

საქმე № 330310016001381401

საქმე N3ზ/2029-17



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით
შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

17 მაისი, 2018 წელი

ქ.

თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე (მომხსენებელი მოსამართლე) - შოთა გეწაძე
მოსამართლეები - გიორგი გოგიაშვილი, ილონა თოდუა

სხდომის მდივანი - გიორგი სანიკიძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - ი.ბ.ა „ვ-----“;

წარმომადგენელი- თ----- მ-----სი;

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი- გ----- ჩ----ე;

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან
არსებული დავების განხილვის საბჭო;

წარმომადგენელი- ა-----ია;

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 09 ივნისის
გადაწყვეტილება;

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის
3 დეკემბრის №5---- ბრძანებისა და №0----- საგადასახადო მოთხოვნის

ბათილად ცნობა;

1.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 ივლისის №2---- ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა;

1.3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 28 აპრილის გადაწყვეტილების (საჩივარი №1-----) ბათილად ცნობა.

2. მოპასუხეების პოზიცია

2.1. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

ი.ბ.ა. „ვ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 3 დეკემბრის №5---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 ივლისის №2---- ბრძანება გასაჩივრებულ ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 28 აპრილის გადაწყვეტილება (საჩივარი №1-----) მშენებარე სახლში განთავსებული ფართების რეალიზაციის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის ნაწილში და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 3 დეკემბრის №5---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 ივლისის №2---- ბრძანება გასაჩივრებულ ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 28

აპრილის გადაწყვეტილება (საჩივარი №1-----) ბანკის წინაშე ამხანაგობის სასესიო ვალდებულებების სანაცვლოდ ჩამორთმეული ქონების რეალიზაციად განხილვის გამო დარიცხულ თანხების ნაწილში.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 1 თებერვლის №მ---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა ი.ბ.ა. „ვ---- 2----ის“ გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შემოწმებამ მოიცვა 2006 წლის 18 აგვისტოდან 2012 წლის 1 იანვრამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 29 მარტის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის თანახმად, ამხანაგობის მიერ 2011 წელს ამხანაგობის არაწევრ პირებზე რეალიზებულია ორი საცხოვრებელი ფართი და ერთი ავტოფარეხი, საერთო ღირებულებით 4----- ლარი. ამხანაგობა არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად და შესაბამისად, არ აქვს აღნიშნული თანხები დაბეგრილი დღგ-ით. ასევე, ამხანაგობას სს „ვი-თი-ბი ბანკისგან“ აღებული აქვს სესხი, რომელიც ვერ დაიფარა სასესიო ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში. შესაბამისად, ბანკის მიერ 2011 წელს მოხდა სესხისა და მასზე დარიცხული პროცენტების ნაწილის სანაცვლოდ ამხანაგობის საკუთრებაში არსებული 268 113 ლარის ღირებულების ფართების ჩამორთმევა. აღნიშნული ფართები განპიროვნებული იყო ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირების წილებზე. ამხანაგობის მიერ არ მომხდარა აღნიშნული ოპერაციის დღგ-ით დაბეგვრა. აღნიშნული ოპერაციები განხილულ იქნა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებად და დარიცხულ იქნა დღგ-ის ძირითადი თანხა და ჯარიმა 282-ე მუხლის თანახმად. საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ ამხანაგობის მიერ 2011 წლის საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში 399 082 ლარის ღირებულების ქონება გადაეცა ამხანაგობის წევრებს ნ-----ლსა და ზ-----ეს მათი წილის სანაცვლოდ. აღნიშნული ქონება დატვირთული იყო „ვი-თი-ბი ბანკის“ მიერ იპოთეკით და ქონების გადაცემისას გადაეცა იპოთეკა. ქონების გადაცემიდან რამდენიმე დღეში ბანკის მიერ მოხდა ამხანაგობის წევრისათვის აღნიშნული ქონების ჩამორთმევა, რომლითაც გამოიქვითა ამხანაგობის სასესიო ვალდებულება ბანკის წინაშე. ამასთან, ამ პერიოდში ამხანაგობას გააჩნდა ფართები, რომლებიც არ იყო განაწილებული ამხანაგობის წევრებზე. შემოწმებამ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე და ჩათვალა, რომ ბანკისთვის ქონების გადაცემის მიზნით შუალედურ რგოლად მიზნობრივად იქნა გამოყენებული ამხანაგობის მეწილეები, რათა ამხანაგობის მიერ მომხდარიყო გადასახადისაგან თავის არიდება. შესაბამისად, ბანკისთვის ქონების გადაცემა ჩაითვალა ამხანაგობის მიერ განხორციელებულ მიწოდებად და დაიბეგრა დღგ-ით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 29

მარტის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიკა აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 2 აპრილის №--- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და გადამხდელს წარედგინა 2012 წლის 2 აპრილის №-- საგადასახადო მოთხოვნა. (ტ. I, ს.ფ. 312-330); (ტ. I, ს.ფ. 331-332); (ტ. I, ს.ფ. 333).

4.2. დადგენილია, რომ ი.ბ.ა. „ვ-----მა“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და 2012 წლის 02 აპრილის №-- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 05 ოქტომბრის №2---- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 05 ოქტომბრის ბრძანება გადასახადის გადამხდელმა გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2013 წლის 14 დეკემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. (ტ. I, ს.ფ. 334-336); (ტ. I, ს.ფ. 68-73).

4.3. ი.ბ.ა. „ვ-----მა“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 02 აპრილის №-- საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 05 ოქტომბრის №2---- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 დეკემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილებით (საქმე №3-----) სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 02 აპრილის №-- საგადასახადო მოთხოვნა, 2012 წლის 05 ოქტომბრის №2---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 დეკემბრის გადაწყვეტილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში, გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოსარჩელე ი.ბ.ა. „ვ-----ის“ მიმართ.

გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ ამხანაგობამ ბანკისათვის ქონების გადაცემის მიზნით შუალედურ რგოლად მიზნობრივად გამოიყენა ამხანაგობის

წევრები, რათა მომხდარიყო გადასახადებისგან თავის არიდება. ამდენად, საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ ამხანაგობის წევრებისთვის წილის სანაცვლოდ ქონების გადაცემის შესახებ გარიგებით მხარეებს რეალურად არ სურდათ იმ შედეგის მიღწევა, რაც ამ გარიგების დანიშნულებიდან გამომდინარეობდა და იგი გამოყენებულ იქნა კანონსაწინააღმდეგო მიზნების მისაღწევად და დასაფარად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, უნდა ვივარაუდოთ, რომ შემმოწმებელმა ამხანაგობასა და მის წევრებს შორის გაფორმებული ხელშეკრულება წილის სანაცვლოდ ქონების გადაცემის შესახებ მიიჩნია მოჩვენებით გარიგებად, როგორადაც, სამოქალაქო კოდექსის 56-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, მიიჩნევა გარიგება, რომელიც დადებულია მხოლოდ მოსაჩვენებლად, იმ განზრახვის გარეშე, რომ მას შესაბამისი იურიდიული შედეგები მოჰყვეს. სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახო ორგანოს მიერ მითითებული ფაქტები არ ქმნიან სადავო ხელშეკრულების მოჩვენებით გარიგებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს. განსახილველი სახის ბათილი გარიგებისათვის დამახასიათებელია ის, რომ მხარეებს არ სურთ იმ მიზნის მიღწევა, რაც დადებული გარიგებიდან გამომდინარეობს, აღნიშნული შედეგი არის მოჩვენებითი და არავითარი ურთიერთობა მხარეებს შორის არ წარმოიშობა (არც ფორმალური და არც ფაქტობრივი). კონკრეტულ შემთხვევაში ამ დასკვნის შესაბამისი წინაპირობები არ არსებობს. კერძოდ, საქმის მასალებიდან არ გამომდინარეობს, რომ როგორც ნების გამომვლენი, ასევე, მისი მიმღები მოქმედებდნენ იმ განზრახვის გარეშე, რომ ამ გარიგებას შესაბამისი იურიდიული შედეგი მოჰყოლოდა, ანუ, ორივე მხარეს არ სურდა ხელშეკრულებით დასახული მიზნის მიღწევა. დადგენილია, რომ მორიგების აქტით განსაზღვრული ვალდებულებების დარღვევის შემთხვევაში ვადაგადაცილებული თანხის სანაცვლოდ ბანკისთვის საკუთრებაში გადასაცემ ქონებას იპოთეკით დატვირთული ქონებიდან ირჩევდა თავად ბანკი, ამასთან, ქონების გადაცემა ხდებოდა ვალდებულების დარღვევიდან 5 დღეში. შესაბამისად, 2011 წლის 21 სექტემბერს (ამხანაგობის სახელზე რიცხული ფართების ამხანაგობის წევრებისთვის საკუთრებაში გადაცემის დროს) ამხანაგობა ვერ განსაზღვრავდა, რომ 2012 წლის დეკემბერში დაარღვევდა მორიგების აქტით დადგენილ ვალდებულებას და ამ ვალდებულების დარღვევისთვის ბანკი იპოთეკით დატვირთული ქონებიდან ამოირჩევდა არა ამხანაგობის სახელზე, არამედ მის წევრებზე რეგისტრირებულ ქონებას. ამდენად, მოპასუხეებმა ვერ მიუთითეს ფაქტები, რომლებიც სასამართლოს მიერ მიჩნეული იქნებოდა ამხანაგობასა და მის წევრებს შორის ამხანაგობის სახელზე რიცხული ფართების ამხანაგობის წევრებისთვის საკუთრებაში გადაცემის ხელშეკრულების მოჩვენებითად (ბათილად) მიჩნევის და შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ ოპერაციისთვის კვალიფიკაციის შეცვლის საკმარის საფუძველად.

მოსარჩელისთვის ამხანაგობის არაწევრ პირებზე რეალიზებული ორი საცხოვრებელი ფართისა და ერთი ავტოფარეხის ნაწილში დღგ-ის

დარიცხვასთან მიმართებაში, სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახდო კოდექსის მე-15 მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსით გათვალისწინებული თანამფლობელობის (ამხანაგობის) შემთხვევაში მფლობელის წილი, თუ მასზე არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, აგრეთვე ქონებაზე უფლების წინასწარი რეგისტრაციის შემთხვევაში უფლება არის ფინანსური ინსტრუმენტი. ამდენად, მითითებულ ნორმის შესაბამისად, ფინანსურ ინსტრუმენტად უნდა მივიჩნიოთ ამხანაგობაში წილსა და ქონებაზე წინასწარ რეგისტრირებული უფლებიდან გამომდინარე მოთხოვნები, გარდა იმ წილისა, რომელზეც ქონება არის მიმაგრებული/განპიროვნებული, ასევე, ფინანსურ ინსტრუმენტად არ უნდა განვიხილოთ ამგვარ ქონებაზე საჯარო რეესტრში წინასწარ რეგისტრირებული საკუთრების უფლება. მიმაგრებულ/განპიროვნებულ ქონებაში კი, სასამართლოს აზრით, უნდა მოვიაზროთ ისეთი ქონება, რომელზეც ცნობილია მისი მომავალი მესაკუთრე (თუნდაც ჯერ კიდევ არ იყოს დაწყებული ამ ქონების შექმნა, ან ჯერ კიდევ არ იყოს მომავალი საკუთრების უფლება მარეგისტრირებელ ორგანოში, მათ შორის, საჯარო რეესტრში რეგისტრირებული). შესაბამისად, ხელშეკრულებაში კონკრეტული უძრავი ქონების მახასიათებლებისა და მისი მომავალი მესაკუთრის ვინაობის დაფიქსირება უკვე ნიშნავს, რომ ეს ხელშეკრულება არ წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს, რასაც განსახილველ შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა. კერძოდ, დადგენილია, რომ ამხანაგობამ ამხანაგობის არაწევრ პირებს - ი---- კ-----ძეს და ი----- ხ-----ილს მიჰყიდა კონკრეტული უძრავი ქონება, კონკრეტული მახასიათებლებით, რომლებიც მათ სახელზე საკუთრების უფლებით აღირიცხა საჯარო რეესტრში. ამასთან, საგადასახდო კოდექსის 168-ე მუხლი დღგ-ის გადახდისგან გათავისუფლებულ ოპერაციად მიიჩნევს ამხანაგობის მიერ იმ წილის მიწოდებას, რომელზეც არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება ორი საცხოვრებელი ფართისა და ავტოფარეხის ამხანაგობის არაწევრ პირებზე მიწოდების ფინანსურ ინსტრუმენტად მიჩნევის შესახებ და ამ ნაწილში დარიცხვა მიიჩნია კანონიერად. (ტ. I, ს.ფ. 68-73).

4.4. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 9 დეკემბრის გადაწყვეტილებით (საქმე №-----) საჩივრები ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება. კერძოდ, სარჩელი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 2 აპრილის №-- საგადასახდო

მოთხოვნის, 2012 წლის 5 ოქტომბრის №2---- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაკების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 დეკემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის თაობაზე მშენებარე სახლში განთავსებული ფართების რეალიზაციის დღე-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის ნაწილში, არ დაკმაყოფილდა. დანარჩენ ნაწილში გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელად.

გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ პალატა იზიარებს ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრებას და მიაჩნია, რომ ორი საცხოვრებელი ფართისა და ავტოფარეხის ამხანაგობის არაწევრ პირებზე მიწოდება არ შეიძლება განხილულ იქნას ფინანსურ ინსტრუმენტად, რაც გამორიცხავს ამ ნაწილში დარიცხვის უკანონობას. ამდენად, ამ ნაწილში არ არსებობს სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილებისა და ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენების საფუძველი.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მორიგების აქტით განსაზღვრული ვალდებულებების დარღვევის შემთხვევაში, ვადაგადაცილებული თანხის სანაცვლოდ ბანკისთვის საკუთრებაში გადასაცემ ქონებას იპოთეკით დატვირთული ქონებიდან ირჩევდა თავად ბანკი, ამასთან, ქონების გადაცემა ხდებოდა ვალდებულების დარღვევიდან 5 დღეში, რაც ნიშნავს იმას, რომ 2011 წლის 21 სექტემბერს (ამხანაგობის სახელზე რიცხული ფართების ამხანაგობის წევრებისათვის საკუთრებაში გადაცემის დროს), ამხანაგობა ვერ განსაზღვრავდა, რომ 2012 წლის დეკემბერში დაარღვევდა მორიგების აქტით დადგენილ ვალდებულებას და ამ ვალდებულების დარღვევისთვის ბანკი იპოთეკით დატვირთული ქონებიდან ამოირჩევდა არა ამხანაგობის სახელზე, არამედ მის წევრებზე რეგისტრირებულ ქონებას. ამდენად, პალატამ არ გაიზიარა აპელანტების მოსაზრება და ჩათვალა, რომ ამ ნაწილში სახეზეა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევა. (ტ. I, ს.ფ. 74-91).

4.5. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 29 მაისის განჩინებით (საქმე №ბს-130-127(3კ-14)) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და იბა „ვ-----ის“ საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დაუშვებლად, უცვლელად დარჩა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 9 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 29 მაისის განჩინება სსიპ შემოსავლების სამსახურს ჩაბარდა 2014 წლის 25 ივნისს. (საქმე №ბს-130-127(3კ-14)) (ტ. I, ს.ფ. 93-96). (ტ. I, ს.ფ. 252).

4.6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა

პალატის 2014 წლის 29 მაისის განჩინებაზე მითითებით, გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 ივლისის №----- ბრძანება, რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 2 აპრილის №--- ბრძანება ამხანაგობა „ვ-----ისთვის“ გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 ივლისის №----- ბრძანების საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 ივლისის №0---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ამხანაგობა „ვ-----ს“ შეუმცირდა დარიცხული დღგ 355 577 ლარის ოდენობით. (ტ. I, ს.ფ. 97). (ტ. II, ს.ფ. 69).

4.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 ივლისის №----- ბრძანებით დაინიშნა ამხანაგობა „ვ-----ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელმა პერიოდმა მოიცვა 2006 წლის 18 აგვისტოდან 2012 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდი, ხოლო მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილში - 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 წლების საანგარიშო პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტში გადამხდელის შესახებ მითითებული ინფორმაციის მიხედვით, ამხანაგობა დაფუძნდა 2006 წლის 12 აპრილს 12 მოწილის ქონებრივი შენატანის საფუძველზე. მისი დაფუძნების მიზანს წარმოადგენდა მრავალსართულიანი საცხოვრებელი ბინის აშენება, რის შემდეგაც მოხდებოდა ფართების ამხანაგობის წევრებზე განაწილება. ამხანაგობა „ვ-----“ საგადასახადო აღრიცხვაზე აყვანილია 2006 წლის 18 აგვისტოს, ხოლო საქმიანობა ფაქტობრივად დაწყებული აქვს 2008 წლიდან.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, ამხანაგობის მიერ 2011 წელს ამხანაგობის არაწევრ პირებზე რეალიზებულია ორი საცხოვრებელი ფართი და ერთი ავტოფარეხი, საერთო ღირებულებით 410 109 ლარი. ამხანაგობა არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად და შესაბამისად, არ აქვს აღნიშნული თანხები დაბეგრული დღგ-ით. საგადასახადო შემოწმების აქტში, ასევე, მითითებულია, რომ ამხანაგობას სს „ვი-თი-ბი ბანკისგან“ აღებული აქვს სესხი, რომელიც ვერ დაიფარა სასესხო ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში. შესაბამისად, ბანკის მიერ 2011 წელს მოხდა სესხისა და მასზე დარიცხული პროცენტების ნაწილის სანაცვლოდ ამხანაგობის საკუთრებაში არსებული 268 113 ლარის ღირებულების ფართების ჩამორთმევა. აღნიშნული ფართები განპიროვნებული იყო ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირების წილებზე.

ამხანაგობის მიერ არ მომხდარა აღნიშნული ოპერაციის დღე-ით დაბეგვრა. საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის თანახმად, აღნიშნული ოპერაციები წარმოადგენს დღე-ით დასაბეგრ ოპერაციებს. შესაბამისად, ამხანაგობას დაერიცხება დღე-ის ძირითადი თანხა და დაეკისრება ჯარიმა 282-ე მუხლის თანახმად. (ტ. II, ს.ფ. 72). (ტ. I, ს.ფ. 15-26).

4.8. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 3 დეკემბრის №5---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და ამხანაგობა „ვ-----ს“ წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 3 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს დაერიცხა სულ 301 614,89 ლარი, მათ შორის, გადასახადის ძირითადი თანხა - 122 116 ლარი, ჯარიმა - 101 763 ლარი, საურავი - 77 735,89 ლარი. (ტ. I, 27-28) (ტ. I, ს.ფ. 29)

4.9. ი.ბ.ა. „ვ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 3 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 12 თებერვლის №---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის "ლ" ქვეპუნქტის საფუძველზე. (ტ. I, ს.ფ. 33-37).

4.10. 2015 წლის 12 მარტს ი.ბ.ა. „ვ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 3 დეკემბრის №5---- ბრძანებისა და №0----- საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 12 თებერვლის №---- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 9 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი №----- ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 12 თებერვლის №---- ბრძანება და საჩივარი განსახილველად დაუბრუნდა სსიპ შემოსავლების სამსახურს. დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურს უნდა შეესწავლა საკითხი, აღსრულებულია თუ არა სასამართლოს გადაწყვეტილება. (ტ. I, ს.ფ. 42-49).

4.11. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის

საბჭოს 2015 წლის 9 ივნისის გადაწყვეტილების შესაბამისად სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განიხილა ი.ბ.ა. „ვ-----ის“ საჩივარი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 ივლისის №2---- ბრძანებით იგი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების მიხედვით, საკითხის განხილვის შედეგად გამოიკვეთა, რომ 2011 წელს ამხანაგობის არაწევრ პირებზე რეალიზებული ორი საცხოვრებელი ფართისა და ერთი ავტოფარეხის სარეალიზაციო ფასი მოიცავდა დღგ-ის თანხას და შემოწმებით მასზე დღგ-ის თანხის დარიცხვა კვლავ განხორციელდა. რაც შეეხება ბანკის მიერ 2011 წელს სესხისა და მასზე დარიცხული პროცენტების ნაწილის სანაცვლოდ ამხანაგობის საკუთრებაში არსებული 268 113 ლარის ღირებულების ფართების ჩამორთმევის ნაწილში შემოწმების აქტით დარიცხულ დღგ-ის გაანგარიშების პრინციპს, იგი მართებულია, ვინაიდან შემოწმებლის მიერ წარდგენილი მასალებიდან ირკვევა, რომ ამ მიწოდების შედეგად სარეალიზაციო ფასი არ შეიცავდა დღგ-ის თანხას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, №2---- ბრძანებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, რომ ეხელმძღვანელა შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 12 აგვისტოს №---- ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო შემოწმებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს“ №---- სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით, რომლის მიხედვითაც, 2011 წელს ამხანაგობის არაწევრ პირებზე რეალიზებული ორი საცხოვრებელი ფართისა და ერთი ავტოფარეხის მიწოდების შედეგად დასაბეგრი ოპერაციის თანხა უნდა განისაზღვროს საქონლის მთლიანი ღირებულების თანხით დღგ-ის გარეშე. შესაბამისად, მიჩნეულ იქნა, რომ ამ ნაწილში უნდა განხორციელებულიყო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). (ტ. I, ს.ფ. 50-54).

4.12. 2015 წლის 22 ივლისს ი.ბ.ა. „ვ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 3 დეკემბრის №5---- ბრძანებისა და №0----- საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 ივლისის №2---- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 28 აპრილის გადაწყვეტილებით საჩივარი №1----- არ დაკმაყოფილდა. (ტ. I, ს.ფ. 59-67).

4.13. დადგენილია, რომ 2011 წლის 13 ივნისს ინდივიდუალური ბინათმშენებლობის ამხანაგობა „ვ-----სა“ და ი----- ხ-----ილს შორის დაიდო ნასყიდობის ხელშეკრულება, რომლის საფუძველზეც, ი----- ხ-----

ილმა შეიძინა უძრავი ქონება (საცხოვრებელი ბინა), მდებარე მისამართზე: საქართველო, ქ. თბილისი, ქ-----ის ქუჩა №11/კ-----ს №3, II შესახვევი, ბლოკი "ა", მე-6 სართული, ბინა 15, ფართობი - 97, 21 კვ.მ. (საკადასტრო კოდი: 0-----). ხელშეკრულებაში მითითებულია, რომ ნასყიდობის საგანი მშენებარეა. გამყიდველი იღებს ვალდებულებას, დაამთავროს მშენებლობა არაუგვიანეს 2011 წლის 30 ივნისისა და განახორციელოს მთლიანი შენობის ექსპლუატაციაში მიღება-ჩაბარება, დადგენილი წესის თანახმად, მშენებლობის დამთავრებიდან არაუგვიანეს 6 თვეში, ანუ არაუგვიანეს 2011 წლის 30 დეკემბრისა. (ტ. I, ს.ფ. 257-262).

4.14. 2011 წლის 10 აგვისტოს ინდივიდუალური ბინათმშენებლობის ამხანაგობა „ვ-----სა“ და ი--- კ-----ძეს შორის დაიდო ნასყიდობის ხელშეკრულებები, რომლის საფუძველზე ი--- კ-----ძემ შეიძინა ავტოსადგომი №--, მდებარე მისამართზე: ქ. თბილისი, ქ-----ის ქუჩა №11/კ-----ს II შესახვევი №3 (საკადასტრო კოდი: 0-----) მშენებარე საცხოვრებელ კომპლექსი და უძრავი ქონება - 140, 78 კვ.მ. ფართის საცხოვრებელი ბინა (მშენებარე), მდებარე მისამართზე: ქ. თბილისი, ქ-----ის ქუჩა №11/კ-----ს II შესახვევი №3, ბლოკი "ბ", სართული 8, ბინა 41 (საკადასტრო კოდი: 0-----). (ტ. I, ს.ფ. 280-290).

4.15. 2011 წლის 29 მარტს სს „ვი-თი-ბი ბანკ ჯ-----სა“ და ამხანაგობა „ვ-----ს“, ი----- ტ-----ს, დ-----ლს, ნ-----ლს, ზ-----ეს, ს-----ძეს, ქ-----ეს, თ-----ლს შორის გაფორმდა მორიგების აქტი. მორიგების აქტის შესაბამისად, მოსარჩელე და მოპასუხეები შეთანხმდნენ დავალიანების ძირითადი თანხის განაწილვადებით დაფარვაზე დადგენილი გრაფიკის შესაბამისად. ამასთან, ამავე აქტით განისაზღვრა, რომ ინდივიდუალური ბინათმშენებლობის ამხანაგობა „ვ-----ის“ მიერ მორიგების აქტით დადგენილი ვალდებულებების დარღვევის შემთხვევაში, მოპასუხეები იღებდნენ ვალდებულებას ვადაგადაცილებული თანხის სანაცვლოდ მოსარჩელის მიერ შერჩეული, შესაბამისი ღირებულების იპოთეკით დატვირთული უძრავი ნივთი მდებარე, ქ-----ის №11 (ნაკვეთი 0-----), ქ. თბილისი, კ-----ს ქუჩა, შესახვევი 2, №3 გადაეცათ მოსარჩელისთვის საკუთრებაში და გაეფორმებინათ შესაბამისი ხელშეკრულება; მოსარჩელისთვის უძრავი ნივთის გადაცემა უნდა მომხდარიყო შეთანხმებაში მითითებული გრაფიკის დარღვევიდან 5 (ხუთ) სამუშაო დღეში. (ტ. II, ს.ფ. 14-21);

4.16. 2011 წლის 11 აგვისტოს ი.ბ.ა. „ვ-----სა“ (მესაკუთრე) და სს „ვითიბი ბანკს“ (კრედიტორი) შორის, 2008 წლის 12 სექტემბერს დადებული საკრედიტო ხელშეკრულებისა და 2011 წლის 29 მარტის მორიგების შესახებ შეთანხმების გათვალისწინებით, 2008 წლის 6 აგვისტოს დადებული იპოთეკის ხელშეკრულების საფუძველზე, ვინაიდან მოვალის მიერ გაჭიანურდა

იპოთეკით უზრუნველყოფილი მოთხოვნის დაკმაყოფილება, დაიდო იპოთეკით დატვირთულ უძრავ ნივთზე საკუთრების უფლების გადაცემის ხელშეკრულება. ხელშეკრულების საფუძველზე კრედიტორის საკუთრებაში გადავიდა თბილისში, ქ-----ის ქუჩა №11/კ-----ს II შესახვევი №3-ში მდებარე შემდეგი ქონება: 126.68 კვ.მ. ფართი (მშენებარე), მე-2 სართული, ბინა 1, ბლოკი „ა“, მიწის საკადასტრო კოდი: 0-----1, ღირებულება 101 344 აშშ დოლარი, დღგ-ს გარეშე და 75.79 კვ.მ. ფართი (მშენებარე), მე-7 სართული, ბინა 16, ბლოკი „ა“, მიწის საკადასტრო კოდი: 0----- ღირებულება 60 632 აშშ დოლარი დღგ-ს გარეშე.

2011 წლის 11 აგვისტოს ზემოაღნიშნულ უძრავ ნივთებზე მოხდა სს „ვ-----
----- ჯ-----ს“ საკუთრების უფლების რეგისტრაცია. (ტ. II, ს.ფ. 31-32; 37-38);

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, მოსარჩელე აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ დაირღვია საგადასახადო შემოწმების განხორციელების პროცედურები. კერძოდ, მოხდა ერთხელ შემოწმებული პერიოდის თავიდან შემოწმება სასამართლოს ბრძანების გარეშე; გარდა ამისა, დაირღვა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის ვადები, ვინაიდან საგადასახადო ორგანოს სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით მიეცა ერთთვიანი ვადა ახალი აქტის გამოსაცემად. სადავო შემთხვევაში, სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, რომელიც გამოცემული იქნებოდა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების სრულად გამოკვლევისა და შესწავლის შედეგად. კერძოდ, სასამართლოს მიერ მითითებულ მოსარჩელის მიერ სადავოდ ქცეულ საკითხთა მიმართ, საგადასახადო ორგანოს უნდა შეემოწმებინა დარიცხვის კანონიერება, რაც ფაქტობრივი გარემოებების ამომწურავად დადგენის გარეშე შეუძლებელია.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ვინაიდან სწორედ საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას არის უზრუნველყოფილი საკითხის სრულყოფილი შესწავლა და მისთვის სწორი სამართლებრივი შეფასების მიცემა, რისი განხორციელებაც დაევალა საგადასახადო ორგანოს, ამასთან, საგადასახადო შემოწმების აქტი განსაზღვრავს დარიცხვის დასაბუთებულობასაც, ახალი აქტის გამოცემისას ვერ იქნებოდა მიღწეული კანონიერი აქტის გამოცემის მიზანი, თუკი არ განხორციელდებოდა საგადასახადო შემოწმების ჩატარება კანონით

დადგენილის წესით - საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა სრულყოფილად შესწავლითა და გამოკვლევით. შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას საგადასახადო ორგანო მოქმედებდა სწორედ კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით.

რაც შეეხება მოსარჩელის პოზიციას, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-6 ნაწილის მოთხოვნათა დარღვევით იქნა ჩატარებული საგადასახადო შემოწმება, ვინაიდან აღნიშნული ნორმა უკვე შემოწმებული პერიოდის ხელახალ შემოწმებას სასამართლოს ბრძანების გარეშე კრძალავს, სასამართლომ განმარტა, რომ მითითებული დათქმის არსებობა მიზნად ისახავს გადამხდელის უფლებების დაცვას, რათა, ერთი მხრივ, უზრუნველყოფილ იქნას მის მიერ საქმიანობის შეუფერხებელი განხორციელება, ხოლო, მეორე მხრივ, საგადასახადო ორგანოთა მიერ ბოროტად არ იქნას გამოყენებული საგადასახადო შემოწმების ჩატარების უფლებამოსილების მინიჭება და სამართლებრივი ურთიერთობა მოექცეს გარკვეულ ფარგლებში, რათა საგადასახადო ორგანომ საგადასახადო შემოწმება განხორციელოს სრულად და ობიექტურად და არ მოხდეს საგადასახადო შემოწმების დაუსრულებლად მიმდინარეობა შესაბამისი პატივსაღები მიზეზის გარეშე, რომლის არსებობის დადასტურებაც უნდა უზრუნველყოს საგადასახადო ორგანომ სასამართლოს წინაშე. კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო მოქმედებდა სწორედ სასამართლოს მიერ დავალებული საკითხის კვლევის ფარგლებში, ხელახალი საგადასახადო შემოწმება მიზნად ისახავდა არა ახალი საკითხების კვლევას, რაც ცალსახად უკანონო იქნებოდა, არამედ იმ სადავო საკითხების გარშემო ფაქტობრივი გარემოებების დადგენასა და შეფასებას, რომელშიც დაკმაყოფილდა სასარჩელო მოთხოვნა, ბათილად იქნა ცნობილი დარიცხვები და შემოსავლების სამსახურს დაევალა, რომ უზრუნველყო საქმის გარემოებების დამატებითი გამოკვლევა, რის განსახორციელებლადაც ჩატარდა კიდევ საგადასახადო შემოწმება. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში, საგადასახადო შემოწმების ჩატარება არ ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას.

რაც შეეხება მხარის მითითებას, რომ აქტი გამოცემულ იქნა ერთთვიანი ვადის დარღვევით. დადგენილია, რომ სასამართლოს გადაწყვეტილებების მიხედვით, სსიპ შემოსავლების სამსახურს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევალა გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში. საბოლოო საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის განჩინება გამოცემულ იქნა 2014 წლის 29 მაისს და სსიპ შემოსავლების სამსახურს ჩაბარდა 2014 წლის 25 ივნისს. ახალი საგადასახადო შემოწმება დაინიშნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 ივლისის №----- ბრძანებით, ხოლო საგადასახადო შემოწმების აქტი გამოიცა 2014 წლის 2

დეკემბერს და საგადასახადო მოთხოვნა - 2014 წლის 3 დეკემბერს.

სასამართლომ განმარტა, რომ მართალია, უზენაესი სასამართლოს მიერ მიღებული განჩინება გასაჩივრებას არ ექვემდებარება და საბოლოოა, შესაბამისად, მისი გამოცემის მომენტიდან თბილისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება შევიდა კანონიერ ძალაში, მაგრამ უნდა მოხდეს მისი ოფიციალურად გაცნობა, მხარეთათვის კანონით დადგენილი წესით გადაცემა, რის შემდეგაც ეძლევა მხარეს შესაძლებლობა, რომ შეასრულოს დაკისრებული ვალდებულებები. შესაბამისად, სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილი აქტის გამოცემისათვის განსაზღვრული ერთთვიანი ვადის ათვლა უკავშირდება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინების საგადასახადო ორგანოსათვის ჩაბარებას - 2014 წლის 25 ივნისს.

სასამართლომ ასევე განმარტა, რომ კანონმდებლობით ადმინისტრაციული ორგანოსთვის გარკვეული ქმედების განხორციელების ვადის შემოღება ემსახურება მმართველობის კანონიერებისა და საჯარო წესრიგის, კერძო ინტერესის, ადამიანის უფლებების მაქსიმალური დაცვის უზრუნველყოფას. ადმინისტრაციულ ორგანოთა მხრიდან ადმინისტრაციული წარმოების ვადის გაჭიანურებამ შეიძლება, გამოიწვიოს პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესების შელახვა, ამასთან, კანონით გარკვეული ვადის შემოღება სამართლებრივად ზღუდავს ადმინისტრაციულ ორგანოს ქმედების განხორციელების ვადის დაუსაბუთებელი და უკანონო გაგრძელებისგან. აქცევს რა სამართლებრივ ჩარჩოებში ადმინისტრაციულ ორგანოს კანონით შემოღებული ვადები, აღნიშნული არ უნდა გახდეს ადმინისტრაციული წარმოების ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პრინციპის - საქმის გარემოებათა სრულად და ობიექტურად გამოკვლევის უზრუნველყოფის მიზეზი. ადმინისტრაციული წარმოება უნდა წარიმართოს პირის კანონიერი ინტერესების გათვალისწინებით, მისმა გაჭიანურებამ არ უნდა მიაყენოს ზიანი მხარეს, აღნიშნული პრინციპის დაცვით უნდა მოხდეს სამართლებრივი აქტის გამოცემა, რამეთუ ვადების შემოღება კერძო პირთა ინტერესების დაცვას ემსახურება და არ შეიძლება გახდეს ნაჩქარევი და უკანონო გადაწყვეტილების გამოტანის საფუძველი.

განსახილველ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანომ ერთი თვის ვადაში უზრუნველყო სასამართლო გადაწყვეტილებაზე რეაგირება და ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა შემოწმების დანიშვნის თაობაზე, რაც შეეხება საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემას, მისი გამოცემა საჭიროებდა საგადასახადო შემოწმების ჩატარებასა და დამატებითი გარემოებების გამოკვლევას, რაც უკავშირდება გარკვეულ პერიოდს და დაუყოვნებლივ ვერ მოხდებოდა საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემა.

განსახილველი დავის ფარგლებში, მოსარჩელე სადავოდ ხდის როგორც ბანკის წინაშე ამხანაგობის სასესხო ვალდებულებების სანაცვლოდ ჩამორთმეული ქონების რეალიზაციად, ისე მშენებარე სახლში განთავსებული ფართების რეალიზაციის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვას.

ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული საკითხები სადავოდ გახდა ადმინისტრაციულ ორგანოში, რომელმაც, მართალია, თავდაპირველად სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 12 თებერვლის №---- ბრძანებით საჩივარი დატოვა განუხილველად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, თუმცაღა შემდგომში საგადასახადო ორგანოთა მიერ არსებითად იქნა განხილული საკითხი დარიცხვების კანონიერების თაობაზე.

სასამართლომ მიუთითა, რომ ვინაიდან გასაჩივრებული სამართლებრივი აქტები გამოცემულია კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოკვლეულ უნდა იქნას საკითხი, რამდენად მოხდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 9 დეკემბრის გადაწყვეტილების აღსრულება მშენებარე სახლში განთავსებული ფართების რეალიზაციის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის ნაწილში სადავო საკითხის მიმართ, კერძოდ, რამდენად მოხდა საგადასახადო ორგანოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილების როგორც სარეზოლუციო, ისე სამოტივაციო ნაწილის შესაბამისად ახალი აქტების გამოცემა. შესაბამისად, მართალია, საგადასახადო ორგანომ ახალ საგადასახადო შემოწმების აქტში დარიცხვის იმავე საფუძვლებზე მიუთითა, რაც სასამართლომ კანონშესაბამისად მიიჩნია, თუმცაღა მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო ორგანომ გააუქმა დარიცხვის შესახებ ბრძანება და ახალ საგადასახადო შემოწმების აქტში ასახა სადავო საკითხი, გამოსცა ახალი დარიცხვის ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო ორგანომ უნდა იმსჯელოს იმ საკითხზე, ერთი მხრივ, რამდენად მოხდა გადაწყვეტილების შესაბამისი აღსრულება, მეორე მხრივ, დაასაბუთოს, საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებული დარიცხვის საფუძველი წარმოადგენს თუ არა აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას, რა შემთხვევაშიც იარსებებს საგადასახადო მოთხოვნის განუხილველად დატოვების საფუძველი. ამასთან, მოსარჩელე აპელირებს, რომ უკვე შემოწმებული პერიოდის გადამოწმების გამო დარიცხული თანხები განმეორებით დაერიცხა, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანომ უნდა უზრუნველყოს აღნიშნული საკითხის გამოკვლევა, რამეთუ დაუშვებელია, რომ პირი ერთი და იმავე ოპერაციაზე ორჯერ დაიბეგროს. ზემოაღნიშნულის საკითხების გამოკვლევის შემდეგ კი, დარიცხვის კანონიერება უნდა შემოწმდეს წინამდებარე გადაწყვეტილების შესაბამისად.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან ადგილი ჰქონდა მშენებარე უძრავი ქონების გადაცემას და სადავო არ არის ის ფაქტი, რომ იგი არ იყო

ექსპლუატაციაში შესული, რაც განაპირობებს იმ ფაქტს, რომ ამხანაგობის მიზანი არ ითვლება მიღწეულად, ხოლო მისი არსებობა - შეწყვეტილად, მიუხედავად იმისა, რომ მშენებარე უძრავ ქონებაზე წარმოიშვა ბანკის საკუთრება და „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონისათვის მშენებარე უძრავი ქონებაც განიხილება საკუთრების ობიექტად, საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის, აღნიშნული ვერ განიხილება მიწოდებად, წარმოადგენს წილის მიმოქცევას და ამდენად, ფინანსურ ინსტრუმენტს, რადგან საგადასახადო მიზნებისათვის შესაბამის პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლში მითითებულ კაპიტალის წილებში მოაზრებულ უნდა იქნას არა მხოლოდ კაპიტალური საზოგადოებების წევრთა წილები, არამედ ამხანაგობის თანასაკუთრებაში წილთა მიმოქცევაც, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის უტოლდება საწარმოს კაპიტალს. შესაბამისად, სახეზე არ გვაქვს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია. ამრიგად, აღნიშნულ ნაწილში დარიცხული როგორც ძირითადი საგადასახადო ვალდებულება, ისე საგადასახადო სანქციები უნდა გაუქმდეს.

7. სააპელაციო მოთხოვნები:

7.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს სააპელაციო საჩივრის მოთხოვნა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით ი.ბ.ა „ვ-----ისათვის“ სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

7.2. ი.ბ.ა „ვ-----ის“ სააპელაციო საჩივრის მოთხოვნა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილის მე-2 პუნქტის იმ ნაწილის გაუქმება, რომლითაც მოპასუხე შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის სრულად დაკმაყოფილება.

7.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტის განმარტებით, გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში სასამართლოში სადავოდ გამხდარი საკითხებია შემდეგი: 1. მშენებარე სახლში განთავსებული ფართების რეალიზაციის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვა.

შემოწმების აქტის თანახმად, ამხანაგობის მიერ 2011 წელში ამხანაგობის

არაწევრ პირებზე რეალიზებულია 2 საცხოვრებელი ფართი და 1 ავტოფარეხი საერთო ღირებულებით 410 109 ლარი. ამხანაგობა არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად და შესაბამისად არ აქვს აღნიშნული თანხები დაბეგრული დღგ-ით.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის საფუძველზე, აღნიშნული მიჩნეულ იქნა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად და ამხანაგობას დაერიცხა დღგ-ის ძირითადი თანხა და დაეკისრა საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა.

2011 წლის პირველი იანვრამდე საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია: ამ კოდექსის 239-ე ან 240-ე მუხლის მიხედვით საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის მე-20, 161-ე, მე-16 მუხლებზე, სამოქალაქო კოდექსის 183-ე მუხლზე და განმარტავს, რომ შემოწმებით დადგინდა, ამხანაგობის მიერ რეალიზებულია ორი საცხოვრებელი ფართი და ერთი ავტოფარეხი ამხანაგობის არაწევრ პირებზე. აღნიშნულის თაობაზე გაფორმებულია უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება და საკუთრების უფლების გადაცემა რეგისტრირებულია საჯარო რეესტრში, რასაც არც თავად მომჩივანი ხდის სადავოდ.

შემოსავლების სამსახურის 0----- წლის N2---- ბრძანების თანახმად ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა საჩივარი, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა იხელმძღვანელოს შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 12 აგვისტოს N1--- ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო შემოწმებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს“ N1169 სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით, რომლის თანახმადაც 2011 წელში ამხანაგობის არაწევრ პირებზე რეალიზებული 2 საცხოვრებელი ფართისა და 1 ავტოფარეხის მიწოდების შედეგად დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვროს საქონლის მთლიანი ღირებულების თანხით დღგ-ს გარეშე.

აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 10 ივლისის დასკვნის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილების შესაბამისად შემოწმების მიერ განხორციელდა დარიცხული თანხების კორექტირება, კერძოდ შემცირდა 2011 წლის ამხანაგობის არაწევრ ფიზიკურ პირებზე რეალიზებული 2 საცხოვრებელი ფართის და 1 ავტოფარეხის მიწოდების ოპერაციაზე შემოწმებით დარიცხული დღგ და ჯარიმა გადაანგარიშების შედეგად ი.ბ.ა „ვ-----ს“ დღგ-ს ნაწილში შეუმცირდა სულ 20654 ლარი, მათ შორის :ძირითადი გადასახადი - 11 266 ლარი, ჯარიმა 9 388 ლარის ოდენობით.

ამდენად, საგადასახადო ორგანოს ქმედება შეესაბამება კანონმდებლობის

მოთხოვნებს, არ არსებობს სადავო საკითხების თავიდან შესწავლის და დარიცხული თანხების გაუქმების საფუძველზე.

2. ბანკის წინაშე ამხანაგობის სასესხო ვალდებულების სანაცვლოდ ჩამორთმეული ქონების რელიზაციად განხილვის გამო დარიცხული თანხები:

ამხანაგობას სს „ვ-----აგან“ აღებული აქვს სესხი, რომელიც ვერ დაიფარა სასესხო ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში, შესაბამისად ბანკის მიერ 2011 წელს მოხდა სესხისა და მასზე დარიცხული პროცენტის ნაწილის სანაცვლოდ ამხანაგობის საკუთრებაში არსებული 268 113 ლარის ღირებულების ფართების ჩამორთმევა. აღნიშნული ფართები განპირობებული იყო ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირების წილებზე. ამხანაგობის მიერ არ მომხდარა აღნიშნული ოპერაციის დღე-ით დაბეგვრა.

აპელანტს მიაჩნია, რომ იმ შემთხვევაშიც კი, თუკი სადავო ოპერაციის შეფასებისას დავეთანხმებით საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის ფართო ინტერპრეტაციას, სახეზე მაინც გვექნება 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი კოდექსის მე-19 მხლის ზედაპირული ანალიზი. კერძოდ, როგორც თავად გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენლის მსჯელობიდან იკვეთება, 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მიხედვით ფინანსურ ოპერაციას წარმოადგენს საწესდებო კაპიტალში წილის მიმოქცევა.

2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით: „საწარმოს კაპიტალში ან ამხანაგობაში დღგ-ის გადამხდელის მიერ შენატანის საქონლის ან/და მომსახურების ფორმით განხორციელებისას აღნიშნული საწარმო ვალდებულია რეგისტრაციაში გატარდეს დღგ-ის გადამხდელად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე, მაგრამ შენატანის განხორციელებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა.“ 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსი ერთმანეთისაგან განასხვავებდა საწარმოს კაპიტალში და ამხანაგობაში განხორციელებულ შენატანს, შესაბამისად ნათელია, რომ ამავე პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის დეფინიცია - კაპიტალში წილის მიმოქცევა თავის თავში არ მოიცავს ამხანაგობის წილის მიმოქცევას, აღნიშნული გარემოება კი გამორიცხავს ამ უკანასკნელი ოპერაციის ფინანსურ ოპერაციად განხილვის შესაძლებლობას.

სააპელაციო საჩივრის ავტორმა მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 932-ე მუხლზე და განმარტა, რომ მოცემული მუხლის დეფინიციით დასტურდება, რომ ამხანაგობაში მოწილეთა შენატანები წარმოადგენს მათ საერთო საკუთრებას და არა საწესდებო კაპიტალს, შესაბამისად ყოველგვარ საფუძველსაა მოკლებული მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ამხანაგობის წილის

მიმოქცევა წარმოადგენდა ფინანსურ ოპერაციას და გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან.

7.4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლზე და განმარტავს, რომ ამხანაგობას დაერიცხა დღგ-ის ძირითადი თანხა და დაეკისრა ჯარიმა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისათვის საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის თანახმად.

აპელანტის განმარტებით, გადამხდელი არ ეთანხმება საგადასახადო ორგანოს და განმარტავს, რომ სახეზეა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სასამართლო გადაწყვეტილებით ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სასამართლო გადაწყვეტილებით აქტების გამოცემისათვის დადგენილი ერთ თვიანი ვადის დარღვევა. საგადასახადო მოთხოვნა საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად არის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ხოლო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მიხედვით კი ასეთი აქტების გამოცემისათვის საჭიროა არსებობდეს ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები. კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების ერთ თვიანი ვადის გასვლის შემდეგ კი აუდიტის დეპარტამენტს ასეთი საფუძვლები არ გააჩნდა.

ამასთან, დაუსაბუთებელია აუდიტორების მტკიცება იმის შესახებ, რომ გადამხდელმა განახორციელა უძრავი ქონების რეალიზაცია. მართალია საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 183-ე მუხლის თანახმად, უძრავი ნივთის შესაძენად აუცილებელია გარიგების წერილობითი ფორმით შედგენა და შემძენზე ამ გარიგებით განსაზღვრული საკუთრების უფლების რეგისტრაცია საჯარო რეესტრში, თუმცა საცხოვრებელი სახლის დასრულებამდე და ექსპლუატაციაში შესვლამდე და ასევე საჯარო რეესტრის ამონაწერში „მშენებარეს“ სტატუსის გაუქმებამდე ოპერაციის საქონლის მიწოდებად ჩათვლა შესაბამის პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით იყო ყოვლად დაუშვებელი.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის განმარტებით, შემოსავლების სამსახურის მიერ გატარებული ცვლილებების გათვალისწინებით დარიცხვა განხორციელდა სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე და არ არსებობს მისი გაუქმების საფუძველი.

7.5. ი.ბ.ა „ვ-----ის“ სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტის განმარტებით, საქალაქო სასამართლომ არასწორად მიიჩნია დადგენილად, ის ფაქტი, რომ საგადასახადო ორგანომ 2014 წლის 25 ივლისის N35191 ბრძანება აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 2 აპრილის N629 ბრძანების ბათილად ცნობის თაობაზე გამოსცა სააპელაციო სასამართლოს 2013 წლის 9 დეკემბრის N3ბ/106-13 კანონიერ ძალაში შესული (უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 29 მაისის განჩინება) გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით. კერძოდ ორი ბინისა და ერთი ავტოფარეხის რეალიზაციის ნაწილში სააპელაციო სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესვლის შემდეგ საგადასახადო მოთხოვნის აღსრულება იწყება და სხვაგვარ აღსრულებას კანონის შესაბამისად არ საჭიროებს.

გასაჩივრებულ ნაწილში თბილისის საქალაქო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ მან „ვი-თი-ბი“ ბანკის სასარგებლოდ ჩამორთმეული ფარტების სამართლებრივი შეფასებები - საგადასახადო კოდექსის 309- მუხლის მე-12 ნაწილი, 143-ე მუხლის მე-9 ნაწილი და 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტი.

8. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

8.1. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები დადგენილია სრულყოფილად, რაც არ იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და მიუთითებს მათზე, სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით კი აღნიშნავს შემდეგს:

8.2 სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს კონსტიტუციის 82-ე მუხლის მე-2 პუნქტზე, რომლის შესაბამისად, სასამართლოს აქტები სავალდებულოა ყველა სახელმწიფო ორგანოსა და პირისათვის ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე. შესაბამისად, სასამართლოს გადაწყვეტილებით, როგორც სასამართლო აქტის, დამდგარი სამართლებრივი შედეგების განხორციელების სავალდებულოება გარანტირებულია საქართველოს კონსტიტუციით. აღნიშნულმა პრინციპმა ასახვა ჰპოვა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსში, რომლის მე-10 მუხლის შესაბამისად, კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს გადაწყვეტილებები (განჩინებები, დადგენილებები), აგრეთვე თავისი უფლებამოსილების განსახორციელებლად სასამართლოს მიერ

აღძრული მოთხოვნები და განკარგულებები სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე ყველა სახელმწიფო, საზოგადოებრივი თუ კერძო საწარმოსათვის, დაწესებულებისათვის, ორგანიზაციისათვის, თანამდებობის პირისა თუ მოქალაქისათვის და ისინი უნდა შესრულდეს. ამასთან, სასამართლო გადაწყვეტილების სავალდებულობა უკავშირდება მისი აღსრულების უზრუნველყოფას და თუ პირი, რომლის მიმართაცაა სასამართლო აქტი გამოცემული, თავისი ნებით არ შეასრულებს ამ გადაწყვეტილებას, ამოქმედდება იძულებითი აღსრულების მექანიზმი.

სადავო შემთხვევაში, სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, რომელიც გამოცემულ იქნებოდა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების სრულად გამოკვლევისა და შესწავლის შედეგად. კერძოდ, სასამართლოს მიერ მითითებულ მოსარჩელის მიერ სადავოდ ქცეულ საკითხთა მიმართ, საგადასახადო ორგანოს უნდა შეემოწმებინა დარიცხვის კანონიერება, რაც ფაქტობრივი გარემოებების ამომწურავად დადგენის გარეშე შეუძლებელია. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 267-ე მუხლი ადგენს, რომ საგადასახადო შემოწმების შედეგების შესახებ დგება აქტი, რომელშიც უნდა მიეთითოს: ა) ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, მტკიცებულება და არგუმენტი, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას. თუ შემოწმება ექსპერტის დასკვნას დაეყრდნო, აქტში მიეთითება ამ დასკვნის შინაარსი; ბ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ან/და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის ის ნორმა, რომლითაც იხელმძღვანელეს შემოწმებლებმა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას; გ) გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის ზუსტი თარიღები (თუ მათი დადგენა შესაძლებელია), გადასახადისა და ჯარიმის გაანგარიშება, ჯამურად გადასახდელი ან მისაღები თანხა, იმ დოკუმენტების რეკვიზიტები (საჭიროების შემთხვევაში – ასლები), რომლებითაც დასტურდება ამ მოთხოვნებისა და ვალდებულებების წარმოშობა, ასევე საგადასახადო შემოწმების აქტის დანართების შინაარსი. ამავე კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად კი, სწორედ საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე ხდება გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების მიღება. მითითებული მე-2 და მე-3 ნაწილების შესაბამისად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს ოქმს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შესახებ. საგადასახადო შემოწმების

შედეგად დანაშაულის ნიშნების აღმოჩენის შემთხვევაში სათანადო მასალები დაუყოვნებლივ ეგზავნება შესაბამის საგამოძიებო ორგანოს ქვემდებარეობის მიხედვით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო შემოწმება წარმოადგენს იმ ყველაზე დეტალურ და სრულყოფილ საშუალებას, რომლის დროსაც მოწმდება გადასახადების გადახდის მართლობიერება და დგინდება დარიცხვის საფუძვლების არსებობა. სწორედ საგადასახადო შემოწმების აქტი მოიცავს ყველა იმ ფაქტორივ და სამართლებრივ დასაბუთებას, თუ რამ გამოიწვია დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა და მის საფუძველზე ხდება დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების მიღება.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 23 სექტემბრის განმარტებაზე საქმეზე №ბს-246-243(კ-14), რომლითაც განმარტებულია ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აქტის დასაბუთების, საქმის გარემოებათა სრულყოფილი შესწავლა-გამოკვლევის მნიშვნელობა და ამდენად, სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებას იმის თაობაზე, რომ ვინაიდან სწორედ საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას არის უზრუნველყოფილი საკითხის სრულყოფილი შესწავლა და მისთვის სწორი სამართლებრივი შეფასების მიცემა, რისი განხორციელებაც დაეკალა საგადასახადო ორგანოს, ამასთან, საგადასახადო შემოწმების აქტი განსაზღვრავს დარიცხვის დასაბუთებულობასაც, ახალი აქტის გამოცემისას კერ იქნებოდა მიღწეული კანონიერი აქტის გამოცემის მიზანი, თუკი არ განხორციელდებოდა საგადასახადო შემოწმების ჩატარება კანონით დადგენილი წესით - საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა სრულყოფილად შესწავლითა და გამოკვლევით. შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას საგადასახადო ორგანო მოქმედებდა სწორედ კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო შემოწმების დანიშვნის შესახებ ბრძანება წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც ექვემდებარება გასაჩივრებას, ხოლო გასაჩივრების უფლების დადგენილ ვადაში გამოუყენებლობა იწვევს აქტის კანონიერ ძალაში შესვლასა და სავალდებულო სამართლებრივი შედეგის შეძენას. განსახილველ შემთხვევაში კი, არ დასტურდება ამხანაგობის მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 ივლისის №----- ბრძანების გასაჩივრების ფაქტი, რაც ავტომატურად იწვევს აქტის კანონიერად მიჩნევასა და მისით მოწესრიგებული საკითხის გათვალისწინებისა და განხორციელების სავალდებულო ხასიათს.

8.3. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის

დეპარტამენტის 2012 წლის 1 თებერვლის №მ--- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 29 მარტის საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოცემული აქტით ამხანაგობას დღგ-ის ნაწილში განესაზღვრა დამატებითი ვალდებულებები. კერძოდ, შემოწმებამ მიუთითა, რომ ამხანაგობის მიერ 2011 წელს ამხანაგობის არაწევრ პირებზე რეალიზებულია ორი საცხოვრებელი ფართი და ერთი ავტოფარეხი, საერთო ღირებულებით 410 109 ლარი. ასევე, შემოწმების მიერ დადგენილ იქნა, რომ ამხანაგობას სს „ვი-თი-ბი ბანკისგან“ აღებული აქვს სესხი, რომელიც ვერ დაიფარა სასესხო ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში. შესაბამისად, ბანკის მიერ 2011 წელს მოხდა სესხისა და მასზე დარიცხული პროცენტების ნაწილის სანაცვლოდ ამხანაგობის საკუთრებაში არსებული 268 113 ლარის ღირებულების ფართების ჩამორთმევა. აღნიშნული ფართები განპიროვნებული იყო ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირების წილებზე. ამხანაგობის მიერ არ მომხდარა აღნიშნული ოპერაციის დღგ-ით დაბეგვრა. აღნიშნული ოპერაციები განხილულ იქნა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებად და დარიცხულ იქნა დღგ-ის ძირითადი თანხა და ჯარიმა 282-ე მუხლის თანახმად. საგადასახადო შემოწმების აქტით, ვალდებულების განსაზღვრის ერთ-ერთი საფუძველი ასევე გახდა ის, რომ ამხანაგობის მიერ 2011 წლის საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში 399 082 ლარის ღირებულების ქონება, რომელიც დატვირთული იყო „ვი-თი-ბი ბანკის“ მიერ იპოთეკით, გადაეცა ამხანაგობის წევრებს წილის სანაცვლოდ. შემოწმებამ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე და ჩათვალა, რომ ბანკისთვის ქონების გადაცემის მიზნით შუალედურ რგოლად მიზნობრივად იქნა გამოყენებული ამხანაგობის მეწილეები, რათა ამხანაგობის მიერ მომხდარიყო გადასახადისაგან თავის არიდება. შესაბამისად, ბანკისთვის ქონების გადაცემა ჩაითვალა ამხანაგობის მიერ განხორციელებულ მიწოდებად და დაიბეგრა დღგ-ით.

მითითებული საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2012 წლის 2 აპრილის №-- საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების შედეგად, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილებით (საქმე №3-----) სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სადავო აქტები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა, გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 9 დეკემბრის გადაწყვეტილებით (საქმე №-----) კი თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება. კერძოდ, სარჩელი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 2 აპრილის №-- საგადასახადო

მოთხოვნის, 2012 წლის 5 ოქტომბრის №2--- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაკების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 დეკემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის თაობაზე მშენებარე სახლში განთავსებული ფართების რეალიზაციის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის ნაწილში, არ დაკმაყოფილდა. დანარჩენ ნაწილში გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელად.

სასამართლო გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების მიერ კი გამოიცა 2014 წლის 2 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელშიც, ისევე როგორც თავდაპირველ შემოწმების აქტში, მიეთითა, რომ ამხანაგობის მიერ 2011 წელს ამხანაგობის არაწევრ პირებზე რეალიზებულია ორი საცხოვრებელი ფართი და ერთი ავტოფარეხი, საერთო ღირებულებით 410 109 ლარი. ამხანაგობა არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად და შესაბამისად, არ აქვს აღნიშნული თანხები დაბეგრილი დღგ-ით. საგადასახადო შემოწმების აქტში, ასევე, მითითებულია, რომ ამხანაგობას სს „ვი-თი-ბი ბანკისგან“ აღებული აქვს სესხი, რომელიც ვერ დაიფარა სასესხო ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში. შესაბამისად, ბანკის მიერ 2011 წელს მოხდა სესხისა და მასზე დარიცხული პროცენტების ნაწილის სანაცვლოდ ამხანაგობის საკუთრებაში არსებული 268 113 ლარის ღირებულების ფართების ჩამორთმევა. აღნიშნული ფართები განპიროვნებული იყო ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირების წილებზე. ამხანაგობის მიერ არ მომხდარა აღნიშნული ოპერაციის დღგ-ით დაბეგვრა. საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის თანახმად, აღნიშნული ოპერაციები წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს. შესაბამისად, ამხანაგობას დაერიცხება დღგ-ის ძირითადი თანხა და დაეკისრება ჯარიმა 282-ე მუხლის თანახმად.

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნას იმის თაობაზე, რომ თავდაპირველი საგადასახადო შემოწმების შედეგად სადავო იყო დარიცხვის სამი ეპიზოდი, კერძოდ, ამხანაგობის მიერ 2011 წელს ამხანაგობის არაწევრ პირებზე ორი საცხოვრებელი ფართისა და ერთი ავტოფარეხის რეალიზაცია, 2011 წელს სს „ვი თი ბი ბანკის“ მიერ სესხისა და მასზე დარიცხული პროცენტების ნაწილის სანაცვლოდ ამხანაგობის საკუთრებაში არსებული 268 113 ლარის ღირებულების ფართების ჩამორთმევა, ამხანაგობის მიერ 2011 წლის საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში 399 082 ლარის ღირებულების ქონების, რომელიც დატვირთული იყო „ვი-თი-ბი ბანკის“ მიერ იპოთეკით, ამხანაგობის წევრებისათვის წილის სანაცვლოდ გადაცემა. ამასთან, აღნიშნული სამი საკითხიდან სასამართლომ მშენებარე სახლში განთავსებული ფართების რეალიზაციის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის ნაწილში განხორციელებული დარიცხვა მიიჩნია კანონშესაბამისად და არ დააკმაყოფილა ი.ბ.ა „ვ-----ისთვის“ მოთხოვნა აღნიშნულ ნაწილში

გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე, ხოლო დანარჩენ ორ ნაწილში საგადასახადო ორგანოს დაევალა საკითხის დამატებითი კვლევა. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ამხანაგობის მიერ 2011 წლის საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში ამხანაგობის წევრებისათვის წილის სანაცვლოდ იპოთეკით დატვირთული ქონების გადაცემის ნაწილში გაიზიარა გადამხდელის პოზიცია, შესაბამისად, ახალ საგადასახდო შემოწმების აქტში აღნიშნულმა გარემოებამ ასახვა აღარ ჰპოვა, თუმცა ბანკის წინაშე ამხანაგობის სასესხო ვალდებულებების სანაცვლოდ ჩამორთმეული ქონების რეალიზაციად განხილვის გამო დარიცხვასთან ერთად, საგადასახდო ორგანომ საგადასახდო შემოწმების აქტში, თავდაპირველი აქტის იდენტურად, მიუთითა მშენებარე სახლში განთავსებული ფართების რეალიზაციის დღე-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვაზე, მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნულ ნაწილში, სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით დარიცხვა განხილულ იქნა კანონიერად. ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ მეორე საგადასახდო შემოწმების ჩატარებამდე, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 29 მაისის განჩინებაზე მითითებით, გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 ივლისის №---- ბრძანება, რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 2 აპრილის №--- ბრძანება ამხანაგობა „ვ-----ისთვის“ გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახდო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ.

განსახილველი დავის ფარგლებში, ი.ბ.ა „ვ-----ს“ სადავოდ ხდიდა როგორც ბანკის წინაშე ამხანაგობის სასესხო ვალდებულებების სანაცვლოდ ჩამორთმეული ქონების რეალიზაციად, ისე მშენებარე სახლში განთავსებული ფართების რეალიზაციის დღე-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვას. ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული საკითხები სადავოდ გახდა ადმინისტრაციულ ორგანოში, რომელმაც, მართალია, თავდაპირველად სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 12 თებერვლის №---- ბრძანებით საჩივარი დატოვა განუხილველად, საქართველოს საგადასახდო კოდექსის 301-ე მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, თუმცა შემდგომში საგადასახდო ორგანოთა მიერ არსებითად იქნა განხილული საკითხი დარიცხვების კანონიერების თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულება შეიძლება განვიხილოთ სასამართლო პროცესის განუყოფელ ნაწილად და კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულებლობა არღვევს პირის როგორც ეროვნული კანონმდებლობით, ასევე ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციით გარანტირებული საქმის სამართლიანი განხილვის უფლებას. გადაწყვეტილების აღსრულება კი გამოიხატება სასამართლოს მიერ

მითითებული და დადგენილი წესის შესაბამისად მის შესრულებაში, რამეთუ გადაწყვეტილების შეუსრულებლობა მხოლოდ დეკლარაციულ უფლებად აქცევს სასამართლოსადმი მიმართვისა და მართლმსაჯულების ეფექტურად განხორციელების უფლებებს. ამასთან, სასამართლო თავის გადაწყვეტილებაში მიუთითებს იმ ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძვლებზე, რომელთა არსებობაც განაპირობებს კონკრეტული გადაწყვეტილების მიღებას. მხარე კი, რომლის მიმართაც იქნა გამოცემული გადაწყვეტილება, ვალდებულია, შეასრულოს გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილებაში მითითებული გარემოებებისა და კანონის მოთხოვნების სრული გათვალისწინებითა და დაცვით. ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-5 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, თუ დარიცხვის მართლობიერების შესახებ სასამართლოს გადაწყვეტილება შესულია კანონიერ ძალაში, საგადასახადო დავალიანება წარმოადგენს აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 177-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით, დაინტერესებულ მხარეს უფლება აქვს გაასაჩივროს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

მითითებული კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ ორგანოს ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვის შედეგად გამოაქვს ერთერთი შემდეგი გადაწყვეტილება: ა) ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილების შესახებ; ბ) ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე; გ) ადმინისტრაციული საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ. ამავე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილების მიხედვით, ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებულ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს კანონიერებისა და მიზანშეწონილობის თვალსაზრისით ამოწმებს ადმინისტრაციული ორგანო. ადმინისტრაციული საჩივრის განმხილველი ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია შეამოწმოს, აკმაყოფილებს თუ არა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი კანონის იმ მოთხოვნას, რომელიც ადმინისტრაციული საჩივრის წარმდგენ პირს ანიჭებს რაიმე უფლებას ან უპირატესობას.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 202-ე მუხლით დადგენილია, რომ ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვის თაობაზე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს და იგი უნდა აკმაყოფილებდეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტისთვის ამ კოდექსით დადგენილ მოთხოვნებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში. ამავე კოდექსის 297-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო (შემდგომში – დავის განმხილველი ორგანოები).

მითითებული კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ამავე კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია: ა) დააკმაყოფილოს საჩივარი; ბ) ნაწილობრივ დააკმაყოფილოს საჩივარი; გ) არ დააკმაყოფილოს საჩივარი; დ) განუხილველად დატოვოს საჩივარი; ე) მიიღოს შუალედური გადაწყვეტილება და შეაჩეროს საჩივრის განხილვა; ვ) მიიღოს გადაწყვეტილება ამ ნაწილის „ა“-„დ“ ქვეპუნქტებში მითითებული შინაარსების გაერთიანებით.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა ანალიზი ცხადყოფს, რომ ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, რომ კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში სადავოდ გახადოს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის გზით. ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენა ემსახურება დარღვეული თუ სადავოდ ქცეული უფლების დაცვას და იგი ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების საფუძველს წარმოადგენს. ამასთან, ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის შესაძლებლობა მიზნად ისახავს არა მხოლოდ პირის უფლებების დაცვას, არამედ ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ თვითკონტროლის განხორციელებას. აღსანიშნავია, რომ ადმინისტრაციული წარმოებისას, განსხვავებით სასამართლო წარმოებისაგან, შეისწავლება როგორც სადავო საკითხის კანონიერება, ისე მიზანშეწონილობა, რაც უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის კანონით დაცული ინტერესების მაქსიმალურად გათვალისწინებასა და უზრუნველყოფასთან.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საჩივრის განხილვა უპირველეს ყოვლისა მოიცავს სადავო საკითხისა და გასაჩივრებული აქტების დადგენას, რომელთა შესახებ მხარის პოზიციასაც ამომწურავად უნდა უპასუხოს დავის განმხილველმა ორგანომ. ამასთან, კანონმდებლობით რეგლამენტირებულია საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველებიც, მათ შორის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ და „ლ“

ქვეპუნქტების მიხედვით, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ არსებობს იმავე მომჩივნის მიმართ იმავე დავის საგანზე იმავე ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება; გასაჩივრებულ საგადასახადო მოთხოვნაში ასახულია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. საჩივარი არ განიხილება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ნაწილში.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ვინდაინ გასაჩივრებული სამართლებრივი აქტები გამოცემულია კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოკვლეულ უნდა იქნას საკითხი, რამდენად მოხდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 9 დეკემბრის გადაწყვეტილების აღსრულება მშენებარე სახლში განთავსებული ფართების რეალიზაციის დღე-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის ნაწილში სადავო საკითხის მიმართ, კერძოდ, რამდენად მოხდა საგადასახადო ორგანოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილების როგორც სარეზოლუციო, ისე სამოტივაციო ნაწილის შესაბამისად ახალი აქტების გამოცემა. შესაბამისად, მართალია, საგადასახადო ორგანომ ახალ საგადასახადო შემოწმების აქტში დარიცხვის იმავე საფუძვლებზე მიუთითა, რაც სასამართლომ კანონშესაბამისად მიიჩნია, თუმცა მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო ორგანომ გააუქმა დარიცხვის შესახებ ბრძანება და ახალ საგადასახადო შემოწმების აქტში ასახა სადავო საკითხი, გამოსცა ახალი დარიცხვის ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო ორგანომ უნდა იმსჯელოს იმ საკითხზე, ერთი მხრივ, რამდენად მოხდა გადაწყვეტილების შესაბამისი აღსრულება, მეორე მხრივ, დაასაბუთოს, საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებული დარიცხვის საფუძველი წარმოადგენს თუ არა აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას, რა შემთხვევაშიც იარსებებს საგადასახადო მოთხოვნის განუხილველად დატოვების საფუძველი. ამასთან, ი.ბ.ა „ვ-----ი“ აპელირებს, რომ უკვე შემოწმებული პერიოდის გადამოწმების გამო დარიცხული თანხები განმეორებით დაერიცხა, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანომ უნდა უზრუნველყოს აღნიშნული საკითხის გამოკვლევა, რადგან დაუშვებელია, რომ პირი ერთი და იმავე ოპერაციაზე ორჯერ დაიბეგროს. ზემოაღნიშნული საკითხების გამოკვლევის შემდეგ კი, დარიცხვის კანონიერება უნდა შემოწმდეს წინამდებარე გადაწყვეტილების შესაბამისად.

8.4. მეორე სადავო საკითხს წარმოადგენს ბანკის მიერ ამხანაგობისათვის ჩამორთმეული ფართების ოპერაციის შეფასება. კერძოდ, საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, ამხანაგობამ სს „ვი-თი-ბი ბანკისგან“ აღებული სესხი ვერ დაფარა ხელშეკრულებით დადგენილ ვადაში, რის გამოც ბანკის მიერ 2011 წელს მოხდა სესხისა და მასზე დარიცხული პროცენტების ნაწილის სანაცვლოდ ამხანაგობის საკუთრებაში არსებული 268 113 ლარის ღირებულების ფართების ჩამორთმევა. აღნიშნული ფართები განპიროვნებული იყო ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირების წილებზე.

ამხანაგობის მიერ არ მომხდარა აღნიშნული ოპერაციის დღე-ით დაბეგვრა.

დადგენილია, რომ 2011 წლის 29 მარტს სს „ვი-თი-ბი ბანკ ჯ-----სა“ და ამხანაგობა „ვ-----ს“ შორის გაფორმდა მორიგების აქტი, რომლითაც განისაზღვრა, რომ ინდივიდუალური ბინათმშენებლობის ამხანაგობა „ვ-----ის“ მიერ მორიგების აქტით დადგენილი ვალდებულებების დარღვევის შემთხვევაში, მოპასუხეები იღებდნენ ვალდებულებას ვადაგადაცილებული თანხის სანაცვლოდ მოსარჩელის მიერ შერჩეული, შესაბამისი ღირებულების იპოთეკით დატვირთული უძრავი ნივთი მდებარე, ქ-----ის №11 (ნაკვეთი 0---), ქ. თბილისი, კ-----ს ქუჩა, შესახვევი 2, №3 გადაეცათ მოსარჩელისთვის საკუთრებაში და გაეფორმებინათ შესაბამისი ხელშეკრულება; მოსარჩელისთვის უძრავი ნივთის გადაცემა უნდა მომხდარიყო შეთანხმებაში მითითებული გრაფიკის დარღვევიდან 5 (ხუთ) სამუშაო დღეში.

2011 წლის 11 აგვისტოს ი.ბ.ა. „ვ-----სა“ (მესაკუთრე) და სს „ვითიბი ბანკს“ (კრედიტორი) შორის, ვინაიდან მოვალის მიერ გაჭიანურდა იპოთეკით უზრუნველყოფილი მოთხოვნის დაკმაყოფილება, დაიდო იპოთეკით დატვირთულ უძრავ ნივთზე საკუთრების უფლების გადაცემის ხელშეკრულება. ხელშეკრულების საფუძველზე კრედიტორის საკუთრებაში გადავიდა თბილისში, ქ-----ის ქუჩა №11/კ-----ს II შესახვევი №3-ში მდებარე შემდეგი ქონება: 126.68 კვ.მ. ფართი (მშენებარე), მე-2 სართული, ბინა 1, ბლოკი „ა“, მიწის საკადასტრო კოდი: 0-----1, ღირებულება 101 344 აშშ დოლარი, დღგ-ს გარეშე და 75.79 კვ.მ. ფართი (მშენებარე), მე-7 სართული, ბინა 16, ბლოკი „ა“, მიწის საკადასტრო კოდი: 0----- ღირებულება 60 632 აშშ დოლარი დღგ-ს გარეშე. 2011 წლის 11 აგვისტოს ზემოაღნიშნულ უძრავ ნივთებზე მოხდა სს „ვითიბი ბანკ ჯ-----ს“ საკუთრების უფლების რეგისტრაცია.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილზე, რომლის თანახმად, ამ კოდექსის 143-ე მუხლის მე-9 ნაწილისა და 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის მარეგულირებელი დებულებები ვრცელდება მხოლოდ 2009 წლის 7 აგვისტოდან შექმნილ ამხანაგობაზე. 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობაზე გავრცელდება 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები.

აღნიშნულთან დაკავშირებით სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტებაზე (საქმე №ბს-538-531(კ-15)), 21.01.2016 წ), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილი „განსაზღვრავს შემდეგ ქცევის წესს: ა) 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილი ამხანაგობები გათავისუფლებული არიან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-9 ნაწილითა და 161-ე

მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებებისაგან; ბ) 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობებზე ვრცელდება ამ დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული დაბეგვრის რეჟიმი. საკასაციო სასამართლო ასევე ხაზს უსვამს, რომ ამ მუხლით დადგენილი საგადასახადო შეღავათი ცალსახად შეეხება 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობებს და არა 2009 წლის 7 აგვისტომდე ამხანაგობის მიერ განხორციელებულ გარიგებებს“.

დადგენილია, რომ ინდივიდუალური ბინათმშენებლობის ამხანაგობა „ვ-----“ დაფუძნებულ იქნა 2006 წლის 12 აპრილს, შესაბამისად, ვინაიდან 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმების გავრცელება დაკავშირებულია სწორედ ამხანაგობის შექმნის და არა ამხანაგობის მიერ განხორციელებული გარიგებების თარიღთან, განსახილველ შემთხვევაში, გამოყენებულ უნდა იქნას სწორედ 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსი. სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოპასუხეთა პოზიციას, რომ 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის გამოყენებაზე მითითება არ ვრცელდება საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე, რის დასასაბუთებლადაც განმარტავს, რომ აღნიშნული მითითება ყველა ნორმის გამოყენების საშუალებას არ იძლევა, მათ შორის, არსებობს გამონაკლისი პროცესუალური ნორმების გამოყენებისას. სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოქმედი პროცესუალური ნორმების გამოყენების სავალდებულობა დაკავშირებულია საგადასახადო კონტროლის სრულყოფილად განხორციელების უზრუნველყოფასთან, მის სპეციფიკასთან, რათა საგადასახადო ორგანომ საგადასახადო კონტროლი განახორციელოს ეფექტურად, სწრაფად, კანონმდებლობის დაცვით და თითოეულ შემთხვევაში არ მოუხდეს სადავო პერიოდში მოქმედი პროცესუალური ნორმების გადამოწმება. რაც შეეხება გადასახადების დარიცხვას, ვინაიდან იგი დაკავშირებულია საგადასახადო ვალდებულების არაჯეროვან შესრულებასა თუ შეუსრულებლობასთან, რომელიც შესაბამის პერიოდში მოქმედი კანონის მიხედვით უნდა განხორციელებულიყო, საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილიდან გამომდინარე, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მოხდებოდა გადასახადის გადამხდელის უფლებების დარღვევა, რადგან შესაძლებელია, გადამხდელს დარიცხვოდა ვალდებულება მაშინ, როდესაც შესაბამის პერიოდში ასეთის შესრულების მოვალეობა არ გააჩნდა. რაც შეეხება ამხანაგობებს, მათ მიმართ კანონმდებელმა დაადგინა სპეციალური რეგულირება, რაც ცალსახად გულისხმობს, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისა და დაბეგვრის მიზნებისათვის, 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილი ამხანაგობების მიმართ გამოყენებულ უნდა იქნას 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები, რათა არ მოხდეს მათი მდგომარეობის დამძიმება და დასახული მიზნის განხორციელებაში ხელშეშლა.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს 2009 წლის 7 აგვისტოს მდგომარეობით მოქმედ საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად დღგ-ისაგან გათავისუფლებულია საქონლის/მომსახურების მიწოდების ან/და იმპორტის ისეთი სახეები, როგორიცაა ფინანსური ოპერაციების განხორციელება ან/და ფინანსური მომსახურების გაწევა. ამავე მუხლს „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ“ 2009 წლის 17 ივლისის №1527 კანონით დაემატა „ჰ“ ქვეპუნქტი და განისაზღვრა, რომ დღგ-ისაგან გათავისუფლებულია საქონლის/მომსახურების მიწოდების ან/და იმპორტის ისეთი სახეები, როგორიცაა ამხანაგობის წილის (ქონებაზე წინასწარი რეგისტრაციის უფლების) მიწოდება, თუ ამ წილზე (უფლებაზე) არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, გარდა წილის (უფლების) სანაცვლოდ ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღების შემთხვევისა. ამასთან, მითითებული კანონით განისაზღვრა მოცემული ცვლილების ამოქმედების დრო გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს. დადგენილია, რომ კანონი გამოქვეყნდა 2009 წლის 24 ივლისს, შესაბამისად, იგი არ იყო ძალაში შესული 2009 წლის 7 აგვისტოს მდგომარეობით, რაც გულისხმობს, რომ სადავო ოპერაციის შეფასებისას მითითებული ნორმა ვერ იქნება გამოყენებული, რადგან, მართალია, ამ პერიოდისთვის მიღებული იყო კანონი, თუმცაღა განმსაზღვრელია არა მისი მიღების, არამედ ამოქმედების დრო, რასაც უკავშირდება მისთვის შესასრულებლად სავალდებულო ძალის მინიჭება.

რაც შეეხება ფინანსურ ინსტრუმენტს, მის დეფინიციას შეიცავდა ამავე კოდექსის მე-19 მუხლი, რომლის პირველი ნაწილი ადგენდა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი გარიგება (ხელშეკრულება), რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი პირის ფინანსურ აქტივს, ისე მეორე პირის ფინანსურ ვალდებულებას. იგი მოიცავს: ფულად სახსრებს (ნაღდი და უნაღდო ფორმით), სესხებს (კრედიტებს), სასესხო ვალდებულებებს, თამასუქებს და ფასიან ქაღალდებს, მათ შორის: კაპიტალში წილებს, აქციებს, ობლიგაციებს და ისეთ წარმოებულ ფასიან ქაღალდებს, როგორებიცაა: ოფციონი, ფიუჩერსი, ფორვარდი, სვოპი და ა. შ.. ფინანსური ინსტრუმენტი აგრეთვე მოიცავს ფულადი გამოსახვის მქონე, საქართველოს კანონმდებლობით დაშვებულ ნებისმიერ გარიგებას ან დაპირებას ორ სუბიექტს (კონტრაქტს) შორის, თუ გარიგების ან დაპირების არსებობის პერიოდში მის ნებისმიერ ეტაპზე ამ გარიგების ან დაპირების შედეგად განხორციელდა საქონლის ან/და მომსახურების მიწოდება, გარდა ფინანსური ოპერაციებისა და მომსახურების მიწოდებისა ამ ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელ სუბიექტებს შორის ან/და მესამე პირებისათვის/მესამე პირებისაგან. ასეთი მიწოდების მომენტიდან იგი აღარ ითვლება ფინანსურ ინსტრუმენტად. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ფინანსურ ოპერაციას განეკუთვნება კაპიტალში წილის, აქციის, ობლიგაციის,

სერტიფიკატების, თამასუქებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების გამოშვებასთან, შეძენასთან, მიმოქცევასთან და მიწოდებასთან (მათ შორის, მომავალში) დაკავშირებული ოპერაციები, მათ შორის, მათი მიმოქცევის უზრუნველყოფა, ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, ფინანსურ მომსახურებას განეკუთვნება ფინანსურ ინსტრუმენტებთან ან/და ფინანსურ ოპერაციებთან დაკავშირებული მომსახურება.

„საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ“ 2009 წლის 17 ივლისის №1527 კანონით საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილი ჩამოყალიბდა შემდეგნაირად: ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი შეთანხმება (ხელშეკრულება), რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი პირის ფინანსურ აქტივს, ისე მეორე პირის ფინანსურ ვალდებულებას. იგი მოიცავს: ფულად სახსრებს (ნაღდი და უნაღდო ფორმით), სესხებს (კრედიტებს), სასესხო ვალდებულებებს, თამასუქებსა და ფასიან ქაღალდებს, მათ შორის: კაპიტალში წილებს, აქციებს, ობლიგაციებს და ისეთ წარმოებულ ფასიან ქაღალდებს, როგორებიცაა: ოფციონი, ფიუჩერსი, ფორვარდი, სვოპი და სხვა. ფინანსური ინსტრუმენტი აგრეთვე მოიცავს ფულადი გამოსახვის მქონე, საქართველოს კანონმდებლობით დაშვებულ ნებისმიერ შეთანხმებას ორ სუბიექტს (კონტრაგენტს) შორის. ამასთანავე, თუ აღნიშნული შეთანხმების არსებობის პერიოდში მის ნებისმიერ ეტაპზე ამ შეთანხმების შედეგად განხორციელდა საქონლის ან/და მომსახურების მიწოდება, გარდა ფინანსური ოპერაციებისა და მომსახურების მიწოდებისა, ამ ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელ სუბიექტებს შორის ან/და მესამე პირებისათვის/მესამე პირებისაგან, ასეთი მიწოდების მომენტიდან იგი აღარ ითვლება ფინანსურ ინსტრუმენტად, ხოლო მე-4 ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსის 206-ე მუხლით გათვალისწინებული თანამფლობელობის შემთხვევაში მფლობელის წილი, თუ მასზე არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, მათ შორის, ქონებაზე უფლების წინასწარი რეგისტრაციის შემთხვევაში, უფლება წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს. სწორედ აღნიშნულ მუხლზე მითითებით, მიიჩნია საგადასახადო ორგანომ, რომ ქონება იყო განპიროვნებული, შესაბამისად, ადგილი ჰქონდა დღე-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ვინაიდან საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოყენებული ნორმები არ მიეკუთვნება 2009 წლის 7 აგვისტოს მდგომარეობით მოქმედ საგადასახადო კოდექსს, რომელიც უნდა იქნას გამოყენებული მოსარჩელის მიმართ, ხოლო სადავო შემთხვევისთვის გამოსაყენებელი ნორმები არ შეიცავდა მითითებას წილის ქონებით განპიროვნებაზე, აღნიშნული საფუძვლით დარიცხვა არ არის კანონიერი. ამასთან, უნდა დადგინდეს, რამდენად წარმოადგენდა სადავო შემთხვევა ფინანსურ ინსტრუმენტს შესაბამისი კანონმდებლობის მიხედვით, რომელიც ასეთად განიხილავდა კაპიტალში წილების მიმოქცევას.

საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, იურიდიული პირის დაფუძნების გარეშე ერთზე მეტი პირის საკუთრების ან/და ერთობლივი საქმიანობის ბაზაზე ამხანაგობის ან სხვა წარმონაქმნის თანამფლობელობის შემთხვევაში დასაბეგრი მოგება (შემოსავალი) მიეკუთვნება მათ მფლობელებს (წევრებს) წილის შესაბამისად და ჩაირთვება მათ ერთობლივ შემოსავალში. მითითებული კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საწარმოდ ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილნი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად: ა) საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები; ბ) უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, მიუხედავად იმისა, აქვთ თუ არა იურიდიული პირის სტატუსი, აგრეთვე უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება; გ) გაერთიანებები, ამხანაგობები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული ამ ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით.

ამავე კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული სამოქალაქო სამართლის ან საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის სფეროში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 930-ე მუხლის თანახმად, ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) ხელშეკრულებით ორი ან რამდენიმე პირი კისრულობს ერთობლივად იმოქმედოს საერთო სამეურნეო ან სხვა მიზნების მისაღწევად ხელშეკრულებით განსაზღვრული საშუალებებით, იურიდიული პირის შეუქმნელად. ამავ კოდექსის 932-ე მუხლის მიხედვით, მონაწილეებმა უნდა შეიტანონ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შესატანები. თუ ხელშეკრულებით არ არის განსაზღვრული შესატანის ოდენობა, თითოეული მონაწილე მოვალეა შეიტანოს იგი თანაბრად. შესატანი შეიძლება შეტანილ იქნეს როგორც ქონებით, ასევე მომსახურების გაწევით. თუ ხელშეკრულება სხვა რამეს არ ითვალისწინებს, შესატანები წარმოადგენს მონაწილეთა საერთო საკუთრებას. მონაწილეთა საერთო საკუთრებას შეადგენს ისიც, რაც შეძენილია საერთო საკუთრებაში არსებული უფლების საფუძველზე, ანდა მიღებულია ანაზღაურების სახით საერთო ქონების განადგურების, დაზიანების ან ამოღების გამო.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ამხანაგობის შექმნისას ორ ან მეტ პირს ამოძრავებს საერთო მიზნის მიღწევა, რომელსაც ისინი დამოუკიდებლად ვერ მიაღწევენ ან ეს მეტ დანახარჯებთან იქნება დაკავშირებული. ამასთან, ამხანაგობის თითოეული

წევრი ხელშეკრულებით კისრულობს გარკვეული ვალდებულების შესრულებას, შესატანის შეტანას, რომელიც შეიძლება იყოს როგორც მოძრავი ან უძრავი ნივთი, ისე მომსახურების გაწევა. ამხანაგობა არ იქმნება მხოლოდ ერთი პირის თვითმიზნის მისაღწევად, არამედ ხდება ორი ან მეტი სამართალსუბიექტის მიზანთა თანხვედრა, რომლის განხორციელებაც ერთობლივი საქმიანობით უფრო მარტივად და სწრაფად მოხდება. შესაბამისად, მიზნის მიღწევისთვის თითოეული მხარე კისრულობს გარკვეული მოვალეობის შესრულებას, ამხანაგობის წევრთა მიერ ნაკისრი ვალდებულებების ჯეროვნად და სრულად შესრულების შედეგად კი ხდება ამხანაგობის მიერ დასახული მიზნის მიღწევა. სწორედ ამიტომ, ამხანაგობის შექმნა წარმოადგენს საერთო მიზნის მიღწევისთვის აუცილებელ საშუალებას, როდესაც მხარეთა შორის ისე მოხდა უფლება-მოვალეობების განაწილება, რომ მიღწეულ ყოფილიყო მიზანი, რომელსაც მხარეები დამოუკიდებლად ვერ განახორციელებდნენ, ან აღნიშნული მეტ სირთულესთან იქნებოდა დაკავშირებული. ამდენად, ამხანაგობას ამოძრავებს სწორედ კონკრეტული მიზნის განხორციელება, რომლის მიღწევის გარეშეც ამხანაგობის საქმიანობა დასრულებულად ვერ ჩაითვლება, ხოლო წილად მიჩნეულ უნდა იყოს უფლებებისა და მოვალეობების ერთობლიობა, რომელიც პირს აქვს ამხანაგობის წევრობიდან გამომდინარე.

სააპელაციო სასამართლო აპელანტების ყურადღებას მიაქცევს, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტებაზე (საქმე №ბს-538-531(კ-15)), 21.01.2016 წ.), რომ „2009 წლის 7 აგვისტოს მდგომარეობით, დღგ-ს გადახდისაგან თავისუფლებოდა ამხანაგობის წილის გასხვისება, გადასახადით ასევე არ იბეგრებოდა ერთობლივი საქმიანობის ფარგლებში შეძენილი (აშენებული) ქონების წილის ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღება.“ „საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ამხანაგობის წილი არ არის აბსტრაქტული ცნება და შეიძლება გამოხატული იყოს კონკრეტული ქონებით. ბინათმშენებლობის ამხანაგობის საქმიანობის თავისებურების გათვალისწინებით, ეს შეიძლება იყოს გარკვეული ფართი ასაშენებელ უძრავ ქონებაში, სამომავლო ქონება ან უკვე დასრულებული ინდივიდუალურად განსაზღვრული ნივთი (ბინა, ავტოფარეხი და ა.შ), ამდენად, საკასაციო სასამართლო ხაზს უსვამს, რომ ამხანაგობის წევრებმა შეიძლება, განახორციელონ წილების გადანაწილება, მაგრამ ამგვარი განაწილება ვერ მიიჩნევა ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღებად, მანამ, სანამ მიღწეული არ არის ერთობლივი საქმიანობის მიზანი და ამხანაგობა აგრძელებს არსებობას. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას, რომ ამხანაგობიდან წილის გასხვისება შეუძლია მხოლოდ მის წევრს, ხოლო ამხანაგობა, როგორც დამოუკიდებელი სუბიექტი, ვერ შეძლებს მისი წევრების კუთვნილი წილის გასხვისებას, ვინაიდან, სამოქალაქო კოდექსის 932-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, ამხანაგობაში შენატანები და ამ შენატანების საფუძველზე შეძენილი ქონება წარმოადგენს მონაწილეთა

საერთო საკუთრებას. ამხანაგობის წევრებს, რომელთაც გააჩნიათ წილობრივი საკუთრება ამხანაგობაში, შეუძლიათ განკარგონ წილი თავისი სახელით. სამოქალაქო კოდექსის 939-ე მუხლი ადგენს ერთობლივი საქმიანობის შეწყვეტის საფუძვლებს. ამგვარ საფუძვლად განიხილება: ა) ერთობლივი საქმიანობის შეთანხმებული ვადის გასვლა; ბ) მონაწილეთა გადაწყვეტილება; გ) ერთობლივი საქმიანობის ქონებაზე საგაკოტრებო საქმის წარმოების გახსნა; დ) ერთობლივი საქმიანობის მიზნების განხორციელების შეუძლებლობა. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ამ მუხლის მიზნებისათვის „შეთანხმებული ვადის გასვლა“ გულისხმობს არა მხოლოდ კონკრეტული კალენდარული პერიოდის გასვლას ან რაიმე თარიღის დადგომას, არამედ მოვლენას, რასაც უკავშირდება ერთობლივი საქმიანობის მიზნის მიღწევა. ბინათმშენებლობის ამხანაგობის შემთხვევაში, ამგვარი მოვლენაა ობიექტის მშენებლობის დასრულება, თუ ხელშეკრულებით სხვა რამ არ არის განსაზღვრული. მშენებლობის დასრულების ეტაპად კი განხილულ უნდა იქნეს შენობის ექსპლუატაციაში მიღება. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ამხანაგობის წილის გასხვისებისას, შემძენი ხდება ამხანაგობის წევრი და ამ წილის ფარგლებში იღებს ერთობლივი საქმიანობიდან გამომდინარე უფლება -მოვალეობებს, ამასთან, იგი ამხანაგობის მონაწილეა წილის შეძენის საფუძველზე, მიუხედავად იმისა, რომ, შეიძლება, გაწევრებასთან დაკავშირებით ცალკე დოკუმენტი არ შედგეს.“

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებას იმის თაობაზე, რომ ვინაიდან ადგილი ჰქონდა მშენებარე უძრავი ქონების გადაცემას და სადავო არ არის ის ფაქტი, რომ იგი არ იყო ექსპლუატაციაში შესული, რაც განაპირობებს იმ ფაქტს, რომ ამხანაგობის მიზანი არ ითვლება მიღწეულად, ხოლო მისი არსებობა - შეწყვეტილად, მიუხედავად იმისა, რომ მშენებარე უძრავ ქონებაზე წარმოიშვა ბანკის საკუთრება და „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონისათვის მშენებარე უძრავი ქონებაზე განიხილება საკუთრების ობიექტად, საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის, აღნიშნული ვერ განიხილება მიწოდებად, წარმოადგენს წილის მიმოქცევას და ამდენად, ფინანსურ ინსტრუმენტს, რადგან საგადასახადო მიზნებისათვის შესაბამის პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლში მითითებულ კაპიტალის წილებში მოაზრებულ უნდა იქნას არა მხოლოდ კაპიტალური საზოგადოებების წევრთა წილები, არამედ ამხანაგობის თანასაკუთრებაში წილთა მიმოქცევაც, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის უტოლდება საწარმოს კაპიტალს. შესაბამისად, სახეზე არ გვაქვს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია. ამრიგად, აღნიშნულ ნაწილში დარიცხული როგორც ძირითადი საგადასახადო ვალდებულება, ისე საგადასახადო სანქციები უნდა გაუქმდეს.

ამდენად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ

არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტების მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 9 ივნისის გადაწყვეტილება.

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის შესაბამისად, აპელანტის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი უნდა დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.

2017 წლის 24 ოქტომბერს ინდივიდუალურ ბინათმშენებლობა ამხანაგობა „ვ----ის“ სასარგებლოდ, სახელმწიფო ბაჟის სახით თ-----აზ მ-----სის მიერ გადახდილი 4 850 (ოთხი ათას რვაას ორმოცდაათი) ლარი უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

„სახელმწიფო ბაჟს შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „უ“ პუნქტისა და ამავე მუხლის „ლ“ პუნქტის თანახმად, აპელანტები - საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო და სსიპ შემოსავლების სამსახური, გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 22-ე, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. ი.ბ.ა „ვ-----ის“, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს.

2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 09 ივნისის გადაწყვეტილება.

3. აპელანტი ი.ბ.ა „ვ-----ის“ მიერ სააპელაციო საჩვარზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხა დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.

4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან. განჩინების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

გიორგი გოგიაშვილი -

ილონა თოდუა -