

#ბს-909(კ-18)

17 იანვარი, 2019

წელი

ბ-----ი ბს-909(კ-18)

ქ. თბილისი

**ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა:**

მაია ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მოსამართლეები: ნუგზარ სხირტლაძე, ვასილ როინიშვილი

საქმის განხილვის ფორმა _ ზეპირი მოსმენის გარეშე

კასატორი (მოსარჩელე) _ შპს „ბ-----ი“

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) _ სსიპ შემოსავლების სამსახური;
საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

გასაჩივრებული განჩინება _ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 29 მაისის განჩინება

დავის საგანი _ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2015 წლის 12 მარტს შპს „ბ-----მა“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების - სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ.

მოსარჩელის მითითებით, იგი არ ეთანხმება სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს გასაჩივრებულ ნაწილში, შემდეგ სადავო საკითხებთან მიმართებით: 1) კომპანიის მიერ გაწეული სარეკლამო ხარჯების, ჯგუფში შემავალ კომპანიებზე, მომსახურების გაწევად კვალიფიკაციის გამო ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განხორციელებული დარიცხვას მოსარჩელე მიიჩნევს უკანონოდ, ვინაიდან შემმოწმებლებს არ შეუსწავლიათ, თუ რა სახის სარეკლამო ხელშეკრულებები ჰქონდა გაფორმებული კომპანიას სხვადასხვა

იურიდიულ პირებთან. კომპანიას სხვადასხვა პირებთან გაფორმებული აქვს სარეკლამო ხელშეკრულებები რეკლამის განთავსებაზე, მათ შორის ჟურნალებში. ყველა რეკლამაზე მოთავსებულია კომპანიის ლოგო და მისი საქმიანობის რეკლამა. კომპანია ფლობს მხოლოდ შვილობილი კომპანიების წილებს, შესაბამისად, კომპანიის რეკლამა წარმოადგენს მთელი ჯგუფის რეკლამას და არა ცალკე აღებული შპს „ბ-----ისას“; 2) მოსარჩელე, აგრეთვე, არ ეთანხმება ადმინისტრაციული ორგანოს შეფასებას სააქციო საზოგადოების კაპიტალში შენატანის სახით აქციების შეტანის გამო გამოქვითული ხარჯების შემცირებასთან დაკავშირებით და მიაჩნია, რომ შემოწმების აქტში მითითებული ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი ნაწილით, იმისათვის რომ ოპერაცია არ დაკვალიფიცირდეს აქტივების მიწოდებად, აუცილებელია, რომ კომპანია, რომელსაც შეაქვს აქტივები იურიდიულ პირში, სანაცვლოდ იღებდეს ამ პირის წილის/აქციების 50 პროცენტს ან მეტს. შპს „ბ-----ს“ კომპანიის კაპიტალში აქტივების შეტანის სანაცვლოდ არ მიუღია აქციები, ვინაიდან კომპანია სს „პ-----ის“ აქციების 50%-ს ფლობს 2007 წლიდან; 3) მოსარჩელე, ასევე, არ ეთანხმება შპს „გ-----ის“ წილის თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზაციაზე საბაზრო ფასის გამოყენებასა და დეკლარირებული ზარალის შემცირებას, კერძოდ, შპს „ბ-----ის“ მითითებით, შემოწმებლებმა არ გაითვალისწინეს, რომ წილის რეალიზაცია წარმოადგენს ბიზნესის რეალიზაციას, რაც უნდა შეფასდეს მისი რენტაბელობიდან გამომდინარე. 2011-2012 წლებში შპს „გ-----ს“ საოპერაციო საქმიანობის მიხედვით, ჰქონდა ზარალი. ამდენად, შემოწმების აქტში აღწერილი საბაზო ფასის გაანგარიშების შემოთავაზებული მეთოდი არ არის შესაბამისობაში საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლით დადგენილ მოთხოვნებთან (სამართლებრივი საფუძველი: საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-3 ნაწილი და ამავე კოდექსის 148-ე მუხლი); 4) მოსარჩელე აგრეთვე არ ეთანხმება მივლინების თანხების საზოგადოების თანამშრომლებზე გაცემულ ხელფასად კვალიფიცირების გამო განხორციელებულ დარიცხვას. შემოწმების აქტის მიხედვით, 2008-2009 წლებში კომპანიის საზღვარგარეთ მივლინების ხარჯები მისი სპეციფიკიდან გამომდინარე არ უკავშირდება საწარმოს ეკონომიკურ საქმიანობას და არ დაკვალიფიცირდა ასეთად. მათ მიერ წარმოდგენილი ფაქტებით (მაგ. კომპანიის დირექტორის ი-----ში, ქ-----ში არქიტექტორთა კონგრესში მონაწილეობა) დამატებით დარიცხული გადასახადი ექვემდებარება გადაანგარიშებას (შემცირებას); 5) ამასთან, შპს „ბ-----ი“ არ ეთანხმება არარეზიდენტისათვის გადახდილი და გაუცემელი პროცენტების დაბეგვრით განხორციელებულ დარიცხვას. კომპანიას 2006 წელს აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 4 000 000 აშშ დოლარის ოდენობით ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანია C-----ისგან. 2008 წელს კომპანიამ სესხი და მასზე დარიცხული პროცენტის მიღების უფლება გადასცა ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებულ კომპანიას G-----

---ს, ხოლო 2012 წლის 12 ნოემბერს სესხი და მასზე დარიცხული პროცენტის მიღების უფლება გადაეცა ნიდერლანდების სამეფოში რეგისტრირებულ კომპანიას - L-----, შემოწმებელმა მიიჩნია, რომ გადამხდელმა ეს ხელშეკრულება გააფორმა გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით და დაექვემდებარა დაბეგვრას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილით. მათ შემთხვევაში 2007 წელს გამოქვითული საპროცენტო ხარჯი ითვლება გადახდილად 2013 წლის 1 ივლისამდე. ამ პერიოდისთვის პროცენტების მიმღებს წარმოადგენს ნიდერლანდების სამეფოში რეგისტრირებული L-----.

მოსარჩელის მითითებით, საქართველოს მთავრობასა და ნიდერლანდების მთავრობას შორის გაფორმებულ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და შემოსავალზე გადასახადის გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ 2002 წლის 27 სექტემბერს გაფორმებული შეთანხმების მე-11 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ერთ ხელშემკვრელ სახელმწიფოში წარმოქმნილი და მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტისათვის გადახდილი პროცენტი, დაიბეგრება მხოლოდ ამ მეორე სახელმწიფოში. შპს „ბ-----ი“ არ წარმოადგენს განხორციელებული ოპერაციის მხარეს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ სადავო აქტები გასაჩივრებულ ნაწილში გამოცემულია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით, რაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის თანახმად, წარმოადგენს მათი ბათილად ცნობის საფუძველს.

ამდენად, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2014 წლის 23 ივნისის #31128 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის #6-432 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს #37829 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 12 იანვრის გადაწყვეტილებით შპს „ბ-----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 15 ნოემბრის #58242 ბრძანებით დაინიშნა შპს „ბ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესაბამისი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის 20 სექტემბრამდე.

შპს „ბ-----ის“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგად

2014 წლის 19 ივნისს შედგენილი იქნა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც 2014 წლის 23 ივნისის გამოცემა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის #31128 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/ შემცირების შესახებ და ამავე დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის #6-432 საგადასახადო მოთხოვნა, რომელთა საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს გადასახდელად დაერიცხა სულ 611 716,21 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით - 231 305 ლარი, ჯარიმა - 131 861 ლარი და საურავი - 248 550,21 ლარი.

საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „ბ-----ს“ გაწეული აქვს სარეკლამო ხარჯები „საწარმოთა ჯგუფში“ (ურთიერთდამოკიდებული კომპანიები) შემავალი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების საზოგადოებისთვის გასაცნობად, რაც გამოქვითულია შესაბამისი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვებში. სხვადასხვა კომპანიის სასარგებლოდ გაწეულ სარეკლამო ხარჯს საზოგადოება არ განიხილავს სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად. შემმოწმებლების მიერ აღნიშნული განხილულ იქნა შპს „ბ-----ის“ მიერ სარეკლამო მომსახურების მიღებად და ამავე ღირებულებით სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად. დაკორექტირდა შესაბამისი წლის დასაბეგრი მოგება და შემცირდა დეკლარირებული ზარალი.

ამავე აქტის თანახმად, 2008 წელს განხორციელდა შპს „ბ-----ის“ დაფუძნებული (50% წილობრივი მონაწილეობით) სს „პ-----ის“ საწესდებო კაპიტალის გაზრდა 10 296 200 აშშ დოლარის ოდენობით. შპს „ბ-----მა“ კაპიტალის შევსების ვალდებულების ერთ-ერთ სახედ გამოიყენა შპს „ბ-----ის“ კუთვნილი სს „მ-----ის“ აქციების (941 450 აშშ დოლარის ღირებულებით) სს „პ-----ის“ საწესდებო კაპიტალში არაფულადი ფორმით შეტანა. აღნიშნული ოპერაცია საზოგადოებას განხილული აქვს წილის რეალიზაციად და შედეგად ერთობლივ შემოსავალში აღებულია 1 366 044 ლარი, ხოლო გამოქვითვებში აღნიშნული წილის ჩამოწერის ხარჯი - 1 565 545 ლარი. შემმოწმებელთა შეფასებით, ვინაიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, პირის (პირთა) მიერ იურიდიული პირისათვის მასში 50% ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ წარმოადგენს აქტივების მიწოდებას, აღნიშნული ოპერაციის შედეგად თანხები არ ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში აღებას და არც წილის შეძენის ხარჯი ჩამოწერას.

2012 წლის 12 ოქტომბერს შპს „ბ-----მა“ გაყიდა შპს „გ-----ის“ 100% წილი რუსეთის მოქალაქე ს-----ზე 6 000 000 აშშ დოლარად (9 975 600 ლარად). წილის ღირებულება რეალიზაციის მომენტისათვის შეადგენდა 28 068 936 ლარს, შესაბამისად, აქტივის (წილის) რეალიზაციის შედეგად მიღებულმა ზარალმა შეადგინა 18 093 336 ლარი, რაც გამოქვითულია 2012 წლის

მოგების დეკლარაციაში. შპს „ბ-----მა“ 2006 წლის 30 მაისს 3 500 000 აშშ დოლარად (6 293 000 ლარად) შეიძინა შპს „გ-----ის“ 100% წილი შპს „ბ-----ისგან“. 2011 წლის 15 ივლისს ბ----მ უარი თქვა შპს „გ-----ისგან“ 12 000 000 ლარის ოდენობის დივიდენდის მიღებაზე და დივიდენდის მიღების უფლება შეიტანა არაფულადი შენატანის სახით გ-----ის კაპიტალში. 2011 წლის 15 აგვისტოს მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება შპს „გ-----ის“ კაპიტალის 5 925 528 აშშ დოლარით (9 775 936 ლარით) გაზრდის თაობაზე. ამ 2 ოპერაციის შედეგად შპს „გ-----ის“ საწესდებო კაპიტალი გაიზარდა 28 068 936 ლარამდე. წილის რეალიზაცია განხორციელდა თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად (სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-148 მუხლები). აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, საწარმოს 2012 წლის ერთობლივ შემოსავალში ასახვას ექვემდებარება 5 604 994 ლარი და შემცირდა დეკლარირებული ზარალი 18 093 336 ლარი. 2012 წელს გადმოტანილი იქნა 2007-2011 წლების პერიოდის დაგროვილი ზარალი და აღნიშნულ კორექტირებას მოგების გადასახადში საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა არ გამოუწვევია.

საზოგადოების ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს საქართველოს ტერიტორიაზე ინვესტირება უძრავ ქონებაში, აქციებსა და ფასიან ქარალდებში, ასევე სესხების აღება და გაცემა საწარმოთა ჯგუფში შემავალ ურთიერთდამოკიდებულ კომპანიებზე. საზოგადოებას 2008-2009 წლებში გამოქვითული აქვს მივლინების ხარჯი, მათ შორის საქართველოს ფარგლებში განხორციელებული ჯგუფში შემავალი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების მშენებლობის პროცესის მონიტორინგისათვის და საზღვარგარეთ გაწეული, რომლის მიზნობრიობაც არ ჩანს პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაციით და საწარმოს საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე არ უკავშირდება მის ეკონომიკურ საქმიანობას. საზღვარგარეთ გაწეული მივლინების ხარჯები, რომლებიც ვერ იქნა დაკავშირებული საზოგადოების ეკონომიკურ საქმიანობასთან, შემმოწმებლების მიერ დაკვალიფიცირდა, როგორც თანამშრომლის ხელფასის სახით მიღებული სარგებელი და დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით.

2006 წლის 19 ივნისს საზოგადოებას აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 4 000 000 აშშ დოლარის ოდენობით ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანია C-----ისგან. 2008 წლის 28 ივნისს აღნიშნული სესხის და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანია G-----ს. 2012 წლის 12 ნოემბერს სესხი და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ნიდერლანდების სამეფოში რეგისტრირებულ L-----ს სესხის ძირის და სესხის პროცენტის უკანასკნელი გადახდა ხორციელდება 2008 წლის 24 ივნისს C-----ზე, ხოლო 2008 წლის 24 ივნისის შემდეგ არ ხორციელდება გადახდა არც ერთ შეცვლილ ორგანიზაციაზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შესული 2012 წლის 28 დეკემბრის ცვლილებით (309-ე მუხლის 58-ე ნაწილი) ფიზიკური

პირისათვის (გარდა შემოსავლების მიღების მომენტში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოსათვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამისი შემოსავალი მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას), 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2007 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის 1 ივლისამდე ანაზღაურებულად. 2007 წელს არარეზიდენტზე დარიცხულია და ხარჯად გამოქვითულია 1 041 093 ლარის (624 130 აშშ დოლარი) პროცენტის თანხა. აქედან 2007 და შემდგომ წლებში გაცემულია 477 741 ლარის (282 890 აშშ დოლარის) პროცენტის თანხა, სხვაობა შეადგენს 563 352 ლარს (341 239 აშშ დოლარს), რომელიც 30.06.2013-ის თარიღით ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან 5%-იანი განაკვეთით დაბეგვრას. ნიდერლანდების სამეფოსთან გაფორმებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შეთანხმება, რომლის მიხედვითაც პროცენტი ექვემდებარება იმ ქვეყანაში დაბეგვრას, რომლის რეზიდენტიცაა პროცენტის მიმღები პირი. რადგან სესხის და პროცენტის მიღების უფლება 2012 წელს ოფშორული კომპანიისგან გადაეცა ნიდერლანდების რეზიდენტს, 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილით დასაბეგრ თანხას საზოგადოება განიხილავს 0%-ით დასაბეგრად. შემმოწმებელთა შეფასებით, გამომდინარე იქიდან, რომ სესხი გაცემულ იქნა ოფშორში რეგისტრირებული კომპანიის მიერ, პროცენტების დარიცხვა და მიღება ხდებოდა 2012 წლამდე აღნიშნული კომპანიისთვის, და 2012 წლის ნოემბრის თვეში გადაეცა სესხის და პროცენტის მიღების უფლება ნიდერლანდების რეზიდენტს, გადამხდელმა აღნიშნული ხელშეკრულება გააფორმა გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი, რომლის შესაბამისადაც, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, შესაბამისად, 563 352 ლარი დაექვემდებარა დაბეგვრას 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილის შესაბამისად.

საქმის მასალებით დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის #31128 ბრძანების (გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ) თანახმად, შპს „ბ-----ის“ (ს/ნ-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 363 166 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი - 231 305 ლარი, ჯარიმა - 131861 ლარი; შპს „ბ-----ს“ (ს/ნ-----) დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 2045 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 2045 ლარით. დასარიცხი/შესამცირებელი აისახა შპს „ბ-----ის“ (ს/ნ-----) პირადი აღრიცხვის ბარათზე ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადახდის ვადების მიხედვით.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების

სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის #6-432 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს, შპს „ბ-----ის“ (ს/ნ-----) გადასახადებლად დაერიცხა დღგ: ძირითადი გადასახადი 27 254 , ჯარიმა 21 627, საურავი 21 964,3 სულ - 70 845,3; უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული: ძირითადი გადასახადი - 0, ჯარიმა - 0, საურავი - 253, სულ - 253; მოგების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი - 0, ჯარიმა - 0, საურავი - 14323.55 სულ - 14 323.55; საშემოსავლო გადასახადი: ძირითადი გადასახადი - 202 576, ჯარიმა - 109 354, საურავი 207 033.05, სულ - 518 963.05; სოც. დაზღვევის გადასახადი: ძირითადი გადასახადი - 0, ჯარიმა - 0, საურავი - 3644.42, სულ - 3644.42; ქონების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი - 1475, ჯარიმა - 880, საურავი - 1167.4., სულ - 3522,4.; მიწა არასასოფლო: ძირითადი გადასახადი - 0, ჯარიმა - 0, საურავი - 164,14., სულ - 164.14.; სულ: ძირითადი გადასახადი 231 305, ჯარიმა 131 861, საურავი 248 550.21 სულ - 611716.21; საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლი, ბრძანება #31128, თარიღი 23.06.2014. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „ბ-----მა“ (ს/ნ-----) 2014 წლის 22 ივლისის #102393/21 საჩივარი წარადგინა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურში და წარდგენილი საჩივრის, კერძოდ, მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების ნაწილში შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის #31128 ბრძანებისა და 2014 წლის 23 ივნისის #6-432 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა და საჩივარში მითითებული შენიშვნების გათვალისწინებით, დამატებით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს #37829 ბრძანებით (შპს „ბ-----ის“ 2014 წლის 22 ივლისის საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ) შპს „ბ-----ის“ (ს/ნ-----) 2014 წლის 22 ივლისის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის #360 დადგენილებით საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხით განსაზღვრული სახელმწიფო საწარმოთა მიერ გაცემული ექსპერტიზის ან/და აუდიტის დასკვნა წილის საბაზრო ღირებულების შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მომჩივნის მიერ დამატებით წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნის შესწავლა და რეალიზებული წილის საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით გადამხდელის მიერ წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნით ხელმძღვანელობა, აღნიშნულის გათვალისწინებით კი, შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) განხორციელება; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა ი-----ს ქალაქ-----ში და-----ში განხორციელებული მივლინებების მიზნობრიობის შესწავლა და იმ შემთხვევაში, თუ დადასტურდებოდა აღნიშნული მივლინებების მიზნობრიობა, მივლინებაზე გაწეული ხარჯი არ ჩაეთვალა ხელფასად და

ჩაერთო ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში, აღნიშნულის გათვალისწინებით კი, მას შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) განხორციელება დაევალა; ამასთან, მითითებული ბრძანების პუნქტების შესრულების შედეგების გათვალისწინებით, აუდიტის დეპარტამენტს გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათის კორექტირების განხორციელება დაევალა; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს #37829 ბრძანებაზე შპს „ბ-----მა“ საჩივარი წარადგინა (123819/01 08.09.2015 2-261-352) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დაკვეთის განხილვის საბჭოში და მოითხოვა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის #31128 ბრძანების, #6-432 საგადასახადო მოთხოვნისა და შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს #37829 ბრძანების ბათილად ცნობა, საჩივარში მითითებული შენიშვნების გათვალისწინება და დამატებით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკვეთის განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების (მომჩივანი: შპს „ბ-----ი“ (ს/ნ-----); შემმოწმებელი: აუდიტის დეპარტამენტი) თანახმად, საჩივარი მეექვსე დავის ნაწილში დარჩა განუხილველი (საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე); დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. გადაწყვეტილებაში აღინიშნა: დავის საგანი: 1) საწარმოთა ჯგუფში შემავალი კომპანიების პროექტებზე გაწეული სარეკლამო მომსახურების შპს „ბ-----ის“ მიერ მიღებულად და ამავე ღირებულებით სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად განხილვა; 2) სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღება; 3) გადამხდელის მიერ „გ-----ის“ 100% წილის თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებულად განხილვა და სარეალიზაციო ღირებულების განსაზღვრა შპს „გ-----ის“ წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებით; 4) მივლინების თანხების საზოგადოების თანამშრომლებზე გაცემულ ხელფასად განხილვა; 5) არარეზიდენტისთვის გადასახდელი და გაუცემელი პროცენტების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან; 6) რეზიდენტ იურიდიულ პირებზე გაცემული სესხის პროცენტის ოდენობის კორექტირება საწარმოს ბუღალტრული პროგრამისა და პირველადი დოკუმენტაციის საფუძველზე; გასაჩივრებული გადაწყვეტილება: 1) აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის #6-432 საგადასახადო მოთხოვნა; 2) შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს #37829 ბრძანება; დარიცხული თანხა: 607 775 ლარი, მათ შორის დღგ - 70 845 ლარი (ძირითადი გადასახადი 27 254, ჯარიმა 21 627, საურავი 21 964,3); მოგების გადასახადი: 14 323.55 ლარი (საურავი 14 323.55); საშემოსავლო გადასახადი: 518 963.05 ლარი (ძირითადი გადასახადი 202 576, ჯარიმა 109 354, საურავი 207 033.05); სოც. დაზღვევის გადასახადი: 3644.42 ლარი (საურავი 3644.42); პროცედურული

გარემოებები, სადავო საკითხები, შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია; მომჩივანის არგუმენტაცია.

პირველ სადავო საკითხთან (საწარმოთა ჯგუფში შემავალი კომპანიების პროექტებზე გაწეული სარეკლამო მომსახურების შპს „ბ-----ის“ მიერ მიღებულად და ამავე ღირებულებით სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად განხილვა) დაკავშირებით დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოებას გაწეული აქვს სარეკლამო ხარჯები „საწარმოთა ჯგუფში“ (ურთიერთდამოკიდებული კომპანიები) შემავალი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების საზოგადოებისათვის გასაცნობად, რაც გამოქვითულია შესაბამისი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვებში. სხვადასხვა კომპანიის სასარგებლოდ გაწეულ სარეკლამო ხარჯს საზოგადოება არ განიხილავს სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად. მომჩივანის განმარტებით, შემმოწმებლებს არ შეუსწავლიათ, რა სახის სარეკლამო ხელშეკრულებები ჰქონდა გაფორმებული სხვადასხვა იურიდიულ პირებთან, რა ტიპის რეკლამას გულისხმობდა ეს ხელშეკრულებები. საზოგადოებისათვის თავისი და შვილობილი კომპანიების ან ჯგუფის საქმიანობის გაცნობით, იზრდება მთელი ჯგუფის ცნობადობა, რაც აისახება ბიზნესზე და შესაბამისად, იზრდება აქტივები და პირდაპირ აისახება შვილობილი კომპანიების წილის ღირებულებაზე, რაც წარმოადგენს დაფუძნებული კომპანიების საქმიანობის ძირითად ფუნქციას. უსასყიდლო მომსახურების გაწევისას უნდა არსებობდეს მომსახურების გამწევი და მისი მიმღები მხარე. მომსახურების მიმღები მხარე არ არსებობს, რადგან მომსახურება მიიღო შპს „ბ-----მა“.

2014 წლის 10 სექტემბრის #95779-08 სამსახურეობრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტებზე. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 ოქტომბრის #111401-21-14 წერილით წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, დამატებით თანხების დარიცხვა გამოწვეულია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებებით: საზოგადოებას გაწეული აქვს სარეკლამო ხარჯები „საწარმოთა ჯგუფში“ (ურთიერთდამოკიდებული კომპანიები) შემავალი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების საზოგადოებისათვის გასაცნობად, რაც გამოქვითულია შესაბამისი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვებში. სხვადასხვა კომპანიის სასარგებლოდ გაწეულ სარეკლამო ხარჯს საზოგადოება არ განიხილავს სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად. შემმოწმებლების მიერ აღნიშნული განხილული იქნა შპს „ბ-----ის“ მიერ სარეკლამო მომსახურების მიღებად და ამავე ღირებულებით სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად მოგების გადასახადის და დღგ-ს მიზნებისათვის. შესაბამისად, გადასახადებით დაბეგრული იქნა ჟურნალ „-----ში“ და „-----ში“ დაბეჭდილი რეკლამები, სადაც რეკლამა უკეთდება ურთიერთდამოკიდებული საწარმოთა კომპანიების სამშენებლო პროექტებს. 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 225.2. „ა“ მუხლის შესაბამისად, ვინაიდან, შეძენილი

სარეკლამო მომსახურება გამოიყენებოდა საწარმოთა ჯგუფში შემავალი ურთიერთდამოკიდებული კომპანიების პროექტებისათვის შპს „ბ-----ის“ მიერ მიღებული სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად განხილვა და შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა მართლზომიერად იქნა მიჩნეული.

მეორე სადავო საკითხთან (სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღება) დაკავშირებით დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ: აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „ბ-----მა“ სს „პ-----ის“ საწესდებო კაპიტალის შევსების ვალდებულების ერთ-ერთ სახედ გამოიყენა შპს „ბ-----ის“ კუთვნილი სს „მ-----ის“ აქციების (941 450 აშშ დოლარის ღირებულებით) სს „პ-----ის“ საწესდებო კაპიტალში არაფულადი ფორმით შეტანა. ოპერაცია საზოგადოებას განხილული აქვს წილის რეალიზაციად და შედეგად ერთობლივ შემოსავალში აღებულია 1 366 044 ლარი, ხოლო გამოქვითვებში აღნიშნული წილის ჩამოწერის ხარჯი 1 565 545 ლარი. ვინაიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, პირის (პირთა მიერ) მიერ იურიდიული პირისთვის მასში 50% ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ წარმოადგენს აქტივების მიწოდებას, აღნიშნული ოპერაციის შედეგად თანხები არ ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში აღებას და არც წილის შეძენის ხარჯი ჩამოწერას.

მომჩივანის განმარტებით, 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი პუნქტის შინაარსით, იმისათვის, რომ ოპერაცია არ დაკვალიფიცირდეს აქტივების მიწოდებად, აუცილებელია, რომ კომპანია, რომელსაც შეაქვს აქტივები იურიდიულ პირში, სანაცვლოდ იღებდეს ამ პირის წილის/აქციების 50%-ს ან მეტს. შპს „ბ-----ს“ კომპანიის კაპიტალში აქტივების შეტანის სანაცვლოდ არ მიუღია აქციები, ვინაიდან იგი სს „პ-----ის“ აქციების 50%-ს ფლობს 2007 წლიდან. 2014 წლის 10 სექტემბრის #95779-08 სამსახურობრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტებზე. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 ოქტომბრის #111401-21-14 წერილით წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, 2007 წლის 10 ოქტომბერს შპს „ბ-----მა“ და შპს „ბ-----მა“ 50%-50%-იანი მონაწილეობით დააფუძნეს სს „პ-----ი“. 2008 წელს განხორციელდა სს „პ-----ის“ საწესდებო კაპიტალის გაზრდა 20 592 400 აშშ დოლარის ოდენობით, სადაც შპს „ბ-----ის“ ვალდებულება კაპიტალის შევსებაზე წარმოადგენს 10 296 200 დოლარს (50%), რომელმაც კაპიტალის შევსების ერთ-ერთ სახედ გამოიყენა მისი კუთვნილი სს „მ-----ის“ აქციების (941 450 აშშ დოლარის ღირებულებით) სს „პ-----ის“ საწესდებო კაპიტალში არაფულადი ფორმით შეტანა. აღნიშნული ოპერაცია საზოგადოებას განხილული აქვს წილის რეალიზაციად და შედეგად ერთობლივ

შემოსავალში აღებულია 1 366 044 ლარი, ხოლო გამოქვითულია აღნიშნული წილის ჩამოწერის ხარჯი 1 565 545 ლარი, ვინაიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი პუნქტით, პირის (პირთა მიერ) მიერ იურიდიული პირისთვის მასში 50% ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ წარმოადგენს აქტივების მიწოდებას, აღნიშნული ოპერაციის შედეგად თანხები არ ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში აღებას და არც წილის შეძენის ხარჯი ჩამოწერას.

დავების საბჭოს მოსაზრებით, ვინაიდან კაპიტალის გაზრდას არ გამოუწვევია სს „პ-----ში“ შპს „ბ-----ის“ არსებული 50% წილის მოცულობის გაზრდა, შემმოწმებლების მიერ აქტივების აღნიშნული წილის სანაცვლოდ გადაცემად განხილვა მართლზომიერია. შესაბამისად, საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა გათვალისწინებით განხორციელდა ერთობლივი შემოსავლის შემცირება სს „მ-----ის“ აქციების სარეალიზაციო ღირებულებით და ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის შემცირება მათი შეძენის ღირებულებით.

მესამე სადავო საკითხთან (გადამხდელის მიერ „გ-----ის“ 100% წილის თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებულად განხილვა და სარეალიზაციო ღირებულების განსაზღვრა შპს „გ-----ის“ წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებით) დაკავშირებით, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, 2012 წლის 12 ოქტომბერს შპს „ბ-----მა“ გაყიდა შპს „გ-----ის“ 100% წილი რუსეთის მოქალაქე ს-----ზე 6 000 000 აშშ დოლარად (9 975 600 ლარად). წილის ღირებულება რეალიზაციის მომენტისათვის შეადგენდა 28 068 936 ლარს, შესაბამისად, აქტივის (წილის) რეალიზაციის შედეგად მიღებულმა ზარალმა შეადგინა 18 093 336 ლარი, რაც გამოქვითულია 2012 წლის მოგების დეკლარაციაში. შპს „ბ-----მა“ 2006 წლის 30 მაისს 3 500 000 აშშ დოლარად (6 293 000 ლარად) შეიძინა შპს „გ-----ის“ 100% წილი შპს „ბ-----სგან“. 2011 წლის 15 ივლისს ბ----მ უარი თქვა შპს „გ-----ისგან“ 12 000 000 ლარის ოდენობის დივიდენდის მიღებაზე და დივიდენდის მიღების უფლება შეტანა არაფულადი შენატანის სახით გ-----ის კაპიტალში. 2011 წლის 15 აგვისტოს მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება შპს „გ-----ის“ კაპიტალის 5 925 528 აშშ დოლარით (9 775 936 ლარით) გაზრდის თაობაზე. ამ 2 ოპერაციის შედეგად გ-----ის საწესდებო კაპიტალი გაიზარდა 28 068 936 ლარამდე. წილის რეალიზაცია განხორციელდა თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად (სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე და 148-ე მუხლები). აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, საწარმოს 2012 წლის ერთობლივ შემოსავალში ასახვას დაექვემდებარა 5 604 994 ლარი და შემცირდა დეკლარირებული ზარალი 18 093 336 ლარი. 2012 წელს გადმოტანილ იქნა 2007-2011 წლების პერიოდის დაგროვილი ზარალი და აღნიშნულ კორექტირებას მოგების გადასახადში საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა არ გამოუწვევია.

მედიაციის საბჭოს მოსაზრებით, ვინაიდან აქტივი (წილი) შპს „ბ-----
---მა“ შეიძინა 3 500 000 აშშ დოლარად (6 293 000) ლარად, 2011 წლის 15 ივლისის
წელს ბ----მ უარი თქვა შპს „გ-----ისგან“ 12 000 000 ლარის ოდენობით
დივიდენდის მიღებაზე და დივიდენდის მიღების უფლება შეიტანა
არაფულადი შენატანის სახით გ-----ის კაპიტალში, ამასთან, 2011 წლის 15
აგვისტოს მიღებული იქნა გადაწყვეტილება შპს „გ-----ის“ კაპიტალის 5 925
528 აშშ დოლარით (9 775 936 ლარით) გაზრდის თაობაზე და 100% წილი
რეალიზებულია 6000000 აშშ დოლარად (9 975 600 ლარად), დგინდება, რომ
წილის რეალიზაცია განხორციელდა მის ღირებულებაზე დაბალ ფასად.
აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტის
განსაზღვრისათვის საბაზრო ფასის გამოყენება განხორციელდა საგადასახადო
კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად (სამართლებრივი საფუძველი:
საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე და 148-ე მუხლები).

ამასთან, აღინიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22
აგვისტოს #37829 ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის
დეპარტამენტისათვის წარედგინა საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5
სექტემბრის #360 დადგენილებით საწარმოებისათვის აუდიტირებული
ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და
აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხით განსაზღვრული სახელმწიფო
საწარმოთა მიერ გაცემული ექსპერტიზის ან/და აუდიტის დასკვნა წილის
საბაზრო ღირებულების შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა
მომჩივნის მიერ დამატებით წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნის შესწავლა და
რეალიზებული წილის საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით
ეხელმძღვანელა გადამხდელის მიერ წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნით.
აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა
საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის თვითღირებულებაზე
დაბალი ფასით რეალიზაციის შემთხვევაში, ითვალისწინებს საბაზრო ფასის
გამოყენებას და შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს #37829
ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის
წარედგინა ექსპერტიზის დასკვნა, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება
იყო მართლზომიერი და არ არსებობდა მისი გაუქმების საფუძველი.

მეოთხე სადავო საკითხთან **(მივლინების თანხების საზოგადოების
თანამშრომლებზე გაცემულ ხელფასად განხილვა)** დაკავშირებით, დავების
საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის
გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოების
ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს საქართველოს ტერიტორიაზე ინვესტირება
უძრავ ქონებაში, აქციებსა და ფასიან ქაღალდებში, ასევე სესხების აღება და
გაცემა საწარმოთა ჯგუფში შემავალ ურთიერთდამოკიდებულ კომპანიებზე.
საზოგადოებას 2008-2009 წლებში გამოქვითული აქვს მივლინების ხარჯი, მათ
შორის საქართველოს ფარგლებში განხორციელებულ ჯგუფში შემავალი
კომპანიების სხვადასხვა პროექტების მშენებლობის პროცესის
მონიტორინგისათვის და საზღვარგარეთ გაწეული, რომლის მიზნობრიობაც არ

ჩანს პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაციით და საწარმოს საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე არ უკავშირდება მის ეკონომიკურ საქმიანობას. საზღვარგარეთ გაწეული მივლინების ხარჯები, რომლებიც ვერ იქნა დაკავშირებული საზოგადოების ეკონომიკურ საქმიანობასთან, შემმოწმებლების მიერ დაკვალიფიცირდა, როგორც თანამშრომლის ხელფასის სახით მიღებული სარგებელი და დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით.

მომჩივანის განმარტებით, აქტის მიხედვით გაურკვევლია საზღვარგარეთ რომელი მივლინების ხარჯი არ ჩაითვალა კომპანიის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულად, რადგან ცალკეულ შემთხვევებში მივლინებების ბრძანებებში ნათლად ჩანს მივლინების მიზანი, რომელიც პირდაპირ კავშირშია კომპანიის ეკონომიკურ საქმიანობასთან. 2014 წლის 10 სექტემბრის #95779-08 სამსახურეობრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა, წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტებზე. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 ოქტომბრის #111401-21-14 წერილით წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, სადავო საკითხთან დაკავშირებით წარმოდგენილი იქნა მივლინების ბრძანებები, რომლებითაც ჩანდა მივლინებების მიზნობრიობა და გათვალისწინებული იქნა გამოსაქვით ხარჯად და მედიაციის საბჭოს გადაწყვეტილებით არ იქნა განხილული ხელფასის სახით განაცემად.

საბჭომ მიიჩნია, რომ აღნიშნულიდან გამომდინარე ამ ნაწილში არ არსებობდა მომჩივანის არგუმენტების დამატებით გათვალისწინების და საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირების საფუძველი.

მეხუთე სადავო საკითხთან **(არარეზიდენტისთვის გადასახდელი და გაუცემელი პროცენტების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან)** დაკავშირებით დაკების საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, 2006 წლის 19 ივნისის საზოგადოებას აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 4 000 000 აშშ დოლარის ოდენობით ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანია C-----ისგან. 2008 წლის 28 ივნისის აღნიშნული სესხის და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებულ კომპანია G-----ს. 2012 წლის 12 ნოემბერს სესხი და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ნიდერლანდების სამეფოში რეგისტრირებულ L-----ს. სესხის ძირის და სესხის პროცენტის უკანასკნელი გადახდა ხორციელდება 2008 წლის 24 ივნისს C-----ზე, ხოლო 2008 წლის 24 ივნისის შემდეგ არ ხორციელდება გადახდა არც ერთ შეცვლილ ორგანიზაციაზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის 28 დეკემბერს შესული ცვლილებით (309-ე მუხლის 58-ე ნაწილი) ფიზიკური პირისათვის (გარდა შემოსავლების მიღების მომენტში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოსათვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამისი შემოსავალი მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას), 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები,

რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2007 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის 1 ივლისამდე ანაზღაურებულად. 2007 წელს არარეზიდენტზე დარიცხულია და ხარჯად გამოქვითულია 1 041 093 ლარის (624 130 აშშ დოლარი) პროცენტის თანხა. აქედან 2007 და შემდგომ წლებში გაცემულია 477 741 ლარის (282 890 აშშ დოლარის) პროცენტის თანხა, სხვაობა შეადგენს 563 352 ლარს (341 239 აშშ დოლარს), რომელიც 2013 წლის 30 ივნისის თარიღით ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან 5%-იანი განაკვეთით დაბეგვრას. ნიდერლანდების სამეფოსთან გაფორმებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შეთანხმება, რომლის მიხედვითაც პროცენტი ექვემდებარება იმ ქვეყანაში დაბეგვრას, რომლის რეზიდენტიცაა პროცენტის მიმღები პირი. რადგან სესხის და პროცენტის მიღების უფლება 2012 წელს ოფშორული კომპანიისგან გადაეცა ნიდერლანდების რეზიდენტს, 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილით დასაბეგრ თანხას საზოგადოება განიხილავს 0%-ით დასაბეგრად.

გამომდინარე იქიდან, რომ სესხი გაცემულ იქნა ოფშორში რეგისტრირებული კომპანიის მიერ, პროცენტების დარიცხვა და მიღება ხდებოდა 2012 წლამდე აღნიშნული კომპანიისთვის, და 2012 წლის ნოემბრის თვეში გადაეცა სესხის და პროცენტის მიღების უფლება ნიდერლანდების რეზიდენტს, შემოწმებამ მიიჩნია, რომ გადამხდელმა აღნიშნული ხელშეკრულება გააფორმა გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი, რომლის შესაბამისადაც, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, შესაბამისად, 563352 ლარი დაექვემდებარა დაბეგვრას 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილის შესაბამისად.

დავების საბჭოს მოსაზრებით, დგინდებოდა, რომ განხორციელებული ოპერაციებით წარმოიქმნა გადასახადისგან თავის არიდების საფუძველი და საგადასახადო ორგანოს მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73.9. მუხლის საფუძველზე სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა მართლზომიერი იყო.

საწარმოს ბუღალტრული პროგრამისა და პირველადი დოკუმენტაციის საფუძველზე - რეზიდენტ იურიდიულ პირებზე გაცემული სესხის პროცენტის ოდენობის კორექტირების ნაწილში საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე (დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ მომჩივანი უარს აცხადებს დავის გაგრძელებაზე), ვინაიდან 2015 წლის 13 თებერვლის განცხადებით, სადავო საკითხთან დაკავშირებით მომჩივანმა უარი განაცხადა დავის გაგრძელებაზე.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან

არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

სასამართლომ მიუთითა ამავე კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. ამავე ნორმის მე-7 ნაწილით, გადასახადით დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხზე საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებულ და ძალაში შესულ საერთაშორისო ხელშეკრულებას აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა ამ კოდექსის მიმართ. სასამართლომ აღნიშნა, რომ შპს „ბ-----ის“ საგადასახადო შემოწმებამ მოიცვა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის 20 სექტემბრამდე პერიოდი.

საქალაქო სასამართლომ ასევე მიუთითა საგადასახადო შემოწმებით გათვალისწინებულ პერიოდში, 2007-2010 წლებში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, რომლის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებისას შემოსავლები და ხარჯები ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგების დროს. ამავე კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია: ა) ამ კოდექსის 239-ე ან 240-ე მუხლის მიხედვით საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ (გარდა, ამ კოდექსით გათვალისწინებული მიწოდებისა). 2014 წლის 19 ივნისის შემოწმების აქტის მიხედვით, საზოგადოებას გაწეული აქვს სარეკლამო ხარჯი „საწარმოთა ჯგუფში“ (ურთიერთდამოკიდებული კომპანიები) შემაჯავლი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების საზოგადოებისთვის გასაცნობად, რაც გამოქვითა შესაბამისი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვებში. სხვადასხვა კომპანიების სასარგებლოდ გააწეულ სარეკლამო ხარჯს საზოგადოება არ განიხილავდა სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად. შესაბამისად, გადასახადებით დაბეგრილი იქნა ჟურნალ „-----ში“ და „-----ში“ დაბეჭდილი რეკლამები, სადაც რეკლამა უკეთდება ურთიერთდამოკიდებულ საწარმოთა კომპანიების სამშენებლო პროექტებს.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელეს უკანონოდ მიაჩნდა კომპანიის მიერ გაწეული სარეკლამო ხარჯების ჯგუფში შემაჯავლი კომპანიებზე მომსახურების გაწევად კვალიფიკაციის გამო განხორციელებული დარიცხვა, ვინაიდან შემმოწმებლებს არ შეუსწავლიათ, თუ რა სახის სარეკლამო ხელშეკრულებები ჰქონდა გაფორმებული კომპანიას სხვადასხვა იურიდიულ პირებთან და რა ტიპის რეკლამას გულისხმობდა ეს ხელშეკრულებები. საზოგადოებას გაწეული აქვს სარეკლამო ხარჯები „საწარმოთა ჯგუფში“ (ურთიერთდამოკიდებული კომპანიები) შემაჯავლი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების საზოგადოებისთვის გასაცნობად, რაც გამოქვითულია შესაბამისი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვებში. სხვადასხვა კომპანიის სასარგებლოდ გაწეულ სარეკლამო

ხარჯს საზოგადოება არ განიხილავს სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. სასამართლომ აღნიშნა, რომ შპს „ბ-----ი“ წარმოადგენს კერძო სამართლის იურიდიულ პირს, ამასთან, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ფარგლებში იგი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელ პირს.

სასამართლომ განმარტა, რომ შპს „ბ-----ი“ სარეკლამო ორგანიზაციებთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ახორციელებდა მესამე პირებისთვის მომსახურების გაწევას, რაც გამოიხატებოდა ამ კომპანიების ცნობადობის ამაღლებაში. მითითებული კომპანიები და მოსარჩელე წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს. პირთა ურთიერთდამოკიდებულების ფაქტს მხარეები სადავოდ არ ხდიან. სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ გარემოებას, რომ სარეკლამო მომსახურების გაწევა მიზნობრივად არ იყო მიმართული და არ განეკუთვნებოდა შპს „ბ-----ის“ პოპულარიზაციას, არამედ გამიზნული იყო სხვა პირების, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნობადობის ამაღლებისაკენ. ის გარემოება, რომ მოსარჩელე არის ურთიერთდამოკიდებული პირების დამფუძნებელი, არ წარმოადგენს შვილობილი კომპანიებისათვის გაწეული მომსახურების დაბეგვრისგან გათავისუფლების საფუძველს. კანონმდებლობა იმპერატიულად განსაზღვრავს, რომ ურთიერთდამოკიდებულების არსებობამ გავლენა არ უნდა მოახდინოს პირების მიერ განხორციელებული ოპერაციების ეკონომიკურ შედეგებზე, ამასთან, შემოსავლები და ხარჯები ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგების დროს.

სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა მოსაზრება აღნიშნულთან დაკავშირებით და მიიჩნია, რომ 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ვინაიდან, შეძენილი სარეკლამო მომსახურება გამოიყენებოდა საწარმოთა ჯგუფში შემავალი ურთიერთდამოკიდებული კომპანიების პროექტებისათვის, შპს „ბ-----ის“ მიერ მიღებული სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად განხილვა და შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა (დაბეგვრა) იყო კანონშესაბამისი.

საქალაქო სასამართლომ აგრეთვე მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, პირის (პირთა) მიერ იურიდიული პირისათვის მასში 50 პროცენტი ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ წარმოადგენს აქტივების მიწოდებას. ამავე კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს: ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა; ბ) სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს

მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე არ ეთანხმებოდა მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოთა შეფასებას სააქციო საზოგადოების კაპიტალში შენატანის სახით აქციების შეტანის გამო გამოქვითული ხარჯების შემცირებასთან დაკავშირებით და მიაჩნდა, რომ შემოწმების აქტში მითითებული ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა მოკლებული იყო სამართლებრივ საფუძველს. მოსარჩელის აღნიშვნით, 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, იმისათვის რომ ოპერაცია არ დაკვალიფიცირდეს აქტივების მიწოდებად, აუცილებელია, რომ კომპანია, რომელსაც შეაქვს აქტივები იურიდიულ პირში, სანაცვლოდ იღებდეს ამ პირის წილის/აქციების 50 პროცენტს ან მეტს. შპს „ბ-----ს“ კომპანიის კაპიტალში აქტივების შეტანის სანაცვლოდ არ მიუღია აქციები, ვინაიდან კომპანია სს „პ-----ის“ აქციების 50%-ს ფლობს 2007 წლიდან; საქმის მასალების მიხედვით, სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2007 წლის 10 ოქტომბერს შპს „ბ-----მა“ და შპს „ბ-----მა“ 50%-50%-იანი მონაწილეობით დააფუძნეს სს „პ-----ი“. 2008 წელს განხორციელდა სს „პ-----ის“ საწესდებო კაპიტალის გაზრდა 20 592 400 აშშ დოლარის ოდენობით. შპს „ბ-----ის“ ვალდებულება კაპიტალის შევსებაზე განისაზღვრა 10 296 200 დოლარით (50%). შპს „ბ-----მა“ კაპიტალის შევსების ერთ-ერთ სახედ გამოიყენა მისი კუთვნილი სს „მ-----ის“ აქციების (941 450 აშშ დოლარის ღირებულებით) სს „პ-----ის“ საწესდებო კაპიტალში არაფულადი ფორმით შეტანა. აღნიშნული ოპერაცია საზოგადოებამ განიხილა წილის რეალიზაციად, რომლის შედეგად ერთობლივ შემოსავალში აიღო 1 366 044 ლარი და გამოქვითა აღნიშნული წილის ჩამოწერის ხარჯი 1 565 545 ლარი.

სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა მოსაზრება აღნიშნულობაზე და მიიჩნია, რომ რამდენადაც განსახილველ შემთხვევაში, კაპიტალის გაზრდას არ გამოუწვევია სს „პ-----ში“ შპს „ბ-----ის“ არსებული 50% წილის მოცულობის გაზრდა, შემმოწმებლების მიერ აქტივების აღნიშნული წილის სანაცვლოდ გადაცემად განხილვა მართლზომიერი იყო. ამრიგად, ერთობლივი შემოსავლის შემცირება სს „მ-----ის“ აქციების სარეალიზაციო ღირებულებით და ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის შემცირება მათი შეძენის ღირებულებით განხორციელდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა გათვალისწინებით.

სასამართლომ აგრეთვე მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლით დადგენილ საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის პრინციპებზე, კერძოდ, ამავე ნორმის მე-11 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენოს საბაზრო ფასი შემდეგ შემთხვევებში: ბ) თუ საგადასახადო ორგანო საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესის შესაბამისად ასაბუთებს, რომ გარიგების მონაწილეებს შორის განცხადებული ფასი განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისაგან.

ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, აქტივების მიწოდებისას მიღებული მოგება არის დადებითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის, რომელიც განისაზღვრება ამ კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, აქტივების მიწოდებით მიღებული ზარალი არის უარყოფითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილით, აქტივების უსასყიდლოდ ან თვითღირებულებაზე ნაკლებ ფასად მიწოდებისას მიმწოდებლის მოგება განისაზღვრება, როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებული აქტივების საბაზრო ფასსა და ამ კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად განსაზღვრულ აქტივების ღირებულებას შორის, ხოლო მე-4 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის პირველი-მე-3 ნაწილების დებულებები არ გამოიყენება ჯგუფური მეთოდით ამორტიზაციას დაქვემდებარებული აქტივებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ.

ამავე კოდექსის 148-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, აქტივების ღირებულებაში შეიტანება მათი შესყიდვის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები (დანახარჯები), აგრეთვე სხვა ხარჯები (დანახარჯები), რომლებიც ზრდის მათ ღირებულებას, გარდა ისეთი ხარჯებისა (დანახარჯებისა), რომელთა პირდაპირ გამოქვითვის უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს, ხოლო აქტივების უსასყიდლოდ მიღებისას – ამ აქტივების საბაზრო ფასი. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, აქტივების მხოლოდ ნაწილის მიწოდების ან გადაცემის შემთხვევაში აქტივების ღირებულება მიწოდების ან გადაცემის მომენტში ნაწილდება დარჩენილ და მიწოდებულ ან გადაცემულ ნაწილებს შორის.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე არ ეთანხმებოდა შპს „გ-----ის“ 100% წილის თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზაციისას საბაზრო ფასის გამოყენებასა და დეკლარირებული ზარალის შემცირებას და მიაჩნდა, რომ შემმოწმებლებმა არ გაითვალისწინეს, რომ წილის რეალიზაცია წარმოადგენს ბიზნესის რეალიზაციას, რაც უნდა შეფასდეს მისი რენტაბელობიდან გამომდინარე. 2011-2012 წლებში შპს „გ-----ის“ საოპერაციო საქმიანობის მიხედვით, ჰქონდა ზარალი. შემოწმების აქტში აღწერილი საბაზო ფასის გაანგარიშების შემოთავაზებული მეთოდი არ არის შესაბამისობაში საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლით დადგენილ მოთხოვნებთან.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, შპს „ბ-----მა“ 2006 წლის 30 მაისს 3500000 აშშ დოლარად (6 293 000 ლარად) შეიძინა 100% წილი შპს „ბ-----ისგან“ 2011 წლის 15 ივლისს ბ----მ უარი თქვა შპს „გ-----ისგან“ 12 000 000 ლარის ოდენობის დივიდენდის მიღებაზე და დივიდენდის მიღების უფლება შეიტანა არაფულადი შენატანის სახით შპს „გ-----ის“ კაპიტალში. 2011 წლის 15 აგვისტოს მიიღო გადაწყვეტილება შპს „გ-----ის“ კაპიტალის 5 925 528 აშშ დოლარით (9775936 ლარით) გაზრდის თაობაზე. ამ

ორი ოპერაციის შედეგად შპს „გ-----ის“ საწესდებო კაპიტალი გაიზარდა 28 068 936 ლარამდე. 2012 წლის 12 ოქტომბერს შპს „ბ-----მა“ გაყიდა შპს „გ-----ის“ 100% წილი რუსეთის მოქალაქე ს-----ზე 6 000 000 აშშ დოლარად (9 975 600 ლარად). წილის ღირებულება რეალიზაციის მომენტისათვის შეადგენდა 28 068 936 ლარს, შესაბამისად, აქტივის (წილის) რეალიზაციის შედეგად მიღებულმა ზარალმა შეადგინა 18 093 336 ლარი, რაც გამოიქვითა 2012 წლის მოგების დეკლარაციაში. წილის რეალიზაცია განხორციელდა თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად. აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, საწარმოს 2012 წლის ერთობლივ შემოსავალში ასახვას დაექვემდებარა 5 604 994 ლარი და შემცირდა დეკლარირებული ზარალი 18 093 336 ლარით. 2012 წელს გადმოტანილი იქნა 2007-2011 წლების პერიოდის დაგროვილი ზარალი. ამასთანავე მიეთითა, რომ აღნიშნულ კორექტირებას მოგების გადასახადში საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა არ გამოუწვევია.

სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოსაზრება აღნიშნულთან მიმართებით და მიიჩნია, რომ ვინაიდან აქტივი (წილი) შპს „ბ-----მა“ შეიძინა 3 500 000 აშშ დოლარად (6 293 000 ლარი) და 2011 წლის 15 ივლისს მან უარი თქვა შპს „გ-----ისგან“ 12 000 000 ლარის ოდენობით დივიდენდის მიღებაზე და დივიდენდის მიღების უფლება შეიტანა არაფულადი შენატანის სახით შპს „გ-----ი“ კაპიტალში, ხოლო 2011 წლის 15 აგვისტოს მიიღო გადაწყვეტილება შპს „გ-----ის“ კაპიტალის 5 925 528 აშშ დოლარით (9 775 936 ლარით) გაზრდის თაობაზე და 100% წილი რეალიზებული იქნა 6 000 000 აშშ დოლარად (9 975 600 ლარი), ამდენად, დგინდებოდა, რომ წილის რეალიზაცია განხორციელდა მის ღირებულებაზე დაბალ ფასად. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრისათვის საბაზრო ფასის გამოყენება განხორციელდა საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად.

სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს #37829 ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის #360 დადგენილებით საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხით განსაზღვრული სახელმწიფო საწარმოთა მიერ გაცემული ექსპერტიზის ან/და აუდიტის დასკვნა წილის საბაზრო ღირებულების შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მომჩივნის მიერ დამატებით წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნის შესწავლა და რეალიზებული წილის საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით ეხელმძღვანელა გადამხდელის მიერ წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით რეალიზაციის შემთხვევაში ითვალისწინებდა საბაზრო ფასის გამოყენებას და შემოსავლების

სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს #37829 ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ექსპერტიზის დასკვნა, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება იყო მართლზომიერი და არ არსებობდა მისი გაუქმების საფუძველი. ამასთან, სასამართლომ უურადღება გაამახვილა იმაზე, რომ საექსპერტო დასკვნა წინამდებარე დავის სასამართლო განხილვის დროსაც არ ყოფილა წარდგენილი.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე ასევე არ ეთანხმებოდა მივლინების თანხების საზოგადოების თანამშრომლებზე გაცემულ ხელფასად კვალიფიცირობის გამო განხორციელებულ დარიცხვას, ვინაიდან შემოწმების აქტის მიხედვით, 2008-2009 წლებში კომპანიის საზღვარგარეთ მივლინების ხარჯები მისი სპეციფიკიდან გამომდინარე არ უკავშირდებოდა საწარმოს ეკონომიკურ საქმიანობას და არ დაკვალიფიცირდა ასეთად. მათ მიერ წარმოდგენილი ფაქტებით (მაგ. კომპანიის დირექტორის ი-----ში, ქ.-----ში არქიტექტორთა კონგრესში მონაწილეობა) დამატებით დარიცხული გადასახადი ექვემდებარება გადაანგარიშებას (შემცირებას).

სასამართლომ აღნიშნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოების ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს საქართველოს ტერიტორიაზე ინვესტირება უძრავ ქონებაში, აქციებსა და ფასიან ქაღალდებში, ასევე სესხების აღება და გაცემა საწარმოთა ჯგუფში შემავალ ურთიერთდამოკიდებულ კომპანიებზე. საზოგადოებას 2008-2009 წლებში გამოქვითული აქვს მივლინების ხარჯი, მათ შორის, საქართველოს ფარგლებში განხორციელებულ ჯგუფში შემავალი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების მშენებლობის პროცესის მონიტორინგისათვის და საზღვარგარეთ გაწეული, რომლის მიზნობრიობაც არ ჩანს პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაციით და საწარმოს საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე არ უკავშირდება მის ეკონომიკურ საქმიანობას. საზღვარგარეთ გაწეული მივლინების ხარჯები, რომლებიც ვერ იქნა დაკავშირებული საზოგადოების ეკონომიკურ საქმიანობასთან, შემოწმებულების მიერ დაკვალიფიცირდა, როგორც თანამშრომლის ხელფასის სახით მიღებული სარგებელი და დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით.

სასამართლომ უურადღება მიაქცია იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ 2014 წლის 10 სექტემბრის #95779-08 სამსახურეობრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტებზე. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 ოქტომბრის #111401-21-14 წერილით წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, სადავო საკითხთან დაკავშირებით წარმოდგენილ იქნა მივლინების ბრძანებები, რომლებითაც ჩანდა მივლინებების მიზნობრიობა და გათვალისწინებულ იქნა გამოსაქვით ხარჯად და მედიაციის საბჭოს გადაწყვეტილებით არ იქნა განხილული ხელფასის სახით განაცემად.

განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს მოსაზრება ზემოხსენებულთან მიმართებით და მიიჩნია, რომ აღნიშნულ ნაწილში არ არსებობდა მომჩივანის არგუმენტების დამატებით

გათვალისწინების და საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირების საფუძველი.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე ასევე არ ეთანხმებოდა არარეზიდენტისათვის გადახდილი და გაუცემელი პროცენტების დაბეგვრით განხორციელებულ დარიცხვას. სასამართლომ აღნიშნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, 2006 წლის 19 ივნისს საზოგადოებას აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 4 000 000 აშშ დოლარის ოდენობით ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანია C-----ისგან. 2008 წლის 28 ივნისს აღნიშნული სესხის და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებულ კომპანია G-----ს. 2012 წლის 12 ნოემბერს სესხი და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ნიდერლანდების სამეფოში რეგისტრირებულ L-----ს. სესხის ძირის და სესხის პროცენტის უკანასკნელი გადახდა ხორციელდება 2008 წლის 24 ივნისს C-----ზე, ხოლო 2008 წლის 24 ივნისის შემდეგ არ ხორციელდება გადახდა არც ერთ შეცვლილ ორგანიზაციაზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის 28 დეკემბერს შესული ცვლილებით (309-ე მუხლის 58-ე ნაწილი) ფიზიკური პირისათვის (გარდა შემოსავლების მიღების მომენტში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოსათვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამისი შემოსავალი მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას), 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2007 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის 1 ივლისამდე ანაზღაურებულად. 2007 წელს არარეზიდენტზე დარიცხულია და ხარჯად გამოქვითულია 1 041 093 ლარის (624 130 აშშ დოლარი) პროცენტის თანხა. აქედან 2007 და შემდგომ წლებში გაცემულია 477 741 ლარის (282 890 აშშ დოლარის) პროცენტის თანხა, სხვაობა შეადგენს 563 352 ლარს (341 239 აშშ დოლარს), რომელიც 2013 წლის 30 ივნისის თარიღით ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან 5%-იანი განაკვეთით დაბეგვრას. ნიდერლანდების სამეფოსთან გაფორმებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შეთანხმება, რომლის მიხედვითაც პროცენტი ექვემდებარება იმ ქვეყანაში დაბეგვრას, რომლის რეზიდენტიცაა პროცენტის მიმღები პირი. რადგან სესხის და პროცენტის მიღების უფლება 2012 წელს ოფშორული კომპანიისგან გადაეცა ნიდერლანდების რეზიდენტს, 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილით დასაბეგრ თანხას საზოგადოება განიხილავს 0%-ით დასაბეგრად.

გამომდინარე იქიდან, რომ სესხი გაცემულ იქნა ოფშორში რეგისტრირებული კომპანიის მიერ, პროცენტების დარიცხვა და მიღება ხდებოდა 2012 წლამდე აღნიშნული კომპანიისთვის, და 2012 წლის ნოემბრის თვეში გადაეცა სესხის და პროცენტის მიღების უფლება ნიდერლანდების რეზიდენტს, შემოწმებამ მიიჩნია, რომ გადამხდელმა აღნიშნული

ხელშეკრულება გააფორმა გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი, რომლის შესაბამისადაც, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, შესაბამისად, 563352 ლარი დაექვემდებარა დაბეგვრას 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილის შესაბამისად.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების საბჭოს მოსაზრებით, დგინდებოდა, რომ განხორციელებული ოპერაციებით წარმოიქმნა გადასახადისგან თავის არიდების საფუძველი და საგადასახადო ორგანოს მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის საფუძველზე სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა იყო მართლზომიერი.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის პირველ ნაწილზე და განმარტა, რომ არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით გადახდილი პროცენტები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტიანი განაკვეთით. ამავე კოდექსის 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილის თანახმად, ფიზიკური პირისათვის (გარდა შემოსავლების მიღების მომენტში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოსათვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამისი შემოსავალი მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას) ა) 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2006 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2012 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად; ბ) 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2007 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის 1 ივლისამდე ანაზღაურებულად; გ) 2013 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2008 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად; დ) 2014 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2009 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2014 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად; ე) 2015 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2010 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2015 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს მთავრობასა და ნიდერლანდების სამეფოს მთავრობას შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმების მე-11 მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, ერთ

ხელშემკვრელ სახელმწიფოში წარმოქმნილი და მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტისთვის გადახდილი პროცენტი, დაიბეგრება ამ მეორე სახელმწიფოში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ გარემოებას, რომ ორმხრივი შეთანხმება ითვალისწინებდა პროცენტის დაბეგრას პროცენტის მიმღებ სახელმწიფოში, იმ შემთხვევაში როდესაც ეს პროცენტი გადახდილი იყო. განსახილველ შემთხვევაში, დადგენილი იყო და მოსარჩელეც არ ხდოდა სადავოდ იმ გარემოებას, რომ თანხის გადახდა 2008 წლის 24 ივნისის შემდეგ არ განხორციელებულა. ამდენად, ხარჯის გაწევა საგადასახადის გადამხდელის მხრიდან რეალურად არ განხორციელებულა, შესაბამისად, ხარჯის სახით თანხების გამოქვითვა, როგორც სესხის პროცენტზე გაწეული ხარჯისა, არამართებული იყო. ამასთან, სასამართლოს მითითებით, საგულისხმო იყო ისიც, რომ აღნიშნულის საწინააღმდეგო რაიმე მტკიცება მოსარჩელის მიერ წინამდებარე დავის სასამართლო განხილვისას წარმოდგენილი არ ყოფილა.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს: ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა; ბ) სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა მოსაზრება აღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ განხორციელებული ოპერაციებით წარმოიქმნა საგადასახადისაგან თავის არიდების საფუძველი, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის საფუძველზე სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა იყო კანონშესაბამისი.

ზემოთმითითებული სამართლებრივი მსჯელობისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა შპს „ბ-----ის“ სარჩელის დაკმაყოფილების, გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების (ნაწილის) ბათილად ცნობის, ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 12 იანვრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრა შპს „ბ-----მა“, რომელმაც გასაჩივრებული

გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 29 მაისის განჩინებით შპს „ბ-----ის“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 12 იანვრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლო სრულად დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო სასამართლომ ასევე სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ საქალაქო სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეში წარმოდგენილ მტკიცებულებებს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 29 მაისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს „ბ-----მა“, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღებასთან დაკავშირებით, კასატორი მიიჩნევს, რომ როგორც საქალაქო სასამართლოს, ასევე, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მოხმობილი სამართლებრივი დასაბუთება წარმოადგენს მხოლოდ მოპასუხის პოზიციას და დათანხმებასა და შესაგებელში დაფიქსირებული მისი პოზიციის ტექსტის სიტყვა-სიტყვით გამეორებას. ის, თუ რატომ ეთანხმებიან მოპასუხეს და არ იზიარებენ მოსარჩელის მოსაზრებას, არ არის განმარტებული და სამართლებრივად დასაბუთებული.

კასატორის მოსაზრებით, თავად შეფასება, რომელიც ორივე სასამართლომ გაიზიარა, არ არის სამართლებრივად სწორი, კერძოდ, ნორმა არ არის განმარტებული სათანადოდ. შემოწმების აქტში მითითებული ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, იმისათვის, რომ ოპერაცია არ დაკვალიფიცირდეს აქტივების მიწოდებად, აუცილებელია, რომ კომპანია, რომელსაც შეაქვს აქტივები იურიდიულ პირში, სანაცვლოდ იღებდეს ამ პირის წილის/აქციების 50 პროცენტს ან მეტს. შპს „ბ-----ს“ კომპანიის კაპიტალში აქტივების შეტანის სანაცვლოდ არ მიუღია აქციები, ვინაიდან კომპანია სს „პ-----ის“ აქციების 50%-ს იგი ფლობს 2007 წლიდან.

კასატორი მიიჩნევს, რომ სასამართლოს უნდა ემსჯელა, რამდენად ემთხვევა შინაარსობრივად ერთმანეთს 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი ნაწილის ჩანაწერი „პირის (პირთა) მიერ

იურიდიული პირისათვის მასში 50 პროცენტი ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა“ და მეწარმეთა შესახებ კანონმდებლობით დასაშვებად მიჩნეული მოქმედება „საწესდებო კაპიტალის გაზრდა“. კასატორი აღნიშნავს, რომ უმთავრესი მნიშვნელობა ამ შემთხვევაში ენიჭება ტერმინ „სანაცვლოს“, რომელიც კასატორის მოსაზრებით, ერთი სიკეთის სანაცვლოდ მეორე სიკეთის მიღებას გულისხმობს. ამ შემთხვევაში, წილის მოცულობა დარჩა უცვლელი და კასატორს შემხვედრი სიკეთე არ მიუღია. 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი ნაწილის ჩანაწერი ზუსტად ემთხვევა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 151-ე მუხლის პირველი ნაწილის ჩანაწერს და შესაბამისად, კასატორი მიუთითებს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის კომენტარებზე. კერძოდ, „წინამდებარე მუხლი ეხება მხოლოდ და მხოლოდ პარტნიორის მიერ შესატანის განხორციელების მომენტში წარმოქმნილ საგადასახადო დაბეგვრას. ისევე, როგორც კოდექსის მსგავს მუხლებში, აქაც ადგილი აქვს პარტნიორისათვის შეღავათის მინიჭებას გარკვეული აზრით პირთა იდენტურობისა და ბიზნესის გადატანის ნიშნების არსებობის მოტივით, შეღავათები ეხება მხოლოდ იმ პარტნიორს, რომელიც არაფულადი ქონების შეტანით იძენს იურიდიულ პირში წილის 50%-ს ან მეტს.“

არარეზიდენტისათვის გადასახდელი და გაუცემელი პროცენტების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრის საკითხთან დაკავშირებით, კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება არ მიაქცია იმას, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაუსაბუთებლად გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი. კასატორის მითითებით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2017 წლის 14 მარტის #702-695(2კ-16) განჩინებით განიმარტა, რომ „აღნიშნული ნორმის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა ან სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს, შესაბამისად, კანონმდებელი შესაძლებლად მიიჩნევს ოპერაციის კორექტირებას, თუ მისი გამოხატვის ფორმა და მხარეთა რეალური ნება არ ემთხვევა ერთმანეთს. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ნორმა არ იძლევა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, არამედ ეხება ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის, თვალთმაქცურ და მოჩვენებით გარიგებებს.“

კასატორის მითითებით, აღნიშნულ საქმეში საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ „საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენების წინაპირობების არსებობა, რამდენადაც რაიმე ურთიერთობის ფარგლებში ოპერაციის ფორმიდან გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო ან საგადასახადო კოდექსი, არამედ ამ ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა. როდესაც ოპერაციის საფუძველი კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულებაა, მისი რეგულაცია ხორციელდება სამოქალაქო კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით. ამ ნორმატიული აქტების

გამოყენებით უნდა მოხდეს კონკრეტული სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიულად დადგენილი შინაარსისა და მხარეთა ფაქტობრივი ნების შეპირისპირება. სწორედ ეს ნორმატიული აქტები უნდა იქნეს გამოყენებული საგადასახადო ორგანოს მიერ იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა გარიგების ფორმა მხარეთა ნებას. თუ არის საკმარისად დიდი ალბათობა იმისა, რომ მხარე თვალთმაქცობს ან ცდება თავისი ნების გამოხატვაში, მხოლოდ მაშინ უნდა იქნეს გამოყენებული შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი. მოცემულ შემთხვევაში სს „ს...“ და შპს „კ...“ შორის დადებული გარიგება შეესაბამება მის შინაარსს და არ არსებობდა გარიგების დღგ-ს გადასახადით დაბეგვრის სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგანომ ვერ დაადასტურა განხორციელებული ოპერაციების ფორმისა და შინაარსის კონფლიქტი, რაც სააპელაციო სასამართლომ სამართლებრივად მართებულად შეაფასა.“

კასატორი მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი. კასატორი აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მტკიცების ტვირთი ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკისრებოდა, რომელსაც სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით უნდა დაესაბუთებინა, რომ სახეზე იყო მოჩვენებითი/თვალთმაქცური გარიგება.

კასატორი მიუთითებს, რომ მოპასუხეს არ წარმოუდგენია შესაბამისი მტკიცებულებები, საწინააღმდეგოს მტკიცება კი სრულიად ადვილად შეიძლება, ვინაიდან თამასუქები/მოთხოვნები ხასიათდება მაღალი ბრუნვაუნარიანობით. გაურკვეველია, მოცემულ შემთხვევაში რატომ უნდა ყოფილიყო არანამდვილი თამასუქების გადაცემა მაშინ, როდესაც აღნიშნულ მოთხოვნათა გასხვისება იქამდე რამდენჯერმე განხორციელდა. ამასთან, თამასუქებიდან გამომდინარე მოთხოვნის საფუძველზე L----- აღიარებულია კრედიტორად შპს „ბ-----ის“ გადახდისუუნარობის საქმეში, რაც, კასატორის მოსაზრებით, ადასტურებს მოთხოვნის ნამდვილი მფლობელის ვინაობას.

კასატორი აგრეთვე აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული განჩინება ეწინააღმდეგება საერთაშორისო ხელშეკრულებას, კერძოდ, იგი მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის 28 დეკემბერს შესული ცვლილებით (309-ე მუხლის 58-ე ნაწილი) ფიზიკური პირისათვის (გარდა შემოსავლების მიღების მომენტში დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოსათვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამისი შემოსავალი მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას), 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2007

წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის 1 ივლისამდე ანაზღაურებულად.

კასატორი მიუთითებს საქართველოს მთავრობასა და ნიდერლანდების მთავრობას შორის გაფორმებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და შემოსავალზე გადასახადის გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ 2002 წლის 27 სექტემბერს გაფორმებული შეთანხმების მე-11 მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად, ერთ ხელშემკვრელ სახელმწიფოში წარმოქმნილი და მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტისათვის გადახდილი პროცენტი დაიბეგრება მხოლოდ ამ მეორე სახელმწიფოში. ამდენად, კასატორი აღნიშნავს, რომ თუკი მომავალში მოხდება პროცენტების გადახდა L-----ისთვის, როგორც მოთხოვნის ნამდვილი მფლობელისათვის, მაშინ მიღებული პროცენტების ნაწილში ნიდერლანდების სამეფო დაბეგრავს ოპერაციას ხელმეორედ და სახეზე იქნება ორმაგი დაბეგვრა, რისი აცილების მიზნითაც არის სწორედ საერთაშორისო ხელშეკრულება გაფორმებული. შესაბამისად, კასატორი მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ეწინააღმდეგება საერთაშორისო ხელშეკრულებას და შეუძლებელს ხდის მისი მიზნის მიღწევას.

ამასთან, კასატორი მიიჩნევს, რომ პალატამ დაუსაბუთებლად და უსაფუძვლოდ იმსჯელა ხანდაზმულ პერიოდში გამოქვითული ხარჯების მართებულობაზე, როგორც გადაწყვეტილების დასაბუთების ერთ-ერთ კომპონენტზე. აღნიშნულ საკითხზე მსჯელობა და 2013 წელს გადახდილად ჩათვლილი თანხების დაბეგვრასთან დაკავშირება არარელევანტურია, რადგან ხარჯების გამოქვითვის საკითხი ექცევა ხანდაზმულ პერიოდში და არავის აქვს უფლება, იმსჯელოს მის მართებულობაზე. გარდა ამისა, თავად მსჯელობა ეწინააღმდეგება ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილების საფუძველს, ვინაიდან, თუკი ხარჯის გამოქვითვა არასწორად განხორციელდა და სინამდვილეში იგი უნდა გამოქვითულიყო, მაშინ 2013 წლიდან გადახდილად ჩასათვლედიც არაფერი ყოფილა, რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილი ითვალისწინებს სწორედ მანამდე ხარჯის სახით გამოქვითული თანხების გადახდილად ჩათვლას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 ივლისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული შპს „ბ-----ის“ საკასაციო საჩივარი. ამავე განჩინებით, კასატორს – შპს „ბ-----ს“ სახელმწიფო ბაჟის გადახდა მოცემულ საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე გადაუვადდა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 26 ოქტომბრის განჩინებით შპს „ბ-----ის“ საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს „ბ-----ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 29 მაისის განჩინება შპს „ბ-----ის“ მიერ სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „ბ-----ის“ სარჩელი აღნიშნულ ნაწილში უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა განახორციელა შპს „ბ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება და შესამოწმებელი პერიოდი განსაზღვრული იყო 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის 20 სექტემბრამდე.

დადგენილია, რომ შპს „ბ-----ის“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგად, 2014 წლის 19 ივნისს შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც, 2014 წლის 23 ივნისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა გამოსცა #31128 ბრძანება და 2014 წლის 23 ივნისის #6-432 საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, მოსარჩელე კომპანიას გადასახდელად დაერიცხა სულ 611 716,21 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით 231 305 ლარი, ჯარიმა 131 861 ლარი და საურავი 248 550,21 ლარი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე, რომლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, გადასახადის გადამხდელებისა და საგადასახადო ორგანოების სამართლებრივ მდგომარეობას, საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირების არამართლობიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

ამავე კოდექსის 52-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ვალდებული არიან დაიცვან საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ

კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის გატარებაში; გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე, სისრულე და დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოწმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს მისი უფლებები და ვალდებულებები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, დავის საგანს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2014 წლის 23 ივნისის #31128 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის #6-432 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს #37829 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა წარმოადგენს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული ბრძანებები შეეხება შპს „ბ-----ის“ საქმიანობიდან გამოვლენილ სადავო საკითხებს, კერძოდ, 1. **საწარმოთა ჯგუფში შემავალი კომპანიების პროექტებზე გაწეული სარეკლამო მომსახურების შპს „ბ-----ის“ მიერ მიღებულად და ამავე ღირებულებით სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად განხილვა;** 2. **შპს „ბ-----ის“ მიერ „გ-----ის“ 100% წილის თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებულად განხილვა და სარეალიზაციო ღირებულების განსაზღვრა შპს „გ-----ის“ წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებით;** 3. **მივლინების თანხების საზოგადოების თანამშრომლებზე გაცემულ ხელფასად განხილვა;** 4. **არარეზიდენტისთვის გადასახდელი და გაუცემელი პროცენტების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან და 5. სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღება.**

პირველ სადავო საკითხთან (საწარმოთა ჯგუფში შემავალი კომპანიების პროექტებზე გაწეული სარეკლამო მომსახურების შპს „ბ-----ის“ მიერ მიღებულად და ამავე ღირებულებით სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად განხილვა) დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას მასზედ, რომ შპს „ბ-----ის“ სარეკლამო ორგანიზაციებთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე, მესამე პირებისათვის ახორციელდებდა მომსახურების გაწევას, რაც გამოიხატებოდა ამ კომპანიების ცნობადობის ამაღლებაში, მითითებული კომპანიები და მოსარჩელე ურთიერთდამოკიდებული პირები არიან და აღნიშნულ ფაქტს მხარეები სადავოდ არ ხდიან. სააპელაციო სასამართლომ სწორედ აღნიშნა, რომ მოცემულ შემთხვევაში, სარეკლამო მომსახურების გაწევა მიზნობრივად

მიმართული და განკუთვნილი იყო არა შპს „ბ-----ის“ პოპულარიზაციისაკენ, არამედ სხვა პირების, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნობადობის ამაღლებისაკენ. ის გარემოება, რომ მოსარჩელე არის ურთიერთდამოკიდებული პირების დამფუძნებელი, არ წარმოადგენს შვილობილი კომპანიებისათვის გაწეული მომსახურების დაბეგვრისგან გათავისუფლების საფუძველს, კანონმდებლობა იმპერატიულად განსაზღვრავს, რომ ურთიერთდამოკიდებულების არსებობამ გავლენა არ უნდა მოახდინოს პირების მიერ განხორციელებული ოპერაციების ეკონომიკურ შედეგებზე, ამასთან, შემოსავლები და ხარჯები ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგების დროს. ამდენად, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მითითებას, რომ ვინაიდან შეძენილი სარეკლამო მომსახურება გამოიყენებოდა საწარმოთა ჯგუფში შემავალი ურთიერთდამოკიდებული კომპანიების პროექტებისათვის, შპს „ბ-----ის“ მიერ მიღებული სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად განხილვა და შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა (დაბეგვრა) კანონშესაბამისია.

მეორე სადავო საკითხთან (შპს „ბ-----ის“ მიერ „გ-----ის“ 100% წილის თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებულად განხილვა და სარეალიზაციო ღირებულების განსაზღვრა შპს „გ-----ის“ წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებით) დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლზე, რომლითაც დადგენილია საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის პრინციპები. აღნიშნული მუხლის მე-11 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენოს საბაზრო ფასი, თუ საგადასახადო ორგანო საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესის შესაბამისად ასაბუთებს, რომ გარიგების მონაწილეებს შორის განცხადებული ფასი განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისაგან.

საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, აქტივების მიწოდებისას მიღებული მოგება არის დადებითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის, რომელიც განისაზღვრება ამ კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, აქტივების მიწოდებით მიღებული ზარალი არის უარყოფითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის, ხოლო მე-3 ნაწილის თანახმად, აქტივების უსასყიდლოდ ან თვითღირებულებაზე ნაკლებ ფასად მიწოდებისას მიმწოდებლის მოგება განისაზღვრება, როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებული აქტივების საბაზრო ფასსა და ამ კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად განსაზღვრულ აქტივების ღირებულებას შორის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 148-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, აქტივების ღირებულებაში შეიტანება მათი შესყიდვის, წარმოების,

მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები (დანახარჯები), აგრეთვე სხვა ხარჯები (დანახარჯები), რომლებიც ზრდის მათ ღირებულებას, გარდა ისეთი ხარჯებისა (დანახარჯებისა), რომელთა პირდაპირ გამოქვითვის უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს, ხოლო აქტივების უსასყიდლოდ მიღებისას – ამ აქტივების საბაზრო ფასი. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, აქტივების მხოლოდ ნაწილის მიწოდების ან გადაცემის შემთხვევაში აქტივების ღირებულება მიწოდების ან გადაცემის მომენტში ნაწილდება დარჩენილ და მიწოდებულ ან გადაცემულ ნაწილებს შორის.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებაზე, კერძოდ, შპს „ბ-----მა“ 2006 წლის 30 მაისს 3 500 000 აშშ დოლარად (6 293 000 ლარად) შეიძინა 100% წილი შპს „ბ-----ისგან“. 2011 წლის 15 ივლისს ბ----მ უარი თქვა შპს „გ-----ისგან“ 12 000 000 ლარის ოდენობის დივიდენდის მიღებაზე და დივიდენდის მიღების უფლება შეიტანა არაფულადი შენატანის სახით შპს „გ-----ის“ კაპიტალში. 2011 წლის 15 აგვისტოს მიიღო გადაწყვეტილება შპს „გ-----ის“ კაპიტალის 5 925 528 აშშ დოლარით (9 775 936 ლარით) გაზრდის თაობაზე. ამ ორი ოპერაციის შედეგად, გ-----ის საწესდებო კაპიტალი გაიზარდა 28 068 936 ლარამდე. 2012 წლის 12 ოქტომბერს შპს „ბ-----მა“ გაყიდა შპს „გ-----ის“ 100% წილი რუსეთის მოქალაქე ს-----ზე 6 000 000 აშშ დოლარად (9 975 600 ლარად). წილის ღირებულება რეალიზაციის მომენტისათვის შეადგენდა 28 068 936 ლარს, შესაბამისად, აქტივის (წილის) რეალიზაციის შედეგად მიღებულმა ზარალმა შეადგინა 18 093 336 ლარი, რაც გამოიქვითა 2012 წლის მოგების დეკლარაციაში. წილის რეალიზაცია განხორციელდა თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად. ამდენად, საწარმოს 2012 წლის ერთობლივ შემოსავალში ასახვას დაექვემდებარა 5 604 994 ლარი და შემცირდა დეკლარირებული ზარალი 18 093 336 ლარით, 2012 წელს გადმოტანილ იქნა 2007-2011 წლების პერიოდის დაგროვილი ზარალი, ამასთანავე მიეთითა, რომ აღნიშნულ კორექტირებას მოგების გადასახადში საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა არ გამოუწვევია.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მითითებას იმასთან დაკავშირებით, რომ ვინაიდან აქტივი (წილი) შპს „ბ-----მა“ შეიძინა 3 500 000 აშშ დოლარად (6 293 000 ლარი) და 2011 წლის 15 ივლისს მან უარი თქვა შპს „გ-----ისგან“ 12 000 000 ლარის ოდენობით დივიდენდის მიღებაზე და დივიდენდის მიღების უფლება შეიტანა არაფულადი შენატანის სახით შპს „გ-----ი“ კაპიტალში, ხოლო 2011 წლის 15 აგვისტოს მიიღო გადაწყვეტილება შპს „გ-----ის“ კაპიტალის 5 925 528 აშშ დოლარით (9 775 936 ლარით) გაზრდის თაობაზე და 100% წილი რეალიზებული იქნა 6 000 000 აშშ დოლარად (9 975 600 ლარი), ამდენად, დგინდებოდა, რომ წილის რეალიზაცია განხორციელდა მის ღირებულებაზე დაბალ ფასად. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრისათვის საბაზრო ფასის გამოყენება განხორციელდა საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად.

საკასაციო სასამართლო აგრეთვე ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს #37829 ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის #360 დადგენილებით საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხით განსაზღვრული სახელმწიფო საწარმოთა მიერ გაცემული ექსპერტიზის ან/და აუდიტის დასკვნა წილის საბაზრო ღირებულების შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მომჩივნის მიერ დამატებით წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნის შესწავლა და რეალიზებული წილის საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით ეხელმძღვანელა გადამხდელის მიერ წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის თვთლირებულებაზე დაბალი ფასით რეალიზაციის შემთხვევაში ითვალისწინებდა საბაზრო ფასის გამოყენებას და შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს #37829 ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ექსპერტიზის დასკვნა, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება იყო მართლზომიერი და არ არსებობდა მისი გაუქმების საფუძველი. ამასთან, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმაზე, რომ საექსპერტო დასკვნა წინამდებარე დავის სასამართლო განხილვის დროსაც არ ყოფილა წარმოდგენილი და ასეთი დასკვნა საქმის მასალებში არ მოიპოვება.

მესამე სადავო საკითხთან **(მივლინების თანხების საზოგადოების თანამშრომლებზე გაცემულ ხელფასად განხილვა)** დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს, რომ კასატორის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს საქართველოს ტერიტორიაზე ინვესტირება უძრავ ქონებაში, აქციებსა და ფასიან ქაღალდებში, ასევე სესხების აღება და გაცემა საწარმოთა ჯგუფში შემავალ ურთიერთდამოკიდებულ კომპანიებზე. საზოგადოებას 2008-2009 წლებში გამოქვითული აქვს მივლინების ხარჯი, მათ შორის საქართველოს ფარგლებში განხორციელებულ ჯგუფში შემავალი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების მშენებლობის პროცესის მონიტორინგისათვის და საზღვარგარეთ გაწეული, რომლის მიზნობრიობაც არ ჩანს პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაციით და საწარმოს საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, არ უკავშირდება მის ეკონომიკურ საქმიანობას.

საქმის მასალებით ასევე დადგენილია, რომ საზღვარგარეთ გაწეული მივლინების ხარჯები, რომლებიც ვერ იქნა დაკავშირებული საზოგადოების ეკონომიკურ საქმიანობასთან, შემმოწმებლებმა დააკვალიფიცირეს, როგორც თანამშრომლის ხელფასის სახით მიღებული სარგებელი და მოახდინეს საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრა. ამასთან, დადგენილია, რომ 2014 წლის 10 სექტემბრის #95779-08 სამსახურებრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა დასკვნის წარდგენა გადამხდელის არგუმენტებზე. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 ოქტომბრის #111401-21-14 წერილით

წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, სადავო საკითხთან დაკავშირებით წარდგენილ იქნა მივლინების ბრძანებები, რომლებშიც ჩანდა მივლინებების მიზნობრიობა, გათვალისწინებულ იქნა გამოსაქვით ხარჯად და მედიაციის საბჭოს გადაწყვეტილებით არ იქნა განხილული ხელფასის სახით განაცემად. საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას, რომ აღნიშნულ ნაწილში არ არსებობდა მომჩივანის არგუმენტების დამატებით გათვალისწინების და საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირების საფუძველი.

მეოთხე სადავო საკითხთან **(არარეზიდენტისთვის გადასახდელი და გაუცემელი პროცენტების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან)** დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე, კერძოდ, აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, 2006 წლის 19 ივნისის საზოგადოებას აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 4 000 000 აშშ დოლარის ოდენობით ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანია C-----ისგან. 2008 წლის 28 ივნისის აღნიშნული სესხის და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებულ კომპანია G-----ს. 2012 წლის 12 ნოემბერს სესხი და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ნიდერლანდების სამეფოში რეგისტრირებულ L-----ს. სესხის ძირის და სესხის პროცენტის უკანასკნელი გადახდა ხორციელდება 2008 წლის 24 ივნისს C-----ზე, ხოლო 2008 წლის 24 ივნისის შემდეგ არ ხორციელდება გადახდა არც ერთ შეცვლილ ორგანიზაციაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის 28 დეკემბერს შესული ცვლილებით (309-ე მუხლის 58-ე ნაწილი) ფიზიკური პირისათვის (გარდა შემოსავლების მიღების მომენტში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოსათვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამისი შემოსავალი მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას), 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2007 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის 1 ივლისამდე ანაზღაურებულად. 2007 წელს არარეზიდენტზე დარიცხულია და ხარჯად გამოქვითულია 1 041 093 ლარის (624 130 აშშ დოლარი) პროცენტის თანხა. აქედან 2007 და შემდგომ წლებში გაცემულია 477 741 ლარის (282 890 აშშ დოლარის) პროცენტის თანხა, სხვაობა შეადგენს 563 352 ლარს (341 239 აშშ დოლარს), რომელიც 2013 წლის 30 ივნისის თარიღით ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან 5%-იანი განაკვეთით დაბეგვრას. ნიდერლანდების სამეფოსთან გაფორმებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შეთანხმება, რომლის მიხედვითაც პროცენტი ექვემდებარება იმ ქვეყანაში დაბეგვრას, რომლის რეზიდენტიცაა პროცენტის მიმღები პირი. რადგან სესხის და პროცენტის მიღების უფლება 2012 წელს ოფშორული კომპანიისგან გადაეცა ნიდერლანდების რეზიდენტს, 309-ე მუხლის 58-ე

ნაწილით დასაბეგრ თანხას საზოგადოებამ განიხილა 0%-ით დასაბეგრად.

გამომდინარე იქიდან, რომ სესხი გაცემულ იქნა ოფშორში რეგისტრირებული კომპანიის მიერ, პროცენტების დარიცხვა და მიღება ხდებოდა 2012 წლამდე აღნიშნული კომპანიისთვის, და 2012 წლის ნოემბრის თვეში გადაეცა სესხის და პროცენტის მიღების უფლება ნიდერლანდების რეზიდენტს, შემოწმებამ მიიჩნია, რომ გადამხდელმა აღნიშნული ხელშეკრულება გააფორმა გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი, რომლის შესაბამისადაც, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, შესაბამისად, 563 352 ლარი დაექვემდებარა დაბეგვრას 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილის შესაბამისად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით ფიზიკური პირისათვის, ორგანიზაციისათვის ან საქართველოში მუდმივი დაწესებულების არმქონე არარეზიდენტისათვის გადახდილი პროცენტები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტიანი განაკვეთით.

ამავე კოდექსის 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილის თანახმად, ფიზიკური პირისათვის (გარდა შემოსავლების მიღების მომენტში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოსათვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამისი შემოსავალი მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას) ა) 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2006 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2012 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად; ბ) 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2007 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის 1 ივლისამდე ანაზღაურებულად; გ) 2013 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2008 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად; დ) 2014 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2009 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2014 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად; ე) 2015 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2010 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2015 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს მთავრობასა და ნიდერლანდების სამეფოს მთავრობას შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის

შესახებ შეთანხმების მე-11 მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, ერთ ხელშემკვერელ სახელმწიფოში წარმოქმნილი და მეორე ხელშემკვერელი სახელმწიფოს რეზიდენტისთვის გადახდილი პროცენტი, დაიბეგრება ამ მეორე სახელმწიფოში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს: ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა; ბ) სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას აღნიშნულ ნაწილში სადავო ბრძანებების კანონიერებასთან მიმართებით და მიიჩნევს, რომ კასატორმა ვერ წარმოადგინა დასაბუთებული საკასაციო პრეტენზია, რომელიც გამორიცხავდა გასაჩივრებულ განჩინებაში განვითარებულ სამართლებრივ მსჯელობასა და შეფასებებს.

რაც შეეხება მეხუთე სადავო საკითხს **(სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღება)**, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ შპს „ბ-----ს“ კომპანიის კაპიტალში აქტივების შეტანის სანაცვლოდ არ მიუღია აქციები, ვინაიდან კომპანია სს „პ-----ის“ აქციების 50%-ს ფლობს 2007 წლიდან.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ 2007 წლის 10 ოქტომბერს შპს „ბ-----მა“ და შპს „ბ-----მა“ 50%-50%-იანი მონაწილეობით დააფუძნეს სს „პ-----ი“. 2008 წელს განხორციელდა სს „პ-----ის“ საწესდებო კაპიტალის გაზრდა 20 592 400 აშშ დოლარის ოდენობით. შპს „ბ-----ის“ ვალდებულება კაპიტალის შევსებაზე განისაზღვრა 10 296 200 დოლარით (50%). შპს „ბ-----მა“ კაპიტალის შევსების ერთ-ერთ სახედ გამოიყენა მისი კუთვნილი სს „მ-----ის“ აქციების (941 450 აშშ დოლარის ღირებულებით) სს „პ-----ის“ საწესდებო კაპიტალში არაფულადი ფორმით შეტანა. აღნიშნული ოპერაცია საზოგადოებამ განიხილა წილის რეალიზაციად, რომლის შედეგად ერთობლივ შემოსავალში აიღო 1 366 044 ლარი და გამოქვითა აღნიშნული წილის ჩამოწერის ხარჯი 1 565 545 ლარი.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით მიუთითებს გასაჩივრებულ განჩინებაში განვითარებულ მსჯელობაზე, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ

გაიზიარა მოპასუხეთა მოსაზრება ზემოაღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ რამდენადაც განსახილველ შემთხვევაში, კაპიტალის გაზრდას არ გამოუწვევია სს „პ-----ში“ შპს „ბ-----ის“ არსებული 50% წილის მოცულობის გაზრდა, შემმოწმებლების მიერ აქტივების აღნიშნული წილის სანაცვლოდ გადაცემად განხილვა მართლზომიერი იყო. ამრიგად, ერთობლივი შემოსავლის შემცირება სს „მ-----ის“ აქციების სარეალიზაციო ღირებულებით და ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის შემცირება მათი შეძენის ღირებულებით განხორციელდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა გათვალისწინებით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, პირის (პირთა) მიერ იურიდიული პირისათვის მასში 50 პროცენტი ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ წარმოადგენს აქტივების მიწოდებას. საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის მოსაზრებას ზემოაღნიშნული მუხლის შინაარსთან მიმართებით და განმარტავს, რომ მითითებული მუხლის დისპოზიციის არსი სწორედ ტერმინში - „სანაცვლოდ“ იკვეთება. დასახელებული ტერმინი გულისხმობს ნაცვალგებას, ანუ ერთი სიკეთის სანაცვლოდ შემხვედრი სიკეთის მიღებას.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ იურიდიულ პირში ახალი/დამატებითი შენატანის გზით საწარმოს კაპიტალის გაზრდა შესაძლებელია როგორც საზოგადოების პარტნიორთა (აქციონერთა) წილობრივი მონაწილეობის (აქციათა რაოდენობის) შეცვლით, ასევე მის შეუცვლელად განხორციელდეს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი ნაწილის დისპოზიცია ითვალისწინებს აქტივების გადაცემას წილის ან აქციების სანაცვლოდ, რაც, ცხადია, შედეგობრივად საზოგადოების პარტნიორთა წილობრივი მონაწილეობის ან სააქციო საზოგადოების აქციათა რაოდენობის ცვალებადობას განაპირობებს. საგულისხმოა, რომ, მოცემულ შემთხვევაში, საქმის მასალებით არ დგინდება სს „პ-----ის“ საწესდებო კაპიტალის გაზრდა განხორციელებულდა თუ არა ახალი აქციების გამოშვების გზით, ამასთან, საზოგადოების კაპიტალის გაზრდა მოხდა იმგვარად, რომ შენარჩუნებულ იქნა შპს „ბ-----ისა“ და შპს „ბ-----ის“ აქციათა რაოდენობა და თანაფარდობა 50%-50% პროპორციულობით. ამდენად, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას ზემოხსენებული ნორმის შინაარსთან დაკავშირებით და მის მისადაგებას განსახილველი შემთხვევისადმი, რამდენადაც სადავო შემთხვევაში პირის მხრიდან საზოგადოებისათვის აქტივების გადაცემას (შენატანის განხორციელებას) შედეგად **(სანაცვლოდ)** ამ პირის მიერ აქციების 50%-ის, ანუ შემხვედრი სიკეთის მოპოვება არ მოჰყოლია.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს „ბ-----მა“ სს „პ-----ში“ განხორციელებული შენატანით, ფაქტობრივად, შეინარჩუნა საზოგადოებაში საკუთარ აქციათა პროპორციულობა, რამდენადაც შენატანის განუხორციელებლობის პირობებში,

მხოლოდ შპს „ბ-----ის“ მიერ განხორციელებული შენატანის ხარჯზე საწესდებო კაპიტალის ახალი აქციების გამოშვების გზით გაზრდის შემთხვევაში, სს „პ-----ში“ კასატორის აქციათა ზემოხსენებული პროცენტულობა (50%-იანი) 25%-მდე შემცირდებოდა. ამგვარი მოცემულობის პირობებში, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ ნაწილში, მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ გამოცემული გასაჩივრებული ბრძანებები არ შეიცავს სათანადო დასაბუთებას იმასთან დაკავშირებით, თუ რა შემხვედრი სიკეთე მიიღო შპს „ბ-----მა“ სს „პ-----ში“ განხორციელებული შენატანის ხარჯზე. ამასთან, საქმის მასალებით არ იკვეთება ის გარემოება, განხორციელდა თუ არა სს „პ-----ის“ მიერ ახალი აქციების გამოშვება და აღნიშნულ აქციათა შპს „ბ-----ის“ საკუთრებაში გადასვლა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი საფუძვლებისა და გარემოებების, მათი სამართლებრივი ანალიზის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შპს „ბ-----ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, **სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში** გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის საფუძველზე აღნიშნულ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „ბ-----ის“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2014 წლის 23 ივნისის #31128 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის #6-432 საგადასახადო მოთხოვნა **სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში** და აღნიშნულ ნაწილში მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, კანონით დადგენილ ვადაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. შპს „ბ-----ის“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 29 მაისის განჩინება შპს „ბ-----ის“ მიერ სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „ბ-----ის“ სარჩელი შპს „ბ-----ის“ მიერ სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2014 წლის 23 ივნისის #31128 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის #6-432 საგადასახადო მოთხოვნა შპს „ბ-----ის“ მიერ სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში;
5. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, შპს „ბ-----ის“ მიერ სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში კანონით დადგენილ ვადაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;
6. დანარჩენ ნაწილში შპს „ბ-----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
7. შპს „ბ-----ის“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისროს გადავადებული სახელმწიფო ბაჟის გადახდა 4 000 ლარის ოდენობით;
8. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

მოსამართლეები:

ნ. სხირტლაძე

ვ. როინიშვილი