



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

21 ივნისი 2018 წელი
თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე (მომხსენებელი) - შოთა გეჭაძე
მოსამართლეები - ილონა თოდუა, გიორგი გოგიაშვილი**

სხდომის მდივანი - გიორგი სანიკიძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „ა-----“;

წარმომადგენლები - შ----- თ-----, ი----- ს-----;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

წარმომადგენელი - ა-----ა;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი - მ-----;

**დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა;**

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 აგვისტოს
გადაწყვეტილება;**

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1 ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის
დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული
2015 წლის 28 სექტემბრის N----- ბრძანება;

1.2. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის

29 სექტემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა;

1.3. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 ნოემბრის N----- ბრძანება საჩივრების დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში;

1.4. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2017 წლის 11 იანვრის გადაწყვეტილება საჩივრების დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

2.1. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებმა სარჩელი არ ცნეს და მოითხოვეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა უსაფუძვლობის გამო.

2.2. მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლებმა სარჩელი არ ცნეს და მოითხოვეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა უსაფუძვლობის გამო.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

შპს „ა-----ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. 2011 წლის 29 ივლისს, ქალაქ თბილისის მთავრობის სახელით, ქ. თბილისის მერიის სსიპ ქონების მართვის სააგენტოსა (შემდგომში „გამყიდველად“ წოდებული) და შპს „ა-----ს“ ს/ნ 4----- (შემდგომში „მყიდველად“ წოდებული) შორის დაიდო ხელშეკრულება „ქალაქ თბილისის თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების შესახებ“. ხელშეკრულების საგანი: „გამყიდველი“ გადასცემს „მყიდველს“ ქ. თბილისში ჩ-----ის ქუჩისა და მდინარე მ-----ს შორის არსებულ 200 000 კვ.მ. ფართის მიწის ნაკვეთს (ს/კ 0-----) (მუხლი 1.1.). ხელშეკრულების მე-2 მუხლით განისაზღვრა ხელშეკრულების საგნის ღირებულება და გადახდის პირობები (200 000 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარში). ხელშეკრულების მე-5 მუხლით განისაზღვრა პრივატიზების პირობები. 5.1. მუხლით, სავალდებულო პირობა: „არანაკლებ 100 000 კვ.მ. ფართობის საცხოვრებელი ფართის მშენებლობა და დასრულება, ხელშეკრულების საქართველოს პრეზიდენტის განკარგულებით დამტკიცებიდან 5 წლის ვადაში. 5.2. მუხლის მიხედვით, „5.1. მუხლის შესაბამისად, განახორციელოს ინვესტიცია (არანაკლებ 50 000 000 აშშ დოლარი) ხელშეკრულების საქართველოს პრეზიდენტის განკარგულებით

დამტკიცებიდან 5 წლის ვადაში; ხელშეკრულების 5.4. მუხლის თანახმად, „წინამდებარე ხელშეკრულების პირობების ფარგლებში მყიდველი ვალდებულია უსასყიდლოდ გადასცეს გამყიდველს საკუთრებაში 5 000 (ხუთი ათასი) კვ.მ. საცხოვრებელი ფართი აშენებულ საცხოვრებელ მიკრორაიონში წინამდებარე გრაფიკის შესაბამისად.“ მე-6 მუხლით შეთანხმებული იქნა „მხარეთა ვალდებულებები“ (ტ.1, ს.ფ. 224-245).

4.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 02 სექტემბრის №----- ბრძანების (შპს „ა-----ს“ (ს/ნ 4-----) საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შესახებ“) თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის საფუძველზე დაინიშნა შპს „ა-----“ (ს/ნ 4-----) საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, თანდართული პროგრამის მიხედვით. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2010 წლის 18 იანვრიდან 2014 წლის 1 აგვისტომდე, მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილში შემოწმდეს 2010, 2011, 2012 და 2013 წლების საანგარიშო პერიოდი. შემოწმების ვადა განისაზღვრა 2014 წლის 2 სექტემბრიდან 28 ნოემბრის ჩათვლით. 2015 წლის 23 სექტემბერს შედგა შპს „ა-----ს“ საგადასახადო შემოწმების აქტი (ტომი I, ს.ფ. 204).

4.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 28 სექტემბრის N----- ბრძანების (გადასახადების/ გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ.) თანახმად, 1) შპს „ა-----“ (ს/ნ 4-----) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 1 571 272 ლარი. მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 619 225 ლარი, ჯარიმა 952 047 ლარი. 2) შპს „ა-----“ (ს/ნ 4-----) დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 34384 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 34384 ლარით; 3) დასარიცხი/შესამცირებელი შპს „ა-----ს“ (ს/ნ 4-----) პირადი აღრიცხვის ბარათზე აისახა ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადანდის ვადების მიხედვით. 4) განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა (ტ.1.ს.ფ. 142-146).

4.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 29 სექტემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „ა-----“ (ს/ნ 4-----, საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლი, ბრძანება №-----, თარიღი 28.09.2015) გადასახდელად დაერიცხა: დღგ: ძირითადი: 19000 ლარი, ჯარიმა 651337, საურავი 0, სულ 670337 ლარი. უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული : ძირითადი 99123 ლარი, ჯარიმა 49562 ლარი, საურავი 406.51 ლარი, სულ 149091.51 ლარი. მოგების გადასახადი: ძირითადი 195332 ლარი, ჯარიმა 97667 ლარი, საურავი 123.37 ლარი, სულ 293122.37 ლარი. საშემოსავლო გადასახადი: ძირითადი: 271386 ლარი, ჯარიმა 136289 ლარი, საურავი 1278.01 ლარი, სულ 408953.01 ლარი. ქონების გადასახადი: ძირითადი: 34384 ლარი, ჯარიმა 17192 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ 51576; მიწა - არასასოფლო:

ძირითადი 0 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 54.63 ლარი, სულ 54.63 ლარი; იმპორტის გადასახადი: ძირითადი 0 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 1.57 ლარი, სულ 1.57 ლარი. სულ: ძირითადი: 619225 ლარი, ჯარიმა 952047 ლარი, საურავი 1864.09 ლარი, სულ 1573136.09 ლარი (ტომი I, ს.ფ. 141).

4.5. შპს „ა-----მ“ (ს/ნ 4-----) საჩივარი წარადგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურში და მოითხოვა: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 28 სექტემბრის N---- ბრძანების და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 29 სექტემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

4.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 ნოემბრის N---- ბრძანების (შპს „ა-----ს“ (ს/ნ 4-----) საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ) თანახმად, 1) შპს „ა-----ს“ (ს/ნ 4-----) საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. 2) საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად შპს „ა-----“ გათავისუფლდა 2014 წლის ივლისის თვის უკუდაბეგვრის დღე-ის დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის სსკ-ის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით დარიცხული სანქციისაგან. 3) გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარუდგინოს რეზიდენტობის ცნობა, რომლის მიხედვითაც დასტურდება, რომ გაწეული მომსახურებისათვის თანხები გადახდილია იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირების მიმართ, რომელთანაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება. თავის მხრივ აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლოს წარმოდგენილი ინფორმაცია და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). 4) დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე შესაბამისი კორექტირების განხორციელება. 5) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. 6) განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

ბრძანებაში აღინიშნა: 1) გადამხდელი არ ეთანხმება თბილისის მუნიციპალიტეტთან გაფორმებული უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულების ბარტერად კვალიფიკაციის შედეგად დღე-თი დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდას. 2) გადამხდელი სსკ-ის 269.7. მუხლის გათვალისწინებით ითხოვს 2014 წლის ივლისის თვის უკუდაბეგვრის დღე-ის დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის დარიცხული ჯარიმის პატიებას. 3) გადამხდელი არ ეთანხმება აზარბაიჯანის არარეზიდენტ კომპანიაზე გადახდილი მომსახურების თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას და აცხადებს რომ აზარბაიჯანის რესპუბლიკასთან საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალსა და ქონებაზე გადასახადის გადაუხდელობაზე აღკვეთის შესახებ ხელშეკრულება. 4)

გადამხდელი არ ეთანხმება კომპანიის ბიზნეს ბართიდან გაწეული ხარჯების დირექტორზე გაცემულ ხელფასად განხილვას.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 23.09.2015 წლის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით დარიცხვა განპირობებული იქნა შემდეგი გარემოებებით:

1) 2011 წლის 29 ივლისს შპს „ა-----სა“ (მყიდველი) და ქალაქ თბილისის მერიის ქონების მართვის სააგენტოს (გამყიდველი) შორის გაფორმდა ხელშეკრულება, რომლის საფუძველზე გამყიდველმა ქ. თბილისში ჩ-----ის ქუჩისა და მდინარე მ-----ის მიმდებარედ გადასცა 20 ჰა ფართობის მიწის ნაკვეთი მყიდველს 200000 აშშ დოლარად. ხელშეკრულების მიხედვით პრივატიზების პირობა წარმოადგენდა შემდეგს: მყიდველმა აიღო ვალდებულება აეშენებინა არანაკლებ 100000 კვ.მ. საცხოვრებელი ფართი, სადაც განახორციელებდა მინიმუმ 50 მლნ აშშ დოლარის ღირებულების ინვესტიციას, ამავდროულად აიღო ვალდებულება ახალაშენებულ საცხოვრებელ მიკრორაიონში 5000 კვ. მ საცხოვრებელი ფართის გამყიდველზე უსასყიდლოდ გადაცემის შესახებ. ზემოაღნიშნული ხელშეკრულების საფუძველზე 2013 წლის 30 ივლისსა და 2014 წლის 16 აპრილს, მყიდველსა და გამყიდველს შორის გაფორმდა უძრავი ქონების უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაცემის შესახებ ხელშეკრულებები, რომლის საფუძველზეც გამყიდველს (მერიას) საკუთრებაში გადაეცა ზემოხსენებული 5000 კვ. მ ახალაშენებული საცხოვრებელი ფართი, რაც საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა საკუთრებად. ქ. თბილისის მთავრობის 2014 წლის 25 აპრილის №----- დადგენილებით დადასტურდა შპს „ა-----ს“ მიერ 2011 წლის 29 ივლისის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულების 5000 კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის ქალაქ თბილისის თვითმმართველი ერთეულისათვის უსასყიდლოდ გადაცემის პირობების შესრულების ფაქტი. საზოგადოებამ აღნიშნული ფართების მიწოდება არ განიხილა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. ხელშეკრულების შინაარსის გათვალისწინებით, შემოწმებამ აღნიშნული ოპერაცია განიხილა ბარტერულ გარიგებად, შესაბამისად სსკ-ის 161-ე მუხლის მე-7 ნაწილის „ა“ პუნქტის შესაბამისად, საზოგადოების მიერ 5000 კვ მ საცხოვრებელი ფართის მიწოდება, იმ დროისათვის არსებული საბაზრო ფასით დაექვემდებარა დღგ-ით დაბეგვრას.

2) საზოგადოების მიერ 2014 წლის ივლისის თვის საანგარიშო პერიოდზე დაზუსტებულია უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ-ის დეკლარაცია, თუმცა დაზუსტება განახორციელა საგადასახადო შეტყობინების ჩაბარების შემდეგ და შედეგად გადასახადის თანხა არ აისახა გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე.

3) შესამოწმებელ პერიოდზე საზოგადოებას მომსახურებას უწევენ არარეზიდენტი იურიდიული პირები, რომლებთან ანგარიშსწორებისას საზოგადოებას არა აქვს შესრულებული საგადასახადო აგენტის ვალდებულება. საზოგადოების წარმომადგენელთა განმარტებით აღნიშნული გამოწვეულია იმ გარემოებით, რომ ზემოაღნიშნული არარეზიდენტი პირების მარეგისტრირებულ

ქვეყნებთან საქართველოს გაფორმებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულება. თუმცა ზოგიერთი კომპანიის რეზიდენტობის ცნობები საზოგადოებამ შემოწმებისას ვერ წარმოადგინა. შესაბამისად, იმ ნაწილში რომელზეც ვერ იქნა წარმოდგენილი რეზიდენტობის ცნობები, შემოწმების მიერ დაექვემდებარა წყაროსთან დაბეგვრას სსკ-ის 134-ე მუხლით.

4) შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოებას გახსნილი აქვს ბიზნეს ბარათი, რომლითაც სარგებლობს კომპანიის დირექტორი და ბარათით გაწეული ხარჯები ხმარდება დირექტორის პირად ინტერესებს. ასევე საზოგადოების მხრიდან ადგილი აქვს ისეთი ტიპის ხარჯების გაწევას, რომელსაც არა აქვს კავშირი მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან და ხმარდება დაქირავებული პირის ინტერესებს. ზემოაღნიშნული ხარჯები საზოგადოებას დაკვალიფიცირებული აქვს, როგორც წარმომადგენლობითი ხარჯი. მათ შორის გარკვეული ნაწილი დაბეგრილი აქვს საშემოსავლო გადასახადით. შემოწმების მიერ აღნიშნული ხარჯების შერჩევითი ანალიზით გაირკვა რომ ამ ხარჯების ნაწილი არ არის დოკუმენტურად დადასტურებული. ხმარდება დაქირავებული პირების პირად ინტერესებს და არ აქვს კავშირი საზოგადოების ეკონომიკურ საქმიანობასთან. შესაბამისად, არ პასუხობდა წარმომადგენლობით ხარჯის მოთხოვნებს. შემოწმების მიერ აღნიშნული ხარჯები სსკ-ის 101-ე მუხლით ჩაითვალა ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად და დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით.

1) პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ აღნიშნული გარიგება წარმოადგენს ბარტერული ტიპის გარიგებას და შესაბამისად გადამხდელის საჩივარი ამ ნაწილში დაუსაბუთებელია, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტის მიდგომა შესაბამისობაშია კანონმდებლობასთან.

2) მეორე სადავო საკითხთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან 2014 წლის ივლისის თვის უკუდაბეგვრის დღგ-ის დეკლარაციის არასწორად/არასრულად შევსება გამოწვეულია გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით საგადასახადო კოდექსის 269.7. მუხლის საფუძველზე შპს „ა-----“ (ს/ნ 4-----) უნდა გათავისუფლდეს აღნიშნულ დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის სსკ-ის 275.2. მუხლით დარიცხული სანქციისაგან.

3) მესამე სადავო საკითხთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელს უნდა მიეცეს წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარუდგინოს რეზიდენტობის ცნობა, რომლის მიხედვითაც დასტურდება, რომ გაწეული მომსახურებისათვის თანხები გადახდილია იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირების მიმართ, რომელთანაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება. თავის მხრივ აუდიტის დეპარტამენტმა უნდა შეისწავლოს წარმოდგენილი დოკუმენტაცია და შესწავლის შედეგების

გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განხორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

4) მეოთხე სადავო საკითხთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ ბიზნეს ბარათიდან გაცემული ხარჯების დირექტორზე გაცემულ ხელფასად დაკვალიფიცირება შესაბამისობაშია მოქმედ კანონმდებლობასთან და არ არსებობს აღნიშნულ ნაწილში გადამხდელის საჩივრის დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძველი (ს.ფ. 215-223); (ს.ფ. 284-290).

4.7. 2015 წლის 22 დეკემბერს შპს „ა-----მ“ (ს/ნ 4-----) წარადგინა საჩივარი (----- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში და მოითხოვა: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 28 სექტემბრის N---- ბრძანების და 2015 წლის 29 სექტემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, აგრეთვე შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 ნოემბრის N---- ბრძანების ბათილად ცნობა საჩივრის არ დაკმაყოფილების ნაწილში.

4.8. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 11 იანვრის (საჩივარი N-----) გადაწყვეტილებით, 1) საჩივარი არარეზიდენტისათვის გადახდილი მომსახურების თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრის ნაწილში დარჩა განუხილველი; 2) საჩივარი თბილისის მერიისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული ფართების ბარტერული ოპერაციის ფარგლებში მიწოდებულად ჩათვლის ნაწილში დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; 3) ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 18.11.2015 წლის N---- ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენტის 29.09.2015 წლის N----- საგადასახადო მოთხოვნა; 4) დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს უზრუნველყოს დარიცხული ჯარიმის კორექტირება ამ გადაწყვეტილების შესაბამისად; 5) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. 6) განიმარტა გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა.

გადაწყვეტილებაში აღინიშნა: მომჩივანი შპს „ა-----“ (ს/ნ 4-----); შემმოწმებელი: აუდიტის დეპარტამენტი. დავის საგანი: 1. თბილისის მერიისთვის უსასყიდლოდ გადაცემული ფართების ბარტერული ოპერაციის ფარგლებში მიწოდებულად ჩათვლა; 2. არარეზიდენტისთვის გადახდილი მომსახურების თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრა; გასაჩივრებული გადაწყვეტილება: 1. შემოსავლების სამსახურის 18.11.2015 წლის №----- ბრძანება; 2. აუდიტის დეპარტამენტის 29.09.2015 წლის №----- საგადასახადო მოთხოვნა; პროცედურული გარემოებები: აუდიტის დეპარტამენტის 23.09.2015 წლის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „ა-----“ (ს/ნ 4-----) საქმიანობის სახეა სამშენებლო საქმიანობის განხორციელება. ამ აქტის საფუძველზე გადამხდელს წარედგინა ამავე დეპარტამენტის

29.09.2015 წლის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურის

სადავო საკითხები:

1. თბილისის მერიისთვის უსასყიდლოდ გადაცემული ფართების ბარტერული ოპერაციის ფარგლებში მიწოდებულად ჩათვლა.

ფაქტების აღწერა: აუდიტის დეპარტამენტის 23.09.2015 წლის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, 2011 წლის 29 ივლისს შპს „ა-----სა“ (მყიდველი) და ქალაქ თბილისის მერიის ქონების მართვის სააგენტოს (გამყიდველი) შორის გაფორმდა ხელშეკრულება, რომლის საფუძველზე გამყიდველმა ქ. თბილისში ჩ-----ის ქუჩისა და მდინარე მ-----ის მიმდებარედ გადასცა 20 ჰა ფართობის მიწის ნაკვეთი მყიდველს 200000 აშშ დოლარად. ხელშეკრულების მიხედვით პრივატიზების პირობა წარმოადგენდა შემდეგს: მყიდველმა აიღო ვალდებულება აეშენებინა არანაკლებ 100000 კვმ საცხოვრებელი ფართი, სადაც განახორციელებდა მინიმუმ 50 მლნ აშშ დოლარის ღირებულების ინვესტიციას, ამავდროულად აიღო ვალდებულება ახალაშენებულ საცხოვრებელ მიკრორაიონში 5000 კვ. მ საცხოვრებელი ფართის გამყიდველზე უსასყიდლოდ გადაცემის შესახებ. ზემოაღნიშნული ხელშეკრულების საფუძველზე 2013 წლის 30 ივლისსა და 2014 წლის 16 აპრილს, მყიდველსა და გამყიდველს შორის გაფორმდა უძრავი ქონების უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაცემის შესახებ ხელშეკრულებები, რომლის საფუძველზეც გამყიდველს (მერიას) საკუთრებაში გადაეცა ზემოხსენებული 5000 კვ. მ ახალაშენებული საცხოვრებელი ფართი, რაც საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა საკუთრებად. ქ. თბილისის მთავრობის 2014 წლის 25 აპრილის №----- დადგენილებით დადასტურდა შპს „ა-----ს“ მიერ 2011 წლის 29 ივლისის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულების 5000 კვმ საცხოვრებელი ფართის ქალაქ თბილისის თვითმმართველი ერთეულისათვის უსასყიდლოდ გადაცემის პირობების შესრულების ფაქტი. საზოგადოებამ აღნიშნული ფართების მიწოდება არ განიხილა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად.

ხელშეკრულების შინაარსის გათვალისწინებით, შემოწმებამ აღნიშნული ოპერაცია განიხილა ბარტერულ გარიგებად, შესაბამისად სსკ-ის 161-ე მუხლის მე-7 ნაწილის „ა“ პუნქტით, საზოგადოების მიერ 5000 კვ მ საცხოვრებელი ფართის მიწოდება, იმ დროისათვის არსებული საბაზრო ფასით დაექვემდებარა დღგ-ით დაბეგვრას.

შემოსავლების

სამსახურის არგუმენტაცია:

შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიუთითა სსკ-ის 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. ამავე მუხლის მე-8 ნაწილით, ბუღალტრული ოპერაციის ღირებულების შემცირებულად ჩვენებისას საგადასახადო ორგანო ახორციელებს დაბეგვრის ობიექტის კორექტირებას საბაზრო ფასებით და გადასახადის ხელახალ გამოანგარიშებას საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის განსაზღვრული სანქციის გათვალისწინებით.

სსკ-ის 161-ე მუხლის მიხედვით, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე: ა) თუ დღგ-ის გადამხდელი დასაბეგრი ოპერაციის სანაცვლოდ იღებს ან უფლება აქვს მიიღოს საქონელი/მომსახურება; ბ) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს განისაზღვრება ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა.ბ“ ქვეპუნქტების შესაბამისად.

სსკ-ის მე-18 მუხლის თანახმად: 1. გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, თუ ამ კოდექსით საბაზრო ფასის ან სხვა ღირებულების გამოყენება არ არის გათვალისწინებული. 9. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაცია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი თითოეული მხარისათვის ითვლება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით რეალიზაციად, ხოლო საქონლის/მომსახურების თითოეული მიმღებისათვის - საქონლის/მომსახურების იმავე საბაზრო ფასით შეძენად.

აღინიშნა, რომ 2011 წლის 29 ივლისს შპს „ა-----სა“ (მყიდველი) და ქალაქ თბილისის მერიის ქონების მართვის სააგენტოს (გამყიდველი) შორის გაფორმდა ხელშეკრულება, რომლის საფუძველზე გამყიდველმა ქ. თბილისში ჩ-----ის ქუჩისა და მდინარე მ-----ის მიმდებარედ გადასცა 20 ჰა ფართობის მიწის ნაკვეთი მყიდველს 200000 აშშ დოლარად. ხელშეკრულების მიხედვით პრივატიზების პირობა წარმოადგენდა შემდეგს: მყიდველმა აიღო ვალდებულება აეშენებინა არანაკლებ 100000 კვ.მ საცხოვრებელი ფართი, სადაც განხორციელებდა მინიმუმ 50 მლნ აშშ დოლარის ღირებულების ინვესტიციას, ამავედროულად აიღო ვალდებულება ახალაშენებულ საცხოვრებელ მიკრორაიონში 5000 კვ.მ საცხოვრებელი ფართის გამყიდველზე უსასყიდლოდ გადაცემის შესახებ. ზემოაღნიშნული ხელშეკრულების საფუძველზე 2013 წლის 30 ივლისსა და 2014 წლის 16 აპრილს, მყიდველსა და გამყიდველს შორის გაფორმდა უძრავი ქონების უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაცემის შესახებ ხელშეკრულებები, რომლის საფუძველზეც გამყიდველს (მერიას) საკუთრებაში გადაეცა ზემოხსენებული 5000 კვ.მ ახალაშენებული საცხოვრებელი ფართი, რაც საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა საკუთრებად ქ. თბილისის მთავრობის 2014 წლის 25 აპრილის №----- დადგენილებით.

შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ ზემოთაღნიშნულ ნორმებზე და ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით მიიჩნია, რომ

აღნიშნული გარიგება წარმოადგენს ბარტერული ტიპის გარიგებას და შესაბამისად გადამხდელის საჩივარი ამ ნაწილში დაუსაბუთებელი გახლდათ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტის მიდგომა შესაბამისობაშია კანონმდებლობასთან.

მომჩივნის არგუმენტაცია: 2011 წლის 29 ივლისს შპს „ა-----სა“ (მყიდველი) და ქალაქ თბილისის მერიის ქონების მართვის სააგენტოს (გამყიდველი) შორის გაფორმდა ხელშეკრულება, რომლის საფუძველზეც გამყიდველმა ქ. თბილისში ჩ-----ის ქუჩისა და მდინარე მ-----ის მიმდებარედ გადასცა 20 ჰა ფართობის მიწის ნაკვეთი მყიდველს 200000 აშშ დოლარად. ხელშეკრულების მიხედვით პრივატიზების პირობა წარმოადგენდა შემდეგს: მყიდველმა აიღო ვალდებულება აეშენებინა არანაკლებ 100000 კვ. მ საცხოვრებელი ფართი, სადაც განახორციელებდა მინიმუმ 50 მლნ აშშ დოლარის ღირებულების ინვესტიციას, ამავდროულად აიღო ვალდებულება ახალაშენებულ საცხოვრებელ მიკრორაიონში 5000 კვ. მ. საცხოვრებელი ფართის გამყიდველზე უსასყიდლოდ გადაცემის შესახებ. ხელშეკრულების საფუძველზე, 2013 წლის 30 ივლისსა და 2014 წლის 16 აპრილს, მყიდველსა და გამყიდველს შორის, გაფორმდა უძრავი ქონების უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაცემის შესახებ ხელშეკრულებები, რომლის საფუძველზეც გამყიდველს (მერიას) საკუთრებაში გადაეცა ზემოხსენებული 5000 კვ.მ ახალაშენებული საცხოვრებელი ფართი, რაც საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა საკუთრებად. ქ. თბილისის მთავრობის 2014 წლის 25 აპრილს №----- დადგენილებებით დადასტურდა შპს „ა-----ს“ მიერ 2011 წლის 29 ივლისის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულების - 5000 კვ. მ საცხოვრებელი ფართის ქალაქ თბილისის თვითმმართველი ერთეულისათვის უსასყიდლოდ გადაცემის პირობის შესრულების ფაქტი. საზოგადოებამ აღნიშნული ფართების მიწოდება არ განიხილა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად.

ხელშეკრულების შინაარსის გათვალისწინებით, შემოწმებამ აღნიშნული ოპერაცია განიხილა ბარტერულ გარიგებად, სსკ-ის 161-ე მუხლის მე-7 ნაწილის „ა“ პუნქტის შესაბამისად, საზოგადოების მიერ 5000 კვ. მ საცხოვრებელი ფართის მიწოდება, იმ დროისთვის არსებული საბაზრო ფასით, გაიზარდა კომპანიის ერთობლივი შემოსავალი და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა.

შემმოწმებლების მიერ სრულად არ იქნა შესწავლილი მერიასთან გაფორმებული ხელშეკრულება და მასში მოცემული პირობები, კერძოდ: 2011 წლის 29 ივლისს კომპანიას და მერიას შორის გაფორმდა ხელშეკრულება „ქ. თბილისის თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების პირდაპირი მიყიდვის წესით ნასყიდობის შესახებ“. ხელშეკრულების პირველი მუხლით განსაზღვრულია გარიგების საგანი, რომლის თანახმად: „წინამდებარე ხელშეკრულებით საქართველოს კანონმდებლობის და ქ. თბილისის მთავრობის დადგენილებით დადგენილი პირობების შესაბამისად გამყიდველი გადასცემს მყიდველს შემდეგ უძრავ ქონებას: ქ----- ჩ-----

ის ქუჩასა და მდ. მ-----ს შორის არსებული 200000 კვ. მ. მიწას“. ამავე ხელშეკრულებით (მუხლის 2) განისაზღვრა ხელშეკრულების საგნის ღირებულება და გადახდის პირობები, რომლის მიხედვით ხელშეკრულების საგნის ღირებულება შეადგენს 200000 აშშ დოლარს, ხოლო ამავე მუხლის 2.2 პუნქტით: „მყიდველი ვალდებულია განახორციელოს პრივატიზების საგნის ღირებულების სრული ანაზღაურება პრივატიზების პირობების საქართველოს პრეზიდენტთან შეთანხმების მომენტიდან სამი თვის განმავლობაში“. თანხის გადახდის ვალდებულება კომპანიის მიერ შესრულებული იქნა ხელშეკრულებით განსაზღვრულ ვადებში. ასევე ხელშეკრულების მე-4 მუხლით განისაზღვრა მყიდველისათვის საკუთრების უფლების გადაცემა, კერძოდ: „გამყიდველი გადასცემს მყიდველს საკუთრების უფლებას მყიდველის მიერ ხელშეკრულების საგნის ღირებულების ანაზღაურების შემდეგ. საკუთრების უფლების გადაცემა ხორციელდება საკუთრების უფლების დამადასტურებელი მოწმობის გაცემის გზით და საჯარო რეესტრში საინვესტიციო ვალდებულებების მითითებით შემდგომი რეგისტრაციით“.

ხელშეკრულების ზემოაღნიშნული მუხლებიდან ნათლად ჩანს, რომ განხორციელდა კონკრეტული უძრავი ქონების ნასყიდობა პრივატიზაციის ფორმით და ნასყიდობის საგანში მყიდველმა გადაიხადა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საფასური და ამ ვალდებულების შესრულების შემდეგ საჯარო რეესტრში უძრავი ქონების რეგისტრაცია მოხდა კომპანიის სახელზე. რეესტრის ამონაწერით რაიმე სახის ვალდებულება კომპანიაზე არ ფიქსირდება ანუ საკუთრების უფლება რეესტრის ამონაწერის მიხედვით რაიმე ვალდებულებით არ არის დატვირთული.

რაც შეეხება საპრივატიზაციო პირობებს, ხელშეკრულებაში ეს ვალდებულებები გაწერილია მე- 5 მუხლში, რომელიც წარმოადგენს მხარის ნაკისრ ვალდებულებებს და არა გარიგების საგანს. ამ მუხლის მიხედვით მყიდველის ვალდებულებას წარმოადგენდა: ხელშეკრულების 5.1 მუხლის თანახმად, მყიდველის პირველ და უმთავრეს საინვესტიციო მოვალეობას წარმოადგენდა უძრავ ქონებაზე არანაკლებ 100000 კვადრატული მეტრი საცხოვრებელი ფართის მშენებლობა ხელშეკრულების საქ. პრეზიდენტის მიერ დამტკიცებიდან 5 წლის განმავლობაში. ხელშეკრულების 5.2 მუხლის თანახმად, მყიდველმა ასევე იკისრა უძრავ ქონებაზე არანაკლებ 50 მილიონი ფულადი თანხის ინვესტირება. ხელშეკრულების 5.3 მუხლის თანახმად, ზემოთ ნახსენები 50 მლნ აშშ დოლარის ოდენობის ინვესტიციიდან 10 მლნ აშშ დოლარის ინვესტიცია მყიდველს ნასყიდობის საგანზე უნდა განეხორციელებინა ხელშეკრულების საქ. პრეზიდენტის მიერ დამტკიცებიდან პირველი 2 წლის განმავლობაში. ამ მუხლით დადგენილი ერთ-ერთი და არა ერთადერთი შემადგენელი ნაწილი იყო 5000 კვ. მეტრი საცხოვრებელი ფართის ქ. თბილისის მერიისათვის საკუთრებაში გადაცემა. აღინიშნა, რომ ხელშეკრულების მიხედვით მყიდველის ვალდებულებები, რომელზეც შეიძლება გამყიდველს მოეხდინა პრივატიზების საგნის დატვირთვა ან კომპანიისათვის სანქციის დაკისრება

მთლიანად დაკავშირებული იყო კომპანიის საინვესტიციო ვალდებულებებთან ანუ ინვესტიციების ვალდებულებების შეუსრულებლობა კომპანიის მხრიდან იწვევდა კონკრეტულ შედეგს. რაც ნათლად მეტყველებს იმაზე, რომ 5000 კვ. მეტრი საცხოვრებელი ფართის ქ. თბილისის მერისათვის საკუთრებაში გადაცემა წარმოადგენდა კომპანიის ცალკე აღებულ ვალდებულებას და არანაირ კავშირში არ იყო ხელშეკრულებით განსაზღვრულ გარიგების საგანთან ან საინვესტიციო ვალდებულებასთან. საგადასახადო ორგანოს მიერ კომპანიის მიერ განხორციელებული გარიგების ბარტერად განხილვასთან დაკავშირებით აღინიშნა, რომ ბარტერად კვალიფიკაციისათვის უნდა კმაყოფილდებოდეს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ბარტერის ძირითადი პრინციპები, კერძოდ: სსკ-ის მე-2 თავში მოცემულია საგადასახადო კოდექსში გამოყენებული ტერმინები და ცნებები, რომლის მე-18 მუხლის მე-10 ნაწილი განსაზღვრავს ბარტერული ოპერაციის ცნებას „საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაცია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი თითოეული მხარისათვის ითვლება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით რეალიზაციად, ხოლო საქონლის/მომსახურების თითოეული მიმღებისათვის - საქონლის/მომსახურების იმავე საბაზრო ფასად შეძენად“. ამასთან, სსკ-ის 72-ე მუხლის პირველი ნაწილის დებულებიდან გამომდინარე ასეთი ოპერაციის დროს გამოწერილ პირველად საგადასახადო დოკუმენტში გადამხდელს უფლება აქვს მიწოდებული მომსახურების რეკვიზიტები ასახოს მისი ღირებულების, მათ შორის საქონლის ერთეულის ფასის მითითების გარეშე. აღნიშნული ნორმების შინაარსიდან გამომდინარე პირებს შორის საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) სამეურნეო ოპერაციები, შინაარსობრივად რომ ბარტერულ ოპერაციად დაკვალიფიცირდეს, აუცილებელია შემდეგი პირობების არსებობა: ა) პირი, საქონლის მიწოდებას უნდა ახორციელებდეს სხვა საქონლის სანაცვლოდ; ბ) საქონლის მიწოდება ერთი კონკრეტული (ბარტერის) ხელშეკრულების ფარგლებში უნდა ხორციელდებოდეს; გ) არ უნდა შეიცავდეს (თუნდაც ნაწილობრივად) ფულადი ანგარიშსწორების კომპონენტს.

აღნიშნული ნორმის შინაარსისა და ხელშეკრულების პირობებიდან გამომდინარე ყოველგვარ სამართლებრივ საფუძველს მოკლებულია კომპანიის მიერ გაფორმებული გარიგების ბარტერად კვალიფიცირება, რადგან კომპანიის მიერ უძრავ ქონებაში გადახდილი იქნა ხელშეკრულებით განსაზღვრული თანხა 200 ათასი აშშ დოლარი. აქტით შემმოწმებელმა ნასყიდობის ხელშეკრულება განიხილეს ბარტერად ანუ მოახდინეს ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა, რომლის უფლებამოსილება საგადასახადო ორგანოს გააჩნია საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით, რომლის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. ამ ნორმის გამოყენება იმ გარიგების მიმართ, რომლის მხარეს წარმოადგენს ადმინისტრაციული ორგანო ქ. თბილისის მერიის სახელით მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს, იმ

შემთხვევაში გამოდის, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ შეცდომაში შეიყვანა ინვესტორი, რითაც საბოლოო ჯამში ზიანი მიაღწა კომპანიას. ყოველივე ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე დამატებით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულება ექვემდებარება გაუქმებას.

ამასთან, საგადასახადო ორგანომ მოახდინა ადმინისტრაციულ ორგანოსთან (ქ. თბილისის მერია) დადებულ გარიგებაზე კვალიფიკაციის შეცვლა, შესაბამისად კომპანიის მიზანს არ წარმოადგენდა გადასახადებისგან თავის არიდება. საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი იძლევა კეთილსინდისიერი გადამხდელის განმარტებას, რომლის თანახმად: „საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით“. აღნიშნულის გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოს სანქციის დაკისრებაზე გადაწყვეტილების მიღებისას უნდა შეესწავლა ფაქტობრივი გარემოება და არ მოეხდინა კომპანიაზე სანქციის დაკისრება.

დავების განხილვის საბჭო: მხარეთა არგუმენტაციისა და წარმოდგენილი დოკუმენტაციის განხილვის შემდეგ საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი აღნიშნულ ნაწილში უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-7 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის თითოეული მხარისათვის დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება ამ მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად. ამავე კოდექსის მე-18 მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად, „საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაცია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი თითოეული მხარისათვის ითვლება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით რეალიზაციად, ხოლო საქონლის/მომსახურების თითოეული მიმღებისათვის – საქონლის/ მომსახურების იმავე საბაზრო ფასით შეძენად“. აუდიტის დეპარტამენტის 23.09.2015 წლის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, 2011 წლის 29 ივლისს შპს „ა-----სა“ (მყიდველი) და ქალაქ თბილისის მერიის ქონების მართვის სააგენტოს (გამყიდველი) შორის გაფორმდა ხელშეკრულება, რომლის საფუძველზე გამყიდველმა ქ. თბილისში ჩ-----ის ქუჩისა და მდინარე მ-----ის მიმდებარედ გადასცა 20 ჰა ფართობის მიწის ნაკვეთი მყიდველს 200000 აშშ დოლარად. ხელშეკრულების მიხედვით პრივატიზების პირობა წარმოადგენდა შემდეგს: მყიდველმა აიღო ვალდებულება აეშენებინა არანაკლებ 100000 კვ მ საცხოვრებელი ფართი, სადაც განახორციელებდა მინიმუმ 50 მლნ აშშ დოლარის ღირებულების ინვესტიციას, ამავდროულად აიღო ვალდებულება ახალაშენებულ საცხოვრებელ მიკრორაიონში 5000 კვ. მ საცხოვრებელი ფართის გამყიდველზე უსასყიდლოდ გადაცემის შესახებ. ზემოაღნიშნული ხელშეკრულების საფუძველზე 2013 წლის

30 ივლისსა და 2014 წლის 16 აპრილს, მყიდველსა და გამყიდველს შორის გაფორმდა უძრავი ქონების უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაცემის შესახებ ხელშეკრულებები, რომლის საფუძველზეც გამყიდველს (მერიას) საკუთრებაში გადაეცა ზემოხსენებული 5000კვ.მ ახალაშენებული საცხოვრებელი ფართი, რაც საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა საკუთრებად. ქ. თბილისის მთავრობის 2014 წლის 25 აპრილის №----- დადგენილებით დადასტურდა შპს „ა-----“ მიერ 2011 წლის 29 ივლისის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულების 5000კვმ საცხოვრებელი ფართის ქალაქ თბილისის თვითმმართველი ერთეულისათვის უსასყიდლოდ გადაცემის პირობების შესრულების ფაქტი. საზოგადოებამ აღნიშნული ფართების მიწოდება არ განიხილა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად.

ვინაიდან, გაფორმებული ხელშეკრულებით მყიდველის ვალდებულებად სხვა ვალდებულებებთან ერთად დაფიქსირებულია გამყიდველისთვის უძრავი ქონების გადაცემა, აღნიშნული ოპერაციის უძრავი ქონების და მიწის ბარტერად განხილვა და უძრავი ქონების საბაზრო ფასით მიწოდების დაბეგვრა შესაბამისობაშია მოქმედ კანონმდებლობასთან. ამასთანავე,

გათვალისწინებულ იქნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. საბჭომ მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე მიზანშეწონილია მომჩივანი გათავისუფლდეს სადავო საკითხის ნაწილში დარიცხული ჯარიმისგან.

2. არარეზიდენტისთვის გადახდილი მომსახურების თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრა;

ფაქტების აღწერა: აუდიტის დეპარტამენტის 23.09.2015 წლის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოებას მომსახურებას უწევენ არარეზიდენტი იურიდიული პირები, რომლებთან ანგარიშსწორებისას საზოგადოებას არ აქვს შესრულებული საგადასახადო აგენტის ვალდებულება. საზოგადოების წარმომადგენელთა განმარტებით აღნიშნული გამოწვეულია იმ გარემოებით, რომ ზემოაღნიშნული არარეზიდენტი პირების მარეგისტრირებელ ქვეყნებთან საქართველოს გაფორმებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულება, თუმცა ზოგიერთი კომპანიის რეზიდენტობის ცნობები საზოგადოებამ შემოწმებას ვერ წარმოუდგინა. შესაბამისად, ის ნაწილი, რომელზეც ვერ იქნა წარმოდგენილი რეზიდენტობის ცნობები, შემოწმების მიერ დაექვემდებარა წყაროსთან დაბეგვრას სსკ-ის 134-ე მუხლის შესაბამისად.

დავების განხილვის საბჭო: მხარეთა არგუმენტაციისა და წარმოდგენილი დოკუმენტაციის განხილვის შემდეგ საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი აღნიშნულ ნაწილში უნდა დარჩეს განუხილველი შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ მომჩივანი უარს აცხადებს დავის გაგრძელებაზე. მომჩივნის წარმომადგენელმა განაცხადა, რომ უარს აცხადებს არარეზიდენტის მიერ გაწეული მომსახურების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრის ნაწილში დავის გაგრძელებაზე, რაც დაადასტურა 11.01.2017 წლის განცხადებით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საჩივარი ამ ნაწილში უნდა დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში დავის სწორად გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობა აქვს დადგინდეს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობებით თვითმმართველი ერთეულისათვის საცხოვრებელი ფართის გადაცემის სამართლებრივი ბუნება, კერძოდ, უნდა დადგინდეს: განსახილველ შემთხვევაში „პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების შესახებ“ ხელშეკრულების საფუძველზე საცხოვრებელი ფართის თვითმმართველი ერთეულისათვის (გამყიდველი) გადაცემა (მიწოდება) წარმოადგენს საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემას ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის თუ ეს არის ამ ხელშეკრულების 5.4. მუხლით გათვალისწინებული სავალდებულო პირობის შესრულება ანუ საპრივატიზებო ობიექტის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით გადაცემის სანაცვლოდ, გამყიდველისათვის საკუთრებაში 5 000 (ხუთი ათასი) კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის მიწოდება.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 29 ივნისის კანონიერ ძალაში შესულ გადაწყვეტილებაზე (საქმე №3ბ/1394-15), სადაც სააპელაციო სასამართლომ განმარტა: „საგადასახადო კოდექსი (ძველი და მოქმედი რედაქცია) არ აკონკრეტებს იმ სამართლებრივი ურთიერთობის ხასიათს (ფორმატს), რის ფარგლებშიც სახელმწიფოსთვის მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა არ ითვლება დასაბეგრ ოპერაციად. ამ ნორმათა შინაარსის განმარტებისას მნიშვნელოვანია ორი მომენტი: 1) მომსახურების გაწევა ან/და საქონლის მიწოდება უნდა იყოს უსასყიდლო ხასიათის; 2) მისი მიმღები უნდა იყოს სახელმწიფო (ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანო); ტერმინი „უსასყიდლობა“ საგადასახადო მიზნებისთვის გაგებულ უნდა იქნეს მისი ეკონომიკური (ფინანსური) მნიშვნელობით და იმით, რომ სახელმწიფოსთვის საქონლის „უსასყიდლოდ“ გადაცემისას გადამცემი მხარე არ

იღებს არანაირ ფინანსურ (კომერციულ) სარგებელს და არ აქვს არანაირი ფინანსური ინტერესი, რის გამოც საგადასახადო კოდექსი მას ათავისუფლებს გარკვეული საგადასახადო ტვირთისგან. „უსასყიდლობა“ არ უნდა გავიგოთ, სამართლებრივი კატეგორიების გამოყენებით, მათ შორის იმის მტკიცებით, რომ სახელმწიფოსთვის უსასყიდლო გადაცემა აუცილებლად ცალმხრივი ხელშეკრულების არსებობის აუცილებლობას გულისხმობს“.

საქმის განმხილველმა სასამართლომ აღნიშნა, რომ გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის ცნება საგადასახადო კოდექსით არ არის განსაზღვრული და მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 521-ე მუხლზე (გაცვლა), რომლის პირველი ნაწილის თანახმად, გაცვლის ხელშეკრულებით მხარეებს ეკისრებათ ქონებაზე საკუთრების უფლების ურთიერთგადაცემა. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, გაცვლის ხელშეკრულების ყოველი მხარე ითვლება იმ ქონების გამყიდველად, რასაც ცვლის, და იმის მყიდველად, რასაც სანაცვლოდ იღებს, ხოლო ამავე კოდექსის 523-ე მუხლით გაცვლის ხელშეკრულების მიმართ გამოიყენება ნასყიდობის შესაბამისი წესები.

ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების შედეგად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ „ქალაქ თბილისის თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების შესახებ“ ხელშეკრულების 5.4. მუხლით გათვალისწინებული სავალდებულო პირობის შესრულებით ანუ საპრივატიზებო ობიექტის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით გადაცემის სანაცვლოდ, გამყიდველისათვის საკუთრებაში 5 000 (ხუთი ათასი) კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის გადაცემით განხორციელდა საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაცია.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 18.10. მუხლი და განმარტა, რომ საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაცია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი თითოეული მხარისათვის ითვლება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით რეალიზაციად, ხოლო საქონლის/მომსახურების თითოეული მიმღებისათვის – საქონლის/მომსახურების იმავე საბაზრო ფასით შეძენად.

სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრება და მიიჩნია, რომ ხელშეკრულების შინაარსიდან გამომდინარე „საპრივატიზებო ობიექტის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით გადაცემის სანაცვლოდ, გამყიდველისათვის საკუთრებაში საცხოვრებელი ფართის მიწოდების ბარტერულ გარიგებად განხილვა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161.7.„ა“ მუხლის საფუძველზე, იმ დროისათვის არსებული საბაზრო ფასით 5000 კვ. მ. საცხოვრებელი ფართის მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრა არის კანონშესაბამისი.

რაც შეეხება მხარის მოთხოვნას კომპანიის ბიზნეს ბარათიდან გაცმული

ხარჯების დირექტორზე გაცემულ ხელფასად განხილვის ნაწილში, პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქმის მასალებით არ დადასტურდა და წინამდებარე დავის განხილვისას მოსარჩელის მიერ ვერ იქნა წარდგენილი დამატებით რაიმე მტკიცებულება, რომლითაც დოკუმენტურად დადასტურდებოდა, რომ შპს „ა-----“ დირექტორის ბიზნეს ბარათიდან გაცემული ხარჯები, წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 8.33 მუხლით დადგენილ წარმომადგენლობითი ხარჯს.

6. შპს „ა-----ს“ სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 აგვისტოს გადაწყვეტილების გაუქმება.

6.1. შპს „ა-----ს“ სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორის განმარტებით, შემმოწმებელის მიერ სრულად არ იქნა შესწავლილი მერიასთან გაფორმებული ხელშეკრულება და მასში მოცემული პირობები. ხელშეკრულების მუხლებიდან ნათლად ჩანს, რომ განხორციელდა კონკრეტული უძრავი ქონების ნასყიდობა პრივატიზაციის ფორმით და ნასყიდობის საგანში მყიდველმა გადაიხადა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საფასური და ამ ვალდებულების შესრულების შემდეგ საჯარო რეესტრში უძრავი ქონების რეგისტრაცია მოხდა კომპანიის სახელზე. საჯარო რეესტრის ამონაწერის თანახმად, საკუთრების უფლება რაიმე ვალდებულებით არ არის დატვირთული.

რაც შეეხება საპრივატიზაციო პირობებს, ხელშეკრულებაში ეს ვალდებულებები გაწერილია და წარმოადგენს მხარის ნაკისრ ვალდებულებებს და არა გარიგების საგანს.

ხელშეკრულების მიხედვით, მყიდველის ვალდებულებები, რომელზეც შეიძლება გამყიდველს მოეხდინა პრივატიზების საგნის დატვირთვა ან კომპანიისთვის სანქციების დაკისრება, მთლიანად დაკავშირებული იყო კომპანიის საინვენსტიციო ვალდებულებებთან, ანუ ინვენსტიციების ვალდებულებების შეუსრულებლობა კომპანიის მხრიდან იწვევდა კონკრეტულ შედეგს, რაც ნათლად მეტყველებს, რომ 5,000 (ხუთი ათასი) კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის ქ. თბილისის მერიისთვის საკუთრებაში გადაცემა არ წარმოადგენდა კომპანიის ცალკე აღებულ ვალდებულებას და არანაირ კავშირში არ იყო ხელშეკრულებით განსაზღვრულ გარიგების საგანთან ან საინვენსტიციო ვალდებულებასთან.

აპელანტს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ შეცდომაში შეიყვანა ინვენსტორი, რომლის გამოც ზიანი მიაღება კომპანიას. ამასთან, ხელშეკრულების შინაარსის გათვალისწინებით, მისი კვალიფიკაციის შეცვლის წინაპირობები არ არსებობდა და საგადასახადო ორგანოს არ ჰქონდა

უფლებამოსილება შეეცვალა კვალიფიკაცია აღნიშნული ხელშეკრულებისთვის და ერთ-ერთი ვალდებულების გამო ის ერთ მთლიანობაში ბარტერულ ოპერაციად განეხილა, რაც იმას ნიშნავს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან სათანადოდ არ მომხდარა ხელშეკრულების შესწავლა.

აპელანტის განმარტებით, ადგილი აქვს შერეული ტიპის სახელშეკრულებო ურთიერთობებს, ხელშეკრულების ცალკეული ელემენტების განმარტებისთვის კი აუცილებელია მთლიანი ხელშეკრულების შინაარსი იყოს გააზრებული. ხოლო, განსახილველ შემთხვევაში ხელშეკრულების სათანადო შესწავლას ადგილი არ ჰქონია.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის განმარტებით, ხელშეკრულების გაფორმების მომენტში მერია არ იყო სამართლებრივად უფლებამოსილი განეხორციელებინა ბარტერული გაცვლა და აღნიშნავს, რომ ხელშეკრულების გაფორმების პერიოდში 2011 წლის 29 ივლისისთვის, სახელმწიფო ქონების შესახებ საქართველოს კანონის მოქმედი ნორმებით, ქონების გადაცემის უფლება გააჩნდა მხოლოდ სამინისტროს, ხოლო 2012 წელს კანონში განხორციელებული ცვლილებების შედეგად, ქონების გადაცემის უფლება ჰქონდა ქონების მმართველს და არა მხოლოდ სამინისტროს.

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

7.1. 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:

პალატა ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მეორე მუხლზე, რომლის მეორე ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43.4. მუხლის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61.1. მუხლის თანახმად, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი.

7.2. პალატა დადგენილად მიაჩნევს, რომ: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 02 სექტემბრის №---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „ა-----“ (ს/ნ 4-----) საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. 2015 წლის 23 სექტემბერს შედგა შპს „ა-----“ საგადასახადო შემოწმების აქტი. საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე 2015 წლის 28 სექტემბერს გამოიცა ბრძანება №---- და 2015 წლის 29 სექტემბრის საგადასახადო მოთხოვნა №-----;

ასევე დადგენილია, რომ მოსარჩელე შპს „ა-----“ (ს/ნ 4-----) გადასახდელად დაერიცხა: სულ 1573136.09 ლარი (ძირითადი: 619225 ლარი, ჯარიმა 952047 ლარი, საურავი 1864.09 ლარი).

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 28 სექტემბრის N---- ბრძანება და ამავე დეპარტამენტის 2015 წლის 29 სექტემბრის საგადასახადო მოთხოვნა №-----, მოსარჩელე შპს „ა-----მ“ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში და მოითხოვა მათი ბათილად ცნობა. (1) არ დაეთანხმა თბილისის მუნიციპალიტეტთან გაფორმებული უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულების ბარტერად კვალიფიკაციის შედეგად დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდას. 2) სსკ-ის 269.7. მუხლის გათვალისწინებით მოითხოვა 2014 წლის ივლისის თვის უკუდაბეგვრის დღგ-ის დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის დარიცხული ჯარიმის პატიება; 3) არ დაეთანხმა აზარბაიჯანის არარეზიდენტ კომპანიაზე გადახდილი მომსახურების თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას, რადგან აზერბაიჯანის რესპუბლიკასა და საქართველოს შორის დადებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალსა და ქონებაზე გადასახადის გადაუხდელობაზე აღკვეთის შესახებ ხელშეკრულება; 4) არ დაეთანხმა კომპანიის ბიზნეს ბართიდან გაწეული ხარჯების დირექტორზე გაცემულ ხელფასად განხილვას.)

როგორც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 ნოემბრის N---- ბრძანებით დგინდება (შპს „ა-----ს“ (ს/ნ 4-----) საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ), 1) შპს „ა-----ს“ (ს/ნ 4-----) საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; 2) საგადასახადო კოდექსის 269.7. მუხლის შესაბამისად, შპს „ა-----“ გათავისუფლდა 2014 წლის ივლისის თვის უკუდაბეგვრის დღგ-ის დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის სსკ-ის 275.2. მუხლის მიხედვით დარიცხული სანქციისაგან; 3) გადასახადის

გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს რეზიდენტობის ცნობა, რომლის მიხედვითაც დასტურდება, რომ გაწეული მომსახურებისათვის თანხები გადახდილია იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირების მიმართ, რომელთანაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება. თავის მხრივ აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლოს წარმოდგენილი ინფორმაცია და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება); 4) დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე შესაბამისი კორექტირების განხორციელება. 5) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

პალატას დადგენილად მიაჩნია, რომ 2015 წლის 22 დეკემბერს შპს „ა-----მ“ საჩივარი წარადგინა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში და მოითხოვა: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 28 სექტემბრის N----- ბრძანების და 2015 წლის 29 სექტემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, აგრეთვე შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 ნოემბრის N----- ბრძანების ბათილად ცნობა საჩივრის არ დაკმაყოფილების ნაწილში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 11 იანვრის (საჩივარი N-----) გადაწყვეტილებით, 1) საჩივარი არარეზიდენტისათვის გადახდილი მომსახურების თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრის ნაწილში დარჩა განუხილველი; 2) საჩივარი თბილისის მერიისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული ფართების ბარტერული ოპერაციის ფარგლებში მიწოდებულად ჩათვლის ნაწილში დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: 3) ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 18.11.2015 წლის N----- ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენტის 29.09.2015 წლის N----- საგადასახადო მოთხოვნა; 4) დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს უზრუნველყო დარიცხული ჯარიმის კორექტირება ამ გადაწყვეტილების შესაბამისად; 5) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

7.3. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 18.1. მუხლზე, რომლის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, თუ ამ კოდექსით საბაზრო ფასის ან სხვა ღირებულების გამოყენება არ არის გათვალისწინებული. ამ ნორმის მე-10 ნაწილის მიხედვით, საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაცია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი თითოეული მხარისათვის ითვლება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით რეალიზაციად, ხოლო

საქონლის/მომსახურების თითოეული მიმღებისათვის – საქონლის/მომსახურების იმავე საბაზრო ფასით შეძენად.

ამავე კოდექსის 73-ე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, ბარტერული ოპერაციის ღირებულების შემცირებულად ჩვენებისას საგადასახადო ორგანო ახორციელებს დაბეგვრის ობიექტის კორექტირებას საბაზრო ფასებით და გადასახადის ხელახალ გამოანგარიშებას საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის განსაზღვრული სანქციების გათვალისწინებით. ამ ნორმის მე-9 ნაწილის მიხედვით, 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.

ამ კოდექსის 102.1., „ა“ მუხლის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები. ამ კოდექსის 161.1. „ა“ მუხლის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. ამ ნორმის მე-2., „ა“ ნაწილის მიხედვით, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე: ა) თუ დღგ-ის გადამხდელი დასაბეგრი ოპერაციის სანაცვლოდ იღებს ან უფლება აქვს, მიიღოს საქონელი/მომსახურება, ხოლო ამავე მუხლის 7., „ა“ ნაწილის შესაბამისად, საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის თითოეული მხარისათვის: ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება ამ მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

პალატას დადგენილად მიაჩნია, რომ 2011 წლის 29 ივლისს, ქ. თბილისში, ქ. თბილისის მერიის სსიპ ქონების მართვის სააგენტოსა („გამყიდველი“) და შპს „ა- -----ს“ ს/ნ 4----- („მყიდველი“) შორის დაიდო ხელშეკრულება „ქალაქ თბილისის თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების შესახებ“. ხელშეკრულების საგანი: „გამყიდველი“ გადასცემს „მყიდველს“ ქ. თბილისში ჩ-----ის ქუჩისა და მდინარე მ-----ს შორის არსებულ 200 000კვ.მ. ფართის მიწის ნაკვეთს (ს/კ 0-----) (მუხლი 1.1.). ხელშეკრულების მე-2 მუხლით განისაზღვრა ხელშეკრულების საგნის ღირებულება და გადახდის პირობები (200 000 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარში), ხოლო ხელშეკრულების მე-5 მუხლით განისაზღვრა პრივატიზების პირობები, მათ

შორის სავალდებულო პირობად მიეთითა: არანაკლებ 100 000 კვ.მ. ფართობის საცხოვრებელი ფართის მშენებლობა და დასრულება და ინვესტიციის (არანაკლებ 50 000 000 აშშ დოლარი) განხორციელება (5.2. მუხლი); ამასთან, ხელშეკრულების 5.4. მუხლით დადგენილი იქნა, რომ „წინამდებარე ხელშეკრულების პირობების ფარგლებში მყიდველი ვალდებულია უსასყიდლოდ გადასცეს გამყიდველს საკუთრებაში 5 000 (ხუთი ათასი) კვ.მ. საცხოვრებელი ფართი აშენებულ საცხოვრებელ მიკრორაიონში გრაფიკის შესაბამისად."

სააპელაციო სასამართლო ასევე განმარტავს: „სახელმწიფო ქონების შესახებ" საქართველოს კანონით დადგენილია სახელმწიფო ან თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების პრივატიზების ფორმებით - ა) ელექტრონული ან/და საჯარო აუქციონი; ბ) პირდაპირი მიყიდვა; გ) პირდაპირი მიყიდვა კონკურენტული შერჩევის საფუძველზე - ფიზიკური ან იურიდიული პირების ან მათი გაერთიანებების მიერ საკუთრების უფლების შეძენის წესი.

პალატას დადგენილად მიაჩნია, რომ 2011 წლის 29 ივლისს, ქ. თბილისის მერიის სსიპ ქონების მართვის სააგენტოსა („გამყიდველი") და შპს „ა-----" ს/ნ 4-- ----- („მყიდველი") შორის დაიდო ხელშეკრულება „ქალაქ თბილისის თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების შესახებ". ხელშეკრულების მიხედვით, მყიდველმა მხარემ აიღო ვალდებულება, რომ საპრივატიზებო ობიექტის მისთვის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით გადაცემის სანაცვლოდ, სრულად და კეთილსინდისიერად შეასრულებს სახელმწიფო ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზებისათვის დადგენილ სავალდებულო პირობას (პირობები), კერძოდ: ა) გადაიხდის საპრივატიზებო უძრავი ქონების ღირებულებას (200 000 აშშ დოლარი); ბ) ეტაპობრივად განახორციელებს ინვესტიციას (არანაკლებ 50 000 000 აშშ დოლარი); გ) გამყიდველს (ქ. თბილისის თვითმმართველი ერთეული) უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაცემს (მიაწოდებს) 5000 (ხუთი ათასი) კვ.მ. საცხოვრებელ ფართს.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად მიუთითა ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომ მხარეთა განმარტებით, სადავო არ არის და ქ. თბილისის მთავრობის 2014 წლის 25 აპრილის №----- დადგენილებით დასტურდება შპს „ა-----" მიერ 2011 წლის 29 ივლისის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულების - 5000 კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის ქალაქ თბილისის თვითმმართველი ერთეულისათვის უსასყიდლოდ გადაცემის (მიწოდების) პირობის შესრულების ფაქტი.

7.4. პალატა ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168.4. „ი" მუხლზე, რომლის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ან/და

მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა.

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება და იზიარებს საქალაქო სასამართლოს შემდეგ მსჯელობას: დავის სწორად გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობა აქვს დადგინდეს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობებით თვითმმართველი ერთეულისათვის საცხოვრებელი ფართის გადაცემის სამართლებრივი ბუნება, კერძოდ, უნდა დადგინდეს: განსახილველ შემთხვევაში „პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების შესახებ“ ხელშეკრულების საფუძველზე საცხოვრებელი ფართის თვითმმართველი ერთეულისათვის (გამყიდველი) გადაცემა (მიწოდება) წარმოადგენს საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემას ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის თუ ეს არის ამ ხელშეკრულების 5.4. მუხლის გათვალისწინებული სავალდებულო პირობის შესრულება ანუ საპრივატიზებო ობიექტის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით გადაცემის სანაცვლოდ, გამყიდველისათვის საკუთრებაში 5 000 (ხუთი ათასი) კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის მიწოდება.

სასამართლომ მართებულად გაამახვილა ყურადღება თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 29 ივნისის კანონიერ ძალაში შესულ გადაწყვეტილებაზე (საქმე №3ბ/1394-15), სადაც სააპელაციო სასამართლომ განმარტა: „საგადასახადო კოდექსი (ძველი და მოქმედი რედაქცია) არ აკონკრეტებს იმ სამართლებრივი ურთიერთობის ხასიათს (ფორმატს), რის ფარგლებშიც სახელმწიფოსთვის მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა არ ითვლება დასაბეგრ ოპერაციად. ამ ნორმათა შინაარსის განმარტებისას მნიშვნელოვანია ორი მომენტი: 1) მომსახურების გაწევა ან/და საქონლის მიწოდება უნდა იყოს უსასყიდლო ხასიათის; 2) მისი მიმღები უნდა იყოს სახელმწიფო (ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანო); ტერმინი „უსასყიდლობა“ საგადასახადო მიზნებისთვის გაგებულ უნდა იქნეს მისი ეკონომიკური (ფინანსური) მნიშვნელობით და იმით, რომ სახელმწიფოსთვის საქონლის „უსასყიდლოდ“ გადაცემისას გადამცემი მხარე არ იღებს არანაირ ფინანსურ (კომერციულ) სარგებელს და არ აქვს არანაირი ფინანსური ინტერესი, რის გამოც საგადასახადო კოდექსი მას ათავისუფლებს გარკვეული საგადასახადო ტვირთისგან. „უსასყიდლობა“ არ უნდა გავიგოთ, სამართლებრივი კატეგორიების გამოყენებით, მათ შორის იმის მტკიცებით, რომ სახელმწიფოსთვის უსასყიდლო გადაცემა აუცილებლად ცალმხრივი ხელშეკრულების არსებობის აუცილებლობას გულისხმობს“.

7.5. პალატა მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 65.2. მუხლზე, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული ხელშეკრულების დადებისას გამოიყენება ამ კოდექსის ნორმები და საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებული დამატებითი მოთხოვნები ხელშეკრულებათა შესახებ.

პალატა ასევე აღნიშნავს, რომ გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის ცნება საგადასახადო კოდექსით არ არის განსაზღვრული და მიუთითებს

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 521-ე მუხლზე (გაცვლა), რომლის პირველი ნაწილის თანახმად, გაცვლის ხელშეკრულებით მხარეებს ეკისრებათ ქონებაზე საკუთრების უფლების ურთიერთგადაცემა. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, გაცვლის ხელშეკრულების ყოველი მხარე ითვლება იმ ქონების გამყიდველად, რასაც ცვლის, და იმის მყიდველად, რასაც სანაცვლოდ იღებს, ხოლო ამავე კოდექსის 523-ე მუხლით გაცვლის ხელშეკრულების მიმართ გამოიყენება ნასყიდობის შესაბამისი წესები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2.6. მუხლის მიხედვით, საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული საქართველოს კანონმდებლობის ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის კანონმდებლობაში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

საქალაქო სასამართლომ მართებულიად მიიჩნია, რომ „ქალაქ თბილისის თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების შესახებ“ ხელშეკრულების 5.4. მუხლით გათვალისწინებული სავალდებულო პირობის შესრულებით ანუ საპრივატიზებო ობიექტის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით გადაცემის სანაცვლოდ, გამყიდველისათვის საკუთრებაში 5 000 (ხუთი ათასი) კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის გადაცემით განხორციელდა საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაცია.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 18.10. მუხლის საფუძველზე საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაცია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი თითოეული მხარისათვის ითვლება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით რეალიზაციად, ხოლო საქონლის/მომსახურების თითოეული მიმღებისათვის – საქონლის/ მომსახურების იმავე საბაზრო ფასით შეძენად.

საქალაქო სასამართლომ მართებულიად გაიზიარა მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრება აღნიშნულზე და მართებულიად მიიჩნია, რომ ხელშეკრულების შინაარსიდან გამომდინარე „საპრივატიზებო ობიექტის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით გადაცემის სანაცვლოდ, გამყიდველისათვის საკუთრებაში საცხოვრებელი ფართის მიწოდების ბარტერულ გარიგებად განხილვა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161.7.„ა“ მუხლის საფუძველზე, იმ დროისათვის არსებული საბაზრო ფასით 5000 კვ. მ. საცხოვრებელი ფართის მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრა არის კანონშესაბამისი.

აქვე, სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს აპელანტის მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ სახეზეა სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებული ჩუქება, კერძოდ შეწირულობა (528-ე მუხლი); პალატა განმარტავს, რომ ჩუქებისათვის დამახასიათებელია მისი უსასყიდლო ხასიათი და ცალმხრივობა, როგორც ხელშეკრულებისა, ხოლო მოცემულ შემთხვევაში, აპელანტმა 5000 კვ.მ. ფართის

მერიისათვის გადაცემის სანაცვლოდ სიმბოლურ ფასად (1 კვ.მ. - 1აშშ დოლარი) მიიღო 20 ჰა მიწის ნაკვეთი. ამდენად, სახეზე არ არის ჩუქების ხელშეკრულებისათვის დამახასიათებელი უსასყიდლობა და ცალმხრივობა, რაც გამორიცხავს სააპელაციო სასამართლოს მიერ აპელანტის პოზიციის გაზიარების შესაძლებლობას.

პალატა ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 8.33 მუხლზე, რომლის თანახმად, წარმომადგენლობითი ხარჯი არის პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯი, რომელიც მოიცავს: ა) პირის სახელით გამართული ღონისძიებებისათვის (პრეზენტაციები, მიღებები) გათვალისწინებულ (წვენები, მინერალური წყლები, გამაგრებელი სასმელები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი, ბანკეტი) ხარჯებს; ბ) საქესკურსიო და კულტურულ-სანახაობითი ღონისძიებების ხარჯებს; გ) სუვენირების შეძენის ხარჯებს; დ) სტუმრების მომსახურების უზრუნველყოფის ხარჯებს, მათ შორის: დ.ა) საკონსულო მომსახურების (ვიზების გაფორმება, ვადის გაგრძელება) ხარჯებს; დ.ბ) აეროპორტში დახვედრისა და გაცილების (VIP-დარბაზის მომსახურება) ხარჯებს; დ.გ) სატრანსპორტო მომსახურების ხარჯებს; დ.დ) სასტუმრო მომსახურების (ადგილების დაჯავშნა, ცხოვრების ღირებულება) ხარჯებს; დ.ე) მიღებებისა და წვეულებებისათვის გათვალისწინებულ (წვენები, მინერალური წყლები, გამაგრებელი სასმელები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი, ბანკეტი) ხარჯებს. ამ კოდექსის 72.1. მუხლით, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი არის წერილობითი დოკუმენტი, რომლითაც შესაძლებელია სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა იდენტიფიცირება, აქვს თარიღი და მოიცავს მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების ჩამონათვალსა და ღირებულებას. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციაზე გამოწერილ პირველად საგადასახადო დოკუმენტში საქონლის ღირებულების (მათ შორის, საქონლის ერთეულის ფასის) მითითება სავალდებულო არ არის.

ამავე კოდექსის 101.1. მუხლის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. ამ ნორმის 3.,„ბ“ ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალში არ შედის: ბ) წარმომადგენლობითი ხარჯების ანაზღაურება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105.1. მუხლის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

ამავე კოდექსის 136.1. მუხლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, თუ ამ თავით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, გადასახადის გადამხდელი შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად იყენებს საკასო ან დარიცხვის მეთოდს, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად აღნიშნა, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდება, ამასთან, მოსარჩელის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი დამატებით რაიმე მტკიცება, რომლითაც დოკუმენტურად დადასტურდებოდა, რომ შპს „ა-----“ დირექტიორის ბიზნეს ბარათიდან გაცემული ხარჯები, წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 8.33 მუხლით დადგენილ წარმომადგენლობითი ხარჯს.

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის დასკვნებს განსახილველ საკითხთან დაკავშირებით და აღნიშნავს, რომ ბიზნეს ბარათიდან გაცემული ხარჯების დირექტორზე გაცემულ ხელფასად დაკვალიფიცირება არის კანონშესაბამისი.

პალატა აღნიშნავს, რომ მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტს აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ - სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. განსახილველ შემთხვევაში კი, ვერც პირველი ინსტანციის სასამართლოში და ვერც საქმის სააპელაციო სასამართლოში განხილვის დროს მხარის მიერ ვერ იქნა უზრუნველყოფილი მის მიერ მითითებული ფაქტობრივი გარემოების დამადასტურებელი დოკუმენტების წარმოდგენა.

პალატა განმარტავს, რომ ფაქტის დადგენა უნდა მოხდეს კანონით დადგენილი წესით, სათანადო მტკიცებულებების საფუძველზე. კერძოდ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად.

პალატა მიუთითებს შემდეგს: სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

ამრიგად, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

ამდენად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტის 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 24 აგვისტოს 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 13 ნოემბერს შპს "ა-----ს" სააპელაციო საჩივარზე შ-----თ-----ის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 7 000 (შვიდი ათასი) ლარი უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

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. შპს „ა-----ს“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 აგვისტოს გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი შპს „ა-----ს“ მიერ სააპელაციო საჩივარზე 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 გეჭაძე -

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -