, პარაგრაფი 36.

²⁸⁴ Terra B.M.J. & Kajus J. *Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive section 8.8.4.*

²⁸⁵ გადაწყვეტილება საქმეზე C-317/94 Elida Gibbs Ltd v Commissioners of Customs and Excise, EU:C:1996:400, პარაგრაფი 29.

²⁸⁶ გადაწყვეტილება საქმეზე C-246/08 Commission of the European Communities v Republic of Finland, EU:C:2009:671.

²⁸⁷ Englisch in Lang – *ECJ recent Developments in Value Added Tax (2014)*, 25.

ჰქონდა სთავაზობდა იურიდიული მომსახურების გაწევას უფასოდ.²⁸⁸ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს შეფასებით სახეზე არ იყო ორმხრივი ურთიერთობა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის, კერძოდ სახეზე იყო სამართლებრივი ურთიერთობა იურიდიულ ფირმასა და იმ პირს შორის, რომელიც ამ ფირმისაგან ღებულობდა უფასოდ მომსახურებას, მაგრამ რადგან უშუალოდ ეს პირი არ ახორციელებდა თანხის გადახდას, ამის გათვალისწინებით ადგილი არ ჰქონდა მიწოდებას ანაზღაურების სანაცვლოდ. აღნიშნულზე დაყრდნობით, მომსახურების გაწევა ან თუნდაც საქონლის მიწოდება, რომელიც ხდება კონკრეტული ანაზღაურების სანაცვლოდ არ ექცევა დამატებული ღირებულების გადასახადის აპლიკაციის ფარგლებში.

ამასთანავე, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის მიხედვით დივიდენდის სახით გადახდილი თანხა არ იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით.²⁸⁹

5.9. ანაზღაურების შეფასების სტანდარტები

5.9.1. ანაზღაურების სუბიექტური შეფასება

დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის შესაბამისად, ანაზღაურების ღირებულება უნდა განისაზღვროს სუბიექტურად.²⁹⁰ აღნიშნულის შეფასება ბევრად უფრო მარტივია მაშინ, როდესაც ანაზღაურება გადახდილია ფულის მეშვეობით. ამ დროს, ის კონკრეტული ვალუტა და ის ოდენობა, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იღებს საბოლოო მომხმარებლის მხრიდან ფასდება როგორც ანაზღაურება და მისი ნომინალური ღირებულების დადგენა ბევრად უფრო მარტივია, ვიდრე სხვა შემთხვევებში.²⁹¹ ამასთანავე, აღნიშნული მოსაზრება ასევე გამართლებულია ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხდება მცირე, სიმბოლური ანაზღაურების გადახდა.²⁹² სხვა შემთხვევებში იმის დადგენა, თუ რა სუბიექტური ღირებულება გააჩნია გადახდილ

²⁸⁸ გადაწყვეტილება საქმეზე C-246/08 Commission of the European Communities v Republic of Finland, EU:C:2009:671 პარაგრაფი 11.

²⁸⁹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-142/99 Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State, EU:C:2000:623, პარაგრაფი 20.

²⁹⁰ გადაწყვეტილება საქმეზე C-154/80 Staatssecretaris van Financiën v Association coopérative "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA", ECLI:EU:C:1981:38 პარაგრაფი 13.

²⁹¹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket. EU:C:2005:47, პარაგრაფი 24.

²⁹² იქვე, პარაგრაფი 22

თანხას საბოლოო მომხმარებლის მხრიდან რთული დასადგენია, თუმცა მისი დადგენა აუცილებელია დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის 73-ე მუხლიდან გამომდინარე, რადგანაც აღნიშნული მუხლის მიხედვით დგინდება დასაბეგრი თანხის ოდენობა.²⁹³

დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის მიხედვით ანაზღაურებად შეიძლება ჩაითვალოს მხოლოდ ის, რაც სუბიექტური ღირებულების სტანდარტით იქნა შეფასებული და გადახდილი გადასახადის გადამხდელისათვის საბოლოო მომხმარებლის მიერ.²⁹⁴ თუმცა მიუხედავად აღნიშნული განმარტებისა, საკმაოდ დიდი ხნის განმავლობაში იყო გაურკვეველი საგადასახადო ორგანოებისათვის თუ რა სტანდარტით უნდა მომხდარიყო მიწოდების სანაცვლოდ გადახდილი ანაზღაურების სუბიექტური ღირებულება და შესაბამისად, როგორ უნდა მომხდარიყო მიწოდების რეალური, ობიექტური ღირებულების განსაზღვრა რათა სწორად მომხდარიყო დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოთვლა თითოეულ ოპერაციაზე.²⁹⁵ აღნიშნულთან დაკავშირებით, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაში, რომელიც შეეხებოდა საქმეს *Empire Stores*²⁹⁶ სასამართლომ ზუსტად განმარტა რა იგულისხმება ანაზღაურების სუბიექტური შეფასების სტანდარტში და როგორ უნდა იქნას აღნიშნული სწორად გააზრებული და დანერგილი ყოველდღიურ პრაქტიკაში. აღნიშნული საქმე შეეხებოდა კომპანიას, რომელიც ახორციელებდა ფოსტის ადგილზე მიტანას და ყიდდა საქონელს კატალოგის დახმარებით. აღნიშნული სქემის მთავარი მიზანი იყო ახალი მომხმარებლების მოზიდვა. ამის გათვალისწინებით, კომპანია სთავაზობდა უკვე არსებულ მომხმარებლებს საჩუქრებს იმ შემთხვევაში თუ ისინი მათ მოუყვანდნენ ახალ მომხმარებელს და აღნიშნული საჩუქარი არსებულ მომხმარებელზე გაიცემოდა მას შემდეგ რაც მათ მიერ რეგისტრირებული, ახალი მომხმარებელი მოახდენდა პირველი შეკვეთის განთავსებას.²⁹⁷

თავდაპირველად ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში საჩუქრის გაცემა ხდებოდა ანაზღაურების სანაცვლოდ, იქიდან გამომდინარე, რომ პირველ კითხვაზე, საერთოდ ადგილი ჰქონდა თუ არა მოცემულ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციას, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ უპასუხა დადებით კონტექსტში.²⁹⁸ შესაბამისად, იმის გათვალისწინებით რომ უშუალოდ მხოლოდ კომპანია მოქმედებდა როგორც გადასახადის გადამხდელი და

²⁹³ მუხლი 73, COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

²⁹⁴ გადაწყვეტილება საქმეზე C-154/80 Staatssecretaris van Financiën v Association coopérative "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA", ECLI:EU:C:1981:38 პარაგრაფი 14.

²⁹⁵ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 151.

²⁹⁶ გადაწყვეტილება საქმეზე C-33/93 Empire Stores Ltd v Commissioners of Customs and Excise, EU:C:1994:225

²⁹⁷ იქვე, პარაგრაფები 9-14.

²⁹⁸ იქვე, პარაგრაფი 17.

არა მისი უკვე არსებული მომხმარებლები, საჩუქრის მიწოდება წარმოადგენდა დასაბეგრ ოპერაციას და საჩუქარში გადახდილი ღირებულება არსებული მომხმარებლებისგან წარმოადგენდა ახლად რეგისტრირებულ მომხმარებლებს, რომლებიც თავისი მხრიდან ახორციელებდნენ კოსმეტიკის შეკვეთის განხორციელებას. შესაბამისად, საჩუქრის გაცემა წარმოადგენდა დაპირებას, რომელიც კონკრეტულ პირობაზე იყო დამოკიდებული და იმის გათვალისწინებით, რომ აღნიშნული შესაძლებელია გამოხატულიყო ფულად ოდენობაში, კერძოდ ახალი მომხმარებლის მიერ შეკვეთის განხორციელებაში და ამ შეკვეთის განხორციელებისას გადახდილ თანხაში, სახეზე გვექონდა დასაბეგრი ოპერაცია.²⁹⁹

ამასთანავე, იმის დასადგენად თუ როგორ უნდა განისაზღვროს ანაზღაურების სუბიექტური ღირებულება, აუცილებლად ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმ გარემოებაზე, თუ რა ტიპის და რა ოდენობის ფასზე მოხდა შეთანხმება მხარეთა შორის.³⁰⁰ თუმცა როგორც სამართლებრივმა მრჩეველმა აღნიშნა, ძირითადად სუბიექტური ღირებულების განსაზღვრების და დადგენის მთავარ წყაროს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილი ფასი, რადგან ის განსაზღვრავს მის მიერ წარმოებული საქონლის ან გაწეული მომსახურების ღირებულებას.³⁰¹

ამასთანავე, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის მექანიზმი დირექტივის მე-80 მუხლის თანახმად, წევრი სახელმწიფო გარკვეულ შემთხვევებში უფლებამოსილია მოახდინოს ანაზღაურების თანხის სუბიექტური შეფასებისაგან განსხვავებული, სხვა თანხა. აღნიშნული მუხლის მიზანია, რომ არ მოხდეს გადასახადებისაგან თავის არიდება და მისი შემცირება, განსაკუთრებით იმ შემთხვევებში, როდესაც სამართლებრივ ურთიერთობაში მყოფი პირები არიან დაკავშირებული პირები და გარდა ამ დაკავშირებულობისა მათ არ ექნებოდათ არანაირი ლოგიკური ახსნა თუ რატომ მოხდა კონკრეტული საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა იმაზე ბევრად უფრო ნაკლებ ფასად, ვიდრე ეს საბაზრო ღირებულებით არის გათვალისწინებული.

6. პირდაპირი კავშირი გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის

უშუალოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის მიწოდების და მის სანაცვლოდ განხორციელებული ანაზღაურების ანალიზის შემდეგ აუცილებელია, რომ განხილულ იქნას ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა, რომლითაც შემუშავებულ იქნა პირდაპირი

²⁹⁹ იქვე, პარაგრაფი 19.

³⁰⁰ იქვე, პარაგრაფები 20

³⁰¹ სამართლებრივი მრჩეველის მოსაზრება საქმეზე C-33/93 in Empire Stores Ltd v Commissioners of Customs and Excise, EU:C:1994:106.

კავშირის კონცეფცია და რომლის შემოწმებაც ხდება იმის გადასაწყვეტად, კონკრეტული ოპერაცია უნდა დაიბეგროს თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით. აღნიშნული თავი დაეთმოთ სწორედ იმ სასამართლო გადაწყვეტილებების ანალიზს, რომელიც შეეხება პირდაპირი კავშირის კონცეფციის შექმნას და მის შემდგომ განვითარებას.

აღნიშნული კონცეფცია არ არის ასახული დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივაში და შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განსახორციელებელი ცვლილებების კანონპროექტი, ოპერაციის ამგვარი შეფასების წინაპირობებს არ ითვალისწინებს. მნიშვნელოვანია, რომ საქართველოს საერთო სასამართლოების მიერ აღნიშნული პრაქტიკა გაზიარებულ იქნას, რადგანაც ამ შემთხვევაში ხდება სრულიად და ყოველმხრივ საქმის ირგვლივ არსებული მასალების გამოკვლევა და გარდა ოპერაციის ფორმალური შეფასებისა, სახეზე გვაქვს საკითხის შინაარსობრივი კვლევა, რაც სახეზე გვაძლევს დასაბუთებულ გადაწყვეტილებას ნებისმიერ სადავო საკითხთან დაკავშირებით. საკითხის ყოველმხრივი და სრული გამოკვლევა კი სასამართლოს ვალდებულებაა.³⁰²

როგორც უკვე აღინიშნა, იმისათვის, რომ კონკრეტული ოპერაცია შეფასებულ იქნას დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციად, აუცილებელია, რომ იგი განხორციელებულ იქნას შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ. თუმცა ხშირია შემთხვევები, როდესაც ანაზღაურების განხორციელების და გაწეული მომსახურების შემდეგაც კი კვლავ არსებობს კითხვა უნდა მოხდეს თუ არა მოცემული, კონკრეტული ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრა. აღნიშნულ პრობლემატურ საკითხთან ეფექტური ანალიზისთვის ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ შეუმუშავა კონცეფცია, რომლის მიხედვითაც გაწეული მომსახურება ან მიწოდებული საქონელი და შესაბამისი ანაზღაურება უნდა იყოს უშუალოდ ერთმანეთთან პირდაპირ და უშუალო კავშირში.

დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად განსაზღვრულია ის წინაპირობები, თუ რა ქმნის დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის დასაბეგრ ოპერაციებს. ამ ნაწილში უნდა აღინიშნოს, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები ყველაზე მნიშვნელოვანი წყაროა ანალიზისთვის.³⁰³ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ შექმნილი პირდაპირი კავშირის თეორია საკმაოდ სოლიდურ კონცეფციას წარმოადგენს და სასამართლო აღნიშნულ კონცეფციაზე მითითებას ახდენს ყველა მსგავსი სასამართლო დავის გადაწყვეტისას.³⁰⁴

³⁰² მუხლი 105 (1) საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი 14/11/1997

³⁰³ მუხლი 266, ევროკავშირის ფუნქციონირების ხელშეკრულების აღნიშნული მუხლი განმარტავს, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო წარმოადგენს იმ ორგანოს, რომელსაც გააჩნია ექსკლუზიური უფლებამოსილება განმარტოს დირექტივებთან დაკავშირებული ნორმები.

³⁰⁴ აღნიშნული სადოქტორო ნაშრომის კვლევის საგანს არ წარმოადგენს უშუალოდ პირდაპირი კავშირის თეორიის შესწავლა, შესაბამისად, აღნიშნულ სადოქტორო ნაშრომში არ იქნება განხილული ყველა ის

პირდაპირი კავშირის თეორია, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებში და პრაქტიკაში სათავეს 1990 წლებიდან იღებს და მას შემდეგ ვითარდება და იხვეწება. აღნიშნული თეორია მრავალმხრივ სასარგებლოა, რადგანაც ის ერთი, ლეგიტიმურ მოლოდინს აჩენს გადასახადის გადამხდელისთვის თუ რა შეიძლება ჩაითვალოს დასაბეგრ ოპერაციად და მეორეს მხრივ ეხმარება ნაციონალურ სასამართლოებს მოახდინონ საკითხის სწორი და ეფექტური გადაწყვეტა, რითიც უზრუნველყოფილი იქნება დამატებული ღირებულების გადასახადის ღირეტივის ერთგვაროვანი გამოყენება ყველა წევრი სახელმწიფოს ტერიტორიაზე. გადასახადის გადამხდელის მიერ გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის აუცილებლად უნდა არსებობდეს პირდაპირი კავშირი.³⁰⁵ თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ ხდება კონკრეტული მომსახურების გაწევა, თუმცა ის ამის სანაცვლოდ ანაზღაურებას არ ღებულობს ის ვერ ჩაითვლება დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციად.³⁰⁶ პირდაპირი კავშირის ტესტი წარმოადგენს მთავარ ტესტს, რომლითაც უნდა შეფასდეს კონკრეტული ოპერაცია წარმოადგენს თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას.³⁰⁷ პირდაპირი კავშირის ტესტი არის ფუნდამენტური ელემენტი დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის ევროკავშირში.³⁰⁸ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებისას დადგინდება, რომ სახეზე გვაქვს პირდაპირი კავშირი გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის, ოპერაცია იქნება მიჩნეული დასაბეგრ ოპერაციად.³⁰⁹ ნებისმიერი ოპერაცია, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი აწარმოებენ, ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის აპლიკაციის ქვეშ მოექცევიან.³¹⁰ როგორც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა მოითხოვს მხოლოდ პირდაპირი კავშირის არსებობის დროსაა შესაძლებელი მიჩნეულ იქნას, რომ ოპერაცია იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით.³¹¹ თუ ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლის შედეგად დადგინდება, რომ სახეზე არ გვაქვს მიღებულ ანაზღაურებასა და გაწეულ მომსახურებას შორის კავშირი, მაშინ ეს ოპერაცია მოხვდება

სასამართლო გადაწყვეტილება, რომელიც მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით იქნა მიღებული ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ. მხოლოდ შერჩეული გადაწყვეტილებები, რომელშიც შეიქმნა, განვითარდა და დაიხვეწა აღნიშნული თეორია იქნება განხილული ამ თავის მიზნებისთვის.

³⁰⁵ Terra B.M.J., Kajus J. *Introduction to European VAT (Recast)*, 163.

³⁰⁶ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 119.

³⁰⁷ იქვე, 120

³⁰⁸ Prof. Dr. Ad Van Doesum, Prof. Dr. Herman Van Kesteren, Prof. Dr. Gert-Jan van Norden – *Fundamentals of EU VAT LAW*, chapter 3, page 128.

³⁰⁹ Prof. Dr. Ad Van Doesum, Prof. Dr. Herman Van Kesteren, Prof. Dr. Gert-Jan van Norden – *Fundamentals of EU VAT LAW*, chapter 3, page 128.

³¹⁰ Kesteren H. V. *Taxable and non-taxable transactions In Michael Lang, Recent developments in value added tax 2016*, 210.

³¹¹ იქვე.

დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის მოქმედების ფარგლებს გარეთ.³¹² ხოლო ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მესიჯი მკაფიოდ ამბობს, რომ ყველა კავშირი ავტომატურად პირდაპირი კავშირი არ აირს.³¹³

როგორც წესი, აღნიშნული პირდაპირი კავშირის დანახვა გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის პრობლემატურ საკითხს არ წარმოადგენს. აღნიშნული განსაკუთრებით ეხება საქონლის მიწოდების შემთხვევას, მაგრამ მომსახურების გაწევის ნაწილში საკითხი შესაძლოა ხშირად პრობლემატური გახდეს.³¹⁴

6.7. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო პრაქტიკა

უშუალოდ აღნიშნულ საკითხზე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა სათავეს 1990 წლებიდან იღებს და მას შემდეგ სასამართლო ყველა მსგავსი საკითხის გადაწყვეტისას იშველიებს აღნიშნული ტესტს, როგორც მექანიზმს იმის დასადგენად, უნდა მოექცეს თუ არა კონკრეტული ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციათა სიაში.

სასამართლოს მიერ ერთ-ერთი პირველი გადაწყვეტილება, რომელიც სწორედ პირდაპირი კავშირის კონცეფციის შექმნის საწყის გადაწყვეტილებად მიიჩნევა, წარმოადგენს სასამართლო დავა Apple and Pear Development Council³¹⁵ სადაც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს უნდა განემარტა, თუ რამდენად წარმოადგენდა მომსახურების გაწევას დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის ამ კომპანიის მიერ მისთვის საკანონმდებლო ფუნქციით გაწერილი ფუნქციების შესრულება.³¹⁶ ვაშლისა და მსხლის კომერციული მწარმოებლები ვალდებულნი იყვნენ აღნიშნული კომპანიისათვის გადაეხადათ წლიური საფასური, რომელიც დადგენილი იყო საგადასახადო და საბაჟო კომისიის მიერ 1966 წელს.³¹⁷ აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, თავად საგადასახადო და საბაჟო კომისია მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ კომპანიისთვის მოცემული, კანონმდებლობით დადგენილი წლიური საფასურის გადახდა არ წარმოადგენდა მიწოდებას ანაზღაურების სანაცვლოდ. შესაბამისად, Apple and Pear Development Council-ს უარი ეთქვა წინა სტადიაზე გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის

³¹² 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*, 61.

³¹³ იქვე.

³¹⁴ იქვე.

³¹⁵ გადაწყვეტილება საქმეზე C-102/86 Apple and Pear Development Council, EU:C:1988:120

³¹⁶ იქვე, პარაგრაფი 6.

³¹⁷ იქვე. პარაგრაფი 3.

ჩათვლასთან დაკავშირებით.³¹⁸ მოცემული დავის განხილვისას, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის მექანიზმზე დირექტივის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად მოითხოვს პირდაპირი კავშირის არსებობას, იმ სერვისს შორის რომელიც მიწოდებულია საბოლოო მომხმარებლისათვის და ამ საბოლოო მომხმარებლის მიერ გადახდილ ანაზღაურებას შორის.³¹⁹ დამატებით, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოცემული წლიური საფასურის გადახდა ვაშლისა და მხლის ბაღების მფლობელების მიერ ხდებოდა არა კონკრეტული ხელშეკრულების, არამედ საკანონმდებლო მოთხოვნების საფუძველზე.³²⁰ ამასთანავე, სასამართლომ დაასკვნა, რომ აღნიშნული ანაზღაურება არ წარმოადგენდა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას, იმის გათვალისწინებით, რომ უშუალოდ Apple and Pear Development Council არ ახორციელებდა არანაირი მიწოდების განხორციელებას.³²¹ აღნიშნული საქმე ცხადყოფს, რომ მიწოდება დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის და მის სანაცვლოდ მიღებული ანაზღაურება არის არა ზოგადი და საზოგადოებრივი ინტერესების სასარგებლოდ განხორციელებული საქმიანობა, არამედ ის წარმოადგენს იდენტიფიცირებადი მომხმარებლისათვის კონკრეტული მომსახურების გაწევას.³²²

აღნიშნული გადაწყვეტილება საფუძვლად დაედო პირდაპირი კავშირის კონცეფციის შექმნას ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მხრიდან, ხოლო მას შემდეგ აღნიშნული ტესტი სასამართლოს მიერ ხაზგასმული იყო ყველა იმ დავის გადაწყვეტისას, რომელიც დაკავშირებული იყო სწორედ მიწოდების დადგენასთან, შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ.

უშუალოდ Apple and Pear Development Council-ის საქმეზე სასამართლოს მიერ შესაფასებელი საკითხი საკმაოდ მარტივი იყო, სასამართლოს უნდა დაედგინა სავალდებულო მოსაკრებელის მოკრება წარმოადგენდა თუ არა მიწოდებას დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის. სწორედ ამ სავალდებულო გადასახადის ხასიათი გახდა ერთ-ერთი მთავარი არგუმენტი გადაწყვეტილების მიღებისას და დასაბუთებისას, რის გამოც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით მიიღო გადაწყვეტილება უარყოფით კონტექსტში. როგორც უშუალოდ Apple and Pear Development Council-ის სასამართლო გადაწყვეტილებამ

³¹⁸ იქვე, პარაგრაფი 2.

³¹⁹ იქვე, პარაგრაფი 11.

³²⁰ იქვე, პარაგრაფი 17.

³²¹ იქვე, პარაგრაფი 17.

³²² Prof. Dr. Ad Van Doesum, Prof. Dr. Herman Van Kesteren, Prof. Dr. Gert-Jan van Norden – Fundamentals of EU VAT LAW, chapter 3, page 129.

გვაჩვენა, პირდაპირი კავშირის ტესტი წარმოადგენს ერთ-ერთ აუცილებელ და ეფექტურ მექანიზმს კონკრეტული ოპერაციის შეფასების ეტაპზე.³²³

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, რომელიც შეეხებოდა Jürgen Mohr³²⁴ საქმეს, ეხებოდა სახელმწიფოს მიერ გაცემულ სუბსიდიის თანხას, რომლის თანახმადაც გადასახადის გადამხდელმა გადაწყვიტა შეეწყვიტა რძის პროდუქტის წარმოება.³²⁵ შესაბამისი სუბსიდიები გაცემული იყო სახელმწიფოს მიერ იმ ფერმერებზე, რომლებმაც მიიღეს რძის წარმოების შეჩერების გადაწყვეტილება.³²⁶ აღნიშნული სუბსიდიების მთავარი მიზანი იყო მომხდარიყო ბაზარზე არსებული მოთხოვნისა და მიწოდების დაბალანსება, ხოლო მოცემულ შემთხვევაში სახეზე იყო ბევრად უფრო მეტი რძის წარმოება, ვიდრე ბაზარზე ამის აუცილებლობა არსებობდა.³²⁷ მთავარი შეკითხვა წინასწარი გადაწყვეტილებისთვის, რომელზედაც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს უნდა ეპასუხა იყო შემდეგი: უნდა ყოფილიყო თუ არა მსგავსი სუბსიდიის მიღება ფერმერისგან, რომელიც დაეთანხმა სახელმწიფოს შეთავაზებას განეხორციელებინა რძის წარმოების შეწყვეტა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაცია.³²⁸ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ პირველ რიგში გადაწყვეტილების დასაბუთება დაიწყო იმ გარემოებაზე მითითებით, რომ რძის წარმოების შეწყვეტის გადაწყვეტილება სარგებლობას არ აძლევდა არც გადასახადის გადამხდელს და არც სახელმწიფოს, რომელმაც გასცა შესაბამისი სუბსიდია. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში სასამართლომ მიიჩნია, რომ ადგილი არ ჰქონდა იდენტიფიცირებული, საბოლოო მომხმარებლის მიერ კონკრეტული მომსახურების გაწევას და აქედან გამომდინარე, სასამართლომ დასმულ შეკითხვაზე მიიჩნია, რომ მოცემული სუბსიდიების მიღება კონკრეტული ფერმერის მიერ, რომელმაც ბაზარზე მოთხოვნა მიწოდების დარეგულირების მიზნით გადაწყვიტა დათანხმებოდა რძის წარმოების შეწყვეტას არ წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციას.³²⁹ ამასთანავე, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა დამატებული ღირებულების გადასახადის მთავარ მიზანზე, გადასახადის ბუნებაზე, რომელიც თავისი არსით მოცემულ შემთხვევაში უნდა იყოს მოხმარების გადასახადი, ხოლო მოცემულ საქმეზე მოხმარების ფაქტი საერთოდ არ ფიქსირდებოდა.³³⁰

³²³ Butler D. *The usefulness of the 'direct link' test in determining consideration for VAT purposes, EC tax review 2004-3*, 101.

³²⁴ გადაწყვეტილება საქმეზე C-215/94 Jürgen Mohr, EU:C:1996:72.

³²⁵ იქვე, პარაგრაფი 12.

³²⁶ იქვე, პარაგრაფი 3 .

³²⁷ იქვე, პარაგრაფი 14.

³²⁸ იქვე, პარაგრაფი 12.

³²⁹ იქვე, პარაგრაფი 22

³³⁰ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 115.

გადაწყვეტილება, რომელიც Jürgen Mohr-ის საქმეზე იქნა მიღებული წარმოაჩენს დამატებული ღირებულების გადასახადის მთავარი იდეის თვალსაჩინო მაგალითს. მიწოდება, რომელიც განხორციელებულია საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევით მხოლოდ მაშინ იბეგრება აღნიშნული გადასახადის მიზნებისთვის, თუ ამ მიწოდებით დგინდება საბოლოო მომხმარებლის მიერ ამ კონკრეტული საქონლის ან მომსახურების მოხმარების, ან ამ მოხმარების უფლების გამოყენების შესაძლებლობა. შესაბამისად მოხმარება, დამატებული ღირებულების გადასახადის აპლიკაციის მოქმედებისათვის უპირობო ელემენტს წარმოადგენს. როგორც სამართლებრივმა მრჩეველმა ჯეიკობსმა თავის მიერ მიღებულ მოსაზრებაში აღნიშნა, თავად დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივა შემოსაზღვრულია თავის მიერ დადგენილი ფარგლებით, რომელიც პირდაპირ და უშუალო კავშირშია მოხმარების ფაქტთან.³³¹

საქმეზე R. J. Tolsma³³² ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს წინასწარი გადაწყვეტილების ფარგლებში ნაციონალური სასამართლოს მიმართვის საფუძველზე მოუწია ემსჯელა, თუ რამდენად წარმოადგენს საზოგადო თავშეყრის ადგილებში მუსიკის დაკვრის შედეგად პირის მიერ მიღებული თანხები დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას.

R. J. Tolsma წარმოადგენდა ორღანის მუსიკოსს, რომელიც ნიდერლანდების სახელმწიფოში ქუჩაში მართავდა კონცერტებს. მისი მუსიკალური პერფორმანსების დროს ის გამვლელებს სთხოვდა დონაციის განხორციელებას. მისტერ ტოლსმა გარკვეული სიხშირით დადიოდა სახლებში, კარზე კაკუნის შედეგად მოსახლეობას სთავაზობდა მუსიკალური სერვისის განხორციელებას, თუმცა კონკრეტული საფასური ამ მომსახურების გაწევისთვის განსაზღვრული არ იყო.³³³ კონკრეტული წლის მონაცემების დაჯამების შედეგად, მან მიიღო საგადასახადო ორგანოების მხრიდან საგადასახადო მოთხოვნა, სადაც მითითებული იყო, რომ იგი ვალდებული იყო გადაეხადა დამატებული ღირებულების გადასახადი იმ მომსახურების გაწევისთვის, რის შედეგადაც ის ქუჩაში მოსახლეობისაგან თანხას ღებულობდა. მისტერ ტოლსმას მითითებით, აღნიშნული აქტივობა არ შეიძლება ჩათვლილიყო მიწოდებად და შესაბამისად, მოსახლეობისაგან მოგროვებული დონაცია არ შეიძლება ჩათვლილიყო ანაზღაურებად დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის.³³⁴

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ მხედველობაში მიიღო და ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ პირველ რიგში უნდა გაანალიზებულიყო დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის მიზნებიდან გამომდინარე და ამასთან, მხედველობაში უნდა მიღებულიყო დირექტივის სხვადასხვა ნორმები, ამასთანავე, თავად სასამართლოს მიერ წარსულში დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა. სასამართლომ მიუთითა, რომ მიწოდება

³³¹ სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-215/94 in Jürgen Mohr, EU:C:1995:405 პარაგრაფი 27.

³³² გადაწყვეტილება საქმეზე C-16/93 R. J. Tolsma, EU:C:1994:80.

³³³ იქვე, პარაგრაფი 3.

³³⁴ იქვე, პარაგრაფები 4-5.

ანაზღაურების სანაცვლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის არსებობს მხოლოდ მაშინ, როდესაც სახეზე გვაქვს სამართლებრივი ურთიერთობა ოპერაციაში მონაწილე პირებს შორის. ამასთანავე, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული სამართლებრივი ურთიერთობა უნდა არსებობდეს თანმხვედრად, რაც გადამხდელის მიერ საქონლის მიწოდებით ან მომსახურების გაწევით გამოიხატება, ხოლო საბოლოო მომხმარებლის მიერ კი შესაბამისი ანაზღაურების გადახდით.³³⁵ ამასთანავე, სასამართლომ აღნიშნა, რომ აუცილებელია შეფასებულ და შესწავლილ იქნეს ნებისმიერ შემთხვევაში მიწოდებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის რამდენად არსებობს პირდაპირი კავშირი.³³⁶

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ დამატებით აღნიშნა, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზე არ გვქონდა მხარეთა შორის შეთანხმება. ქუჩაში გამვლელის მიერ თანხის გადახდა ხდებოდა საქველმოქმედო მიზნებით და ისინი ვალდებულნი არ იყვნენ გაეღოთ კონკრეტული შემწეობა პირის მიმართ. ამასთანავე, უშუალოდ ქუჩაში გამვლელი ადამიანები არ ითხოვდნენ რომ მუსიკა ყოფილიყო მათთვის შეთავაზებული. თავად უშუალოდ ის ფაქტი, რომ მისტერ ტოლსმას გააჩნდა ლეგიტიმური მოლოდინი, რომ მისი მუსიკის დაკვრის შედეგად შესაძლებელი იქნებოდა კონკრეტული თანხის მოგროვება, არ წარმოადგენს საკმარის საფუძველს იმისთვის, რომ მივიჩნიოთ მოცემული მომსახურების გაწევა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის დასაბეგრ ოპერაციად.³³⁷ შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემული მომსახურების გაწევა რომელიც მხარეთა შორის სადავოდ იყო ქცეული არ წარმოადგენდა მიწოდებას ანაზღაურების სანაცვლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის.³³⁸ აღნიშნულ გადაწყვეტილებაში ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ მოახდინა პირდაპირი კავშირის ტესტის უფრო დეტალური ახსნა და მიუთითა, რომ იმისათვის რომ სახეზე გვქონდეს მიწოდებისა და შესაბამისი ანაზღაურების დაკავშირების შესაძლებლობა, აუცილებელია, რომ არსებობდეს სამართლებრივი ურთიერთობა მხარეთა შორის.³³⁹

აღნიშნულ საქმესთან დაკავშირებით სამართლებრივ მრჩეველს ჰქონდა იგივე პოზიცია, რომლის მიხედვითაც მან მიუთითა, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი მოხმარების გადასახადია, რომელიც პირდაპირ პროპორციული უნდა იყოს იმ მომსახურების გაწევის ან საქონლის მიწოდებისა, რომელშიც საბოლოო მომხმარებელი იხდის გარკვეულ, დაწესებულ საფასურს. ამასთანავე, მან მიღებულ მოსაზრებაში აღნიშნა, რომ მხოლოდ ისეთი ტიპის ურთიერთობა შეიძლება მიჩნეულ იქნას დასაბეგრ ოპერაციად, როდესაც სახეზე გვაქვს სახელშეკრულებო ურთიერთობით გათვალისწინებული გაცვლა. მომსახურების გამწევი ან საქონლის მიმწოდებელი პირი

³³⁵ იქვე, პარაგრაფი 14.

³³⁶ იქვე, პარაგრაფი 13.

³³⁷ იქვე, პარაგრაფები 19-20.

³³⁸ იქვე, პარაგრაფი 20

³³⁹ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 121.

ახდენს შესაბამისი პროდუქტის საბოლოო მომხმარებლისათვის მიწოდებას, ხოლო ეს უკანასკნელი ახორციელებს თანხის გადახდას მიღებული პროდუქციისთვის. ეს ურთიერთობა აუცილებლად უნდა ჯდებოდეს სახელშეკრულებო ფარგლებში.³⁴⁰ ამასთანავე, სამართლებრივმა მრჩეველმა თავის მოსაზრებაში დამატებით აღნიშნა, რომ სამართლებრივი ურთიერთობა, რომელიც აუცილებელი ნაწილია პირდაპირი კავშირის ტესტისა, იმგვარად უნდა იყოს რეგულირებული, რომ საგადასახადო ორგანოებს მარტივად შეეძლოთ სარგებლობის დანახვა. იმ სარგებლობის, რომელსაც საბოლოო მომხმარებელი მიიღებს კონკრეტული თანხის გადახდის სანაცვლოდ.³⁴¹ ამასთან, დამატებით მოსაზრებაში აღნიშნული იქნა, რომ ის კონკრეტული თანხა, რომელსაც ქუჩაში გამვლელები შემოწირულობის სახით მისტერ ტოლსმას უხდიან არის სუბიექტური ღირებულება. მხარეთა შორის არ არსებობს სამართლებრივი ურთიერთობა.³⁴² ამასთან, მისი მოსაზრებით, იმის მხედველობაში მიღებით, რომ მხარეთა შორის სახელშეკრულებო გაცვლა სახეზე არ გვაქვს მომსახურებისა და მიღებული ანაზღაურების აღნიშნული არ უნდა იქნას მიჩნეული დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციად.³⁴³

აღნიშნული გადაწყვეტილების შეჯამება შესაძლებელია შემდეგნაირად: პირდაპირი კავშირი მიწოდებულ მომსახურებასა და აღებულ ანაზღაურებას შორის არსებობს მხოლოდ მაშინ, როდესაც სახეზე გვაქვს სამართლებრივი ურთიერთობა, რომლის მიხედვითაც გათვალისწინებულია გადახდის ვალდებულება.³⁴⁴

სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა ერთ-ერთი უმთავრესი წინაპირობაა, იმისათვის, რომ მოხდეს კონკრეტული ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით. აღნიშნული გამომდინარეობს სწორედ მოცემულ საქმეზე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებით და ამ გადაწყვეტილებაში განვითარებული მსჯელობით.³⁴⁵ თუმცა ამავდროულად, ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ მოცემულ საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები შეფასების თვალსაზრისით საკმაოდ მარტივი იყო. მიწოდებულ მომსახურებასა და მიღებულ თანხას შორის არსებული პირდაპირი კავშირის დადგენა საკმაოდ მარტივი იყო სასამართლოსათვის. მთავარი პრობლემა, მოცემულ საქმეში სწორედ სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობის ინტერპრეტაცია იყო და შესაბამისად, მთავარი მსჯელობაც სწორედ ამ გზით განავითარა ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ. ამასთან, აღნიშნული გადაწყვეტილებით, სასამართლომ მოახდინა არსებული დადგენილი სტანდარტის უფრო მეტად გაშლა და ახალი ელემენტის - სამართლებრივი

³⁴⁰ სამართლებრივი მრჩეველის მოსაზრება საქმეზე C-16/93 in R. J. Tolsma, EU:C:1994:16, პარაგრაფი 13

³⁴¹ იქვე, პარაგრაფი 14

³⁴² იქვე, პარაგრაფი 23

³⁴³ იქვე, პარაგრაფი 27

³⁴⁴ Butler D. *The Usefulness Of The 'Direct Link' Test In Determining Consideration For VAT Purposes* (2004) 13 *EC TAX REVIEW*

³⁴⁵ Radeva Y. *VAT implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule? - International VAT monitor January/February 2019*, 4.

ურთიერთობის არსებობის აუცილებლობა იმისათვის, რომ სახეზე გვქონდეს პირდაპირი კავშირი გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის. შესაბამისად, კურსი, რომელიც 1990 წლებიდან ჰქონდა ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს აღებული არ შეცვლილა, უბრალოდ კონკრეტული კონცეფციის უფრო მეტად განმარტება და გარკვეულ ელემენტებად ჩაშლის ეტაპზე ახალი ელემენტის შემოთავაზებით შემოიფარგლა. აღნიშნულის სწორად გააზრებისთვის ახალი ელემენტის დამატებამ კი უფრო მეტად მისცა შესაძლებლობა მხარეებს ჰქონდეთ ლეგიტიმური მოლოდინი თუ რა შეიძლება ჩაითვალოს მიწოდებად დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის და ამავდროულად, ნაციონალური სასამართლოები გადაწყვეტილების მიღებისას უფრო მეტად და სწორად მოახდენენ პირდაპირი კავშირის ტესტის გამოყენებას სადავოდ გახდილი ოპერაციის შეფასებისას.

აღნიშნული სასამართლო გადაწყვეტილებების ანალიზი შესაძლებელია განვითარების თვალსაზრისით შემდეგნაირად შეფასდეს. საქმეზე Apple and Pear Development council მიღებული გადაწყვეტილებით, სასამართლომ დაადასტურა, რომ მხარეთა შორის სავალდებულო, კანონით გათვალისწინებული თანხის გადახდა, რომელსაც ინდივიდუალური სარგებელი არ მოაქვს არ შეიძლება ჩაითვალოს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციად. საქმეზე Jürgen Mohr სასამართლომ დამატებული ღირებულების გადასახადის მთავარი მოთხოვნა - მოხმარება ვერ დაადგინა და მიიჩნია, რომ მოხმარების, როგორც ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადი დირექტივის ერთ-ერთ უმთავრესი ელემენტის არ არსებობა კონკრეტულ ოპერაციაში თავის თავშივე გამორიცხავს ამ ოპერაციის დასაბეგრად მიჩნევის შესაძლებლობას. ხოლო უშუალოდ საქმეზე R. J. Tolsma სასამართლომ ახალი ელემენტის - სამართლებრივი ურთიერთობის სავალდებულობის მოთხოვნით დაადგინა და უფრო მეტი ნათელი მოჰფინა პირდაპირი კავშირის ტესტის, როგორც ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ტესტის გამოყენების წინაპირობებს. აუცილებელია, რომ სახეზე გვქონდეს ორმხრივი სამართლებრივი ურთიერთობა მხარეთა შორის. აღნიშნული შესაძლებელია შეჯამდეს იმგვარად, რომ მომსახურების გამწევეს ჰქონდეს შესაძლებლობა დაიცვას საკუთარი მომსახურების მიღება ყველა იმ პირისაგან, რომელსაც მოცემული მომსახურების მისაღებად კონკრეტული ანაზღაურება არ გადაუხდიათ.³⁴⁶

შესაბამისად, R. J. Tolsma-ს საქმეზე მიღებული გადაწყვეტილების შემდეგ, იმის დასადგენად სახეზე გვაქვს თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაცია, პირველ რიგში შემოწმებულ უნდა იქნას არსებობს თუ არა სამართლებრივი ურთიერთობა მხარეთა შორის და ამის შედეგად დადგინდეს, სახეზე გვაქვს თუ არა პირდაპირი კავშირი გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის. ამავდროულად, აუცილებელია, რომ მოხმარება, რომელიც ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადი დირექტივის მოქმედებისთვის აუცილებელი

³⁴⁶ Butler D. *The usefulness of the 'direct link' test in determining consideration for VAT purposes, EC tax review 2004-3*, 93.

წინაპირობაა, აუცილებლად უნდა იყოს სახეზე, რათა მოხდეს კონკრეტული მომსახურების გაწევის დასაბეგრ ოპერაციად შეფასება. ამასთან, უშუალოდ მხედველობაში უნდა იქნას მიჩნეული კარგად დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა, რომლის მიხედვითაც მომსახურების გაწევა და საქონლის მიწოდებაა დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი, ვიდრე უშუალოდ გადახდები.³⁴⁷

სამეცნიერო ლიტერატურაში გავრცელებული მოსაზრებების თანახმად, პირდაპირი კავშირის ტესტი არ სრულდება, მაშინ როდესაც სახეზე გვაქვს ერთ-ერთი ან რამდენიმე, შემდეგი წინაპირობა:

- მიუხედავად იმისა, რომ მიწოდების რაოდენობა ცნობილია, მისაღები ანაზღაურება განსხვავებული და წინასწარ დაუდგენელია;
- უშუალოდ ანაზღაურება წინასწარაა ცნობილი, თუმცა მიწოდების რაოდენობა განსხვავებულია;
- მიწოდებისა და ანაზღაურების ფაქტები ცნობილია, მაგრამ ხელშეკრულება იმგვარად არის შედგენილი, რომ შეუძლებელია წინასწარ მოხდეს გამოთვლა და დადგენა ზუსტი რაოდენობისა;
- წინასწარ ცნობილია როგორც მიწოდების ფაქტი, ასევე ანაზღაურების ინფორმაცია, თუმცა აღნიშნულის მიუხედავად ხელშეკრულების შინაარსი თავისი არსით მიწოდების ხასიათს არ ატარებს.³⁴⁸

ამასთან, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა თავის თავში მოიაზრებს იმის შესაძლებლობას, რომ პირდაპირი კავშირის ტესტი მაშინაც დაკმაყოფილებულია, როდესაც მომსახურების გაწევა მხედველობაში ითვალისწინებს უშუალოდ მისაწოდებელი მომსახურებაზე წვდომის შესაძლებლობას. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, გადახდილი თანხით საბოლოო მომხმარებელი ქმნის გარანტიას, რომ მის მიერ სურვილის შემთხვევაში აღნიშნული სერვისით სარგებლობა შესაძლებელი იქნება, იმ ფაქტის მიუხედავად, ის საბოლოოდ გადაწყვეტს თუ არა აღნიშნული მომსახურების გამოყენებას.³⁴⁹ შესაბამისად, დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს არა უშუალოდ მოხმარების, არამედ მოხმარების უფლების გადასახადს.³⁵⁰

საბოლოოდ, დასკვნის სახით შეიძლება აღინიშნოს, რომ ის კრიტერიუმი, რომელიც უშუალოდ R. J. Tolsma-ს საქმეზე იქნა დამატებული პირდაპირი კავშირის ტესტისთვის ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ, მოითხოვს სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობას მხარეთა შორის და ამგვარად, ავიწროვებს

³⁴⁷ გადაწყვეტილება საქმეზე C-419/02 BUPA hospitals LTD, EU:C:2006:122, პარაგრაფი 50.

³⁴⁸ Kesteren H. V. *Taxable and non-taxable transactions In Michael Lang, Recent developments in value added tax 2016*, 215.

³⁴⁹ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 122.

³⁵⁰ გადაწყვეტილება საქმეზე C-174/00 Kennemer Golf & Country Club, EU:C:2002:200

დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის იმ ოპერაციათა ჯგუფს, რომელიც უნდა იყოს გადასახადით დაბეგერის ობიექტი.

ამასთან, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული სამეცნიერო ლიტერატურაში გავრცელებული მოსაზრება, რომლის მიხედვითაც ყველა ის კრიტერიუმი, რომელიც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ პირდაპირი კავშირის ტესტისთვის შეიმუშავა უნდა იქნას გაანალიზებული ერთობლიობაში.³⁵¹ თუ რომელიმე კონკრეტული ელემენტი სახეზე არ გვაქვს, მისი უარყოფა და პირდაპირი კავშირის ტესტის დაკმაყოფილება მხოლოდ იმ შემთხვევაშია შესაძლებელი, როდესაც ის გავლენას არ ახდენს ოპერაციის შინაარსის შეფასებაზე და ამ ელემენტის არსებობის გარეშე შესაძლებელი იქნებოდა ოპერაციის დასაბეგრად შეფასება.³⁵² თუმცა როგორც ნებისმიერი კითხვა, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის აპლიკაციის მოქმედებასთან არის დაკავშირებული შეფასებულ უნდა იქნას ინდივიდუალურად, თითოეული საქმის ფაქტობრივი გარემოებების მხედველობაში მიღებით.³⁵³

პირდაპირი კავშირის ტესტის არსებობას განსაკუთრებული როლი უჭირავს დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის სწორად ფუნქციონირების საკითხში. გავრცელებული მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ ნებისმიერ პირს, რომელიც მომსახურების გაწევას ეწევა, უნდა შეეძლოს იმ პირებისაგან საკუთარი მომსახურების მიღების აკრძალვა, ვინც არ იხდის კონკრეტულ ანაზღაურებას კიდევ ერთხელ უსვამს დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის ფუნქციას ხაზს, კერძოდ მოცემულ შემთხვევაში აუცილებელია, რომ მომსახურების გაწევა ხდებოდეს ანაზღაურების სანაცვლოდ. გარდა ამისა, მხოლოდ უშუალოდ მომსახურების გამწევი პირის კუთხიდან შეფასება საკმარისი არ არის. ამავდროულად უნდა შეფასდეს საბოლოო მომხმარებლის კუთხიდან კონკრეტული გადახდილი თანხის შინაარსის შეფასება.³⁵⁴ აღნიშნული სასამართლო შეეხებოდა კომპანიას, რომელსაც ყველანაირი ღირებულების გარეშე საკუთარი თანამშრომლები სამუშაო საათების დაწყებისთვის მიჰყავდა საკუთარი ტრანსპორტით სამუშაო ადგილას და სამუშაო დღის დასრულების შემდეგ ახდენდა ამ პირების უკან, საცხოვრებელ სახლებში დაბრუნებას.³⁵⁵ შესაბამისად, შეკითხვა, რომელზედაც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს პასუხი უნდა გაეცა იყო შემდეგი - *შეიძლება თუ არა მოცემული უფასო მომსახურება ჩაითვალოს მიწოდებად სატრანსპორტო მომსახურების გაწევის ნაწილში?*³⁵⁶ იმის გათვალისწინებით, რომ ტრანსპორტირების მომსახურება არ ცვლიდა მხარეთა შორის გაფორმებულ

³⁵¹ Simons - *Neutrality in VAT and the Organ Grinder EX TAX REVIEW (1994)*, 44.

³⁵² Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 84.

³⁵³ იქვე, 85.

³⁵⁴ გადაწყვეტილება საქმეზე C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG v Finanzamt Neustadt, EU:C:1997:491

³⁵⁵ იქვე, პარაგრაფი 11

³⁵⁶ იქვე, პარაგრაფი 13

ხელშეკრულებას, ამავდროულად დასაქმებულის ხელფასი იყო კვლავ იგივე რასაც ის ხელშეკრულების მიხედვით იღებდა, იმის მიუხედავად იგი გამოიყენებდა თუ არა სატრანსპორტო მომსახურებას, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონდა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი მომსახურების გაწევას.³⁵⁷ სასამართლოს მითითებით, მხარეთა შორის არსებული ურთიერთობა ითვალისწინებდა კონკრეტული სამუშაოს შესრულებას და იგი სატრანსპორტო სერვისზე არ იყო დამოკიდებული, შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში მხარეთა შორის არსებული უფასო მიწოდება არ შეიძლება ჩათვლილიყო როგორც მომსახურების გაწევა, რომელიც დაიბეგრებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის. განსახილველ შემთხვევაში, მართალია მხარე (დამსაქმებელი) ახდენდა პირთა უფასოდ გადაყვანას, მაგრამ სასამართლოს წინაშე დასმულ შეკითხვაზე დადებითი პასუხის გაცემის შემთხვევაში ოპერაცია შეფასდებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მე-80 მუხლის შესაბამისად და უფასო სერვისი შეფასდებოდა როგორც საბაზრო ფასით მიწოდებულ მომსახურებად, იმის გათვალისწინებით, რომ პირები ურთიერთდამოკიდებულნი იყვნენ.³⁵⁸ დასაქმებული პირების მიერ შესაბამისი სამუშაოს შესრულება არ იყო დამოკიდებული იმ ფაქტორზე, მოახდენდა თუ არა დამსაქმებელი მათ გადაყვანას სამუშაო ადგილზე და უკან, აქედან გამომდინარე, სასამართლომ ვერ დაინახა პირდაპირი კავშირი მხარეთა მიერ შესრულებულ სამუშაოსა და სატრანსპორტო მომსახურებას შორის, რომელსაც მოცემული პირი ეწეოდა. შესაბამისად, აღნიშნულ არგუმენტებზე დაყრდნობით ცალსახაა, რომ მოცემულ შემთხვევაში ორმხრივი ურთიერთობის დადგენა და ამ ურთიერთობაში მხარეთა როლის განსაზღვრა როგორც მომსახურების გამწვევის და შესაბამისად თანხის გადამხდელის მნიშვნელოვანია და ოპერაციის ორმხრივი ხასიათი საბოლოო პასუხზე გადამწყვეტ როლს თამაშობს.³⁵⁹

მოცემულ შემთხვევაში, იმისათვის, რომ მოცემული ოპერაცია ჩათვლილიყო დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციად, აუცილებელი იყო, რომ კონკრეტულ თანამშრომელს უარი ეთქვა მისი შრომითი ანაზღაურების გარკვეულ ნაწილზე იმ მომსახურების სანაცვლოდ, რომელსაც დამსაქმებელი სთავაზობდა სატრანსპორტო მომსახურების გაწევის საშუალებით. ამ შემთხვევაში შესაძლებელი იქნებოდა ხელშეკრულების ორმხრივი ხასიათის დანახვა. დამსაქმებლის მხრიდან სატრანსპორტო მომსახურების გაწევა, ხოლო თანამშრომლის მიერ ამ მომსახურების გამოყენების სანაცვლოდ შრომის ანაზღაურების ნაწილზე უარის თქმა ჩაითვლებოდა გადახდილ ანაზღაურებად.³⁶⁰

³⁵⁷ იქვე, პარაგრაფი 17

³⁵⁸ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 87.

³⁵⁹ იქვე.

³⁶⁰ Markx – *VAT on private use of company cars in cross-border situations – Double taxation or non taxation? EC Tax review 1998*, 92.

დასკვნის სახით შეიძლება აღინიშნოს, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო პირდაპირი კავშირის ტესტის არსებობას ხედავს იმ შემთხვევაში, როდესაც სახეზე მხარეთა შორის ორმხრივი ხელშეკრულებაა დადებული. მაშინ, როდესაც მხარეთა შორის არ არსებობს სამართლებრივი საფუძველი მათი შეთანხმების, ანუ არ გვაქვს სახეზე ხელშეკრულება, ან გადახდის ვალდებულება ამ სახელშეკრულებო ურთიერთობიდან კი არა, არამედ სავალდებულო ხასიათიდან გამომდინარეობს, შეიძლება ითქვას, რომ სახეზე არ გვაქვს გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის პირდაპირი კავშირი.

6.8. მომსახურების გაწევის და მისი მიღების სურვილი

სამეცნიერო ლიტერატურაში გავრცელებული მოსაზრების თანახმად, იმისათვის რომ გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის დანახულ იქნას პირდაპირი კავშირი აუცილებელია, რომ მომსახურების გამწევ პირს გააჩნდეს ამ მომსახურების გაწევის სურვილი.³⁶¹ მომსახურების გაწევის სურვილი კი, თავისთავად გულისხმობს, რომ პირს, რომელიც ბაზარზე მოქმედებს როგორც გადასახადის გადამხდელი, თავისი ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში უკეთებდეს შეთავაზებას მომხმარებლებს, რომ მათი თანხმობის შემთხვევაში ის მზად არის გაწიოს გარკვეული ტიპის მომსახურება. აღნიშნული შესაძლებელია შედარდეს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით განსაზღვრულ ოფერტთან, უფრო კონკრეტულად კი მოწვევად ოფერტზე, რომელიც პირთა განუსაზღვრელი წრისადმია მიმართული. ამ შემთხვევაში სურვილი სწორედ აღნიშნულის შეთავაზებით არის გამოხატული.

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ თავის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაში აღნიშნა, რომ მაგალითად ქურდობის შემთხვევაში, მსხვერპლს არანაირი სურვილი არ აქვს მოახდინოს კონკრეტული საქონლის გადაცემა ქურდისთვის. მაშინ, როდესაც მსგავსი სიტუაცია გვაქვს დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის შეუძლებელი იქნებოდა პირდაპირი კავშირის დადგენა საქონლის მიწოდების დროს, მარტივად, საქონლის მფლობელის სურვილის არ არსებობის გამო, მიეწოდებინა კონკრეტული პირისთვის ის ნივთი, რომელიც მას მოჰპარეს.³⁶² შესაბამისად, შესაძლებელია აღინიშნოს, რომ პირს უნდა გააჩნდეს განზრახვა და სურვილი მოახდინოს კონკრეტული მიწოდების განხორციელება და ამგვარი მიწოდების შესაძლებლობა პრაქტიკაში მას გააჩნდეს.³⁶³ ამავდროულად, შეთავაზების გაკეთებისას,

³⁶¹ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 91.

³⁶² გადაწყვეტილება საქმეზე C-435/05 Investrand BV v Staatssecretaris van Financiën. EU:C:2007:87 პარაგრაფი 36

³⁶³ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 92.

გადასახადის გადამხდელის მიერ, მოახდინოს კონკრეტული მიწოდების განხორციელება არ არის აუცილებელი განსაზღვრული იყოს ყველა ის სამართლებრივი შედეგი, რაც აღნიშნულ ოპერაციას შესაძლოა მოჰყვეს.³⁶⁴ ნებისმიერ შემთხვევაში, მიწოდების განხორციელების სურვილი, როგორც კრიტერიუმი შესაძლებელია შეფასდეს გადასახადის გადამხდელის შესაძლებლობით, მოახდინოს აღნიშნული მიწოდების განხორციელება პრაქტიკაში და აღნიშნული მიწოდების შეთავაზება ხორციელდებოდეს მისი ნების გამოვლენის თავისუფლების ფარგლებში. ამასთან, უშუალოდ აღნიშნული კრიტერიუმისათვის განსაკუთრებულად მაღალი სტანდარტების დაყენება სასამართლო პრაქტიკაში შეუსაბამოა იქნება დამატებული ღირებულების გადასახადის ღირეტივის მიზნებთან.³⁶⁵

გარდა გადასახადის გადამხდელის სურვილისა, მოახდინოს მიწოდების განხორციელება და აღნიშნული წარმოადგენს პირდაპირი კავშირის ტესტის ერთ-ერთ კრიტერიუმს, ნებისმიერ შემთხვევაში, მიწოდების მიმღები, საბოლოო მომხმარებელსაც უნდა გააჩნდეს შესაბამისი სურვილი მიიღოს შესაბამისი მიწოდება. აღნიშნული მიღების სურვილი, რომელიც თეორიაშია გავრცელებული შესაძლებელია ჩაიშალოს ორ ნაწილად - მიიღოს საბოლოო მომხმარებელმა კონკრეტული მიწოდება და ამავდროულად, მოახდინოს შესაბამისი ანაზღაურების გადახდა აღნიშნული მიწოდებისთვის.³⁶⁶ მიწოდების მიმღები, საბოლოო მომხმარებლის ნაწილში უფრო მარტივად შესაძლებელია მიღების სურვილის დადგენა, იქიდან გამომდინარე, რომ აღნიშნული კრიტერიუმის ორი წინაპირობა სურვილი და შესაბამისი ანაზღაურების გადახდა ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად, როგორც წესი არ არსებობს და შესაბამისად, მოცემული კრიტერიუმის შემოწმება პირდაპირი კავშირის ტესტის გავლისას მარტივია.

უშუალოდ პირდაპირი კავშირის ტესტი ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ შემოტანილ იქნა დასაბეგრი ოპერაციის შეფასების მიზნით 1990 წლებში და მას შემდეგ ის წარმოადგენს მთავარ ტესტს, რომელიც დღეის მდგომარეობითაც დასაბეგრი ოპერაციების ნაწილში აქტიურად გამოიყენება. აღნიშნული ტესტი კიდევ ერთხელ იქნა გამოყენებული უახლეს გადაწყვეტილებაში, რომელიც შეეხებოდა ევროკავშირის კომისიის მიმართვას სასამართლოსადმი ავსტრიის სახელმწიფოს წინააღმდეგ.³⁶⁷ აღნიშნული საქმე შეეხებოდა როიალტის გადახდას ავტორისათვის, რომელმაც გაყიდა მისი საავტორო უფლება მესამე პირზე, თუმცა ამ მესამე პირის მიერ საავტორო უფლების სხვა პირებზე გასხვისებისას ავტორი კვლავ დებულობდა შესაბამის პროცენტს მიღებული ანაზღაურებიდან. ავსტრიის სახელმწიფო მიიჩნევდა, რომ მოცემული ოპერაცია წარმოადგენდა ავტორის მიერ მიღებული ანაზღაურების დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციას, რაზედაც ევროკავშირის კომისიას ჰქონდა მოსაზრება, რომ ავსტრიის სახელმწიფოს მიერ

³⁶⁴ იქვე.

³⁶⁵ იქვე, 93

³⁶⁶ იქვე

³⁶⁷ გადაწყვეტილება საქმეზე C-51/18 European Commission Vs. Republic of Austria, EU:C:2018:1035

არ იქნა შესრულებული მოთხოვნები დამატებული ღირებულების გადასახადის მექანიზმზე ღირებულების სწორი იმპლემენტაციისათვის და შესაბამისად, აღნიშნულის საფუძველზე მიმართა ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს.³⁶⁸ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ კვლავ მიუთითა, რომ ოპერაცია მხოლოდ იმ შემთხვევაში წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას, თუ არსებობს პირდაპირი კავშირი მიწოდებასა და ამ მიწოდებისთვის მიღებულ ანაზღაურებას შორის.³⁶⁹ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ ავტორი, რომელმაც საკუთარი საავტორო უფლება გაყიდა მესამე პირზე არ მონაწილეობს მოლაპარაკების პროცესში იმ მესამე პირებთან, რომლებზედაც ხდება საავტორო უფლების მიყიდვა. უფრო მეტიც, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ავტორს არ მოსწონს შეთანხმებული ხელშეკრულების პირობები, მას არ აქვს არანაირი შესაძლებლობა გავლენა მოახდინოს ხელშეკრულების დადების გადაწყვეტილებაზე და აქედან გამომდინარე, ის არანაირ კავშირში არ არის ამ ხელშეკრულებასთან, გარდა იმ ნაწილისა, რომ ხდება მისი საავტორო უფლების გაყიდვა სხვა პირებზე.³⁷⁰ ფიქსირებული პროცენტი კი, რომელსაც ის იღებს მესამე პირებზე საავტორო უფლების მიყიდვის შედეგად წარმოადგენს ევროკავშირის სამართლით განმტკიცებულ უფლებას და ის არ არის სახელშეკრულებო ურთიერთობის ნაწილი და შესაბამისად, აღნიშნული ოპერაცია არ უნდა იქნას დაბეგრილი დამატებული ღირებულების გადასახადით.³⁷¹

დასკვნის სახით უნდა აღინიშნოს, რომ პირდაპირი კავშირის კონცეფცია, რომელიც აღნიშნულ თავში იქნა განხილული, წარმოადგენს მნიშვნელოვან კომპონენტს იმის განსაზღვრად უნდა მოხდეს თუ არა ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგრა. გადასახადის დაბეგრის მიზნებისათვის კი მნიშვნელოვანია, რომ საკითხი სრულად იქნას გამოკვლეული და საქმის მასალები იყოს სრულად შესწავლილი. პირდაპირი კავშირის კონცეფციის გამოყენება დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის მნიშვნელოვანია საქართველოს საერთო სასამართლოებისთვის, რადგანაც ამ შემთხვევაში ერთიანი საკითხის შემოწმების ტესტის არსებობისას შესაძლებლობა იარსებებს, რათა მოხდეს ერთგვაროვანი პრაქტიკის ჩამოყალიბება. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული პრაქტიკა, თავისი არსით კომპლექსურია და ეყრდნობა მრავალწლიან სასამართლო პრაქტიკას, რისი გადმოღებაც, ქართული რეალობის შესაბამისად სარგებელს მოუტანს ერთიანი, სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებას.

³⁶⁸ იქვე, პარაგრაფი 44.

³⁶⁹ იქვე, პარაგრაფი 45.

³⁷⁰ იქვე, პარაგრაფი 48

³⁷¹ იქვე, პარაგრაფი 49

7. სამართლებრივი ურთიერთობის ანალიზი

როგორც პირდაპირი კავშირის ტესტის ანალიზისას გამოიკვეთა, აღნიშნული ტესტის ერთ-ერთ უმთავრეს კომპონენტს წარმოადგენს მხარეთა შორის სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა. სამართლებრივი ურთიერთობა თავისი აზრით სწორედ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძველია, თუმცა სამართლებრივი ურთიერთობა, რომელიც მხარეთა შორის ხელშეკრულების სახით ფორმდება, სხვა მნიშვნელობას ატარებს სამოქალაქო სამართლებრივ ურთიერთობებში და ის სრულიად სხვა მნიშვნელობას შეიძლება იძენდეს დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის. აღნიშნული თავის მიზანია, მოახდინოს სამართლებრივი ურთიერთობის არსის, მისი მნიშვნელობის ანალიზი დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის.

ამასთან, საგადასახადო ვალდებულება იშვიათად არსებობს კერძო სამართლებრივი ურთიერთობის გარეშე. სამართლებრივი ურთიერთობის ცნება კი თავისი შინაარსით მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ოპერაციის შინაარსზე და მის მიმართ დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოყენების საკითხზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებს სამართლებრივი ურთიერთობის ცნებას, თუმცა აღნიშნული შეფასებულ უნდა იქნას კერძო სამართლებრივი ურთიერთობების ფონზე. მნიშვნელოვანი ბალანსი უნდა იქნას დაცული ოპერაციის სამართლებრივ შინაარსსა და ეკონომიკურ ფაქტორზე, რომელიც საერთო ჯამში ქმნის ოპერაციას ერთიანს და ორივე კომპონენტის შეფასება აძლევს საგადასახადო ორგანოებსა და სასამართლოებს ამ ოპერაციის სწორად შეფასების შესაძლებლობას.

7.7. სამართლებრივი ურთიერთობის მიზანი

ნებისმიერი ოპერაცია მხოლოდ იმ შემთხვევაში წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას, თუ ის განხორციელებულია შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ.³⁷² იმის დასადგენად კი, საქონლის მიწოდება და მომსახურების გაწევა განხორციელდა თუ არა შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ დადგენილ უნდა იქნას სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობის შესაბამისად.³⁷³ სამართლებრივი ურთიერთობის ფაქტის დადგენას განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს იმის შესაფასებლად, კონკრეტული ოპერაცია წარმოადგენს თუ არა დასაბეგრ ოპერაციას. სწორედ სამართლებრივი ურთიერთობის ფარგლებში დადებული ხელშეკრულებით შეიძლება განისაზღვროს თუ

³⁷² Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 84.

³⁷³ იქვე, 85

რა კონკრეტულ პირობებზე იყვნენ მხარეები შეთანხმებულები და რა იყო მიწოდების პირობა, საგანი, ანაზღაურების ოდენობა და ა.შ.³⁷⁴ ამასთანავე, სწორედ სამართლებრივი ურთიერთობის ფარგლებში გაფორმებული ხელშეკრულებით ხდება მხარეთა შორის არსებული შეთანხმების შეფასება, იყო თუ არა ის ორმხრივი პირობა, რაც აუცილებელ პირობას წარმოადგენს პირდაპირი კავშირის ტესტის შეფასებისათვის.³⁷⁵ მხარეთა შორის არსებული ურთიერთობის ორმხრივი შინაარსი მნიშვნელოვანია არა მხოლოდ ოპერაციის დაბეგვრის შეფასების მიზნით, არამედ იმ მიზნითაც, რომ მოხდეს იდენტიფიცირება თუ რაზე შეთანხმდნენ მხარეები.³⁷⁶ როგორც პირდაპირი კავშირის ტესტის ერთ-ერთი ნაწილი, სამართლებრივი ურთიერთობა მოითხოვს რომ გადასახადის გადამხდელის მხრიდან მოხდეს თანხის მიღება შესაბამისი მიწოდების სანაცვლოდ.³⁷⁷ უშუალოდ ტოლსმას გადაწყვეტილებაში ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ შემოიტანა ახალი მიდგომა პირდაპირი კავშირის ტესტის უფრო მეტი სიციხადისთვის სამართლებრივი ურთიერთობის სახით.³⁷⁸ აღნიშნული სამართლებრივი ურთიერთობა მხარეთა შორის შესაძლებელია აღქმულ იქნას, როგორც მთავარი ფაქტორი, რომელიც საგადასახადო ორგანოებს შეფასებისას დაეხმარება გაანალიზონ თუ რაზე იქნა შეთანხმება განხორციელებული, რა იყო მიწოდება, მისი პირობა და კონკრეტულად რა ანაზღაურება უნდა მიეღო გადასახადის გადამხდელს გაწეული მომსახურების ან მიწოდებული საქონლის სანაცვლოდ.³⁷⁹ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკით უშუალოდ ის ხელშეკრულება, რომელიც მხარეთა შორის არის გაფორმებული, ხაზს უსვამს იმ მნიშვნელოვან დეტალებს, რომელიც ამ შეთანხმების დაბეგვრის საკითხს წყვეტს.³⁸⁰

ამასთანავე, უშუალოდ ხელშეკრულებით შეიძლება განისაზღვროს და პასუხი გაეცეს იმ შემთხვევას, როდესაც საბოლოო მომხმარებელი რამდენიმე გადახდას ახორციელებს დროის სხვადასხვა მონაკვეთში რამდენად არის ის დაკავშირებული იმ ერთ მიწოდებასთან, რომელზეც მხარეები იყვნენ შეთანხმებულნი.³⁸¹ ამასთანავე სამართლებრივი ხელშეკრულება პასუხს სცემს იმ მრავალ კითხვას, რომელიც შესაძლებელია დაკავშირებული იყოს იმგვარ საკითხებთან, როგორცაა სახეზე გვაქვს დამოუკიდებელი მიწოდება თუ შერეული ოპერაცია, ამასთანავე ხელშეკრულებით შესაძლებელია განისაზღვროს სახეზე გვაქვს საქონლის მიწოდება თუ მომსახურების

³⁷⁴ იქვე.

³⁷⁵ იქვე, page 87

³⁷⁶ 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*, 178.

³⁷⁷ Terra B.M.J. & Kajus J. - *Introduction to European VAT (Recast)*, 173.

³⁷⁸ გადაწყვეტილება საქმეზე C-16/93 R. J. Tolsma, EU:C:1994:80, პარაგრაფი 14.

³⁷⁹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-34/99 Commissioners of Customs & Excise v Primback Ltd, EU:C:2001:271, პარაგრაფი 25.

³⁸⁰ იქვე, პარაგრაფი 28

³⁸¹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-37/08 RCI Europe v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, EU:C:2009:507

გაწევა და ა.შ. შესაბამისად, ხელშეკრულება და მხარეთა შორის რეგულირებული სამართლებრივი ურთიერთობა თამაშობს ინდიკატორის როლს, რომელიც ეხმარება სასამართლოს დაადგინოს ოპერაციის შინაარსი და შესაბამისი შეფასება მისცეს მას.³⁸²

სამართლებრივი ურთიერთობის მნიშვნელობა კიდევ ერთხელ თვალსაჩინო გახდა სასამართლო პრაქტიკაში, როდესაც სწორედ მხარეთა შორის არსებული ხელშეკრულება გახდა საფუძველი იმისა, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს დაედგინა ხელშეკრულების მხარეების იდენტობა.³⁸³

7.8. ორმხრივი შესრულება

ამასთანავე სამართლებრივი ურთიერთობის შეფასებისას, მხარეთა შორის გაფორმებული ხელშეკრულების დეტალების გააზრებისას, ორმხრივი შესრულება წარმოადგენს ამ სამართლებრივი ურთიერთობის იდენტიფიცირების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ელემენტს. ორმხრივი შესრულება, სხვა სიტყვებით ნიშნავს იმას, რომ კონკრეტული მიწოდება დასაბეგრი მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნება, თუ მიწოდება შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ იქნება განხორციელებული.³⁸⁴ აუცილებელია, რომ მიწოდების შემხვედრი ანაზღაურება იქნას გადახდილი საბოლოო მომხმარებლის მხრიდან.³⁸⁵ საქმეზე Lebara მიღებული გადაწყვეტილების არგუმენტაცია ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ ორმხრივი შესრულების ნაწილში განავითარა იმგვარად, რომ აუცილებელია სახეზე გვყავდეს მომსახურების გამწევი ან საქონლის მიწოდებელი გადასახადის გადამხდელი ერთის მხრივ და მეორეს მხრივ პირი, საბოლოო მომხმარებელი რომლის მიმართაც ხდება შესაბამისი მიწოდების განხორციელება.³⁸⁶ შესაბამისად, მხარეთა იდენტიფიცირების შესაძლებლობა სწორედ ორმხრივი შესრულების შედეგად პირთა უფლება მოვალეობების განსაზღვრებით არის შესაძლებელი.

³⁸² Henkow O. *Accessorium Sequitur Principle – The issue of defining the tax object for VAT purposes in Brokelind (ed) Principles of Law Status and Impact in EU TAX LAW*, 12.

³⁸³ გადაწყვეტილება საქმეზე C-653/11 Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v Paul Newey, EU:C:2013:409 პარაგრაფი 29

³⁸⁴ Kollmann J– *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 89.

³⁸⁵ გადაწყვეტილება საქმეზე C-520/10 Lebara Ltd v Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, EU:C:2012:264 პარაგრაფი 27

³⁸⁶ იქვე, პარაგრაფი 32.

7.9. სამართლებრივი ურთიერთობა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის

სამართლებრივი ურთიერთობა სამოქალაქო სამართლის სფეროში არსებობს სხვადასხვა შემთხვევებში. როგორც წესი, სამოქალაქო სამართალში სამართლებრივი ურთიერთობის წარმოშობის ყველაზე გავრცელებულ ფორმას წარმოადგენს მხარეთა შორის გაფორმებული ხელშეკრულება, რომელიც შესაძლებელია სხვადასხვა ფორმით იყოს განხორციელებული და დადებული. ის შეიძლება იყოს გაფორმებული წერილობით, ან მხარეები ზეპირად შეთანხმდნენ კონკრეტულ ხელშეკრულებაზე, თუ ამგვარი შეთანხმების შესაძლებლობას კანონი ითვალისწინებს ან პირდაპირ არ კრძალავს მას. ასევე სამართლებრივი ურთიერთობა წარმოიშობა დელიქტური ვალდებულებებიდან. ძირითადად, რომაული სამართლის ოჯახის ქვეყნები სწორედ ერთსა და იმავე იდეას მიჰყვებიან სამართლებრივ ურთიერთობაში განსხვავების დასადგენად. იმის მიუხედავად, რომ სამართლებრივი ურთიერთობა შესაძლებელია შეფასებულ იქნას სამოქალაქო სამართლის პრინციპებიდან გამომდინარე, სხვადასხვა ინტერპრეტაციები შესაძლებელია იქნას მიღებული, როდესაც სამართლებრივი ურთიერთობის შეფასება ხდება დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის. აღნიშნული საკითხი დიდი ხნის განმავლობაში წარმოადგენდა აზრთა სხვადასხვაობის მიზეზს, თუ როგორ უნდა შეფასებულიყო სამართლებრივი ურთიერთობა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის.

საქმეზე Town & County Factors LTD³⁸⁷ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ განმარტა, რომ სამართლებრივი ურთიერთობა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის შესაძლებელია იყოს იმგვარი შეთანხმებაც, რომელის სავალდებულო შედეგებს არ წარმოშობს მასში მონაწილე მხარეებისთვის. მოცემულ საქმეზე, მხარეთა შორის არსებული ვალდებულება, კერძოდ მიმწოდებლის შესრულება დამოკიდებული იყო მხოლოდ მიმწოდებლის კეთილსინდისიერებაზე.³⁸⁸ სასამართლომ გადაწყვეტილებაში აღნიშნა, რომ მოცემულ შემთხვევაშიც კრიტერიუმი, რომელიც პირდაპირი კავშირის ტესტისთვის არსებობს სამართლებრივი ურთიერთობის სახით კვლავაც სრულდება, მიუხედავად იმისა, რომ მოცემულ შემთხვევაში ხელშეკრულება არ წარმოადგენს მხარეთათვის შემბოჭველი ძალის მქონეს. სასამართლომ ამავე გადაწყვეტილებაში აღნიშნა, რომ არ შეიძლება სამართლებრივი ურთიერთობის კრიტერიუმი დამოკიდებული იყოს აღნიშნული ხელშეკრულების აღსრულების შესაძლებლობასთან.³⁸⁹ აქედან გამომდინარე, თუ სამართლებრივი ურთიერთობა სამოქალაქო ურთიერთობაში თავისი არსით დამოკიდებულია

³⁸⁷ გადაწყვეტილება საქმეზე C-498/99 Town & County Factors LTD, EU:C:2002:494

³⁸⁸ იქვე, პარაგრაფი 8.

³⁸⁹ იქვე, პარაგრაფი 23.

აღსრულების შესაძლებლობაზე, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის აღსრულების შესაძლებლობას მნიშვნელობა არ აქვს.³⁹⁰

როგორც სამართლებრივმა მრჩეველმა თავის მიერ მიღებულ მოსაზრებაში³⁹¹ აღნიშნა სამართლებრივი ურთიერთობის კრიტერიუმი არ უნდა იქნას შეფასებული იზოლირებულად, კერძოდ რაიმე კონკრეტულ ჭრილსა და მოთხოვნებში, რომლის დაკმაყოფილების შემთხვევაშიც შეიძლება მოხდეს ურთიერთობის ამგვარი შეფასება.³⁹² სამართლებრივი ურთიერთობა, მისი მოსაზრების თანახმად დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის სწორედ მიწოდებასა და გადახდილ ანაზღაურებას შორის კავშირის დამყარებას ემსახურება.³⁹³ შესაბამისად, თუ ხელშეკრულებისთვის, სამოქალაქო სამართლებრივ ურთიერთობაში არ არსებობს აღსრულების შესაძლებლობა ან სპეციალური ურთიერთობის მომგვარებელი ნორმა, ამავედროულად არ არსებობს შესაბამისი პროცედურული ნორმები, ის კვლავ შეიძლება სამართლებრივ ურთიერთობად იქნას შეფასებული დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის. ამასთან, მისი მოსაზრებით თუ სამართლებრივი ურთიერთობის შეფასება მოხდება ნაციონალური კანონმდებლობის შესაბამისად, ამავედროულად ნაციონალურ კანონმდებლობაში არსებული აღსრულების შესაძლებლობებით, იგი განსხვავებული იქნება თითოეული წევრი სახელმწიფოსათვის და შესაბამისად, აღნიშნული წინააღმდეგობაში იქნება ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპთან.³⁹⁴ სამართლებრივი ურთიერთობის შეფასებისას დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის აუცილებელია, რომ შეფასებისას გამოყენებულ იქნას ნაციონალური კანონმდებლობისგან განყენებულად, დამოუკიდებლად მდგომი კონცეფცია, რომელიც ერთიანი სტანდარტების დაწესებას შეუწყობს ხელს გადასახადის მიზნებისთვის.³⁹⁵

დასკვნის სახით შეიძლება აღინიშნოს, რომ ტერმინი სამართლებრივი ურთიერთობა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის არ არის მარტივი შესაფასებელი და ის უფრო ბუნდოვანია, ვიდრე ადვილად გასაგები. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის მიხედვით კი შეიძლება ითქვას, რომ ნებისმიერი სამართლებრივი ურთიერთობის შეფასებისას, ის ცალკე და დამოუკიდებლად უნდა იქნას შეფასებული, ვიდრე ეს რომელიმე ნაციონალური კანონმდებლობის სამოქალაქო სამართალშია მოცემული.³⁹⁶ ის არ არის დამოკიდებული აღსრულების შესაძლებლობაზე, უფრო მეტად

³⁹⁰ იქვე, პარაგრაფი 24

³⁹¹ სამართლებრივი მრჩეველის მოსაზრება საქმეზე C-498/99 in *Town & County Factors LTD*, EU:C:2001:494.

³⁹² იქვე, პარაგრაფი 37

³⁹³ იქვე, პარაგრაფი 38

³⁹⁴ იქვე, პარაგრაფი 39

³⁹⁵ *Vitale – Relations between Head offices and Permanent establishments VAT/GST V Direct taxation in Lang Value added tax and direct taxation (IBFD 2009)*, 786.

³⁹⁶ *Kollmann J. Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 92.

სამართლებრივი ურთიერთობა მიწოდებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის კავშირის დანახვაზეა ორიენტირებული. სამართლებრივ ურთიერთობას დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის აქვს ერთი მიზანი, მოახერხოს იდენტიფიცირება ყველა იმ პირობის, რომელიც ხელშეკრულებით არის გათვალისწინებული და აქედან გამომდინარე, კავშირის არსებობის შემთხვევაში აღნიშნულ ხელშეკრულებაზე დაყრდნობით სწორედ მოხდეს საგადასახადო რეჟიმისა და ვალდებულებების განსაზღვრა.³⁹⁷

7.10. უფლების ბოროტად გამოყენების პრაქტიკა

ის ფაქტი, რომ მხარეთა შორის სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა აუცილებელი წინაპირობაა ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგურისათვის, ცხადყოფს, თუ რაოდენ დიდი მნიშვნელობა და გავლენა აქვს სამართლებრივ ურთიერთობას საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობაზე. ზოგადად, სამართლებრივი ურთიერთობის ფარგლებში მოქმედი პირების მიერ გაფორმებული ხელშეკრულება ხაზს უსვამს იმ ეკონომიკურ რეალობას, რომელიც სახეზე გვაქვს და რომელზეც მხარეთა შორის მოხდა შეთანხმება. თუმცა ამავდროულად, შესაძლებელია მხარეთა შორის ხელშეკრულება იმგვარი ფორმით იქნას დადებული, რომ მათ ერთადერთ მიზანს წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულებებისაგან თავის არიდება.³⁹⁸

როგორც აღნიშნული მოსაზრებიდან იკვეთება, 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 უნდა იქნას გააზრებული 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

³⁹⁷ გადაწყვეტილება საქმეზე C-498/99 Town & County Factors LTD, EU:C:2002:494, პარაგრაფი 20.

³⁹⁸ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 99.

მოდრავი ქონების პირის საკუთრებაში გადასვლასთან დაკავშირებით, რაც ლიზინგის საფასურს ეკონომიკური თვალსაზრისით ქონების ღირებულების ნაწილად აქცევს)³⁹⁹

როგორც წესი, აღნიშნული კრიტერიუმების შემოწმების შედეგად, როგორც სამართლებრივი რეალობის, ასევე ეკონომიკური რეალობის შემოწმებისას მხარეთა შორის გამოხატული ნება ერთმანეთს ემთხვევა. თუმცა გარკვეული შეუსაბამობები ოპერაციის ფორმასა და შინაარსს როგორც წესი არსებობს და შესაბამისად, აღნიშნული საკითხი იწვევს გაურკვეველობას თუ რომელ ელემენტს უნდა მიენიჭოს მნიშვნელობა.⁴⁰⁰ 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 გაავრცელონ იმ ოპერაციაზე დაყრდნობით, რომელიც გადასახადის გადამხდელმა ეკონომიკური რეალობის გათვალისწინებით განახორციელა.⁴⁰¹ აღნიშნული დოქტრინის შესაბამისად, შესაძლებელია, რომ მოხდეს სახელშეკრულებო ურთიერთობით განსაზღვრული ვალდებულებების და უფლებების უგულებელყოფა და გამოყენებული საგადასახადო ნორმები დაყრდნობილი იყოს მხოლოდ ოპერაციის ეკონომიკურ შინაარსზე.

თუმცა იმის მიუხედავად, რომ ზემოაღნიშნული მიდგომა თანმიმდევრულად ჟღერს ის არაერთხელ იქნა გაკრიტიკებული. არაერთი მოსაზრებით, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა მხოლოდ ეკონომიკურ რეალობაზე დაყრდნობით სრულ წინააღმდეგობაში მოდის სამართლის პრინციპებთან და ბრმად აღნიშნული მეთოდის და მიდგომის გამოყენება დაუშვებელია.⁴⁰²

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.⁴⁰³

ამასთან, მნიშვნელოვანია მხედველობაში იქნას მიღებული უშუალოდ ის გარემოება, რომ ოპერაციის შეფასების ნაწილში მნიშვნელოვანია თუ როგორ იქნება ნორმა განმარტებული. იმის გათვალისწინებით, რომ საკანონმდებლო ნორმა, როგორც

³⁹⁹ Li J. *Economic Substance: Drawing the Line Between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance*, *Canadian Tax Journal*, Volume 54: Issue No. 1, 2006, 43-44.

⁴⁰⁰ Rosenblatt P. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries, Series on International Taxation, Volume 49, Kluwer Law International, 2015.* 138

⁴⁰¹ De Broe Luc, *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, 2008 Edition, IBFD Publications.* 168.

⁴⁰² Rosenblatt Paulo and Tron Manuel E., *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules, IFA Cahiers, Volume 103A, International Fiscal Association. 2018,* 14.

⁴⁰³ De Broe Luc, *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, 2008 Edition, IBFD Publications,* 170.

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 მხედველობაში, მაშინ როდესაც იურიდიული სფეროს წარმომადგენლებისთვის მნიშვნელოვანია, რომ ნორმის მიღებისას გაითვალისწინონ ნორმის სწორად ჩამოყალიბების აუცილებლობა და მისი მოსალოდნელი განმარტების ყველა შედეგი.⁴⁰⁴

როგორც საერთაშორისო ფისკალური ასოციაციის 2018 წლის ძირითად რეპორტშია მოხსენიებული, ურთიერთობის ეკონომიკურ ჭრილში შეფასება არ არის ერთგვაროვანი და მისი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობები საკმაოდ დიდ დისკრეციას ანიჭებს ნორმის შემფარდებელ ორგანოს.⁴⁰⁵ 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 იქნება⁴⁰⁶

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

არსებობს მოსაზრება, იმასთან დაკავშირებით, რომ დაუშვებელია მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის თვითნებურად შეცვლის შესაძლებლობა, მხოლოდ იმ არგუმენტებზე დაყრდნობთ, რომ შინაარსი აღმატებულია ხელშეკრულების ფორმასთან შედარებით.⁴⁰⁷ ნებისმიერი ურთიერთობის ფარგლებში ოპერაციის განხორციელების ფორმიდან გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო ან საგადასახადო კოდექსი, არამედ ამ ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა.⁴⁰⁸ 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

⁴⁰⁴ Richard K. Gordon and Victor Thuronyi, *Tax Legislative Process in Tax Law Design and Drafting*, edited by Victor Thuronyi, 2.

⁴⁰⁵ Rosenblatt Paulo, Op. cit., Pg. 134

⁴⁰⁶ იქვე, 12-13. იხილეთ: Jinyan Li, Op. cit., 53.

⁴⁰⁷ როგავა ზ. *საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, თბილისი 2012 წ. 479 იხ. იხ. ურიდია გ. *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები*, 2011, მ.73.9-ის კომენტარი

⁴⁰⁸ იქვე, 487

შესაბამისობაში უნდა იყოს მოქმედ კანონმდებლობასთან. მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის გარემოებაც, რომ გადასახადის ბუნება სხვადასხვაგვარად არის აღქმული იურისტების, ეკონომისტებისა და ბუღალტრების მიერ.⁴⁰⁹

თუმცა იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელშეკრულების შინაარსის შეფასების შედეგად დგინდება, რომ მხარეთა მიერ ხელშეკრულება დადებულია იმგვარად, რომ ისინი უფლებას იყენებენ ბოროტად და მათ ერთადერთ მიზანს წარმოადგენდა საგადასახადო შეღავათების მიღწევა და გადასახადებისაგან თავის არიდება, ამ შემთხვევაში ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკით ხელშეკრულების შინაარსის იგნორირება უნდა მოხდეს და ოპერაცია სწორედ ეკონომიკური და კომერციული რეალობის გათვალისწინებით უნდა იქნას შეფასებული.⁴¹⁰ იმის მიუხედავად, რომ სახელშეკრულებო დათქმა წარმოადგენს ისეთი შინაარსის მატარებელ ინფორმაციას, რომელიც მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული, ასეთი პირობების არსებობისას ხელშეკრულების ნორმები ვერ იქნება გადამწყვეტი ფაქტორი ოპერაციის საბოლოო შინაარსის შეფასებისას.⁴¹¹ თუმცა იმის მიუხედავად, რომ ხელშეკრულების შინაარსი და მისი დათქმები უფლების ბოროტად გამოყენების დროს უგულვებელყოფილი იქნება სასამართლოს მიერ, ის მაინც იქნება ინდიკატორი იმისა, რომ მხარეთა შორის არსებობდა სამართლებრივი ურთიერთობა.⁴¹² 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 მოთხოვნები, რომელიც ნაციონალური საგადასახადო კანონმდებლობით დასაბეგრი ოპერაციის ამგვარად შეფასების წინაპირობას წარმოადგენს იურისტებისთვის აუცილებელი ელემენტია ოპერაციის შინაარსის შეფასებისას.⁴¹³

მაშინ, როდესაც სახელშეკრულებო ნორმები იმგვარი ფორმულირებით არის გათვალისწინებული, რომ ის მხოლოდ გადასახადებისაგან თავის არიდებას ისახავს მიზნად, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის მიხედვით, ამგვარი ხელშეკრულების ნორმებისთვის სხვაგვარი, ეკონომიკური და კომერციული რეალობის შესაბამისი განმარტება უნდა იქნას

⁴⁰⁹ Sijbren C. – *A VAT Primer for Lawyers, Economists, and Accountants, Tax Analysts. 2011, 2*

⁴¹⁰ გადაწყვეტილება საქმეზე C-653/11 Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v Paul Newey, EU:C:2013:409, პარაგრაფი 44

⁴¹¹ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 130.

⁴¹² Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of Digital Economy*, 100.

⁴¹³ იქვე.

მიცემული საგადასახადო ორგანოებისა და ნაციონალური სასამართლოების მიერ.⁴¹⁴ ამასთანავე, მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ აღნიშნული გადაწყვეტილებით ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს დამატებითი ახსნა იმ ფაქტთან დაკავშირებით, თუ როგორ უნდა იქნას ოპერაციის შინაარსი ეკონომიკური და კომერციული რეალობის გათვალისწინებით შეცვლილი არ მიუცია.⁴¹⁵

7.10.1. საქართველოს საერთო სასამართლოების პრაქტიკა

როგორც ზემოაღნიშნული მაგალითებიდან იკვეთება, ნებისმიერი ოპერაციის შეფასებისას საკითხის კომპლექსურობის გათვალისწინებით, თითოეული ტერმინი ან ოპერაციის შინაარსი სხვადასხვაგვარად შეიძლება იქნას აღქმული.⁴¹⁶ 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.⁴¹⁷ აღნიშნულს იმეორებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკაც, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს უმნიშვნელოვანეს პროცედურულ ვალდებულებას - გამოიკვილოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთ შეჯერების საფუძველზე.⁴¹⁸ 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.⁴¹⁹

ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთების კანონისმიერი ვალდებულება განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ ადმინისტრაციული ორგანო შებოჭოს სამართლით და მოაქციოს თვითკონტროლის ფარგლებში, რამდენადაც გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს კონკრეტულ გარემოებებს და ფაქტებს, სწორედ რომელთა შეფასებასაც ადმინისტრაციული ორგანო

⁴¹⁴ გადაწყვეტილება საქმეზე C-653/11 Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v Paul Newey, EU:C:2013:409, პარაგრაფი 44

⁴¹⁵ Traversa in Lang – *ECJ Recent developments in Value Added Tax (2014)*, 41.

⁴¹⁶ Van Kesteren, H. - *Taxable and non-taxable transactions In Michael Lang, Recent developments in value added tax 2016*, 225.

⁴¹⁷ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მუხლი 96. 25/06/1999

⁴¹⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინება საქმეზე Nბს-246-243(კ-13)

⁴¹⁹ იქვე.

მიჰყავს საკითხის ამა თუ იმ გადაწყვეტამდე.⁴²⁰ სწორედ კონკრეტული საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და ფაქტები განსაზღვრავს გადაწყვეტილების იურიდიულ შედეგს.⁴²¹

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 თავის თავში გულისხმობს იმ საპროცესო ვალდებულებას, რომ კონკრეტულ პროცესში ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაადასტუროს, რომ აქტის გამოცემისას დაცულ იქნა აქტის გამოცემისთვის დადგენილი ყველა წინაპირობა, რაც თავის თავში 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 გადაწყვეტილება დააფუძნოს მხოლოდ კანონს და ამგვარად გადაწყვიტოს 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.⁴²²

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის ეტაპზე ვრცელდება ყველა ის ვალდებულება, რაც ადმინისტრაციული ორგანოსთვის არის დადგენილი აქტის გამოცემის ეტაპზე. 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 თავის მიერ გამოცემული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

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

თბილისის საქალაქო სასამართლომ თავის მიერ 2015 წლის 13 მაისს მიღებულ გადაწყვეტილებაში განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენების მიზანს წარმოადგენს დასაბუთებული

⁴²⁰ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 18 თებერვლის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-463-451(კ-13)

⁴²¹ იქვე.

⁴²² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 64, 17/09/2010

ვარაუდი იმაზე, რომ სამეურნეო ოპერაციის მხარეების მიერ შერჩეული ოპერაციის ფორმა გამოყენებულია გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზნით და სამეურნეო ოპერაციას შინაარსობრივად სხვა ფორმა შეესაბამება.⁴²³ ამასთანავე, სასამართლო სადავოდ გახდილი ურთიერთობის შეფასებისას იშველიებდა საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 319-ე მუხლის პირველ ნაწილს⁴²⁴ რომლის მიხედვითაც მხარეებს თავისუფლად შეუძლია 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 დაშვება, რომ შემოწმების ეტაპზე დადგინდება, რომ პირთა შორის გაფორმებული ხელშეკრულება თავისი ფორმით არ შეესაბამება იმ შინაარსს, რაზედაც მხარეები რეალურად არიან შეთანხმებულნი.⁴²⁵ ამასთანავე, მნიშვნელოვანია, რომ სადავო ოპერაცია თავისი შემადგენლობით საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის წარმოადგენდეს სხვა ტიპის გარიგებას.⁴²⁶

აღნიშნული მსჯელობა იქნა ასევე გაზიარებული მოცემულ საქმესთან დაკავშირებით თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 16 მარტის განჩინებაში⁴²⁷ სადაც სასამართლომ დაადგინა, რომ სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება მხოლოდ იმ შემთხვევაშია დასაშვები, თუ ოპერაციის ფორმა და შინაარსი ერთმანეთს არ ემთხვევა და მხარეთა შორის ურთიერთობის ამგვარი ფორმით დარეგულირება მიმართულია საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის არიდების მიზნით.

აღნიშნულ საქმესთან დაკავშირებით კი, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილებით⁴²⁸ გაკეთდა მნიშვნელოვანი განმარტება. კერძოდ, სასამართლო დაეთანხმა ქვედა ინსტანციების მიერ მიღებულ განმარტებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენებასთან დაკავშირებით, თუმცა ამავდროულად განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ ამგვარი დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების პირობებში საგადასახადო ორგანომ აუცილებლად მხედველობაში უნდა მიიღოს სადავო ურთიერთობის დროს

⁴²³ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე N3/7152-15

⁴²⁴ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 319(1), 26/06/1997

⁴²⁵ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე N3/7152-15

⁴²⁶ იქვე

⁴²⁷ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 16 მარტის განჩინება საქმეზე N38/2026-15

⁴²⁸ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nბს-854-846(კ-16)

მოქმედი კანონმდებლობის დანაწესები.⁴²⁹ მოცემულ საქმეზე მხარის მიერ სახელმწიფოსთვის უსასყიდლოდ გადაცემული ქონების სანაცვლოდ მიღებული მიწის ნაკვეთი საგადასახადო ორგანოებმა მიიჩნიეს ბარტერულ (გაცვლის) ოპერაციად, თუმცა საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ მითითებულ გადაწყვეტილებაში განმარტა, რომ სამართლებრივი ურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი სახელმწიფო ქონების განკარგვასთან დაკავშირებული სამართლებრივი მოწესრიგება 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.⁴³⁰

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ მიღებული აღნიშნული გადაწყვეტილება ჩარჩოს უწყებს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების ნაწილში და განსაზღვრავს, რომ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება არ დაიშვება ისეთი ურთიერთობის მოწესრიგებისას, 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 დადგენილია ის შეზღუდვები, რომელიც საგადასახადო ორგანომ უნდა გაითვალისწინოს სადავო ოპერაციის შეფასებისას.

თუმცა ასევე აღსანიშნავია, რომ მიუხედავად აღნიშნულ გადაწყვეტილებაში გაკეთებული მნიშვნელოვანი განმარტებებისა და კონკრეტული შეზღუდვების დაწესებისა, კითხვის ნიშნები კვლავ რჩება იმ საკითხთან დაკავშირებით, თუ რა ტესტი უნდა გაიაროს კონკრეტულმა ოპერაციამ და რა ფორმალური და სამართლებრივი მოთხოვნები არ უნდა იყოს დაცული იმისათვის, რომ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება იყოს გამართლებული.

ამასთან, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მარტის გადაწყვეტილებით საქმეზე N3/2173-14, 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.⁴³¹ 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

⁴²⁹ იქვე

⁴³⁰ იქვე

⁴³¹ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მარტის გადაწყვეტილება საქმეზე N3/2173-14

ფორმისა და შინაარსის ცვლილება დასაშვებია სადავოდ გახდილი ურთიერთობის ფარგლებში.⁴³² მტკიცების ტვირთის აღნიშნული ვალდებულება გამომდინარეობს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილიდან, რომლის თანახმადაც თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი.⁴³³ აღნიშნულ საქმესთან დაკავშირებით თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ თავის მიერ 2016 წლის 27 აპრილს მიღებულ განჩინებაზე N38/634-15 განმარტა, რომ იმ პირობებში, როდესაც საქმის ირგვლივ არსებული მასალებით სრულად დგინდება და ირკვევა ყველა ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც საქმის ირგვლივ არსებობს და შესაბამისად, მხარეთა შორის გაფორმებული კერძო სამართლებრივი 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.⁴³⁴ 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.⁴³⁵

საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობებში ეკონომიკური ფაქტორის გათვალისწინება, მაშინ როდესაც ხელშეკრულების ფორმა არ პასუხობს ხელშეკრულების შინაარსს უცხო არ არის ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკისათვის. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაში საქმეზე Paul Newey⁴³⁶ 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.⁴³⁷ ამასთან, მხედველობაშია მისაღები ის გარემოებაც, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი

⁴³² იქვე

⁴³³ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილი, 23/07/1999.

⁴³⁴ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 აპრილის განჩინება საქმეზე N38/634-15

⁴³⁵ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე N8ს-702-595(2კ-16)

⁴³⁶ გადაწყვეტილება საქმეზე Paul Newey, C-653/11, EU:C:2013:409

⁴³⁷ გადაწყვეტილება საქმეზე Paul Newey, C-653/11, EU:C:2013:409 პარაგრაფი 25

პრაქტიკის შესაბამისად, საგადასახადო სისტემის სწორი, გამართული და ეფექტური ფუნქციონირებისათვის ყველაზე მნიშვნელოვანია ეკონომიკური კრიტერიუმი.⁴³⁸ 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 ოპერაციის შეფასება უნდა მოხდეს წმინდა ეკონომიკური თვალსაზრისით.⁴³⁹ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მითითებით, იმ შემთხვევაში, როდესაც სახელშეკრულებო ურთიერთობის პირობები თავიდან ბოლომდე მიმართულია იმისკენ, რომ პირმა გადასახადების გადახდას თავი აარიდოს, აუცილებელია, რომ მოხდეს ეკონომიკური რეალობის შესაბამისად ოპერაციის შეფასება. 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 კუთხით უნდა მოხდეს. სასამართლოს მითითებით, აღნიშნული ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც გადამხდელის მთავარ მიზანს გადასახადებისაგან თავის არიდება წარმოადგენს.⁴⁴⁰ მაშინ, როდესაც სახელშეკრულებო ნორმები იმგვარად არის გამოყენებული, რომ ის მხოლოდ საგადასახადო შეღავათის მიღების მიზნის ინსტრუმენტი, აღნიშნული არ უნდა იქნას გამართლებული და პრაქტიკაში მიღებული.⁴⁴¹ 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.⁴⁴² 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.⁴⁴³

ამასთან, მნიშვნელოვანია იმ გარემოების მხედველობაში მიღება, რომ როდესაც აღნიშნული პრინციპის გამოყენება ხდება, მისი შედარება ოპერაციის შეფასების ეტაპზე ხდება იმ გარემოებებთან, რა არის „სტანდარტული“ ყოველდღიურ ეკონომიკურ საქმიანობაში.⁴⁴⁴ ამ დროს შედარების მიზნებისთვის უნდა მოხდეს ერთის მხრივ

⁴³⁸ Radeva Y. – *VAT implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule?* - International VAT monitor January/February 2019, 14.

⁴³⁹ იქვე

⁴⁴⁰ გადაწყვეტილება საქმეზე Paul Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, პარაგრაფები 43-45.

⁴⁴¹ Van Kesteren, H - *Taxable and non-taxable transactions In Michael Lang, Recent developments in value added tax 2016*, 221.

⁴⁴² იქვე. გვ 226

⁴⁴³ იქვე. გვ 228

⁴⁴⁴ Radeva Y. – *VAT implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule?* - International VAT monitor January/February 2019, 14.

სადავოდ გახდილი ოპერაციის შინაარსისა და მეორეს მხრივ ნორმალური, სტანდარტული ეკონომიკური საქმიანობის პრაქტიკის ერთმანეთთან შედარება.⁴⁴⁵

შესაბამისად, სახელშეკრულებო ნორმების უგულებელყოფა და ეკონომიკური ფაქტორის გათვალისწინება ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც სახეზე გვაქვს ხელშეკრულების ნორმების იმგვარი გამოყენება, რომელიც გადასახადებისაგან თავის არიდებას ისახავს მიზნად.⁴⁴⁶

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.⁴⁴⁷ სახელშეკრულებო ურთიერთობის შინაარსის უგულებელყოფა და ეკონომიკური რეალობის გათვალისწინება უნდა მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდება, რომ გადასახადის გადამხდელის მთავარ მიზანს გადასახადებისაგან თავის არიდება წარმოადგენდა.⁴⁴⁸

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 გაკეთების შესაძლებლობას კანონმდებლობა აძლევს, ის კი მისთვის ყველაზე სასურველ, ეფექტურ და მომგებიან გზას აირჩევს არ შეიძლება საფუძველი გახდეს სახელშეკრულებო შინაარსის უგულებელყოფისა.⁴⁴⁹ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ თავის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაში საქმეზე Centros LTD განმარტა, რომ ნებისმიერი წევრი სახელმწიფო უფლებამოსილია და ამავედროულად 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.⁴⁵⁰ თუმცა ნებისმიერი საქმის გადაწყვეტისას ნაციონალური სასამართლო ვალდებულია, რომ საქმის ირგვლივ არსებული მასალების დეტალური გამოკვლევის შედეგად დაადგინოს, გადამხდელის მიერ მისთვის კანონმდებლობით მინიჭებული

⁴⁴⁵ Van Kesteren, H - *Taxable and non-taxable transactions* In Michael Lang, *Recent developments in value added tax* 2016, 231

⁴⁴⁶ 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*, 60.

⁴⁴⁷ Prof. Dr. Ad Van Doesum, Prof. Dr. Herman Van Kesteren, Prof. Dr. Gert-Jan van Norden – *Fundamentals of EU VAT LAW*, chapter 3, 123.

⁴⁴⁸ B.J.M. Terra & J. Kajus, -*Introduction to European VAT (Recast)*, 128.

⁴⁴⁹ გადაწყვეტილება საქმეზე Centros LTD, C212/97, ECLI:EU:C:1999:126

⁴⁵⁰ იქვე, პარაგრაფი 24

შეღავათის გამოყენება წარმოადგენს თუ არა თაღლითურ მიზანს და ამასთანავე, ასეთის არ არსებობის შემთხვევაში მიიჩნის, რომ გადამხდელი მისი ნორმალური ბიზნეს საქმიანობის ფარგლებში სწორი საგადასახადო დაგეგმარების პირობებში ახორციელებს თავის უფლებამოსილებას, რის შედეგადაც ნაციონალურ სასამართლოს და საგადასახადო ორგანოებს ამ საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული ხელშეკრულების ფორმისა და შინაარსის შეცვლის უფლება არ გააჩნიათ.⁴⁵¹

დასკვნის სახით შეიძლება აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობებში ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება როგორც საქართველოს, ისევე ევროკავშირის სისტემაში პრობლემატურ საკითხს წარმოადგენს. იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობები თავისი შინაარსით მეტწილად ეკონომიკურ რეალობაზეა დამყარებული, საკმაოდ რთულია მიჯნის გავლება თუ როდის უნდა მიეცეს საგადასახადო ორგანოს ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეცვლის გამოყენების შესაძლებლობა.⁴⁵²

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 ისევე როგორც საერთო სასამართლოების ასევე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკით იკვეთება, 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

⁴⁵¹ იქვე, პარაგრაფი 25

⁴⁵² Jaspersen C. B. *Intermediation of Insurance and financial Services in European VAT*, 32.

მინიმალური სტანდარტია, რომელიც უნდა იქნას დაცული ყველა ფაქტობრივი გარემოების გამოკვლევის პარალელურად.

როგორ განვითარდება სასამართლო პრაქტიკა საქართველოში მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით ჯერ კიდევ სანახავია, რადგანაც არსებობს მრავალი სადავოდ გახდილი ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტი საერთო სასამართლოების სისტემაში, რომელზეც საბოლოო, კანონიერ ძალაში შესული სასამართლო გადაწყვეტილებები არ არსებობს.

8. შეუსრულებელი ხელშეკრულებები ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართალში

შეუსრულებელი ხელშეკრულებები შესაძლებელია არსებობდეს მრავალ სიტუაციაში. შეუსრულებელ ხელშეკრულებად შეიძლება ჩაითვალოს სიტუაცია, როდესაც საბოლოო მომხმარებელი გადაიხდის კონკრეტული საქონლის ან მომსახურების საფასურს და სამომავლოდ ის შეიცვლის აზრს და დააბრუნებს შეძენილ პროდუქტს ან გამოიყენებს მომსახურების შემთხვევაში ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ, გაუქმების პირობას. ამ შემთხვევაში, როგორც წესი თანხა მომხმარებელს უკან უბრუნდება და დამატებული ღირებულების გადასახადის ნაწილში ხდება სიტუაციის უკან დაბრუნება. მიუხედავად იმისა, რომ მსგავსი შემთხვევებისათვის ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივა კონკრეტულ წესს არ ითვალისწინებს, ზოგადი დანაწესის თანახმად, იმის გამო რომ საბოლოო მომხმარებლისთვის მიწოდებას ადგილი არ ჰქონია და თანხაც დაუბრუნდა ამ საბოლოო მომხმარებელს გადასახადი არ გადაიხდებინება. ამ შემთხვევაში სახეზე მიწოდება შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ არ გვაქვს. აღნიშნული სადოქტორო თემის ნაწილში კი, შეუსრულებელი ხელშეკრულება ნიშნავს ისეთ სიტუაციას, როდესაც შეთანხმებული მომსახურება გაუქმებულ იქნა, ხოლო თანხა დარჩა მომსახურების გამწევ გადასახადის გადამხდელთან. ამავდროულად, შეუსრულებელ ხელშეკრულებად მიჩნეულია შემთხვევა, როდესაც საბოლოო მომხმარებელი არ გამოიყენებს იმ მომსახურებას, რომელშიც მას შესაბამისი ანაზღაურება ჰქონდა გადახდილი. ამ შემთხვევაშიც თანხა რჩება მომსახურების გამწევ პირთან. უნდა დაიბეგროს თუ არა აღნიშნული თანხა დამატებული ღირებულების გადასახადით? აღნიშნულ კითხვაზე ერთიანი პასუხის მიღების მიზნით, იმის გათვალისწინებით, რომ უშუალოდ დირექტივა არ მოიცავს სათანადო წესებს გაანალიზებული იქნება ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა.

8.7. გოლფის კლუბის გამოყენებელი მომსახურება

საქმეზე Kennemer Golf & Country club⁴⁵³ საწარმოს ჰყავს 800 წევრი. კლუბის წევრები იხდიან შესაბამის წლიურ საწევრო და ადმინისტრაციულ საფასურს. იმ პირებისთვის, რომლებიც არ არიან კლუბის წევრები შესაძლებლობა აქვთ გამოიყენონ კლუბის სპორტული აღჭურვილობა, მოედნები და სპორტული ინვენტარი, ერთჯერადი, ყოველდღიური საფასურის გადახდის შემთხვევაში. მოცემულ საქმესთან დაკავშირებით ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს რამდენიმე კითხვაზე მოუცია პასუხის გაცემა წინასწარი გადაწყვეტილების ფარგლებში პასუხის გაცემა, თუმცა მოცემული სადოქტორო ნაშრომის ფარგლებში განხილული იქნება მხოლოდ მეორე შეკითხვა.

მეორე კითხვა შეეხებოდა იმ გარემოებას, როდესაც კლუბის წევრები გადაიხდიან წლიურ საფასურს, თუმცა ისინი არ იყენებენ, ან რეგულარულად არ იყენებენ კლუბის აღჭურვილობას, კლუბის მოედნებს და სპორტულ ინვენტარს, აღნიშნული თანხა უნდა იქნას თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგრული.⁴⁵⁴

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ მსჯელობა დაიწყო იმ გარემოებაზე მითითებით, რომ ნებისმიერ შემთხვევაში მიწოდება მხოლოდ იმ შემთხვევაშია დასაბეგრი, თუ ის განხორციელებულია შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ.⁴⁵⁵ აღნიშნულ საქმეზე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ მიიჩნია, რომ მომსახურების გაწევად ითვლებოდა კლუბის მიერ მისი წევრებისთვის კლუბის მოედნების და სპორტული ინვენტარის ხელმისაწვდომობა და წვდომა არ იყო შეზღუდული, შესაბამისად, ნებისმიერ პირს, რომელსაც წლიური საწევრო და ადმინისტრაციული საფასური ჰქონდა გადახდილი შესაძლებლობა ჰქონდა გამოეყენებინა ის მომსახურება, რომელსაც კლუბი სთავაზობდა მის წევრებს საწევროს და ადმინისტრაციული საფასურის გადახდის შემთხვევაში.⁴⁵⁶ შესაბამისად, სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ მოცემულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიერ მომსახურების გაწევად ითვლებოდა უშუალოდ მომხმარებლებისათვის იმ შესაძლებლობის მიცემა, რომ მათ ნებისმიერ დროს გამოეყენებინათ ის მომსახურება, რომელშიც მათ საფასური ჰქონდათ გადახდილი, იმის მიუხედავად, ისინი გამოიყენებდნენ თუ არა ამ უფლებას და ისარგებლებდნენ თუ არა კლუბის შეთავაზებული მომსახურებით.⁴⁵⁷

აღნიშნულ საქმეზე სამართლებრივმა მრჩეველმა მის მიერ მიღებულ მოსაზრებაში⁴⁵⁸ აღნიშნა, რომ მომსახურების გაწევა შესაბამისი ანაზღაურების

⁴⁵³ გადაწყვეტილება საქმეზე Kennemer Golf & Country Club, C-174/00, EU:C:2002:200

⁴⁵⁴ იქვე, პარაგრაფი 36

⁴⁵⁵ იქვე, პარაგრაფი 39

⁴⁵⁶ იქვე, პარაგრაფი 40

⁴⁵⁷ იქვე, პარაგრაფი 40

⁴⁵⁸ სამართლებრივი მრჩეველის მოსაზრება საქმეზე Kennemer Golf & Country Club, C-174/00, EU:C:2001:694

სანაცვლოდ არ არის დაკავშირებული საბოლოო მომხმარებლის მიერ აღნიშნული უფლების გამოყენებასთან, არამედ ამ უფლების არსებობასთან.⁴⁵⁹ შესაბამისად, მიჩნეულ იქნა, რომ მომსახურების ხელმისაწვდომობა უშუალოდ იყო დაკავშირებული იმ შემხვედრ ანაზღაურებასთან, რომელსაც კლუბის წევრები იხდიდნენ წლიური საფასურის სახით.⁴⁶⁰

აღნიშნული სასამართლო გადაწყვეტილება ადასტურებს სამეცნიერო ლიტერატურაში გავრცელებულ დომინანტურ მოსაზრებას, რომლის მიხედვითაც დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს არა საბოლოო მოხმარების, არამედ ამ უფლების ფლობის გადასახადს. მოცემულ შემთხვევაში თუ კლუბის მიერ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა დაკავშირებული იქნებოდა თითოეული მომხმარებლის მიერ წლიური რეგისტრაციისა და ადმინისტრაციული გადასახადების შედეგად შეძენილ უფლების საბოლოო მოხმარებასთან, ეს დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირებას გაართულებდა და ცალკეულ შემთხვევებში შეუძლებელს გახდიდა. აღნიშნული კი წინააღმდეგობაში იქნებოდა დირექტივის იმ მიზანთან, რომლის მიხედვითაც დამატებული ღირებულების გადასახადი მაქსიმალურად მარტივი და ნეიტრალური წესებით უნდა იქნას ადმინისტრირებული.

8.8. სასტუმროს დეპოზიტი

საქმეზე Société thermale d'Eugénie-les-Bains⁴⁶¹ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს კვლავ უნდა განემარტა დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის წესი ისეთ მომსახურებაზე, რომელიც საბოლოოდ არ იქნა განხორციელებული. Société thermale d'Eugénie-les-Bains წარმოადგენს საფრანგეთში რეგისტრირებულ საწარმოს, რომელიც საკუთარ საქმიანობას აწარმოებს სხვადასხვა სფეროში, მათ შორის ის გასწევს სარესტორნო და სასტუმროების მომსახურებას. სასტუმროს ჯავშნის განხორციელებისას, სასტუმრო ახდენს კონკრეტული დეპოზიტის დაკავებას იმ მომხმარებლისაგან, რომელსაც სურს სასტუმროს ნომრის ქირაობა. აღნიშნული თანხა, რომელსაც საბოლოო მომხმარებელი სასტუმროს ანგარიშზე რიცხავს შესაძლებელია ჩაითვალოს ოთახის მომსახურების საფასურში სასტუმროში ვიზიტის დასრულებისას, ან მისი გამოუცხადებლობის შემთხვევაში, სასტუმრო აღნიშნულ თანხას იტოვებს, როგორც კომპენსაციის თანხას.⁴⁶² საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლების მოსაზრებით, აღნიშნული თანხა, რომელსაც სასტუმრო იტოვებს იმ შემთხვევაში, როდესაც საბოლოო მომხმარებელი მოახდენს ოთახის ჯავშნის გაუქმებას, უნდა

⁴⁵⁹ იქვე, პარაგრაფი 31

⁴⁶⁰ იქვე, პარაგრაფი 32

⁴⁶¹ გადაწყვეტილება საქმეზე Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440.

⁴⁶² იქვე, პარაგრაფი 10

დაიბეგროს დამატებული ღირებულების გადასახადით.⁴⁶³ შეკითხვა, რომლისთვისაც სასამართლოს წინასწარი გადაწყვეტილების ფარგლებში მოუცია პასუხის გაცემა მდგომარეობდა შემდეგში - უნდა დაიბეგროს თუ არა ის თანხა, რომელსაც სასტუმრო, როგორც გაუქმების საფასურს იტოვებს, იმ შემთხვევებში, როდესაც საბოლოო მომხმარებელი გამოიყენებს საკუთარ უფლებას გააუქმოს სასტუმროს ნომრის ჯავშანი.⁴⁶⁴

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ მსჯელობა კვლავ დაიწყო იმაზე მითითებით, რომ გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის უნდა არსებობდეს პირდაპირი კავშირი, იმისათვის, რომ ოპერაცია მოექცეს დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივით რეგულირებულ სფეროში.⁴⁶⁵ ამასთან, სასამართლომ მიუთითა, რომ უშუალოდ ეს პირდაპირი კავშირი, ხშირ შემთხვევებში არ გამომდინარეობს დეპოზიტის გადახდიდან, არამედ ის გამომდინარეობს უშუალოდ იმ ხელშეკრულებიდან, რომელიც დაკავშირებულია პირის სასტუმროში განთავსებასთან.⁴⁶⁶ ამასთანავე, სასამართლომ მითითებით, დეპოზიტის გადახდა არ ავალდებულებს სასტუმროს მოახდინოს საბოლოო მომხმარებლისთვის მომსახურების გაწევა. ამგვარი ვალდებულება გამომდინარეობს უშუალოდ ხელშეკრულებიდან.⁴⁶⁷

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა სამოქალაქო სამართლის ძირითად პრინციპებზე და მიუთითა, რომ ხელშეკრულების შესრულების ვალდებულება გამომდინარეობს უშუალოდ ამ ხელშეკრულებიდან და ის არ არის დამოკიდებული რაიმე კონკრეტული ჯარიმის გადახდაზე. აღნიშნულზე დაყრდნობით სასამართლომ მიუთითა, რომ გადახდილ დეპოზიტსა და სამომავლოდ მისაღებ მომსახურებას შორის პირდაპირი კავშირი არ არსებობდა.⁴⁶⁸ სასამართლომ დამატებით ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ უშუალოდ დეპოზიტის თანხა მომსახურების გაწევის შემთხვევაში უნდა გამოქვითულიყო სასტუმროს ნომრის საერთო ღირებულებიდან, რაც ადასტურებდა იმ გარემოებას, რომ ცალკე დამოუკიდებლად დეპოზიტის გადახდა არ წარმოადგენდა მომსახურების საგანს.⁴⁶⁹

სასამართლოს მსჯელობის მიხედვით, დეპოზიტის გადახდა წარმოადგენს ვარაუდს, რომ ხელშეკრულება არსებობს. ამავდროულად, ის ხელს უწყობს მხარეთა მოტივაციას, სამომავლოდ ეს ხელშეკრულება, რომლის უზრუნველსაყოფადაც დეპოზიტია გამოყენებული შესრულდეს.⁴⁷⁰ სასამართლომ სადავო საკითხის შეჯამებისას აღნიშნა, რომ ცალკე დამოუკიდებლად დეპოზიტი არ წარმოადგენს მხარეთა ინტერესის საგანს და ის არის ცალკეული, დამოუკიდებელი სერვისი და იმის გათვალისწინებით,

⁴⁶³ იქვე, პარაგრაფი 12

⁴⁶⁴ იქვე, პარაგრაფი 16

⁴⁶⁵ იქვე, პარაგრაფი 19

⁴⁶⁶ იქვე, პარაგრაფი 21

⁴⁶⁷ იქვე, პარაგრაფი 23

⁴⁶⁸ იქვე, პარაგრაფი 26

⁴⁶⁹ იქვე, პარაგრაფი 29.

⁴⁷⁰ იქვე, პარაგრაფი 30.

რომ მისი მთავარი მიზანი იმ შედეგების გათვალისწინებაა, რაც სასტუმროს ნომრის გაუქმებას მოჰყვება, ის არ წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას.⁴⁷¹

აღნიშნულ სასამართლო გადაწყვეტილებაზე სამართლებრივმა მრჩეველმა თავის მიერ მიღებულ მოსაზრებაში⁴⁷² სრულიად საპირისპირო მოსაზრება განავითარა, რომელიც საბოლოოდ სასამართლოს მიერ გაზიარებულ არ იქნა. მისი მითითებით, მოცემულ შემთხვევაში სასტუმროს ნომრის დაქირავება წარმოადგენდა ძირითად საგანს მომსახურების ხელშეკრულებისთვის, თავად დეპოზიტის გადახდა კი წარმოადგენდა ამ ხელშეკრულების შესრულების დამხმარე პირობას.⁴⁷³ ამასთან, მისი მითითებით, ნებისმიერ შემთხვევაში დეპოზიტი რჩება მომსახურების გამწევს, იმ შემთხვევაშიც კი თუ მოხდება სასტუმროს ნომერზე განხორციელებული ჯავშნის გაუქმება. შესაბამისად, მის მიერ მითითებულ იქნა, რომ დეპოზიტის გადახდა ძირითადი ხელშეკრულების გამართული ფუნქციონირების ნაწილია და მან უნდა გაიზიაროს ძირითადი მომსახურების სამართლებრივი მოპყრობა და დაიბეგროს დამატებული ღირებულების გადასახადით.⁴⁷⁴

უშუალოდ რაც შეეხება კომპენსაციას, მისი მოსაზრებით იმის მიუხედავად, რომ დეპოზიტი წინასწარ შეთანხმებული, ფიქსირებული თანხაა, ის ცალსახად უნდა იყოს დაკავშირებული კომპანიის დანაკარგთან, რომელიც მან შეიძლება განიცადოს მომხმარებლის მიერ სასტუმროს ნომრის გაუქმების შემთხვევაში. მისი მითითებით, სასტუმროს მომსახურების განმახორციელებელმა პირმა უნდა დაადასტუროს, რომ მან რეალურად განიცადა გაუქმების შემთხვევაში დანაკარგი, სხვა შემთხვევაში კი, თუ ის ამის დადასტურებას ვერ მოახერხებს უნდა დააბრუნოს დეპოზიტის თანხა, რადგანაც მას საკომპენსაციო ხასიათი გააჩნია.⁴⁷⁵ მისი მითითებით, მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ ობიექტურ ჭრილში უნდა იქნას განხილული, ოპერაციის შინაარსის ყველა კუთხის გათვალისწინებით.⁴⁷⁶

როგორც აღინიშნა, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ არ იქნა სამართლებრივი მრჩეველის მოსაზრება გაზიარებული. უშუალოდ რაც შეეხება კომპენსაციას, სასამართლომ აღნიშნა, რომ კომპენსაცია წარმოადგენს მხარეთა შეთანხმებულ წინასწარ ფიქსირებულ თანხას, რომელიც შეიძლება აღემატებოდეს მიყენებულ ზიანს, ან რიგ შემთხვევებში იყოს ბევრად უფრო ნაკლები.⁴⁷⁷ კომპენსაციის ნაწილში სასამართლოს დამატებითი მსჯელობა არ განუვითარებია.

⁴⁷¹ იქვე, პარაგრაფი 35.

⁴⁷² სამართლებრივი მრჩეველის მოსაზრება საქმეზე Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2006:555.

⁴⁷³ იქვე, პარაგრაფი 23

⁴⁷⁴ იქვე, პარაგრაფი 25

⁴⁷⁵ იქვე, პარაგრაფი 28

⁴⁷⁶ იქვე, პარაგრაფი 34

⁴⁷⁷ გადაწყვეტილება საქმეზე C-277/05 Société thermale d'Eugénie-les-Bains, EU:C:2007:440. პარაგრაფი 39

აღნიშნული დავა საინტერესოა იმ ფაქტობრივი გარემოების გათვალისწინებითაც, რომ ეს იყო ერთ-ერთი პირველი შემთხვევა, როდესაც სასამართლოს მოუწია იმ მომსახურების შეფასება, რომელსაც საბოლოოდ შესრულება არ მოჰყოლია. როგორც სასამართლომ განმარტა, ნებისმიერი საკითხი, რომელიც სადავო საკითხის გადაწყვეტისას იქნება აუცილებელი გაანალიზებულ უნდა იქნას. აღნიშნულ სასამართლო დავაზე კი, სასამართლოს მიერ სრულად იქნა შესწავლილი ყველა ფაქტობრივი გარემოება, მათ შორის სადავოდ გახდილი ოპერაცია შეფასებულ იქნა არა მხოლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის, არამედ სამოქალაქო სამართლის ზოგადი პრინციპების გათვალისწინებითაც. სასამართლომ სახელშეკრულებო ურთიერთობის მთავარ ძირეულ პრინციპებზე დაყრდნობით გამოიტანა გადაწყვეტილება და შეაფასა, რომ გაწეულ მომსახურებასა და ანაზღაურებას შორის არსებული სავალდებულო პირდაპირი კავშირის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ელემენტი სამართლებრივი ურთიერთობა სახეზე არ იყო დეპოზიტის გადახდისას. ამ შემთხვევაში სასამართლოს მიერ გამოყენებულ იქნა კონცეპტუალური განმარტების მეთოდი, რამაც გარდა დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის ნორმებისა, მას შესაძლებლობა მისცა ფართოდ განემარტა დასაბეგრი ოპერაციების შინაარსი. საბოლოოდ იმ გარემოებაზე მითითებით, რომ ნებისმიერი ტიპის ვალდებულება რომელიც მხარეთა შორის წარმოიშობა უშუალოდ ხელშეკრულებიდან გამომდინარეობს და არა წინარე ხელშეკრულებიდან, სასამართლომ შექმნა პრეცედენტი რომელიც სხვა გადაწყვეტილებებს დაედო საფუძვლად. იმის გათვალისწინებით, რომ სასტუმროს ნომრით სარგებლობის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულება დეპოზიტის გადახდისაგან არ გამომდინარეობს, სასამართლომ მიიჩნია, რომ პირდაპირი კავშირის არ არსებობის გამო აღნიშნული ოპერაცია არ უნდა დაბეგრილიყო დამატებული ღირებულების გადასახადით.

8.8.1. განსხვავება დეპოზიტსა და წინასწარ გადახდებს შორის

დეპოზიტი აუცილებლად უნდა იქნას განსხვავებული წინასწარი გადახდებისაგან.⁴⁷⁸ დასაბეგრი ოპერაციის ძირითადი წესი მოცემულია დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის 63-ე მუხლში.⁴⁷⁹ აღნიშნული მუხლის მიხედვით, დასაბეგრი ოპერაციას ადგილი აქვს და დამატებული ღირებულების გადასახადი გადაიხდებინება მაშინ, როდესაც ხდება საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა.⁴⁸⁰ ამასთანავე, უშუალოდ დამატებული ღირებულების

⁴⁷⁸ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 130.

⁴⁷⁹ მუხლი 63 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

⁴⁸⁰ იქვე.

გადასახადის დირექტივა განსაზღვრავს, რომ როდესაც მოხდება წინასწარი გადახდის განხორციელება, მანამ, სანამ მოხდება უშუალოდ საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა, ამ დროს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდევინება მოხდება იმ თანხაზე, რომელიც საბოლოო მომხმარებლის მიერ იქნა გადახდილი და მითითებულია თავად ინვოისში.⁴⁸¹ წინასწარი გადახდის შემთხვევაში, როდესაც უშუალოდ საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა არ მომხდარა მაგრამ საბოლოო მომხმარებელი წინასწარ ახდენს გადახდას, თანხა და სამომავლოდ მისაწოდებელი საქონელი ან გასაწევი მომსახურება პირდაპირ კავშირშია და აღნიშნული ოპერაციიდან მიღებული თანხა ექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას. განსხვავებით დეპოზიტისაგან, წინასწარი გადახდები იწვევს დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ვალდებულებას.⁴⁸² როდესაც ხდება წინასწარი გადახდა, ამ შემთხვევაში წინასწარ არის განსაზღვრული თუ რა ტიპის მომსახურების მიღება ან საქონლის მიწოდების განხორციელება მოხდება.⁴⁸³ წინასწარი გადახდის საკითხი ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მრავალ გადაწყვეტილებაში იქნა განხილული, თუმცა რადგანაც მოცემული საკითხი ცდება სადოქტორო კვლევის თემას, იგი დეტალებში განხილული არ იქნება.⁴⁸⁴

8.9. ავიარისზე გამოუცხადებლობა

გაერთიანებულ საქმეზე Air France-KLM, Hop!-Brit Air SAS⁴⁸⁵ დავის საგანს წარმოადგენდა საკითხი, თუ როგორ უნდა დაბეგრილიყო იმ ფრენის ბილეთებში გადახდილი თანხა, რომელიც არ იქნა საბოლოოდ გამოყენებული მისი შემძენის მიერ. ავიაკომპანიას ჰქონდა ორი სახეობის ბილეთი - ერთ შემთხვევაში შესაძლებელი იყო გარკვეული პერიოდის განმავლობაში გამოუყენებლობის შემთხვევაშიც მომხდარიყო მასზე თარიღის ცვლილება, ხოლო მეორე შემთხვევაში ბილეთი არ ექვემდებარებოდა დაბრუნებას.⁴⁸⁶ ამასთანავე, როდესაც პირველი ტიპის ბილეთზე, ამავე ბილეთით გათვალისწინებული თარიღის შეცვლის ვადა გავიდოდა, ეს ბილეთი გამოუყენებელი რჩებოდა. ავიაკომპანიის მოსაზრებით, აღნიშნულ ბილეთებში გადახდილი თანხა არ ექვემდებარებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.⁴⁸⁷

⁴⁸¹ იქვე, მუხლი 65.

⁴⁸² Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 131.

⁴⁸³ Bijl J. *Supplies for EU VAT Purposes: Reflections on Air France – KLM and Vouchers - International VAT Monitor May/June 2015*, 136.

⁴⁸⁴ გადაწყვეტილება საქმეზე C-419/02 BUPA Hospitals and Holdsborough Developments, EU:C:2006:122, ასევე გადაწყვეტილება საქმეზე C-549/11 Ofrey Bulgaria EOOD, EU:C:2012:832

⁴⁸⁵ გადაწყვეტილება საქმეზე-250/14, C289/14 Air France-KLM and Hop!-Brit Air SAS, EU:C:2015:841

⁴⁸⁶ იქვე, პარაგრაფი 9

⁴⁸⁷ იქვე, პარაგრაფი 11

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა თავის მიერ დადგენილ სასამართლო პრაქტიკაზე, მიუთითა, რომ სახეზე უნდა გვექონდეს მხარეთა შორის სამართლებრივი ურთიერთობა და ორმხრივი შესრულება იმისთვის, რომ ოპერაცია მოექცეს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციათა რიცხვში.⁴⁸⁸ სასამართლოს მითითებით, გაწეულ მომსახურებასა და შესაბამის ანაზღაურებას შორის არსებული პირდაპირი კავშირის ტესტის პირველი ელემენტი - სამართლებრივი ურთიერთობა მხარეთა შორის არსებობს და შესაბამისად დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის ვალდებულება დგება იმ მომენტიდან, როდესაც მომხმარებელი ავიაკომპანიის ბილეთს შეიძენს. ბილეთის შეძენით მომხმარებელი იძენს ყველა უფლებას, რომელიც გათვალისწინებულია ხელშეკრულებით, მათ შორის უფლებას იმგზავროს კონკრეტული რეისით, რომელზეც მან მოახდინა ბილეთის შეძენა, ამავდროულად უფლებას მიიღოს ჩასხდომის ბარათი, მოახდინოს მისი ბარგის რეგისტრაცია, რომლის გადატანის ვალდებულებაც ასევე ხელშეკრულებით არის გათვალისწინებული და ა.შ.⁴⁸⁹

ამასთან, სასამართლოს მითითებით, მომსახურების გაწევა კონკრეტული მომხმარებლისთვის მხოლოდ იმ შემთხვევაშია შესაძლებელი, თუ ეს კონკრეტული მომხმარებელი გამოცხადდება აეროპორტში იმ დროს, როდესაც კონკრეტული რეისია დანიშნული. შესაბამისად, ზემოაღნიშნული უფლება არსებობს ბილეთის შეძენის მომენტიდან და უშუალოდ საბოლოო მომხმარებლის მიერ ამ უფლების გამოყენების ფაქტი არ არის მნიშვნელოვანი ოპერაციის დაბეგვრის მიზნებისთვის.⁴⁹⁰ ამასთან, სასამართლომ დამატებით აღნიშნა, რომ როდესაც მომხმარებელი იძენს ბილეთს და ავიაკომპანიის წარმომადგენელი ან ავიაკომპანიის საიტი ავტომატურ რეჟიმში ადასტურებს ბილეთის შეძენის ფაქტს და კონკრეტულ რეისზე ამ მომხმარებლისთვის განსაზღვრავს ადგილს, ხელშეკრულება არის საბოლოო და ყველა პირობა ამ შემთხვევაში განსაზღვრულია.⁴⁹¹ შესაბამისად, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის ხელშეკრულება არის საბოლოო, განსაზღვრულია ყველა პირობა და ამავდროულად, სახეზე გვყავს იდენტიფიცირებული მომხმარებელი. ამასთანავე, სასამართლომ მსჯელობა განავითარა და მიუთითა, რომ მოცემულ შემთხვევაში მომხმარებლის მიერ ბილეთში გადახდილი თანხა, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ეს საბოლოო მომხმარებელი არ გამოიყენებს აღნიშნული ბილეთით გათვალისწინებულ უფლებას იმგზავროს კონკრეტული რეისით, არ წარმოადგენს კომპენსაციის თანხას იმ ზიანისთვის, რომელიც შესაძლოა ავიაკომპანიამ განიცადოს. აღნიშნული თანხა წარმოადგენს უფლების შეძენის საფასურს და შესაბამისად ეს ანაზღაურება ვერ ჩაითვლება კომპენსაციის თანხად.⁴⁹² ამასთან, სასამართლომ დამატებით აღნიშნა, რომ ავიაკომპანია, რომელიც ბილეთის გაყიდვას ახორციელებს

⁴⁸⁸ იქვე, პარაგრაფი 22

⁴⁸⁹ იქვე, პარაგრაფი 25

⁴⁹⁰ იქვე, პარაგრაფი 28

⁴⁹¹ იქვე, პარაგრაფი 33

⁴⁹² იქვე, პარაგრაფი 34

თავის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვალდებულებას ასრულებს იმ დროს, რა დროსაც ის მგზავრს აძლევს შესაძლებლობას გამოცხადდეს აეროპორტში და რეგისტრაციის გავლის შემდეგ გამოიყენოს აღნიშნული უფლება. ამავდროულად სასამართლოს მითითებით, ავიაკომპანია მაინც ასრულებს ფრენას ერთი პუნქტიდან მეორე პუნქტის მიმართულებით, შესაბამისად, მისი მხრიდან ვალდებულება კონკრეტული ერთი მომხმარებლის გამოუცხადებლობის მიუხედავად მაინც სრულდება და ეს თანხა ვერ ჩაითვლება კომპენსაციად.⁴⁹³ ავიაკომპანიის მიერ სახელშეკრულებო ურთიერთობით ნაკისრი ვალდებულება სრულდება იმ შემთხვევაში, როდესაც ის მომხმარებელს აძლევს შესაძლებლობას გამოიყენოს ის უფლება, რომელიც მან შეიძინა ბილეთის ყიდვისას.⁴⁹⁴

მოცემულ სასამართლო დავაზე სასამართლომ გაიმეორა ის მიდგომა, რაც მან განავითარა Kennemer Golf & Country Club-ის საქმეზე. მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მე-2 მუხლით განსაზღვრულ აუცილებელ წინაპირობას წარმოადგენს იმისათვის, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადით დაიბეგროს კონკრეტული ოპერაცია თავის თავში საბოლოო მომხმარებლის მიერ შეძენილი უფლების უშუალოდ გამოყენების ფაქტით დაინტერესებული არ არის. აღნიშნული ელემენტის შესრულებისთვის საბოლოო მომხმარებელი გამოიყენებს თუ არა იმ უფლებას, რომელიც მან კონკრეტული ხელშეკრულების ფარგლებში თანხის გადახდისას მოიპოვა უმნიშვნელოა. გადაწყვეტი ფაქტორი ამ შემთხვევაში არის ის ფაქტი, რომ საბოლოო მომხმარებელს შეეძლო აღნიშნული უფლების გამოყენება.

აღნიშნული სასამართლო დავის საბოლოო შედეგი რომ შევადაროთ Société thermale d'Eugénieles-Bains-ის საქმეზე დამდგარ შედეგს, შესაძლოა დასკვნის სახით აღინიშნოს, რომ ისეთი მიწოდების დროს, რა დროსაც კონკრეტული მიწოდება საბოლოოდ არ განხორციელდა მომსახურების გაწევის ნაწილში, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო თავის სასამართლო პრაქტიკაში ავითარებს შემდეგ მიდგომას - როდესაც მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულება საბოლოოა და საბოლოო მომხმარებელს შესაძლებლობა აქვს გამოიყენოს ის მომსახურება, რომლის გამოყენების უფლებაც მან ამ საბოლოო ხელშეკრულების დადებით მოიპოვა, საბოლოო მომხმარებლის მიერ გადახდილი თანხა წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას. ხოლო იმ შემთხვევაში, როდესაც მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულება არ არის საბოლოო და ის დამოკიდებულია მხარეთა სხვა მოქმედებებზე როგორც ეს Société thermale d'Eugénieles-Bains-ს სასამართლო დავის დროს იყო, ამ შემთხვევაში ოპერაცია არ წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ მიწოდებას. მხარეთა მიერ განსახორციელებელი დამატებითი მოქმედებები კი აუცილებლად უნდა იქნას ინდივიდუალურად შეფასებული, რადგანაც

⁴⁹³ იქვე, პარაგრაფი 35

⁴⁹⁴ Bijl J. *Air France – KLM: The SAFE Equivalent for Service? - International VAT monitor March/April 2016*, 96.

ამ შემთხვევაშიც, შეიძლება ფაქტობრივი გარემოებები სხვაგვარი შედეგის დადგომის შესაძლებლობას გვაძლევდეს.

ამასთან, მიუხედავად იმისა, რომ მოცემულ სასამართლო დავაზე ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ საბოლოო გადაწყვეტილება 2014 წელს, მიწოდებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის პირდაპირი კავშირის ტესტის შემოღებიდან 24 წლის შემდეგ მიიღო, სასამართლო დავის გადაწყვეტამდე საქმემ სამეცნიერო ლიტერატურაში აზრთა სხვადასხვაობა გამოიწვია. როგორც პროფესორი შენკი მიუთითებდა, იმის მიუხედავად გამოცხადდებოდა თუ არა რომელიმე კონკრეტული მგზავრი ფრენაზე, ავიაკომპანია ფრენას მაინც განახორციელებდა, შესაბამისად მომსახურების გაწევა განხორციელდებოდა ავიაკომპანიის მიერ და მისი სახელშეკრულებო ვალდებულება შესრულებულ იქნებოდა, რის საფუძველზეც ის მიიჩნევდა, რომ მოცემულ ბილეთში გადახდილი თანხა უნდა დაბეგრულიყო დამატებული ღირებულების გადასახადით.⁴⁹⁵ ამასთან, პროფესორი ბიჯლი მიიჩნევდა, რომ მოცემული ოპერაცია არ უნდა დაბეგრულიყო დამატებული ღირებულების გადასახადით, იმის გათვალისწინებით, რომ დასაბეგრ ოპერაციას არ წარმოადგენდა ავიაკომპანიის კონკრეტული რეისის განხორციელება ერთი პუნქტიდან მეორე პუნქტში.⁴⁹⁶ ბიჯლის მოსაზრებით დასაბეგრ ოპერაციად უშუალოდ „უფლება“ არ უნდა მიჩნეულიყო, რადგანაც მისი მოსაზრებით უშუალოდ უფლების მიწოდება სხვა მომსახურების გაწევის სახეს წარმოადგენს.⁴⁹⁷

მიუხედავად იმისა, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს პირდაპირი კავშირის ტესტის გამოყენებით საკმაოდ ერთგვაროვანი პრაქტიკა აქვს, გარკვეული დივერგენსიულობით, თუმცა მაინც ერთი მიმართულებით, აღნიშნული, სამეცნიერო ლიტერატურაში გავრცელებული სხვადასხვა მოსაზრებები დავის გადაწყვეტამდე ადასტურებს, რომ მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ შეუსრულებელი ხელშეკრულებების დროს არ წარმოადგენს ადვილად გააზრებად საკითხს და ის ყოველთვის არის აზრთა სხვადასხვაობის წინაპირობა. მოცემულ შემთხვევაშიც, მიუხედავად იმისა, რომ შედეგი, რომელიც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ აღნიშნულ სასამართლო დავაზე გამოიტანა მოსალოდნელი იყო, არაერთი სამეცნიერო სტატია მიემდვინა იმ ფაქტს, რომ მოცემულ ბილეთებში გადახდილი თანხა არ უნდა დაბეგრულიყო დამატებული ღირებულების გადასახადით. შესაბამისად, აღნიშნული კიდევ ერთხელ ადასტურებს იმ გარემოებას, რომ ნებისმიერ შემთხვევაში დავის გადაწყვეტისას აუცილებელია მოხდეს ფაქტების ინდივიდუალური შესწავლა, იქიდან გამომდინარე, რომ ნებისმიერი სასამართლო დავა თავისი შინაარსით განსხვავებულია და ნებისმიერმა ელემენტმა შეიძლება შეცვალოს საბოლოოდ მისაღები გადაწყვეტილების შინაარსი.

⁴⁹⁵ Bijl J. *Supplies for EU VAT purposes, Reflections on Air France – KLM and Vouchers - International VAT monitor May/June 2015*,136.

⁴⁹⁶ იქვე, 137.

⁴⁹⁷ იქვე.

ამასთანავე, უშუალოდ აზრთა სხვადასხვაობა, რომელიც აღნიშნული საქმის დეტალებმა გამოიწვია მის გადაწყვეტამდე ადასტურებს, რომ შეუსრულებელი ხელშეკრულებების ნაწილში პირდაპირი კავშირის დანახვა გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის საკმაოდ რთულია. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო მსგავსი შემთხვევებისთვის შემდეგ მიდგომას აწესებს - ავიაკომპანია, რომელიც ბილეთს ყიდის საკუთარ სახელშეკრულებო ვალდებულებას ასრულებს მაშინ, როდესაც მომხმარებელს ამ მომსახურების სარგებლობის უფლებას აძლევს.⁴⁹⁸ დასაბეგრი ოპერაციის მიზნებისათვის კი, უმნიშვნელოა ეს საბოლოო მომხმარებელი გამოიყენებს თუ არა აღნიშნულ უფლებას, ანუ გამოცხადდება თუ არა ფრენაზე და ისარგებლებს მასსა და ავიაკომპანიას შორის გაფორმებული ხელშეკრულებიდან მიღებული უფლებით.⁴⁹⁹ აღნიშნულმა გადაწყვეტილებამ შემოგვთავაზა საკმაოდ „ელეგანტური“ პასუხი თუ რა უნდა იყოს მიჩნეული მომსახურების გაწევად.⁵⁰⁰ კონკრეტული მომსახურებისათვის შესაძლებელია თანხა წინასწარ იყოს გადახდილი, მიწოდებად კი ითვლება ის მომენტი, როდესაც მომსახურების გამწევი საბოლოო მომხმარებელს შესაძლებლობას აძლევს გამოიყენოს აღნიშნული მომსახურება.⁵⁰¹

8.10. ხელშეკრულების გაუქმება

მიუხედავად ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ განვითარებული სასამართლო პრაქტიკისა, რომელიც ერთგვაროვან მიდგომას გვთავაზობს შეუსრულებელი ხელშეკრულებების მიმართ დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოყენების მიდგომასთან დაკავშირებით, საქმეზე MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA⁵⁰² მიღებული გადაწყვეტილება განსხვავდება არსებული პრაქტიკისაგან. აღნიშნული გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ ბევრი კითხვის ნიშანი გაჩნდა იმასთან დაკავშირებით, ხომ არ სთავაზობს ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო ახალ მიდგომას გაუქმებული ხელშეკრულებების მიმართ დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოყენების ნაწილში წევრ სახელმწიფოებს და შესაბამისად, აღნიშნული სასამართლო გადაწყვეტილება წარმოადგენს კარგ მიზეზს, იმისათვის, რომ აღნიშნული კვლევის ნაწილში შეფასებული და გაანალიზებული საკითხები კვლავ აქტუალურია.

საქმეზე MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA სასამართლოს კვლავ უნდა განემარტა რა შედეგები მოჰყვება დამატებული ღირებულების გადასახადის ნაწილში ხელშეკრულების გაუქმებას. MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA

⁴⁹⁸ Bijl J. *Air France – KLM: The SAFE Equivalent for Service?* - *International VAT monitor March/April 2016*, 96.

⁴⁹⁹ იქვე.

⁵⁰⁰ იქვე, 97.

⁵⁰¹ იქვე, 98.

⁵⁰² გადაწყვეტილება საქმეზე C-295/17 MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia SA, EU:C:2018:942

წარმოადგენს პორტუგალიაში რეგისტრირებულ გადასახადის გადამხდელს, რომელიც თავის საქმიანობას სხვადასხვა სფეროში ეწევა, მათ შორის ის ახდენს მომხმარებლებისათვის ტელეკომუნიკაციისა და ინტერნეტ მომსახურების მიწოდებას პორტუგალიის ტერიტორიაზე.⁵⁰³ მისი საქმიანობის ნაწილში, კომპანია მომხმარებლებს სთავაზობს ინტერნეტზე წვდომას, ტელევიზიის და მულტიმედიის სერვისებს უკეთესი პირობებით, კერძოდ ყოველთვიური გადასახადი ორ წლიანი ხელშეკრულების გაფორმების შემთხვევაში ბევრად უფრო ნაკლებია, ვიდრე ზოგადად იქნებოდა ამგვარი ხელშეკრულების გაფორმების გარეშე.⁵⁰⁴ ამასთანავე, მხარეთა შორის გაფორმებული აღნიშნული ხელშეკრულება ითვალისწინებს, რომ მხარის მიერ ხელშეკრულების გაუქმების შემთხვევაში, ან იმ დროს, როდესაც საბოლოო მომხმარებელი ყოველთვიურ საფასურს არ გადაიხდის, ხელშეკრულება შეწყდება და მხარისათვის მომსახურების მიწოდება აღარ გაგრძელდება.⁵⁰⁵ ამასთანავე, თავად ხელშეკრულებით არის განსაზღვრული, რომ მხარეს ჯარიმის სახით მოუწევს იმ თანხის გადახდა, რაც მას უნდა გადაეხადა ხელშეკრულების მოქმედების ვადაში. პირობითად თუ ყოველთვიური საფასური ითვალისწინებდა 10 ევროს გადახდას და მხარის მიერ გადაუხდელობის ან მისი სურვილით ხელშეკრულების შეწყვეტა მოხდება 18 თვის თავზე, მას ჯარიმის სახით მოუწევს ხელშეკრულების დარჩენილი პერიოდის თვეების გადასახდელი თანხის ჯარიმის სახით გადახდა (6 თვის საფასური ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში იქნებოდა 60 ევრო, შესაბამისად, მომხმარებელს მოუწევს ჯარიმის სახით გადაიხადოს 60 ევრო)⁵⁰⁶ კომპანია მიიჩნევდა, რომ ჯარიმის სახით გადახდილი თანხა თავისი ბუნებით წარმოადგენს კომპენსაციას და შესაბამისად, ის ვალდებული არ იყო კომპენსაციის თანხიდან მოეხდინა დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოთვლა და მისი ბიუჯეტში გადახდა, ხოლო საგადასახადო ორგანოების წარმომადგენლები თვლიან, რომ აღნიშნული თანხა, იმის გათვალისწინებით, რომ ეს თანხა რაოდენობრივი თვალსაზრისით წარმოადგენს ზუსტად იმ ოდენობის თანხას, რასაც კომპანია ხელშეკრულების მოქმედების ვადაში მიიღებდა, ექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.⁵⁰⁷ შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილების ფარგლებში ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს პასუხი უნდა გაეცა კითხვაზე, გაუქმებული ხელშეკრულების შემდეგ გადახდილი კომპენსაციის თანხა უნდა დაიბეგროს თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით.⁵⁰⁸

წინასწარი გადაწყვეტილების ფარგლებში პასუხის გაცემისას ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ დასაწყისში მიუთითა დადგენილ სასამართლო პრაქტიკაზე და განმარტა, რომ მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ დამატებული

⁵⁰³ იქვე, პარაგრაფი 10

⁵⁰⁴ იქვე, პარაგრაფი 11

⁵⁰⁵ იქვე, პარაგრაფი 12

⁵⁰⁶ იქვე, პარაგრაფი 15

⁵⁰⁷ იქვე, პარაგრაფი 17

⁵⁰⁸ იქვე, პარაგრაფი 18

ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის სახეზეა მაშინ, როდესაც მხარეთა შორის არსებობს სამართლებრივი ურთიერთობა.⁵⁰⁹ პირდაპირი კავშირის ტესტისთვის სასამართლომ მითითება გააკეთა Air France-KLM, and Hop! Brit-Air-ის საქმეზე დადგენილ სასამართლო პრაქტიკაზე, სადაც სასამართლომ განმარტა, რომ მიუხედავად იმ ფაქტისა გამოიყენებს თუ არა საბოლოო მომხმარებელი მომსახურებას, რომელშიც მან თანხა გადაიხადა, უფლების არსებობა ავტომატურად ნიშნავს, რომ ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის უნდა დაიბეგროს რადგანაც ის ქმნის პირდაპირ კავშირს გაწეული მომსახურების გამოყენების უფლებასა და გადახდილ ანაზღაურებას შორის.⁵¹⁰ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ სწორედ პირდაპირი კავშირის ტესტით შეაფასა თუ რამდენად ქმნის ხელშეკრულების გაუქმების შედეგად მხარისთვის დაწესებული კომპენსაციის თანხა, რომელიც ნაციონალური კანონმდებლობით სწორედ კომპენსაციად ითვლება მომსახურებასთან დაკავშირებულ ანაზღაურებას.⁵¹¹ სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ სახელშეკრულებო ურთიერთობის შეფასებისას, თავად ხელშეკრულების ტერმინოლოგიას და მასში მითითებულ დათქმებს უდიდესი მნიშვნელობა აქვს ოპერაციის სწორი კვალიფიკაციისათვის, თუმცა ასევე მნიშვნელოვანია, რომ მხედველობაში იქნას მიღებული ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკა, რომლის მიხედვითაც ნებისმიერი ტრანზაქციის დახარისხებისას განსაკუთრებული მნიშვნელობა მიენიჭოს ეკონომიკურ და კომერციულ ფაქტორებს, იმის გათვალისწინებით, რომ სწორედ ეკონომიკური და კომერციული ფაქტორები არის ფუნდამენტური საფუძველი დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის ფუნქციონირებისათვის.⁵¹² აღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლომ მიიჩნია, რომ რადგანაც ხელშეკრულების ადრეული შეწყვეტის შემთხვევაში თანხის ოდენობა, რომელსაც საბოლოო მომხმარებელი უკვე კომპენსაციის სახით იხდის არ ცვლის კომპანიასა და საბოლოო მომხმარებელს შორის არსებული ეკონომიკური ხასიათის ურთიერთობას, იქიდან გამომდინარე, რომ კომპანია კვლავ ზუსტად იმ ოდენობის თანხას იღებს რა თანხასაც ის ხელშეკრულების არსებობის შემთხვევაში მიღებდა.⁵¹³

ამასთან, სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ ზემოაღნიშნული პირობების გათვალისწინებით, რადგანაც კომპანია საკუთარ მომხმარებლებს შესაძლებლობას აძლევს გამოიყენონ სერვისი, ეს ნიშნავს მიწოდებას ანაზღაურების სანაცვლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის და ყურადღება გაამახვილა ასევე Air France-KLM, and Hop! Brit-Air-ის საქმეზე დადგენილ პრაქტიკაზე.⁵¹⁴ სასამართლომ ამავდროულად აღნიშნა, რომ თუ იმ პირების მიერ გადახდილ თანხაზე, რომელთა მიერ ხელშეკრულების დროზე ადრე შეწყვეტა

⁵⁰⁹ იქვე, პარაგრაფი 38

⁵¹⁰ იქვე, პარაგრაფი 40

⁵¹¹ იქვე, პარაგრაფი 41

⁵¹² იქვე, პარაგრაფი 43

⁵¹³ იქვე, პარაგრაფი 44

⁵¹⁴ იქვე, პარაგრაფი 45

მოხდა ან გადაუხდელობის ან უბრალოდ მათი ინიციატივით არ გავრცელდება დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის ვალდებულება, ამ შემთხვევაში მიდგომა ამ მომხმარებლებსა და იმ მომხმარებლებს შორის, რომლებიც ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ პირობებს სრულად შეასრულებენ იქნება სხვადასხვა, შესაბამისად აღნიშნული იქნება წინააღმდეგობაში ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპთან.⁵¹⁵

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პერიოდის დასრულებამდე, საბოლოო მომხმარებლის მიერ თანხის გადაუხდელობით ან უბრალოდ მათი სურვილის შემთხვევაში გაუქმებული ხელშეკრულების შემდეგ ამავე ხელშეკრულებით განსაზღვრული, კომპენსაციის თანხა, რომელიც ზუსტად იგივე ოდენობისაა, რა ოდენობისაც იქნებოდა ხელშეკრულების მთლიანი პერიოდის მოქმედების განმავლობაში დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის შესაბამისად წარმოადგენს გადასახადით დასაბეგრ თანხას.⁵¹⁶

როგორც სამართლებრივმა მრჩეველმა ჯულიეტ კოკოტმა თავის მიერ მიღებულ მოსაზრებაში⁵¹⁷ აღნიშნა მსგავსი ტიპის შეკითხვაზე რომელიც დაკავშირებული იყო საბოლოო მომხმარებლის მიერ მომსახურებაში თანხის გადახდასთან და შემდგომ ამ მომსახურების გამოყენებლობასთან, სასამართლოს არაერთხელ მოუწია პასუხის გაცემა, მათ შორის ისეთ საქმეებზე, როგორც იყო Société thermale d'Eugénie-lesBains და Air France-KLM and Hop! Brit-Air საქმეები. მისი მითითებით სასამართლო აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით ფლობს პრაქტიკას, თუმცა აღნიშნული შეკითხვა დაეხმარება უშუალოდ სასამართლო პრაქტიკას, რომ უფრო ფართოდ და დამატებით განიმარტოს აღნიშნული შემთხვევების მიმართ თუ როგორ უნდა იქნას გამოყენებული დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივა და შესაბამისად, უნდა მოექცეს თუ არა მსგავსი შემთხვევები გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციათა რიცხვში.⁵¹⁸

მისი მოსაზრებით, მსგავს შემთხვევებში, როდესაც სახეზე გვაქვს კომპენსაციის გადახდები, ან სახეზე გვაქვს თანხის გადახდა, რომელმაც უნდა დაფაროს ზიანი, ნებისმიერ შემთხვევაში უნდა მოხდეს იმის კლასიფიკაცია თუ რა მიზნით არის გადახდილი კონკრეტული თანხა. კლასიფიკაცია მნიშვნელოვანია იმდენად, რამდენადაც სწორედ კლასიფიკაციის საშუალებით იქნება შესაძლებელი სწორი და ერთიანი პასუხის მიღება კითხვაზე მსგავსი ტიპის მიღებული თანხა უნდა დაბეგროს თუ არა გადასახადის გადამხდელმა დამატებული ღირებულების გადასახადით.

⁵¹⁵ იქვე, პარაგრაფი 47

⁵¹⁶ იქვე, პარაგრაფი 57

⁵¹⁷ სამართლებრივი მრჩეველის მოსაზრება საქმეზე C-295/17, MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia SA, EU:C:2018:413.

⁵¹⁸ იქვე, პარაგრაფი 3

კლასიფიკაცია სასამართლოს შესაძლებლობას აძლევს გაანალიზოს მიწოდება განხორციელდა თუ არა შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ.⁵¹⁹

ამასთან, სამართლებრივმა მრჩეველმა მისი მოსაზრების ჩამოყალიბება დაიწყო ზოგადი ახსნით, თუ რატომ დადგა სხვადასხვა შედეგები Société thermale d'Eugénie-les-Bains და Air France-KLM and Hop! Brit-Air საქმეებზე, მიუთითა, რომ უკანასკნელ საქმეზე სახელშეკრულებო ურთიერთობა იყო საბოლოო და თანხა, რომელიც საბოლოო მომხმარებელმა (მგზავრმა) გადაიხადა იყო ზუსტად თანაბარი იმ თანხის ოდენობისა, რაც ბილეთისთვის იყო გათვალისწინებული.⁵²⁰ მისი მითითებით, კონკრეტული გადახდის განხორციელება, რომელიც მართალია მხარეთა მიერ კვალიფიცირებულია როგორც კომპენსაცია, მაგრამ გადახდილია იმ პირობებში, როდესაც დაუდასტურებელია ზიანის ფაქტი, არ იქნებოდა გამართლებული.⁵²¹

სამართლებრივმა მრჩეველმა აღნიშნა, რომ მოცემული საქმე წინა ორ სასამართლო საქმის შუაშია თავისი შინაარსით და იმ ფაქტობრივი გარემოებებით, რა გარემოებებიც მხარეთა და ნაციონალური სასამართლოს მიერ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოსთვის იქნა წარდგენილი. მისი მითითებით ცალსახაა და მხარეთა შორის სადავოდ არ არის ქცეული ის ფაქტი, რომ ხელშეკრულების გაუქმების შემდეგ, მომხმარებელი საწარმოსგან ვერ ღებულობს ვერანაირი ტიპის მომსახურებას, თუმცა ამის მიუხედავად თანხა, რომელსაც საბოლოო მომხმარებელი ხელშეკრულების გაუქმების შემთხვევაში, როგორც ჯარიმას იხდის, არის ზუსტად იმ ოდენობის რა ოდენობისაც იქნებოდა მის მიერ განხორციელებული გადახდები ხელშეკრულება რომ არ შეწყვეტილიყო და ემოქმედა მთლიანი ვადის განმავლობაში.⁵²² მისი მოსაზრებით თავად ფაქტი, რომ ხელშეკრულება შეწყვეტილია ამას გავლენის მოხდენა ოპერაციის დაბეგვრის შინაარსზე არ შეუძლია. ამასთან, მისი მითითებით, ხელშეკრულების შეწყვეტის შემდეგ გადახდის ვალდებულება, შესაძლოა დაკავშირებული იყოს ამ წინამდებარე ხელშეკრულებასთან.⁵²³ მან ასევე აღნიშნა, რომ როგორც წესი, კომპენსაცია უნდა იყოს შედარებით ნაკლები, ვიდრე ეს არის მომსახურების გაწევისთვის გათვალისწინებული საზღაური.⁵²⁴ ამასთანავე, მოსაზრებაში კითხვის ნიშნის ქვეშ დადგა უშუალოდ რომელი ზიანის ანაზღაურებას მოხმარდებოდა ის თანხები, რომელსაც საბოლოო მომხმარებელი ხელშეკრულების შეწყვეტის შედეგად გადაუხდიდა კომპანიას. ამასთანავე, მისი მითითებით, ხელშეკრულების ყველა პირობა მხარეთა შორის დადების მომენტშივე ცალსახა იყო, მათ შორის უშუალოდ მომსახურები გამწევი კომპანიისათვისაც, რომელიც ნებისმიერ შემთხვევაში ღებულობდა იმ თანხას, რომლის მიღების სურვილიც მას ამგვარი სახელშეკრულებო პირობების ბაზარზე შეთავაზებისას გააჩნდა. თანხის ოდენობის ცვლილება არ იყო დამოკიდებული იმ

⁵¹⁹ იქვე, პარაგრაფი 39

⁵²⁰ იქვე, პარაგრაფი 42.

⁵²¹ იქვე, პარაგრაფი 42.

⁵²² იქვე, პარაგრაფი 43.

⁵²³ იქვე, პარაგრაფი 44.

⁵²⁴ იქვე, პარაგრაფი 45.

ფაქტზე, მომხმარებელი სრულად დარჩებოდა თუ არა ხელშეკრულების ვადის პერიოდში ამ ხელშეკრულების მხარედ, ან მოახდენდა თუ არა ხელშეკრულების გაუქმებას თავისი სურვილით ან თანხის გადაუხდელობით, აღნიშნული არ ცვლიდა იმ თანხის ოდენობას, რომელსაც მომსახურების გამწევი კომპანია ღებულობდა.⁵²⁵ სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრებით აღნიშნული დასტურდება კომპანიის მიერ გაფორმებული ხელშეკრულების სტრუქტურის ეკონომიკური ანალიზით. უშუალოდ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოსათვის კი, იმისათვის, რომ მოხდეს ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის სწორი ფუნქციონირება უდიდესი მნიშვნელობა ენიჭება ეკონომიკური და კომერციული შინაარსის გააზრებას.⁵²⁶ მისი მითითებით, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის ნაკლებად მნიშვნელოვანია მომხმარებელი ყოველთვიურად გადაიხდის 100 ევროს თუ ერთიანი გადახდით მოახდენს ორ წლიანი ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სრული თანხის 2400 ევროს გადახდას ერთჯერადი გადახდის მეშვეობით და შემდგომში გადაწყვეტს, რომ აღარ გამოიყენოს აღნიშნული მომსახურება, რომლის მისაღებადაც გადაიხადა აღნიშნული თანხა.⁵²⁷ შესაბამისად, სამართლებრივი მრჩევლის საქმეზე წარდგენილი მოსაზრებით აღნიშნული თანხა, რომელსაც მომხმარებელი ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ჯარიმის სახით იხდის წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ თანხას.⁵²⁸

როგორც სამართლებრივმა მრჩეველმა აღნიშნა, მოცემული საქმე არის ადრე მიღებული გადაწყვეტილებებით დადგენილი პრაქტიკის შუაში და ის წარმოადგენდა საშუალებას მომხმარებელი აღნიშნული მიმართულებით უფრო უკეთესი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბება. სასამართლო გადაწყვეტილება საქმეზე Société thermale d'Eugénie-lesBains გაანალიზებულ იქნა მოცემული სადოქტორო ნაშრომის 9.2. შესაბამისად მოცემულ თავში უფრო ფართო ანალიზი შემოთავაზებული არ იქნება და აღნიშნული გადაწყვეტილებით დადგენილი პრაქტიკა გამოყენებული იქნება მხოლოდ შედარების კუთხით. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ Société thermale d'Eugénie-lesBains საქმეზე როგორც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ დაადგინა სახეზე არ გვექონდა საბოლოო ხელშეკრულება მხარეთა შორის, რაც საფუძველი გახდა სასამართლოსთვის დაედგინა, რომ გადახდილი დეპოზიტი არ წარმოადგენდა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას. სასამართლო საქმეზე Air France-KLM and Hop! Brit-Air მხარეთა შორის არსებობდა საბოლოო ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებდა უშუალოდ ყველა დეტალს რომელიც ხელშეკრულების არსებით პირობას წარმოადგენდა და აღნიშნული პირობები შეთანხმებული იყო ხელშეკრულების დადების მომენტში. ხელშეკრულება კი დადებულად ითვლებოდა საბოლოო მომხმარებლის მიერ ბილეთის შეძენის მომენტში. ამასთანავე, აღნიშნული ხელშეკრულება იყო საბოლოო და მასში დამატებების და ცვლილებების შეტანა არ

⁵²⁵ იქვე, პარაგრაფი 48.

⁵²⁶ იქვე, პარაგრაფი 49.

⁵²⁷ იქვე, პარაგრაფი 50.

⁵²⁸ იქვე, პარაგრაფი 60.

ხდებოდა. აქედან გამომდინარე, საქმეზე Air France-KLM and Hop! Brit-Air ხელშეკრულება არ იყო დამატებით პირობებზე დამოკიდებული, ისე როგორც Société thermale d'Eugénie-lesBains საქმეზე, სადაც სასამართლოს მითითებით, იმისთვის რომ მხარეთა შორის შემდგარიყო სამართლებრივი ურთიერთობა საჭირო იყო უშუალოდ ქირის ხელშეკრულების არსებობა.

უშუალოდ სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა, მოცემულ საქმეზე კითხვის ნიშნის ქვეშ მხარეთა და სასამართლოს მიერ არ დამდგარა, იმის გათვალისწინებით, რომ კომპანია MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA-სა და მის მომხმარებლებს შორის გაფორმებული იყო ხელშეკრულება, სადაც ხელშეკრულების ყველა პირობა იყო გათვალისწინებული, მათ შორის ხელშეკრულების გაუქმების სამართლებრივი შედეგები იმ დროს, როდესაც მომხმარებელი დროულად არ გადაიხდიდა დათქმულ ყოველთვიურ საფასურს და იმ დროს, როდესაც ის გამოთქვამდა სურვილს მომხმარებელი ხელშეკრულების გაუქმება. ამასთანავე, ხელშეკრულებით იყო გათვალისწინებული ყოველთვიური გადასახდელი თანხის ოდენობა განსაზღვრული. ამასთანავე, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის გარემოებაც, რომ სამართლებრივი ურთიერთობა წარმოადგენს პირდაპირი კავშირის ტესტის მხოლოდ ერთ-ერთ ელემენტს და მხოლოდ სამართლებრივი ურთიერთობის სახეზე ქონა არ წარმოადგენს ოპერაციის დასაბეგრად მიჩნევის აუცილებელ წინაპირობას. ამასთან, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული, რომ უშუალოდ სხვა სასამართლო გადაწყვეტილებებში ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო აქტიურად იყენებს პირდაპირი კავშირის ტესტს, ოპერაციის დასაბეგრად შეფასების ნაწილში, ხოლო მოცემულ საქმეზე სასამართლოს მსჯელობაში გადახდილ თანხასა და მიწოდებულ მომსახურებას შორის პირდაპირი კავშირის ტესტის შემოწმება არ მომხდარა.⁵²⁹

როგორც სამართლებრივმა მრჩეველმა აღნიშნა მისი მოსაზრების დასაწყისში, მიუხედავად იმისა, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს აქვს მსგავს საკითხებთან დაკავშირებით დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა, მოცემული სადავო საკითხი სასამართლოსთვის წარმოადგენდა კარგ შესაძლებლობას ამ მიმართულებით დადგენილი პრაქტიკა უფრო მეტად კარგად განვითარებულიყო და განმარტებულიყო. აღნიშნული საქმე გარდა პირდაპირი კავშირის ტესტისა შეეხებოდა გაუქმების შედეგად გადახდილი თანხების, როგორც ჯარიმის და კომპენსაციის თანხად კვალიფიცირებას და შესაბამისად, მსჯელობის განვითარების შემთხვევაში შესაძლებელი იქნებოდა უფრო მეტი დასკვნების გამოტანა, თუმცა როგორც უკვე აღინიშნა, პირდაპირი კავშირის ტესტი აღნიშნულ საქმეზე შესწავლილი არ ყოფილა.

ამასთან, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის გარემოებაც, რომ მართალია სამართლებრივი ურთიერთობის ფაქტი კითხვის ნიშნის ქვეშ მოცემულ საქმეზე არ დამდგარა, თუმცა სამართლებრივი ურთიერთობის შინაარსი განსხვავდება

⁵²⁹ Radeva Y. *VAT implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule? - International VAT monitor January/February 2019*, 13.

ხელშეკრულების დაწყების მომენტში, როდესაც მხარეები თანხმდებიან კონკრეტული მომსახურების გაწევაზე, ხოლო საბოლოო მომხმარებელი ამ მომსახურების მიღების სანაცვლოდ თანხმდება გარკვეული საფასურის გადახდაზე, ხოლო ურთიერთობა გადადის სრულიად სხვა რეჟიმში, მაშინ როდესაც ხდება ხელშეკრულების გაუქმება. მთლიანი ხელშეკრულების შინაარსი, მათ შორის იმ ოპერაციის შინაარსიც იცვლება გაუქმების მომენტიდან. მომსახურების მიწოდება ამ ხელშეკრულების მიზნებისთვის წარმოადგენდა იდენტიფიცირებულ მიწოდების საგანს, ხოლო ხელშეკრულების გაუქმების შემდეგ, როგორც სამართლებრივმა მრჩეველმა აღნიშნა, საბოლოო მომხმარებელს არ მიეწოდება არანაირი მომსახურება, შესაბამისად მიღების უფლებას კარგავს საბოლოო მომხმარებელი. აქედან გამომდინარე, სამართლებრივი ურთიერთობის აუცილებელი ელემენტი, რომელიც საქმეზე R. J. Tolsma დაადგინა ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ რომ სახეზე უნდა გვექონდეს ორმხრივი შესრულება იკარგება.⁵³⁰

სამართლებრივი ურთიერთობა, როგორც სამართლებრივმა მრჩეველმა აღნიშნა, კვლავ სახეზეა და ჯარიმის გადახდის ვალდებულება გამომდინარეობს ძირითადი ხელშეკრულების შედეგად არსებული შეთანხმებიდან, თუმცა ამ შემთხვევაში მომსახურების გაწევა საბოლოო მომხმარებლისთვის აღარ ხდება. ყველა ის უფლება, მიეღო ტელეკომუნიკაციის და ინტერნეტის მომსახურება საბოლოო მომხმარებელს, რომელიც ხელშეკრულებიდან გამომდინარეობდა გაუქმების მომენტიდან აღარ არსებობს. აღნიშნული სიტუაციის შედარებისას იმ სიტუაციასთან, რომელიც სახეზე გვექონდა Air FranceKLM and Hop! Brit-Air-ის საქმეზე ცხადყოფს, რომ ამ უკანასკნელ საქმეზე სრულიად საპირისპირო სიტუაცია იყო სახეზე. ამ შემთხვევაში საბოლოო მომხმარებელს უფლება ჰქონდა გამოეყენებინა ის მომსახურება, რომელშიც მას თანხა ჰქონდა გადახდილი, ეს უფლება არსებობდა ბოლო მომენტამდე, მანამ განსაზღვრული რეისი დაიწყებდა ერთი პუნქტიდან მეორეში გადაფრენას, შესაბამისად, ხელშეკრულებით მიღებული უფლების გამოყენების შესაძლებლობა მხარეს გააჩნდა. მას შეეძლო ნებისმიერ დროს მიეღო გადაწყვეტილება გამოეყენებინა, ან უარი ეთქვა ამ უფლების გამოყენებაზე, თუმცა MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA-ს საქმეზე ეს უფლება იკარგება და მხარეს არანაირი მომსახურების მიღების შესაძლებლობა აღარ გააჩნია ხელშეკრულების გაუქმების მომენტიდან. უშუალოდ Air FranceKLM and Hop! Brit-Air-ის საქმეზე კი თავდაპირველად გაფორმებული ხელშეკრულების ცვლილებას ადგილი არ ჰქონია. თავდაპირველად გაფორმებული ხელშეკრულება იყო საბოლოო, ხოლო ამ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული

⁵³⁰ Radeva Y. *VAT implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule? - International VAT monitor January/February 2019*, 14. იხილეთ ასევე გადაწყვეტილებები: R.J. Tolsma, supra n. 4, პარაგრაფი 14, UK: ECJ, 20 June 2013, Case C-653/11, Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey t/a Ocean Finance, პარაგრაფი 40, ECJ Case Law IBFD; and UK: Judgment in MacDonald Resorts Ltd, C-270/09, EU:C:2010:780 პარაგრაფი 16, ECJ Case Law IBFD. See also Krever R.E. *What's in a Name? Prepayments, Deposits, Vouchers and Options*, supra n. 12, at sec. 3.

მომსახურების გაწევის ღირებულება სრულად გადახდილი ბილეთის შემცნის მომენტში.

როგორც აღნიშნული სადოქტორო ნაშრომის 8.4. თავში იქნა გაანალიზებული, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი სასამართლო პრაქტიკით, ხელშეკრულება წარმოადგენს საწყის წერტილს ნებისმიერი ოპერაციის შეფასებისას და როგორც წესი, ხელშეკრულება ასახავს იმ ეკონომიკურ და კომერციულ რეალობას, რომელშიც ის არის დადებული. სასამართლომ მხოლოდ იმ შემთხვევაში მიიჩნია ხელშეკრულების ნორმების უგულებელყოფა შესაძლებლად და მისი შინაარსის შეცვლის შესაძლებლობა დაუშვა საგადასახადო ორგანოების ან ნაციონალური სასამართლოების მიერ, როდესაც სახეზე გვექონდა სახელშეკრულებო თავისუფლების უფლების ბოროტად გამოყენების პრაქტიკა და ხელშეკრულების მთავარ მიზანს წარმოადგენდა გადასახადებისაგან თავის არიდება. ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ სხვა წინაპირობა გარდა უფლების ბოროტად გამოყენებისა, რა დროსაც შესაძლებელია ხელშეკრულების შინაარსი იქნას უგულებელყოფილი მოცემული არ გვაქვს დადგენილი პრაქტიკით, ხოლო მოცემულ შემთხვევაში სასამართლოს ასევე არ გაუთვალისწინებია და უმსჯელია, თუ რამდენად ჰქონდა კომპანიას ამგვარი ფორმით ხელშეკრულების დადებისას გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზანი.⁵³¹ მხოლოდ იმგვარი ხელშეკრულების ნორმების უგულებელყოფა შესაძლებელი, როდესაც ის სრულიად ხელოვნური გზით ცდილობს საგადასახადო შეღავათების მიღებას.⁵³² ასეთ დროს საგადასახადო ორგანოებმა ან ნაციონალურმა სასამართლოებმა ფაქტების მხედველობაში მიღებით ხელშეკრულების ნორმები უნდა მთავრად რეალურ ფაქტებს და გადასახადების დარიცხვა მოახდინონ აღნიშნულზე დაყრდნობით.⁵³³ უფლების ბოროტად გამოყენებისას, ხელოვნურად მიღებული სახელშეკრულებო პირობებისათვის ყურადღების მიქცევა არ ხდება და უნდა შეფასდეს კონკრეტული ოპერაცია იმაზე დაყრდნობით, თუ რა არის რეალური. თუ რა არის რეალური, ამის გასარკვევად აუცილებელია ყოველდღიური ბიზნესის წესების გააზრება.⁵³⁴ შესაბამისად გამოყენებულ უნდა იქნას ხელშეკრულების ნაცვლად ნორმალური ბიზნეს პრაქტიკა.⁵³⁵

ამასთანავე, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ თავის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება ძირითადად დააფუძვნა იმ ფაქტზე, რომ კომპანია ნებისმიერ შემთხვევაში ღებულობს იმ თანხას, რომელის მიღების მოლოდინიც მას სახელშეკრულებო ურთიერთობაში შესვლის მომენტში ჰქონდა და თუ ეს ხელშეკრულება შესრულდებოდა და იგი არ გაუქმდებოდა. შესაბამისად, დამატებული

⁵³¹ Radeva Y. *VAT implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule? - International VAT monitor January/February 2019*, 14.

⁵³² Kesteren H.V. *Taxable and non-taxable transactions in Michael Lang, Recent developments in value added tax 2016*, 221.

⁵³³ იქვე, 226.

⁵³⁴ იქვე, 227.

⁵³⁵ იქვე, 228.

ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის საკითხი ძირითადად დაეყრდნო მხოლოდ ეკონომიკურ რეალობას სადავოდ გახდილი ტრანზაქციისა.⁵³⁶ შესაბამისად, შესაძლებელია ამ გადაწყვეტილებაზე დაყრდნობით დასკვნის სახით აღინიშნოს, რომ ნებისმიერ შემთხვევაში თუ ხელშეკრულების გაუქმების შედეგად გადასახდელი ჯარიმა მომსახურების გაწევის საფასურის ტოლია, ტრანზაქცია ნებისმიერ შემთხვევაში უნდა დაიბეგროს დამატებული ღირებულების გადასახადით, იმის მიუხედავად, არსებობს თუ არა გაუქმების შემდეგ მხარეთა შორის სამართლებრივი ურთიერთობა, რომელიც ორმხრივ მიწოდებას მოიცავს.⁵³⁷

როგორც სამართლებრივმა მრჩეველმა აღნიშნა საკუთარ მოსაზრებაში, ხელშეკრულების გაუქმების შედეგად გადასახდელი ჯარიმის გადახდის ვალდებულება კავშირშია წინა ხელშეკრულებასთან, რომელიც დადებული იყო მომსახურების გაწევის მიზნით. აღნიშნული დაშვება სწორია, რადგანაც გაუქმების შედეგად ჯარიმის გადახდის ვალდებულება ვერ დადგება იმ პირობებში, როდესაც არ გვაქვს ძირითადი ხელშეკრულება, თუმცა უშუალოდ საბოლოო მომხმარებლის მიერ გადახდილი თანხის ბუნება ხელშეკრულების გაუქმების მომენტშივე იცვლება და ის სხვა ხასიათს იძენს. ამასთან, მის მოსაზრებაში აღნიშნულია და კითხვის ნიშნის ქვეშ არის დასმული, თუ რა ტიპის დანაკარგის ასანაზღაურებლად შეიძლება იქნას ხელშეკრულების გაუქმების შემდეგ გადახდილი ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ჯარიმა. ამასთანავე, მისივე მითითებით, როგორც წესი უშუალოდ ჯარიმა უნდა იყოს უფრო ნაკლები, ვიდრე მომსახურების გაწევისთვის გადასახდელი თანხა. აღნიშნული მოსაზრება კი სრულიად საპირისპიროა ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილ პრაქტიკასთან, რომელიც უშუალოდ ჯარიმის გადახდას შეეხება. საქმეზე Nidera BV⁵³⁸ სასამართლომ აღნიშნა შემდეგი: „გადასახადის გადამხდელისათვის როგორც მომსახურების გამწევის ან საქონლის მიწოდებლისათვის გადახდილი კომპენსაციის თანხა მთავარია თავისი შინაარსით ასახავდეს იმ დანაკარგს, რომელიც შეიძლება განიცადოს გადასახადის გადამხდელმა და ამგვარი კომპენსაციის თანხა ნაციონალური კანონმდებლობით შეფასებული იყოს როგორც საკომპენსაციო თანხა, იმის მიუხედავად რეალური დანაკარგი განცდილი იქნა თუ არა გადასახადის გადამხდელის მიერ.“⁵³⁹ შესაბამისად, სასამართლოს მიერ ადრეულ ეტაპზე დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა ასევე არ იქნა მხედველობაში მიღებული და მხოლოდ თანხის ოდენობა გახდა გადაწყვეტი ფაქტორი MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA-ს საქმეზე გადაწყვეტილების მიღებისას. ამასთანავე, უშუალოდ კომპენსაციის საკითხს სასამართლო ასევე შეეხო Société thermale d'Eugénie-lesBains-ის საქმეზე, სადაც სამართლებრივი მრჩეველი კითხვის ნიშნის ქვეშ აყენებდა რა ტიპის ზიანი შეიძლება

⁵³⁶ Radeva Y. *VAT implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule? - International VAT monitor January/February 2019*, 14.

⁵³⁷ იქვე, 15.

⁵³⁸ გადაწყვეტილება საქმეზე C-387/16, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos v Nidera BV, EU:C:2018:121

⁵³⁹ იქვე, პარაგრაფი 33

განეცადა სასტუმროს პირის გამოუცხადებლობის შემთხვევაში.⁵⁴⁰ სასამართლომ თავისი გადაწყვეტილებით მხოლოდ აღნიშნა, რომ იმის გათვალისწინებით, რომ დეპოზიტის თანხა ფიქსირებულია, მოლოდინი არსებობს, რომ აღნიშნული თანხა დაფარავს იმ სავარაუდო დანაკარგს, რაც სასტუმრომ შეიძლება განიცადოს ნომერზე ჯავშნის გაუქმების ან გამოუცხადებლობის შემთხვევაში. უშუალოდ დანაკარგი კი შეიძლება იყოს უფრო მცირე, ან უფრო დიდი ვიდრე ეს ფიქსირებული დეპოზიტის თანხაა.⁵⁴¹

უშუალოდ კომპენსაციის ნაწილში სხვა განვითარება სასამართლო პრაქტიკაში არ ყოფილა. სასამართლომ მხოლოდ ზოგადად აღნიშნა მოცემულ საქმეზე მიღებულ გადაწყვეტილებაში, რომ კომპანიის დანაკარგი მოსალოდნელია, რომ იქნება უფრო დაბალი, ვიდრე ის თანხა, რომელსაც მომხმარებელი ჯარიმის სახით გადაიხდის ხელშეკრულების გაუქმების შემთხვევაში, თუმცა აღნიშნულიც წინააღმდეგობაში მოდის Société thermale d'Eugénie-les-Bains-ის საქმეზე მიღებულ დასაბუთებაში, სადაც უშუალოდ თანხის ოდენობაზე სასამართლომ განმარტა, რომ ის შეიძლება იყოს უფრო ნაკლებიც, ვიდრე ეს ფიქსირებული დეპოზიტის თანხაა. უშუალოდ იმ ფაქტზე მითითება, რომ თანხის ოდენობა ზუსტად იგივეა, რასაც კომპანია ხელშეკრულების შეწყვეტის შემთხვევაში არ მიიღებდა, რატომ გამორიცხავს ზიანის არსებობის ფაქტს, სასამართლოს არ უმსჯელია. აღნიშნული სასამართლო დავა წარმოადგენდა საკმაოდ კარგ შესაძლებლობას, მომხდარიყო კომპენსაციის თანხებზე უფრო მეტი მსჯელობა, თუმცა როგორც გადაწყვეტილებიდან იკვეთება, აღნიშნული მსჯელობა სასამართლოს არ განუვითარებია.

ასევე, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის გარემოება, რომ უშუალოდ სახელშეკრულებო ურთიერთობის შინაარსი ყოველთვის ითვალისწინებს ამ ხელშეკრულების გაუქმების შესაძლებლობას. აღნიშნული უფლება მხარისთვის, რომელიც სახელშეკრულებო ურთიერთობაში მონაწილეობს როგორც წესი გათვალისწინებულია ნაციონალური, სამოქალაქო კანონმდებლობით. როდესაც მხარეები იმყოფებიან სახელშეკრულებო ურთიერთობაში და ერთ-ერთი მხარე არღვევს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ პირობას, მეორე მხარეს უფლება აქვს შეწყვიტოს ხელშეკრულება დამატებით ვადის გასვლის შემდეგ, რომელსაც ამ მხარეს დარღვევის გამოსასწორებლად აძლევს, ან თუ დამატებითი ვადის მიცემა უშედეგოა ხელშეკრულება შეწყვიტოს დარღვევისთანავე. მოცემულ შემთხვევაში სწორედ საბოლოო მომხმარებლის მიერ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული თანხის გადაუხდელობა იწვევდა ხელშეკრულების შეწყვეტას.⁵⁴² ამასთანავე, გერმანიის სამოქალაქო კოდექსი ითვალისწინებს თანხის გადაუხდელობის შედეგად შეწყვეტილი ხელშეკრულებისათვის ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნის უფლებასაც.⁵⁴³ შესაბამისად,

⁵⁴⁰ სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, EU:C:2006:555, პარაგრაფები 27-29.

⁵⁴¹ გადაწყვეტილება საქმეზე C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, EU:C:2007:440, პარაგრაფი 33.

⁵⁴² მუხლი 405 (1) საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი; მუხლი 323(1) გერმანიის სამოქალაქო კოდექსი

⁵⁴³ მუხლი 323(2), გერმანიის სამოქალაქო კოდექსი

როდესაც ხელშეკრულების შეწყვეტის შესაძლებლობა უშუალოდ მხარეებს კანონით აქვთ გათვალისწინებული და ისინი ამ უფლებას იყენებენ, თუ როგორ ქმნის ეს სრულიად ხელოვნურ საგადასახადო ტრანზაქციას, რომელიც დადგენილი პრაქტიკით ერთადერთი წინაპირობაა ხელშეკრულების პირობების უგულებელყოფისთვის? აღნიშნული საკითხი ღიად დარჩა მიღებული გადაწყვეტილებით, იმის გათვალისწინებით, რომ სასამართლომ ამ ნაწილში მსჯელობა გადაწყვეტილების დასაბუთებისას არ განავითარა.

სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მთლიანად ეფუძნება იმ ფაქტს, რომ MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA ნებისმიერ შემთხვევაში, ხელშეკრულების გაუქმების მიუხედავად იღებს ერთსა და იმავე თანხას. საინტერესოა როგორ იქნებოდა შეფასებული სასამართლოს მიერ აღნიშნული საქმე, თუ კომპანია თავის ხელშეკრულებას იმგვარი ფორმით შესთავაზებდა მომხმარებლებს, როდესაც გაუქმების შემთხვევაში გადახდილი ჯარიმის საფასური თუნდაც 1 ევროთი ნაკლები იქნებოდა? ამ არგუმენტის გათვალისწინებით, კომპანიას შესაძლებლობა აქვს შეცვალოს თავისი ხელშეკრულების პირობა და სწორედ აღნიშნული წესი გაითვალისწინოს გაუქმების შემთხვევაში და ჯარიმა არ იყოს მომსახურების გაწევის თანხის ეკვივალენტური. ამ რეალობაში სასამართლოს მთლიანი მსჯელობა, რომელიც მოცემულ საქმეზე იქნა განვითარებული კითხვის ნიშნის ქვეშ დადგება.

სწორედ ამგვარი მსჯელობაა წინააღმდეგობაში დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მთავარ პრინციპთან, ფისკალურ ნეიტრალიტეტთან. როგორც აღინიშნა, ფისკალური ნეიტრალიტეტის მთავარი მიზანია, რომ ბიზნესის მწარმოებლებისა და საბოლოო მომხმარებლების გადაწყვეტილებები იყოს სრულიად დამოუკიდებელი დამატებული ღირებულების გადასახადის დაბეგვისაგან და ისინი საკუთარ შეთავაზებებს არ ქმნიდნენ იმის მიხედვით, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის უფრო ხელსაყრელ პირობებში აღმოჩნდნენ.

ამასთან, აღნიშნული სასამართლო დავა სასამართლოს არ შეუდარებია Kennemer Golf & Country club-ის საქმეზე, სადაც ფაქტები მსგავსი იყო Air France-KLM, Hop!-Brit Air SAS ქეისთან. გოლფის კლუბის საქმეზე მომხმარებლებს შესაძლებლობა ჰქონდათ გამოეყენებინათ კლუბის მოედნები და სპორტული ინვენტარი, ხოლო დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრა უშუალო გამოყენებასთან არ იყო დაკავშირებული. ამასთანავე მხედველობაშია მისაღები ის გარემოებაც, რომ კლუბის წევრები წლიურ ადმინისტრაციულ საფასურს იხდიდნენ წლის დასაწყისში და შესაბამისად, ხელშეკრულება საბოლოო იყო და ამ შემთხვევაში ხელშეკრულების გაუქმებას ადგილი არ ჰქონდა. ხოლო უშუალოდ MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA-ს საქმეზე ხელშეკრულება იყო პირობაზე დამოკიდებული, კერძოდ ყოველთვიური გადასახადის გადახდაზე, რომლის შეუსრულებლობის შემთხვევაშიც მოხდებოდა ხელშეკრულების გაუქმება. ხელშეკრულების გაუქმების შემდეგ კი, საბოლოო მომხმარებელს აღარ გააჩნდა მოხმარების შესაძლებლობა, შესაბამისად, მოხმარების უფლების დაკარგვა ხდებოდა. დამატებული ღირებულების გადასახადი კი,

როგორც აღინიშნა, სწორედ მოხმარების უფლების გადასახადია. შესაბამისად, ხელშეკრულების გაუქმების შემდეგ კომპანია აღარ ახდენდა სატელეკომუნიკაციო და ინტერნეტის მომსახურების მიწოდებას საბოლოო მომხმარებლებისთვის და შესაბამისად, ეს უკანასკნელი მოკლებულ იყვნენ შესაძლებლობას გამოეყენებინათ მომსახურება. აქედან გამომდინარე, დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის მეორე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული აუცილებელი ელემენტი - *მოხმარება* სახეზე აღარ გვქონდა. მოხმარების ნაწილში ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ მსჯელობა არ განავითარა მოცემულ საქმეზე, მაშინ როდესაც მაგალითისთვის Apple and Pear Development Council-ის საქმეზე, სადავოდ გახდილი ტრანზაქცია მხოლოდ იმიტომ არ მოხდა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციათა რიცხვში, რომ სახეზე მოხმარება არ გვქონდა. იგივე მსჯელობა იქნა განვითარებული Jürgen Mohr-ის საქმეზე, სადაც მოხმარების, როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადის აპლიკაციისთვის აუცილებელი წინაპირობის არ არსებობის გამო, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ოპერაცია და შესაბამისად, მიღებული თანხები ორივე შემთხვევაში არ უნდა დაბეგრილიყო დამატებული ღირებულების გადასახადით.

პირდაპირი კავშირი გაწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის ადვილი დასანახია, როდესაც ორივე, მიწოდების პირობაც და შესაბამისი ანაზღაურებაც წინასწარ არის გათვალისწინებული ხელშეკრულებით.⁵⁴⁴ მხარეთა შორის არსებულ ურთიერთობაში პირდაპირი კავშირი დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის კვლავაც რჩება უწყვეტი, თუ მათი სამართლებრივი ურთიერთობის შედეგად გაფორმებული ხელშეკრულება ითვალისწინებს ყველა იმ ცვლილებას, რომელმაც პოტენციური შედეგი შეიძლება მოახდინოს ხელშეკრულების ფასზე ან მიწოდებაზე.⁵⁴⁵

აღნიშნულზე დაყრდნობით შეიძლება დასკვნის სახით აღინიშნოს, რომ პირდაპირი კავშირის ტესტისთვის, უშუალოდ გადასახდელი თანხისა და მიწოდების ცოდნა ის მინიმალური მოთხოვნაა რაც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ პრაქტიკით დაადგინა და შესაბამისი მოსაზრებები ასევე გავრცელებულია სამეცნიერო ლიტერატურაში. ამ შემთხვევაში ხელშეკრულებით გათვალისწინებული იყო მისი გაუქმების შესაძლებლობა, თუმცა მნიშვნელოვანი ელემენტი, მომსახურების გაწევა აღარ ხორციელდებოდა.

ამასთანავე, დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის მიხედვით, პირდაპირი კავშირის ტესტით გათვალისწინებული მოთხოვნები ვერ იქნება შესრულებული, თუ ხელშეკრულების სწორი და გამართული შესრულება დამოკიდებულია მომსახურების გამწევი პირის მიერ დამატებით შესრულებაზე, ან თუ ის გარკვეულწილად

⁵⁴⁴ Radeva Y. *VAT implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule? - International VAT monitor January/February 2019*, 14.

⁵⁴⁵ იქვე, 15.

ბუნდოვანია.⁵⁴⁶ Pavlína Baštová-ს საქმეზე მიღებული გადაწყვეტილება ქმნის პრაქტიკას, რომლის მიხედვითაც, თუ კონკრეტული მიწოდება დამოკიდებულია მხარის რაიმე კონკრეტული ქმედების განხორციელებაზე, ამ შემთხვევაში პირდაპირი კავშირის ტესტის მოთხოვნები არ სრულდება. დამატებითი შესრულება, კერძოდ მომსახურების MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA-ს მიერ დამოკიდებულია მომხმარებლის მიერ ყოველთვიურ გადახდაზე. მთავარი კითხვა კვლავ პასუხგაუცემელი რჩება მოცემული გადაწყვეტილებით, რა ხდება, როდესაც მიწოდება დამოკიდებულია მომხმარებლის მიერ ქმედების განხორციელებაზე და ის არ ასრულებს ამ ქმედებას (განსახილველ საქმეზე თანხის გადახდას)?

დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის გამართული და ეფექტური ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია, რომ გადასახადი მაქსიმალურად მარტივად და ნეიტრალურად იყოს გამოყენებული თითოეულ ოპერაციაზე და აღნიშნული უნდა იქნას გამოყენებული ეკონომიკურ სიტუაციასთან ჰარმონიაში.⁵⁴⁷ აღნიშნული სასამართლო დავა კი გადაწყვეტილ იქნა მხოლოდ სიტუაციის ეკონომიკური ანალიზის საფუძველზე და აქედან გამომდინარე, მოხმარების ან უშუალოდ მოხმარების ფაქტი უგულებელყოფილ იქნა სასამართლოს მიერ განვითარებულ მსჯელობაში. მთავარი არგუმენტაცია მოცემული გადაწყვეტილების შეიძლება შეფასდეს შემდეგნაირად - *თუ ხელშეკრულების გაუქმების შედეგად გადასახდელი კომპენსაციის თანხის ოდენობა ტოლია იმ თანხისა, რასაც ხელშეკრულების მოქმედებისას მიიღებდა მომსახურების გამწევი პირი, აღნიშნული თანხა ყოველთვის დაიბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით.*

სამომავლოდ როგორ განავითარებს ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო აღნიშნულ პრაქტიკას, ჯერ კიდევ კითხვის ნიშნის ქვეშ დგას. არის თუ არა ეს ახალი მიდგომა, რომელმაც თავისი არსით წარსული სასამართლო პრაქტიკის შეცვლა განიზრახა თუ სხვა მსგავსი ტიპის გადაწყვეტილებები სხვაგვარად იქნება გადაწყვეტილი ჯერ კიდევ ბუნდოვანებით არის მოცული. ამასთანავე, მოცემული გადაწყვეტილება უშუალოდ არ იძლევა ერთიან პასუხს თუ რა მოხდება ისეთ შემთხვევებში, როდესაც კომპენსაციის თანხა ზუსტად არ იქნება მომსახურების გაწევის შემთხვევაში მისაღები თანხის ზუსტი ოდენობა. მოსალოდნელია, რომ სწორედ ამგვარი მიდგომა, როდესაც კომპენსაციის თანხისა და ხელშეკრულებით გათვალისწინებული თანხების თანასწორობის შემთხვევაში ოპერაცია დასაბეგრად იქნება მიჩნეული, ბიზნესის მწარმოებლების მხრიდან გამოიწვევს ხელშეკრულების თავისუფლების ფარგლებში შეთავაზების იმგვარად ფორმულირებას, სადაც აღნიშნულ დავაზე მიღებული გადაწყვეტილების მსჯელობა სრულიად უსარგებლო აღმოჩნდება, იმ პირობებში როდესაც კომპენსაციის თანხა იქნება უფრო ნაკლები, ვიდრე

⁵⁴⁶ იქვე. ასევე იხილეთ გადაწყვეტილება საქმეზე C-432/15 Pavlína Baštová, EU:C:2016:855, პარაგრაფი 35.

⁵⁴⁷ Kesteren H. V. *Taxable and non-taxable transactions* In Michael Lang, *Recent developments in value added tax 2016*, 225.

ხელშეკრულებით მისაღები თანხის ოდენობა. აღნიშნული მიდგომა გააჩენს არასწორი პრაქტიკის ჩამოყალიბების შესაძლებლობას.

ამასთან, როგორც აღინიშნა, მოცემულ სასამართლო გადაწყვეტილებაში მოხმარების ელემენტი სრულიად უგულვებელყოფილი იქნა. ფაქტი, რომ ხელშეკრულების შეწყვეტის შემთხვევაში ტელეკომუნიკაციისა და ინტერნეტის მიწოდება საბოლოო მომხმარებლისთვის არ ხდება და შესაბამისად არც მოხმარება და არც მოხმარების უფლება სახეზე აღარ არსებობს, სასამართლომ მხედველობაში არ მიიღო. თუმცა როგორც სამეცნიერო ლიტერატურაში არაერთი მეცნიერი ადასტურებს, მიწოდება მხოლოდ მაშინ წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას, როდესაც ის გვამლევს მოხმარების უფლებას.⁵⁴⁸ როგორც პროფესორი ჰენკოვი მიიჩნევს, სასამართლო გადაწყვეტილებები, მაგალითისთვის როგორცაა საქმე Jürgen Mohr, სასამართლოსთვის გადაწყვეტი ფაქტორი სწორედ მოხმარების ელემენტის არ არსებობა აღმოჩნდა საკმარისი იმისთვის, რომ ოპერაცია არ მიჩნეულიყო დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ მიწოდებად.⁵⁴⁹ მხოლოდ ის მიწოდება, რომელიც საბოლოოდ მოხმარების შესაძლებლობას აძლევს მომხმარებელს არის საინტერსო დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის.⁵⁵⁰ არსებობს შემთხვევები, როდესაც უშუალოდ მიწოდებაც და გადახდის ოდენობაც ზუსტად არის განსაზღვრული და ის გაუგებრობას ოპერაციის შინაარსის მიცემის ნაწილში არ იწვევს, თუმცა საბოლოო მოხმარების ნაწილი არ არის საკმარისად დაკავშირებული რის გამოც ოპერაცია არ უნდა იქნას დაბეგრული დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის.⁵⁵¹ შესაბამისად, როდესაც არ ხდება კონკრეტული მიწოდების მოხმარებასთან პირდაპირ დაკავშირება, არ უნდა იქნას დაბეგრული შესაბამისი ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადით, ხოლო MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA-ს საქმეზე სასამართლოს მხრიდან უშუალოდ მოხმარების ფაქტი შესწავლილი არ ყოფილა.

9. მოხმარების მნიშვნელობა შეუსრულებელი ხელშეკრულებების ნაწილში

მიუხედავად იმისა, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივა და მისი წინამორბედი დირექტივები ერთნაირად იმეორებდნენ, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს მოხმარების გადასახადს,

⁵⁴⁸ 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*, 60.

⁵⁴⁹ იქვე, 61.

⁵⁵⁰ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 18.

⁵⁵¹ Kesteren H.V. *Taxable and non-taxable transactions in Michael Lang, Recent developments in value added tax 2016*, 217.

შეკითხვად მაინც რჩება თუ რა უნდა ჩაითვალოს მოხმარებად დამატებული ღირებულების გადასახადების მიზნებისათვის.⁵⁵² უშუალოდ ზოგადი ტერმინოლოგიური განმარტების მიხედვით მოხმარება განმარტებულია როგორც საქონლის ან მომსახურების გამოყენება.⁵⁵³ ამასთან, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის გარემოებაც, რომ მოხმარებას, როგორც ტერმინს დამატებული ღირებულების გადასახადისათვის მნიშვნელობა აქვს საბოლოო მოხმარების ნაწილში. საქონლის წარმოებისას კონკრეტული საწარმოებლად აუცილებელი ნივთების გამოყენება ამ მიზნებისთვის მოხმარებას არ ნიშნავს.⁵⁵⁴ შესაბამისად, მხოლოდ ის მოხმარება არის დამატებული ღირებულების გადასახადის დირექტივის სწორად ფუნქციონირებისათვის რელევანტური, რომელიც საბოლოოა და რომელიც მოხმარებელს კონკრეტული საქონლით, ან მომსახურებით სარგებლობის შესაძლებლობას აძლევს.⁵⁵⁵ ამასთანავე, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის ფაქტიც, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის მოხმარება, როგორც ფაქტი უფრო მეტად დაკავშირებულია მოხმარების უფლების მოპოვებასთან, ვიდრე უშუალოდ საბოლოო მოხმარების ფაქტთან. მთავარია სახეზე გვექონდეს კონკრეტული ანაზღაურების გადახდისას იმ საქონლის ან მომსახურების გამოყენება, რომელიც ბიზნესის მიერ იქნა ჩვენთვის შემოთავაზებული შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ.⁵⁵⁶

ამასთან, საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსი და დამატებული ღირებულების გადასახადის თავი არ იცნობს მსგავს მითითებას, სადაც აღნიშნული იქნება, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს მოხმარების გადასახადს. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, რომ საკანონმდებლო ცვლილებების შედეგად მიღებული დამატებული ღირებულების გადასახადის თავი იცნობდეს მოხმარების კომპონენტს, როგორც აუცილებელ წინაპირობას იმისათვის, რომ ოპერაცია დაიბეგროს დამატებული ღირებულების გადასახადით. უშუალოდ მოხმარების კომპონენტი, როგორც გადასახადით დაბეგვრის წინაპირობა საკმაოდ პრობლემურ საკითხს წარმოადგენს და შესაბამისად, სასურველი იქნება საგადასახადო ადმინისტრაციებისა და საერთო სასამართლოების მიერ ამ ნაწილშიც გაზიარებულ იქნას ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო პრაქტიკა.

დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის მიზნებისთვის მიწოდება მხოლოდ იმ შემთხვევაშია დასაბეგრი, როდესაც ის განხორციელებულია შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ და ის სრულდება გადასახადის გადამხდელის

⁵⁵² Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 18.

⁵⁵³ იქვე.

⁵⁵⁴ იქვე.

⁵⁵⁵ 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*, 75.

⁵⁵⁶ Kollmann J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*, 19

მიერ.⁵⁵⁷ ამასთან, დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართლებრივი ბუნების ანალიზისას სწორედ აღნიშნულზე ხდება ხაზგასმა - მხოლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის რეგისტრირებულ გადასახადის გადამხდელებს შეუძლიათ განახორციელონ მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ, რომელიც დირექტივის ჩართვას და ოპერაციის დაბეგვრას გამოიწვევს.⁵⁵⁸ დამატებული ღირებულების გადასახადის ბუნების ანალიზისას ირკვევა, რომ უშუალოდ ეკონომისტები დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართლებრივ ბუნებას ნაკლებად აკვირდებიან და მათი მხრიდან აღნიშნულის შეფასება ხდება მხოლოდ ოპერაციის ეკონომიკური ნაწილის გააზრებით, მაშინ, როდესაც სამართლებრივი ბუნება გადასახადის აუცილებლად უნდა იქნას გათვალისწინებული ოპერაციის შინაარსის შეფასებისას ის ელემენტები, რომელიც სამოქალაქო სამართლით არის დადგენილი კონკრეტული ოპერაციებისათვის.⁵⁵⁹ თავად უშუალოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის მექანიზმს დირექტივის სამართლებრივი ბუნება იმგვარად არის ფორმულირებული, რომ ის კონკრეტულ ჩარჩოებს აწესებს ოპერაციის დასაბეგრად მიჩნევისათვის, როგორცაა ის, რომ მიწოდება ანაზღაურების სანაცვლოდ უნდა იქნას განხორციელებული და ეს მიწოდება უნდა განხორციელდეს გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირის მიერ. თუმცა უშუალოდ ნებისმიერი ამგვარი მიწოდება საბოლოო მოხმარებასთან უნდა იყოს პირდაპირ კავშირში.⁵⁶⁰ სამართლებრივი კუთხით შეფასებისას, მხოლოდ გარკვეული ოპერაციები ექცევა დირექტივის მოქმედების ფარგლებში და უშუალოდ მოხმარებასთან დაკავშირებით აღნიშნულია, რომ მოხმარების უფლება წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას და არა უშუალოდ მოხმარების ფაქტი.⁵⁶¹ ნებისმიერ ოპერაციაზე, როდესაც სახეზე არ გვყავს იდენტიფიცირებული მოხმარებელი, შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ სახეზე არ გვაქვს მოხმარების ფაქტი.⁵⁶²

გასაკვირი არ არის, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი ერთ-ერთი ყველაზე გავრცელებული არაპირდაპირი გადასახადია მთელ მსოფლიოში.⁵⁶³ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზანია მისი მოქმედება ფართოდ იქნას გავრცელებული საქონლის მიწოდებისა და მომსახურების გაწევისას და დაბეგროს საბოლოო მოხმარება.⁵⁶⁴ სწორედ ამაზე დაყრდნობით არის გავრცელებული რომ

⁵⁵⁷ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 130.

⁵⁵⁸ იქვე, 133.

⁵⁵⁹ იქვე, 134.

⁵⁶⁰ Cnossen S. *A VAT Primer for Lawyers, Economists and Accountants – Tax Analysts*, 38.

⁵⁶¹ იქვე.

⁵⁶² Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 115.

⁵⁶³ Cnossen S. *A VAT Primer for Lawyers, Economists and Accountants – Tax Analysts*, 34

⁵⁶⁴ Beretta G. *VAT and Sharing Economy*, *World Tax Journal August 2018*, 392.

დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს მოხმარების გადასახადს.⁵⁶⁵ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზანი შეიძლება აიხსნას რამდენიმე სიტყვით - ის განმარტებულია როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, რომლის მიზანიცაა დაბეგრის საბოლოო მომხმარებლის მიერ პირადი მოხმარება.⁵⁶⁶ იმის გათვალისწინებით, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი გადასახადი რომელიც ბეგრავს მოხმარების უფლებას, მისი ტვირთი აუცილებლად ამ საბოლოო მომხმარებელზე უნდა იქნას გადატანილი.⁵⁶⁷

ამასთანავე, უშუალოდ სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკა, რომელიც გარკვეულ შემთხვევებში არ არის სწორხაზოვანი, ადასტურებს, რომ არსებობს შემთხვევები, სადაც პირდაპირი კავშირის ტესტს და უშუალო მოხმარების ფაქტს ერთი და იგივე შედეგი არ მოაქვს დავის საბოლოო გადაწყვეტისთვის.⁵⁶⁸

ამასთან, იმ ფარგლების ხაზგასმისთვის, რაც დამატებული ღირებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის სამართლებრივ ბუნებას ახასიათებს, საზღვრები უნდა იქნას დადგენილი და მითითება გაკეთდეს ყველა იმ აუცილებელ წინაპირობაზე, რომელიც ოპერაციის დასაბეგრად მიჩნევისთვის არის აუცილებელი.⁵⁶⁹ აქედან გამომდინარე, მოხმარების ელემენტი წარმოადგენს ცალკე, დამოუკიდებლად მდგომ ელემენტს, რომელიც არ არის პირდაპირი კავშირის ტესტის ნაწილი და მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლებელია პირდაპირი კავშირის ტესტის ყველა ელემენტი შესრულდეს, დამატებით გამოკვლეულ უნდა იქნას საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე სადავოდ გახდილი ოპერაცია გვაძლევს თუ არა მოხმარების უფლების ფაქტს. მხოლოდ საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა და შესაბამისი ანაზღაურება და ამ ფაქტების დადგენა სხვადასხვა მეთოდის გამოყენებით პრობლემას არ ჭრის. საბოლოო პასუხი აუცილებლად უნდა იყოს დამოკიდებული იმ ფაქტზე, გვაქვს თუ არა საბოლოო მოხმარების უფლების ქონა იმ პირის მიერ, ვინც შესაბამისი ანაზღაურება განახორციელა. პირდაპირი კავშირის ტესტი შესრულებული იყო საქმეზე Société thermale d'Eugénie-les-Bains, თუმცა მოხმარების ფაქტის არ არსებობა გახდა გადამწყვეტი იმ გარემოებისა, რომ ოპერაცია არ იქნა მიჩნეული დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციად.

იმის გათვალისწინებით, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს მოხმარების უფლების გადასახადს, ცალსახად შეიძლება ითქვას, რომ მოხმარების ფაქტს მნიშვნელობა არ გააჩნია დირექტივის მოქმედების საზღვრების

⁵⁶⁵ მუხლი 2(1)(a)-(d) COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

⁵⁶⁶ Beretta G. *VAT and Sharing Economy*, *World Tax Journal August 2018*, 393.

⁵⁶⁷ Terra B.J.M. & Kajus J. *Introduction to European VAT (Recast)*, 125.

⁵⁶⁸ იქვე, 126.

⁵⁶⁹ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 126.

დადგენისას.⁵⁷⁰ აღნიშნული მოსაზრება, რომელიც პროფესორი მარია სენიკის მიერ იქნა გამოთქმული სრულ სიმართლეს არ წარმოადგენს, რაც აღნიშნულ სადოქტორო ნაშრომში განხილული სასამართლო გადაწყვეტილებითაც დასტურდება. მოხმარების ფაქტის არსებობა ან უშუალოდ უფლების არსებობა უნდა დადასტურდეს იმისათვის, რომ მოხდეს ოპერაციის დაბეგვრა.

როგორც აღინიშნა, ზოგიერთ შემთხვევაში მოხმარების ფაქტი წარმოადგენს დაუყონებლივ პროცესს, ხოლო ზოგიერთ შემთხვევაში იგი განგრძობადი პროცესია, განსაკუთრებით მომსახურების გაწევის ნაწილში. აღნიშნული უფრო მეტდ ართულებს დირექტივის სწორად გამოყენებას, რაც ასევე დასტურდება სასამართლოს მიერ ამ საკითხზე მიღებული არაერთი გადაწყვეტილებით. თუმცა სასამართლო პრაქტიკა შეიძლება შეჯამდეს შემდეგნაირად - დამატებული ღირებულების გადასახადით დაიბეგრება ნებისმიერი ოპერაცია, რომლიდანაც საბოლოო, იდენტიფიცირებულ მომხმარებელს უფლება აქვს მიიღოს სარგებელი და რომელშიც მის მიერ მოხდა შესაბამისი ანაზღაურების გადახდა.

ყველა ზემოაღნიშნული არგუმენტების გათვალისწინებით, შეიძლება დასკვნის სახით აღინიშნოს, რომ MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA-ს საქმეზე მიღებული გადაწყვეტილება არ იყო მანამდე დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის შესაბამისი. ის არგუმენტები, რომელზეც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო გაუქმებული ან შეუსრულებელი ხელშეკრულებების ფარგლებში მსჯელობდა უგულებელყოფილი იქნა მოცემულ საქმესთან დაკავშირებით და საკმარისი მნიშვნელობა არ მიენიჭა უშუალოდ იმ ფაქტს, რომ მოცემულ საქმეზე საბოლოო მომხმარებლის მიერ მოხმარების უფლება აღარ არსებობდა ხელშეკრულების გაუქმების შემდეგ.

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მხრიდან უფრო მეტი მსჯელობა სამომავლოდ შეუსრულებელი ხელშეკრულებების ნაწილზე მნიშვნელოვანია, განსაკუთრებით კი მოხმარების ნაწილში. ყველა ის არგუმენტი, რომელიც გამოყენებულ იქნა MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA-ს საქმის გასაკრიტიკებლად, მნიშვნელოვანი იქნება სამომავლო საქმეზე რომელიც შეეხება Vodafone Portugal-ის საქმეს. მოცემულ შემთხვევაში საწარმო აფორმებს ხელშეკრულებებს სხვადასხვა პირებთან და სთავაზობს მას ინტერნეტის მომსახურების გაწევას. ასევე პაკეტის მიწოდებას რომელიც მოიცავს სატელევიზიო არხების ტრანსლაციის შეთავაზებას. მომხმარებელი, რომელიც შეიძენს ორივე პაკეტს ერთად სარგებლობს სპეციალური ფასდაკლებით, თუმცა ხელშეკრულება დადებულია გარკვეული ვადით. თუ პირი არ მოახდენს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში დროულად გადახდას, ხელშეკრულება გაუქმდება და მას ჯარიმის სახით დაეკისრება გადასახდელად თანხის ზუსტად ის ოდენობა, რომლის გადახდაც მას მოუწევდა ხელშეკრულებას რომ ემოქმედა მთელი პერიოდის განმავლობაში. პირობითად თუ ყოველთვიური გადასახდელი თანხა

⁵⁷⁰ Senyk M. *Territorial Allocation of VAT in the European Union*, 56.

შეადგენდა 10 ევროს ხოლო მომხმარებელმა ხელშეკრულების ვადის გასვლამდე ხუთი თვით ადრე დაარღვია ხელშეკრულების ის პირობა, რომელიც გადახდის თარიღს ითვალისწინებს კონკრეტულ რიცხვში, მას ჯარიმის სახით დარჩენილი ხუთი თვის საფასურის 50 ევროს გადახდა მოუწევს. Vodafone Portugal-ის მოსაზრებით აღნიშნული თანხა არ წარმოადგენს მიწოდებას ანაზღაურების სანაცვლოდ და თანხა, რომელსაც ის ღებულობს მომხმარებლებისაგან ხელშეკრულების გაუქმების შედეგად არის ამავე ხელშეკრულებით განსაზღვრული და გათვალისწინებული ჯარიმა.⁵⁷¹ აღნიშნული სასამართლო დავა ფაქტობრივი თვალსაზრისით იდენტურია MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA-ს დავის ფაქტობრივ გარემოებებთან. როგორც გადაწყვეტილება იქნება მიღებული და როგორ განავითარებს ხელშეკრულების გაუქმებისას დაკისრებული ჯარიმის შესახებ მსჯელობას ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო საინტერესოა. ამასთან, შესაძლოა აღნიშნულ საქმეზე მოხდეს ყველა იმ ფაქტობრივი გარემოებისთვის სამართლებრივი შეფასების მიცემა, რაც აუცილებელია დამატებული ღირებულების გადასახადის მექანიზმის დირექტივის სწორი ფუნქციონირებისათვის, განაკუთრებით კი მოხმარების ნაწილი, რომელიც MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA-ს სასამართლოს დავაზე განხილული დეტალებში არ ყოფილა.

10. დასკვნა

როგორც სადისერტაციო ნაშრომის შესავალში იქნა აღნიშნული, კვლევის ერთ-ერთი მთავარი მიზანი იყო დამატებული ღირებულების გადასახადის, როგორც ბიუჯეტის ფორმირების ერთ-ერთი მთავარი წყაროს სამართლებრივი ანალიზი და ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის შედარებით ჭრილში შესწავლა.

ნაშრომში მოცემული საკითხების განხილვამ და კვლევისას გამოკვეთილმა პრობლემურმა თემებმა კიდევ ერთხელ დაადასტურა საგადასახადო სამართლებრივი საკითხების მეცნიერული შესწავლის აუცილებლობა. ასევე, დადასტურდა ამ საკითხების სამეცნიერო კვლევის მნიშვნელობა საგადასახადო სამართლის განვითარების თვალსაზრისით, რადგან საგადასახადო სფეროს სათანადო კვლევა და საკანონმდებლო ბაზის განვითარებასთან ერთად საგადასახადო მეცნიერების ჩამოყალიბება დიდწილად განსაზღვრავს საქართველოში სწორი საგადასახადო პოლიტიკისა და შესაბამისი კანონმდებლობის ფორმირებას.

⁵⁷¹ Request for a preliminary ruling from the Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal) lodged on 24 January 2019 — Vodafone Portugal — Comunicações Pessoais, SA v Autoridade Tributária e Aduaneira, Case C-43/19.

აღნიშნული კვლევა შეეხებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის დასაბეგრი ოპერაციების ანალიზსა და საქართველოს იმ გამოწვევებს, რომლის წინაშეც დღეს საქართველო დგას, იმ ცვლილებების განხორციელების ეტაპზე, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის თავში ფუნდამენტურ ცვლილებებს მოიცავს. საუკეთესო ევროპული პრაქტიკის გაზიარება, რომელიც აღნიშნული ცვლილებების განმარტებით ბარათშია მიღწეული მხოლოდ ამ პრაქტიკის სწორი და ჯანსაღი ანალიზით შეიძლება იქნას მიღწეული. უშუალოდ ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა მრავალ ათწლეულს ითვლის, რა დროსაც ხდებოდა სისტემის დახვეწა და ყოველდღიურ რეალობაზე მორგება, ხოლო საქართველოს აქვს შესაძლებლობა, ამ განვითარებული პრაქტიკის ფონზე მნიშვნელოვანი ცვლილებები განახორციელოს, რაც ხელს შეუწყობს სწორი საგადასახადო პოლიტიკის განვითარებას, როგორც უშუალოდ საგადასახადო ორგანოების მხრიდან, ასევე საკითხის საერთო სასამართლოებში განხილვის ეტაპზე.

სადისერტაციო ნაშრომის წინამდებარე თავში გამოიკვეთება ის ძირითადი თეზისები და დასკვნები, რომლებიც გამომდინარეობს ნაშრომის სხვადასხვა თავში დამატებული ღირებულების გადასახადთან დაკავშირებული საკითხების მეცნიერული კვლევებიდან, ასევე, გამოიყოფა რიგი რეკომენდაციები ცალკეულ პრობლემატურ საკითხებთან დაკავშირებით, კერძოდ:

- ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემისაგან განსხვავებით, საქართველოს საგადასახადო სისტემა, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადს შეეხება, საკმაოდ მწირეა და საკანონმდებლო ნორმები არ იძლევა სრულ და ამომწურავ ინფორმაციას გადასახადის ბუნების, მისი პრინციპების თაობაზე, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, დამატებული ღირებულების გადასახადის თავში განხორციელებული ცვლილებებით უნდა იქნას აღმოფხვრილი.
- ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა მთლიანად აგებულია ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპზე, რომელიც ნებისმიერი სადავო საკითხის გადაწყვეტისას მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ოპერაციის შეფასებისას. ფისკალური ნეიტრალიტეტის, როგორც გადასახადის დარიცხვის პრინციპს გააჩნია როგორც ეკონომიკური, ასევე იურიდიული ბუნება, რაც სასამართლოებს ხელს უწყობს საკითხის გამოკვლევა მოხდეს სრულყოფილად, როგორც ოპერაციის სამართლებრივი, ასევე ეკონომიკური შინაარსის მხედველობაში მიღებით და ამ გარემოებებზე დაყრდნობით მოხდეს სადავო საკითხის გადაწყვეტა. ქართული საგადასახადო სისტემისათვის აღნიშნული პრინციპი უცნობია. ამასთან, ფისკალური ნეიტრალიტეტის, როგორც გადასახადის დარიცხვის პრინციპი მოხსენიებული არ არის საკანონმდებლო ცვლილებების პროექტში. მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული აღმოფხვრილ იქნას შესაბამის კანონმდებლობაში გაკეთებული მითითებით, კერძოდ საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსში მიეთითოს, რომ სასამართლოები

საგადასახადო კოდექსიდან წარმოშობილ დავებს იხილავენ ფისკალური ნეიტრალიტეტის პრინციპით, რაც მნიშვნელოვან როლს შეასრულებს ერთიანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებაში;

- საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მწირედ ჩამოთვლის იმ წინაპირობებს, რომლის არსებობაც აუცილებელია იმისათვის, რომ მოხდეს ოპერაციის დამატებული ღრებულების გადასახადით დაბეგვრა. განსხვავებით საქართველოში არსებული მიდგომისაგან, ევროკავშირის დამატებული ღრებულების გადასახადის სისტემა მეტ-ნაკლებად ამომწურავად ჩამოთვლის ყველა იმ წინაპირობას, რომელიც უნდა შესრულდეს, შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული წინაპირობები ასახულ იქნას ცვლილებების კანონპროექტში, რათა კვლავ არ მოხდეს ოპერაციის მხოლოდ ფორმალურად შეფასება და აღნიშნულის ფარგლებში არ დაიბეგროს ისეთი ოპერაციები, რომლებიც დარჩებოდა დაბეგვრის მიღმა, კანონმდებელს უფრო ზუსტად და ნათლად რომ გაეწერა გადასახადით დაბეგვრის წინაპირობები;
- საქართველოს დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის დაბეგვრას, რაც სრულ წინააღმდეგობაში მოდის ევროკავშირის დამატებული ღრებულების გადასახადის სისტემასთან, სადაც უსასყიდლო მიწოდება არ წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას. აღნიშნული ცვლილება გათვალისწინებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განსახორციელებელი ცვლილებების პროექტით, თუმცა გარდა მხოლოდ უსასყიდლო მიწოდებისა საგადასახადო ორგანოების მხრიდან უნდა იქნას შეფასებული ისეთი შემთხვევებიც როგორც არის მიწოდება სიმბოლური თანხის სანაცვლოდ, ბარტერული ოპერაციები და ა.შ. და აღნიშნული საკითხებიც ევროკავშირის დამატებული ღრებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის ფარგლებში უნდა იქნას განხორციელებული, კერძოდ ევროკავშირის დამატებული ღრებულების გადასახადის მეექვსე დირექტივის თანახმად, ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება მხოლოდ იმ შემთხვევაშია დასაშვები, როდესაც პირის მიერ განხორციელებული ოპერაცია მიზნად ისახავს, რომ მოხდეს გადასახადებისაგან თავის არიდება და მხოლოდ ამ შემთხვევაში ხდება ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის ცვლილება, რაც გათვალისწინებულ უნდა იქნას საქართველოს საგადასახადო ორგანოების მიერ;
- ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს ოპერაციის დაბეგვრის საკითხის ნაწილში განვითარებული აქვს მრავალწლიანი პრაქტიკა, რაც მოიცავს გადახდილ თანხასა და გაწეულ მომსახურებას შორის პირდაპირი კავშირის შემოწმებას. აღნიშნული მიდგომა საქართველოსთვის უცნობია და მნიშვნელოვანია, რომ სასამართლო პრაქტიკა, რომელიც ამ კავშირს სწავლობს შესწავლილ და გააზრებულ იქნას, რაც ხელს შეუწყობს ერთიანი სასამართლო პრაქტიკის სწორად ჩამოყალიბებას. ამასთან, პირდაპირი კავშირის კონცეფცია არ არის გათვალისწინებული დამატებული ღრებულების გადასახადის დირექტივით, ის წარმოადგენს სამოსამართლო საქმიანობის შედეგს. აუცილებელია ცვლილებების პროექტში პრინციპის დონეზე განისაზღვროს, რომ

აუცილებელია პირდაპირი კავშირის არსებობა გაწეულ მომსახურებას, მიწოდებულ საქონელსა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის, რაც საქართველოსთვის აღნიშნულ მიდგომას საკანონმდებლო დონეზე დააწესებს და ერთიანი სტანდარტის თვალსაზრისით მეტად სტაბილურს გახდის საგადასახადო პრაქტიკას;

- პირდაპირი კავშირის კონცეფციის უმნიშვნელოვანესი ელემენტი, მხარეთა შორის სამართლებრივი ურთიერთობა წარმოადგენს აუცილებელ კომპონენტს, იმისათვის, რომ მოხდეს ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრა. დღეს საქართველოში განვითარებული სასამართლო პრაქტიკის შესაბამისად, როგორც წესი უპირატესობის მინიჭება ხდება სამართლებრივი ურთიერთობის ნაწილში მხარეთა შორის გაფორმებული ხელშეკრულებისათვის, მაშინ, როდესაც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის განმარტავს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის უმთავრესი ოპერაციის შინაარსია და არა ის სამართლებრივი ფორმა, რომელიც აღნიშნული ოპერაციისთვის აირჩიეს მხარეებმა. აქედან გამომდინარე, საქართველოს საერთო სასამართლოებმა თანაბარი ყურადღება უნდა დაუთმონ როგორც ოპერაციის სამართლებრივ, ასევე ეკონომიკურ შინაარსს და სწორედ ოპერაციის ამ ორი კომპონენტის შეჯერების შედეგად მიიღონ შესაბამისი გადაწყვეტილება;
- მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულების გაუქმება, შეწყვეტა, ხელშეკრულებაში გადახდილი თანხის სანაცვლოდ მიღებული საქონლის/მომსახურების გამოუყენებლობა თანამედროვე ეკონომიკის ერთ-ერთ დამახასიათებელ ნიშან-თვისებას წარმოადგენს, რაც ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკის განვითარებით კარგად იკვეთება. ამ ნაწილში საქართველოს საერთო სასამართლოებს არ აქვთ სასამართლო პრაქტიკა განვითარებული, შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, რომ მოხდეს ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო პრაქტიკით ხელმძღვანელობა მსგავსი საკითხების გადაწყვეტისას.
- მოხმარება, როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადის მთავარი კომპონენტი საკმარისად ყურადღება დათმობილია ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ, თუმცა გარკვეული ერთმანეთთან შეუსაბამო გადაწყვეტილებები მაინც არსებობს, რის გამოც მნიშვნელოვანია, რომ მოხმარების კომპონენტმა, როგორც გადასახადით დაბეგვრის აუცილებელმა წინაპირობამ ასახვა ჰპოვოს საგადასახადო კოდექსში განსახორციელებელ ცვლილებებში, რაც შესაძლებელს გახდის ერთის მხრივ დირექტივის მოთხოვნებთან შესაბამისობაში იყოს ქართული დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართლის სისტემა და მეორეს მხრივ, ხელს შეუწყობს ერთგვაროვანი პრაქტიკის განვითარებას;

იმის გათვალისწინებით, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო მოხმარებას ერთ-ერთი გადამწყვეტ ელემენტად მიიჩნევენ იმ საკითხის გადასაწყვეტად უნდა მოხდეს თუ არა კონკრეტული მიწოდების დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრა, აღნიშნულ საკითხზე სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების ანალიზის შედეგად დგინდება, რომ პრაქტიკა სწორხაზოვანი არ არის.⁵⁷² შესაბამისად, მიუხედავად იმისა, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლო აღნიშნულ საკითხს მრავალი წელია სწავლობს და პრაქტიკა ერთგვაროვანი მაინც არ არის, ცალსახაა, რომ ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი გამოწვევა, რომლის წინაშეც საქართველო საგადასახადო კოდექსში დამატებული ღირებულების გადასახადის თავის შეცვლის შემდეგ დადგება იქნება სწორედ ერთგვაროვანი სასამართლო და საგადასახადო პრაქტიკის ჩამოყალიბება.

მოხმარების საკითხის გააზრება და მისთვის სწორი კვალიფიკაციის მიცემა წარმოადგენს განსაკუთრებით რთულად შესაფასებელ საკითხს შეუსრულებელი ხელშეკრულებების ნაწილში. მიწოდების სანაცვლოდ მიღებული ანაზღაურება და მოხმარების საკითხის შეფასება ორ დამოუკიდებელ, ინდივიდუალურ საკითხს წარმოადგენს.⁵⁷³ ყველა იმ სასამართლო გადაწყვეტილების ანალიზის საფუძველზე, რომელიც მოცემული სადოქტორო თემის ფარგლებში იქნა განხილული, ცალსახაა, რომ სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა უმნიშვნელოვანესი ელემენტია პირდაპირი კავშირის დასადგენად, თუმცა უშუალოდ მიწოდებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის პირდაპირი კავშირის დადგენა საკმარისი ოპერაციის დასაბეგრად მიჩნევისთვის არ არის. ამასთანავე, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების ანალიზით დგინდება, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს მოხმარების უფლების გადასახადს და არა უშუალოდ მოხმარების გადასახადს. მოხმარების ფაქტი როგორც წესი ოპერაციის შინაარსის და მისთვის საგადასახადო რეჟიმის დაწესებისათვის გადამწყვეტი ფაქტორი არ არის.⁵⁷⁴ შესაბამისად, საქართველოს საერთო სასამართლოების მიერ გააზრებულ და გაანალიზებულ უნდა იქნას სწორედ აღნიშნული კომპონენტი და შეფასდეს თითოეული ოპერაცია იმ კრიტერიუმით, თუ რამდენად ჰქონდა საბოლოო მომხმარებელს უფლება გამოეყენებინა კონკრეტული მომსახურება, რომლისათვისაც მან შესაბამისი ანაზღაურება განახორციელა.

უტყუარია, რომ სამართლის ნორმები, რომელიც დაკავშირებულია მიწოდებასთან ანაზღაურების სანაცვლოდ და მოხმარების უფლების ქონასთან, გარკვეული ტიპის ანომალიებს შეიცავს, იმის გათვალისწინებით, რომ ელემენტარულმა ცვლილებამ სახელშეკრულებო პირობებში შეიძლება სრულიად სხვაგვარი საგადასახადო რეჟიმი

⁵⁷² Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 116.

⁵⁷³ Butler D. *The usefulness of the 'direct link' test in determining consideration for VAT purposes - EC tax review 2004-3*, 100.

⁵⁷⁴ Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*, 127.

დააწესოს კონკრეტული ოპერაციისათვის.⁵⁷⁵ უშუალოდ პირდაპირი კავშირის ტესტი, მიუხედავად მისი დიდი ხნის ისტორიისა, არ შეიძლება შეჯამდეს რამოდენიმე სიტყვით და ის გამოყენებულ იქნას როგორც ფორმულა, რადგანაც ნებისმიერი სასამართლო დავა წარმოადგენს ინდივიდუალურ შემთხვევას და შესაბამისად, ის სწორად უნდა იქნას შეფასებული და გააზრებული, ყველა ფაქტობრივი გარემოების მხედველობაში მიღებით.

უახლეს სასამართლო პრაქტიკაში MEO- Serviços de Comunicações e Multimédia SA-ს საქმეზე სასამართლოს მხრიდან მოხმარების ფაქტის ანალიზის უგულებელყოფამ უამრავი კითხვა გააჩინა. აღნიშნული გადაწყვეტილების შეფასებისას დგინდება, რომ თუ პირი ეკონომიკური თვალსაზრისით ღებულობს იგივე ანაზღაურებას, ხელშეკრულების შინაარსს მნიშვნელობა აღარ ენიჭება.⁵⁷⁶ ამასთანავე, ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლომ აღნიშნა, რომ ნაციონალური კანონმდებლობით გათვალისწინებული კომპენსაცია დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის მნიშვნელოვანი არ არის.⁵⁷⁷ სწორედ ამ ახალი გადაწყვეტილების ფარგლებში, იბადება კითხვა არის თუ არა ეს ახალი მიდგომა შეუსრულებელი ხელშეკრულებების ნაწილში, რომელსაც სხვა სასამართლო დავები დაგვანახებს.⁵⁷⁸

საქართველოს მიერ სწორედ ამგვარი გამოწვევების დაძლევა გახდება ძალიან მნიშვნელოვანი შესაბამისი კანონპროექტის ძალაში შესვლის შემდეგ. მთავარი მიზანი, რაც ამავე კანონპროექტის განმარტებით ბარათშია მოცემული, რომ მოხდეს საუკეთესო ევროპული პრაქტიკის დანერგვა საქართველოში დაკავშირებულია რამდენიმე მთავარ მიზანთან, კერძოდ არაპირდაპირი გადასახადების ჰარმონიზაცია დაეხმარება საქართველოს სახელმწიფოს, მოახდინოს ევროკავშირის საერთო სავაჭრო სივრცეში ინტეგრაცია, თუმცა მნიშვნელოვანი და მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ საქართველოს საერთო სასამართლოებს არ აქვთ შესაძლებლობა მიმართონ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს სადავო ნორმის განმარტების მოთხოვნით, შესაბამისად, თითოეული ნორმის განმარტება დამოკიდებული იქნება მხოლოდ ნაციონალური სასამართლოების მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებზე.

იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოს საერთო სასამართლოები თავიანთ გადაწყვეტილებებში ნაკლებ ყურადღებას უთმობენ უშუალოდ იმაზე მსჯელობას, თუ რომელი განმარტების მეთოდს იყენებენ ნორმის შეფასებისას, აღნიშნულმა შესაძლებელია წარმოშვას გარკვეული ბუნდოვანებები, შესაბამისად ასევე მნიშვნელოვანია, რომ საერთო სასამართლოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები, რომელიც დაკავშირებული იქნება ახალი დამატებული ღირებულების გადასახადის

⁵⁷⁵ Butler D. *The usefulness of the 'direct link' test in determining consideration for VAT purposes, EC tax review 2004-3*, 95.

⁵⁷⁶ Radeva Y. *VAT implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule? - International VAT monitor January/February 2019*, 15.

⁵⁷⁷ იქვე.

⁵⁷⁸ იქვე.

თავთან, ამგვარადაც იყოს დასაბუთებული, იქიდან გამომდინარე, რომ ამგვარი დასაბუთების შედეგად დადგენილი სასამართლო პრაქტიკა ხელს შეუწყობს ლოგიკური მოლოდინის განვითარებას როგორც გადასახადის გადამხდელებისათვის, ასევე საგადასახადო ორგანოებისათვის.

ბიბლიოგრაფია

გამოყენებული ნორმატიული მასალა

1. საქართველოს კონსტიტუცია 24/08/1995 (31 იანვრის მდგომარეობით);
2. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი 26/06/1997 (31 იანვრის მდგომარეობით);
3. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი 14/11/1997 (31 იანვრის მდგომარეობით);
4. საქართველოს კანონი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ, 01.07.2019. (2020 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით)
5. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი. 25/06/1999 (2020 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით)
6. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 17/09/2010 (2020 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით)
7. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი 23/07/1999 (2020 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით)
8. რომის ხელშეკრულება (Treaty of Rome)
9. გერმანიის სამოქალაქო კოდექსი www.fed.usli.gov/wp-content/uploads/2014/12/Codigo-Civil-Alemao-BGB-German-Civil-Code-BGB-english-version.pdf
10. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes
11. Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes
12. COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 29 November [2006] OJ L 347 of the common system of the value added tax

გამოყენებული სამეცნიერო ლიტერატურა

1. როგავა ზ. საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, თბილისი 2012 წ.
2. ურიდია გ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, 2011
3. როგავა ზ. გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ვაკში, ბონდო მიცაბერიძის გამომცემლობა, 2002 წ.
- 4.
5. Ebrill et. Al. – The modern VAT (2001)
6. Ebrill et. Al. – The modern VAT (2001),
7. Englisch in Lang – ECJ recent Developments in Value Added Tax (2014),
8. Englisch in Lang Development of the EU VAT System ECJ Recent developments in Value Added Tax Linde 2014,
9. Englisch, in Lang Value added tax and direct taxation (2009),
10. Englisch, VAT/GST and Direct Taxes: Different purposes in Lang (IBFD 2009)

11. Farmer and Lyal *The European Union and its Court of Justice / Second edition*
12. Henkow O. *Accessorium Sequitur Principle – The issue of defining the tax object for VAT purposes in Brokelind (ed) Principles of Law Status and Impact in EU TAX LAW*
13. 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,*
14. Jaspersen C. B. *Intermediation of Insurance and financial Services in European*
15. Kesteren H. V. *Taxable and non-taxable transactions In Michael Lang, Recent developments in value added tax 2016*
16. Kollman J. *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT with Selected Examples of Digital Economy*
17. Lejeune & Daou – *VAT Neutrality from an EU Perspective In lang Improving VAT/GST designing a simple and fraud-proof tax system (IBFD 2014),*
18. Papis M. *The principle of Neutrality in EU VAT – Principles of Law, Function, Status and Impact in EU Tax Law – Online Books (IBFD 2014),*
19. Papis-Almansa M. *Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GTS system*
20. Prof. Dr. Ad Van Doesum, Prof. Dr. Herman Van Kesteren, Prof. Dr. Gert-Jan van Norden – *Fundamentals of EU VAT LAW*
21. Richard K. Gordon and Victor Thuronyi, *Tax Legislative Process in Tax Law Design and Drafting, edited by Victor Thuronyi*
22. Senyk M. *Territorial Allocation of VAT in the European Union*
23. Terra B.J.M. & Kajus J. *Introduction to European VAT (Recast),*
24. Terra B.M. J & Wattel P.J. *European Tax Law (Kluwer 2012),*
25. Terra B.M. J. Kajus J. *Commentary – A guide to the recast VAT Directive*
26. Terra Kajus – *A guide to the European Vat Directives Introduction to European VAT (IBFD 2013*
27. Traversa in Lang – *ECJ Recent developments in Value Added Tax (2014)*

გამოყენებული სამეცნიერო სტატიები

1. Alan A Tait *Value Added Tax. International Practice and Problems*
2. Beretta G. *VAT and Sharing Economy, World Tax Journal August 2018*
3. Bijl J. *Supplies for EU VAT Purposes: Reflections on Air France – KLM and Vouchers - International VAT Monitor May/June 2015*
4. Bird R.M. & Gendron P.P. *The VAT in Developing and transitional countries*
5. Bredimas A. *Methods of Interpretation and Community Law, German Law Journal, Vol. 10, N.5*
6. Butler D. *The usefulness of the ‘direct link’ test in determining consideration for VAT purposes, EC tax review 2004-3,*

7. De Broe Luc, *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, 2008 Edition, IBFD Publications.*
8. De Broe Luc, *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, 2008 Edition, IBFD Publications,*
9. Derlen M. & Lindholm J. *Three ideas – The Scope of EU LAW protecting against discrimination*
10. Douma S. *Legal Research in International and EU Tax Law (Kluwer 2014)*
11. Dworkin R. – *Taking Rights seriously (Harvard University Press 1977),*
12. Easson – *Taxation in the European Community, European Community Law Series, London & Atlantic highlands (NJ: The Athlone Press 1993),*
13. Ebrill et Al. – *The Modern VAT (IMF 2001),*
14. Farmer and Lyal *EC Tax Review; 2004*
15. Feria D.L. *The EU VAT System and the internal market (IBFD 2009)*
16. Gulmann C. *Methods of Interpretation of the European Court of Justice – Stockholm Institute for Scandinavian Law – 1980, vol 24,*
17. Harley T.C. *The foundations of European Community, fifth edition*
18. Hartley T. C. *The Foundations of European Community Law,*
19. Hemels – *Influence of Different Purposes of Value Added Tax and Personal Income Tax on an effective and efficient use of tax incentives. Taking Tax incentives for the arts and culture as an example in Lang; Value added tax and Direct taxation (IBFD 2009)*
20. Henkow O. *Neutrality of VAT for taxable persons: A new approach in European VAT? EC TAX REVIEW (2008)*
21. Ingman S.- *The “Free” Access to Online Platforms: Can personal data be treated as consideration from a VAT perspective?*
22. Izovich G *The Interpretation of Community Law by the European Court of Justice – German Law Journal, Volume 10, N.5.*
23. Izovich G. *The Interpretation of Community Law by the European Court of Justice, Introduction.*
24. Johnson S. R. *Interpreting State Tax Exemptions, Deductions and credits – Interpreting matters,*
25. Keen & Hellerstein – *Interjurisdictional issues in the design of VAT tax law review, (2009-2010),*
26. Kesteren V. & Markx – *The concept of taxable persons (and fixed establishments) in EU VAT; The future of indirect taxation: Recent trends in VAT and GST system around the world (Kluwer Law International 2012),*
27. Krever R.E. *What’s in a Name? Prepayments, Deposits, Vouchers and Options, supra n. 12, at sec. 3.*
28. Ksovreli I. *Aggressive Tax Planning – Challenge of the Digital Era*
29. Lasok & Millen – *Judicial Control in the EU*
30. Lasok & Millen – *Judicial Control in EU*

31. Lejuene – *The Balance Has Shifted to Consumption taxes - Lesson learned and Best practices for VAT in Lang Value Added Tax and Direct Taxation* (IBFD 2009)
32. Li J. *Economic Substance: Drawing the Line Between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance, Canadian Tax Journal, Volume 54: Issue No. 1, 2006*
33. Markx – *VAT on private use of company cars in cross-border situations – Double taxation or non taxation? EC Tax review 1998,*
34. Millar – *Jurisdictional reach of VAT in Krewer*
35. Radeva Y. *VAT implications of Cancellation Charges: New Substance-over-Form Rule? - International VAT monitor January/February 2019*
36. Rosenblatt P. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries, Series on International Taxation, Volume 49, Kluwer Law International, 2015*
37. Rosenblatt Paulo and Tron Manuel E., *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules, IFA Cahiers, Volume 103A, International Fiscal Association. 2018*
38. Schenk & Oldman – *Analysis of Tax Treatment of Financial services under a consumption style VAT, Tax lawyer (1990),*
39. Schenk A. and Oldman O. *Value added tax, A comparative approach (Cambridge Tax Law Series 2007)*
40. Simester A.P. & Chan W. – *On Tax and Justice – 23 Oxford Journal of Legal Studies 4*
41. Simons - *Neutrality in VAT and the Organ Grinder EX TAX REVIEW (1994),*
42. Sparmann N. *Tax Challenges of the Digital Economy: Does a Withholding Tax on Certain Digital Transactions Solve the Problem of Missing Taxation Rights, While Being In Line with EU-Law and the OECD Model Convention?*
43. Thuronyi V. *Comparative Tax Law, Kluwer Law International, 2003*
44. Trenta – *VAT in peer-to-peer content distribution – towards a tax proposal for decentralized networks (JIIBS dissertation series 2013),*
45. Tridimas T. *General Principles of EU Law*
46. Tridimas T. *The General Principles of EU Law (Oxford University Press 2006),*
47. Vitale – *Relations between Head offices and Permanent establishments VAT/GST V Direct taxation in Lang Value added tax and direct taxation (IBFD 2009),*
48. Watson J. & Garcia K. *The EU VAT and the Rule of Economics / VAT Monitor 2009 (IBFD sec. 2)*

გამოყენებული კვლევები და ინტერნეტ წყაროები

1. Conclusions of the ECOFIN Council meeting of 9 October 1989
2. European Commission – *A common system of VAT – A Programme for the single market COM (96) 328 (final) / <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51996DC0328&qid=1518690252870&from=EN> /*

3. European Commission – *Green paper on the Future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT System COM (2010) / <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF> /*
4. European Commission - *Review and update of VAT Strategy priorities COM (2003) / https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_03_1447/ /*
5. *European Commission – VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 12. / https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf/ /*
6. European Commission 2006; *Consultation paper on modernizing the Value Added Tax obligations for financial services and insurance / https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/consultations/tax/rep_financial_insurance_services_en.pdf/ /*
7. *European Commission Proposal for a Sixth Council Directive on Harmonization of member states concerning turnover taxes: Explanatory memorandum Com (73) 950 Final (June 1973) <http://aei.pitt.edu/5595/1/5595.pdf>*
8. Furman J. *The concept of Neutrality in Tax Policy, Testimony before the US senate Committee of Finance hearing on Tax: Fundamental in Advance of Reform 15 April 2008 <https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/041508jftest.pdf>*
9. OECD – *Consumption tax trends 2008; VAT/GST and excise rates, trends and administration issues (OECD Publishing 12 November 2008), www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2008_ctt-2008-en*
10. OECD – *International VAT/GST Guidelines, 2014 / <https://www.oecd.org/tax/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf/> /*
11. OECD *International VAT/GST Guidelines, Approved by the OECD committee on fiscal affairs on 28 June 2011 <https://www.oecd.org/tax/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>*
12. *OECD VAT/GST Guidelines. / <https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf/> /*
13. PWC *Shifting the Balance from direct to indirect taxes – how is it managed by multinational companies? (2008) / <https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-shifting-the-balance-from-direct-to-indirect-taxes-bringing-new-challenges.pdf/> /*
14. TAXUD, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2015/CC/131, Warsaw, 23 August 2016 / https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf/ /*

საქართველოს საკონსტიტუციო და საერთო სასამართლოების გადაწყვეტილებები

1. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2018 წლის 26 ივლისის გადაწყვეტილება
2. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 02 ივლისის გადაწყვეტილება

3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინება საქმეზე Nზს-246-243(კ-13)
4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 18 თებერვლის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-463-451(კ-13)
5. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე N3/7152-15
6. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 16 მარტის განჩინება საქმეზე N3ზ/2026-15
7. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე Nზს-854-846(კ-16)
8. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მარტის გადაწყვეტილება საქმეზე N3/2173-14
9. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 აპრილის განჩინება საქმეზე N3ზ/634-15
10. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 მარტის განჩინება საქმეზე Nზს-702-595(2კ-16)

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს გადაწყვეტილებები:

1. გადაწყვეტილება საქმეზე C-326/15, DNB Banka, EU:C:2017:719
2. გადაწყვეტილება საქმეზე C-283/81, CILFIT
3. გადაწყვეტილება საქმეზე C-296/95, *The queen and Commissioners of Customs and Excise VS EMU Tabac Sarl*; EU:C:1998:152
4. გადაწყვეტილება საქმეზე C-149/97 *Institute of the Motor Industry, Commissioners of Customs and Excise*; EU:C:1998:231
5. გადაწყვეტილება საქმეზე C-51/67 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen V Inspecteur Der Invoerrechten en Accijnzen* EU:C:1977:12
6. გადაწყვეტილება საქმეზე C-283/60, *Apple pears and developments*, EU:C:1983:370
7. გადაწყვეტილება საქმეზე C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, EU:C:1999:93
8. გადაწყვეტილება საქმეზე C-169/04 in *Abbey National plc*, EU:C:2006:289
9. გადაწყვეტილება საქმეზე C-320/88 in *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, EU:C:1990:61.
10. გადაწყვეტილება საქმეზე C-2/95, *Sparekassernes Datacenter (SDC)*, EU:C:1997:278
11. გადაწყვეტილება საქმეზე C-216/97 *Jennifer Gregg and Mervyn Gregg* EU:C:1999:390
12. გადაწყვეტილება საქმეზე C-349/97 *Kingdom of Spain*, EU:C:2003:251.
13. გადაწყვეტილება საქმეზე C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, EU:C:1999:93
14. *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*,
15. გადაწყვეტილება საქმეზე C-327/82 *PRODUCTSCHAP VOOR VE E EN VLEES*, Rijswijk, EU:C:1984:11

16. გადაწყვეტილება საქმეზე C-317/94 Moritz J. Weig GmbH & Co. KG; EU:T:1998:94
17. გადაწყვეტილება საქმეზე C-78/02 Elliniko Dimosio v Maria Karageorgou; EU:C:2003:604
18. გადაწყვეტილება საქმეზე C-355/06 J. A. van der Steen v Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht; EU:C:2007:615
19. გადაწყვეტილება საქმეზე C-210/04 FCE Bank plc, EU:C:2006:196
20. გადაწყვეტილება საქმეზე C-7/13 Scandia America, EU:C:2014:2225,
21. გადაწყვეტილება საქმეზე C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd; EU:C:2006:121.
22. გადაწყვეტილება საქმეზე C-408/06 Landesanstalt für Landwirtschaft v Franz Götz; EU:C:2007:789.
23. გადაწყვეტილება საქმეზე C-186/89 W. M. van Tiem v Staatssecretaris van Financiën; EU:C:1990:429
24. გადაწყვეტილება საქმეზე C-284/04 T-Mobile Austria GmbH and Others; EU:C:2007:381
25. გადაწყვეტილება საქმეზე C-267/08 SPÖ Landesorganisation Kärnten; EU:C:2009:619
26. გადაწყვეტილება საქმეზე C-246/08 Commission of the European Communities v Republic of Finland. EU:C:2009:671
27. გადაწყვეტილება საქმეზე C-4/94 BLP Group plc v Commissioners of Customs & Excise. EU:C:1995:107,
28. გადაწყვეტილება საქმეზე C-368/83 Vereinigte Familiapress Zeitungsverlags- und vertriebs GmbH v Heinrich Bauer Verlag, EU:C:1997:325
29. გადაწყვეტილება საქმეზე C-97/90 18, Hansgeorg Lennartz v Finanzamt München III, EU:C:1991:315
30. გადაწყვეტილება საქმეზე C-106/05 L.u.P. GmbH, EU:C:2006:380.
31. გადაწყვეტილება საქმეზე C-193/85 Cooperativa Co-Frutta Srl; EU:C:1987:210.
32. გადაწყვეტილება საქმეზე C-167/05 Commission of the European Communities v Kingdom of Sweden. EU:C:2008:202
33. გადაწყვეტილება საქმეზე C-481/98 Commission of the European Communities VS. French Republic, EU:C:2001:237
34. გადაწყვეტილება საქმეზე C-259/10 & C-260/10 The Rank Group plc, EU:C:2011:719, პარაგრაფი 23
35. გადაწყვეტილება საქმეზე C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacke; EU:C:1995:31
36. გადაწყვეტილება საქმეზე C-262/08 in CopyGene A/S v Skatteministeriet, EU:C:2010:328
37. გადაწყვეტილება საქმეზე C-126/78 NV Nederlandse Spoorwegen v Staatssecretaris van Financiën, EU:C:1979:150
38. გადაწყვეტილება საქმეზე C-45/95 Commission of the European Communities v Italian Republic, EU:C:1997:315
39. გადაწყვეტილება საქმეზე C-349/96 Card Protection Plan LTD, EU:C:1999:93
40. გადაწყვეტილება საქმეზე C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH v Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, EU:C:2002:473
41. გადაწყვეტილება საქმეზე C-174/11 Finanzamt Steglitz v Ines Zimmermann, EU:C:2012:716
42. გადაწყვეტილება საქმეზე C-36/99 Idéal tourisme SA v Belgian State, EU:C:2000:405.

43. ადაწვევტილება საქმეზე C-305/01, Finanzamt Groß-Gerau v MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, EU:C:2003:377
44. ადაწვევტილება საქმეზე C-305/01, Finanzamt Groß-Gerau v MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, EU:C:2003:377
45. ადაწვევტილება საქმეზე C-7/68 Commission v Italy, EU:C:1968:51
46. ადაწვევტილება საქმეზე C-97/98 Peter Jägerskiöld v Torolf Gustafsson, EU:C:1999:515
47. ადაწვევტილება საქმეზე C-322/99 Finanzamt Burgdorf v Hans-Georg Fischer and Finanzamt Düsseldorf-Mettmann v Klaus Brandenstein, EU:C:2001:280.
48. ადაწვევტილება საქმეზე C-305/01 in Finanzamt Groß-Gerau v MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, EU:C:2003:377
49. ადაწვევტილება საქმეზე C-317/94 Elida Gibbs Ltd v Commissioners of Customs and Excise, EU:C:1996:400
50. ადაწვევტილება საქმეზე C-384/95 Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG v Finanzamt Calau, EU:C:1997:627
51. ადაწვევტილება საქმეზე C-89/81 Staatssecretaris van Financiën v Hong-Kong Trade Development Council, EU:C:1982:121
52. ადაწვევტილება საქმეზე C-154/80 Staatssecretaris van Financiën v Association coopérative "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, EU:C:1981:3
53. ადაწვევტილება საქმეზე C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket, EU:C:2005:47
54. ადაწვევტილება საქმეზე C-246/08 Commission of the European Communities v Republic of Finland, EU:C:2009:671
55. ადაწვევტილება საქმეზე C-142/99 Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State, EU:C:2000:623
56. ადაწვევტილება საქმეზე C-154/80 Staatssecretaris van Financiën v Association coopérative "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA", ECLI:EU:C:1981:38
57. ადაწვევტილება საქმეზე C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket. EU:C:2005:47,
58. ადაწვევტილება საქმეზე C-33/93 Empire Stores Ltd v Commissioners of Customs and Excise, EU:C:1994:225
59. ადაწვევტილება საქმეზე C-102/86 Apple and Pear Development Council, EU:C:1988:120
60. ადაწვევტილება საქმეზე C-215/94 Jürgen Mohr, EU:C:1996:72.
61. ადაწვევტილება საქმეზე C-16/93 R. J. Tolsma, EU:C:1994:80.
62. ადაწვევტილება საქმეზე C-419/02 BUPA hospitals LTD, EU:C:2006:122
63. ადაწვევტილება საქმეზე C-174/00 Kennemer Golf & Country Club, EU:C:2002:200
64. ადაწვევტილება საქმეზე C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG v Finanzamt Neustadt, EU:C:1997:491
65. ადაწვევტილება საქმეზე C-435/05 Investrand BV v Staatssecretaris van Financiën. EU:C:2007:87
66. ადაწვევტილება საქმეზე C-51/18 European Commission Vs. Republic of Austria, EU:C:2018:1035
67. ადაწვევტილება საქმეზე C-34/99 Commissioners of Customs & Excise v Primback Ltd, EU:C:2001:271

68. გადაწყვეტილება საქმეზე C-37/08 RCI Europe v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, EU:C:2009:507
69. გადაწყვეტილება საქმეზე C-653/11 Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v Paul Newey, EU:C:2013:409
70. გადაწყვეტილება საქმეზე C-520/10 Lebara Ltd v Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, EU:C:2012:264
71. გადაწყვეტილება საქმეზე C-498/99 Town & County Factors LTD, EU:C:2002:494
72. გადაწყვეტილება საქმეზე Centros LTD, C212/97, ECLI:EU:C:1999:126
73. გადაწყვეტილება საქმეზე Kennemer Golf & Country Club, C-174/00, EU:C:2002:200
74. გადაწყვეტილება საქმეზე Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440.
75. გადაწყვეტილება საქმეზე C-419/02 BUPA Hospitals and Holdsborough Developments, EU:C:2006:122
76. გადაწყვეტილება საქმეზე C-549/11 Ofrey Bulgaria EOOD, EU:C:2012:832
77. გადაწყვეტილება საქმეზე-250/14, C289/14 Air France-KLM and Hop!-Brit Air SAS, EU:C:2015:841
78. გადაწყვეტილება საქმეზე C-295/17 MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia SA, EU:C:2018:942
79. გადაწყვეტილება საქმეზე C-387/16, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos v Nidera BV, EU:C:2018:121
80. გადაწყვეტილება საქმეზე C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, EU:C:2007:440
81. გადაწყვეტილება საქმეზე C-432/15 Pavlína Baštová, EU:C:2016:855
82. Request for a preliminary ruling from the Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal) lodged on 24 January 2019 — Vodafone Portugal — Comunicações Pessoais, SA v Autoridade Tributária e Aduaneira, Case C-43/19

ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრებები:

1. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-605/15, Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, EU:C:2017:150,
2. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-349/96, EU:C:1998:281
3. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-23/98 in Staatssecretaris van Financiën v J. Heerma; EU:C:1999:259
4. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-78/02 in Elliniko Dimosio v Maria Karageorgou; EU:C:2003:289
5. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-412/03 in Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket, EU:C:2004:746
6. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-33/93 in Empire Stores Ltd v Commissioners of Customs and Excise, EU:C:1994:106.
7. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-215/94 in Jürgen Mohr, EU:C:1995:405
8. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-16/93 in R. J. Tolsma, EU:C:1994:16

9. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-498/99 in Town & County Factors LTD, EU:C:2001:494
10. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე Kennemer Golf & Country Club, C-174/00, EU:C:2001:694
11. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2006:555.
12. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-295/17, MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia SA, EU:C:2018:413.
13. სამართლებრივი მრჩევლის მოსაზრება საქმეზე C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, EU:C:2006:555