



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა **საქართველოს სახელით**

31 მაისი 2018 წელი
თბილისი

შესავალი ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგია

მოსამართლე: ლეილა მამულაშვილი
სხდომის მდივანი: თამარ ბარნოვი

მოსარჩელე: დ----- კ-----ე (3/5 0-----);

წარმომადგენელი: დ-----;

მოპასუხე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

წარმომადგენელი: გ-----;

მოპასუხე: სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი: მ-----;

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ბათილად ცნობა;

აღწერილობითი ნაწილი:

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან
არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის

გადაწყვეტილება (საჩივარი №-----;

- 1.2. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 01 ივნისის ბრძანება №-----
- 1.3. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა №-----
- 1.4. ბათილად იქნეს ცნობილი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის №----- ბრძანება;
- 1.5. ბათილად იქნეს ცნობილი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 21 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

2. მოპასუხის პოზიცია:

2.1. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებმა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელსა და სასამართლო სხდომაზე სარჩელი არ ცნეს და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

2.2. მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელსა და სასამართლო სხდომაზე სარჩელი არ სცნო და მოითხოვა არ დაკმაყოფილდეს სარჩელი უსაფუძვლოების გამო.

3. ფაქტობრივი გარემოებები:

3.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 17.12.2015 წლის №----- ბრძანების დაინიშნა ფ/პ „დ----- კ-----ეს“ (პ/ნ 0-----) საქმიანობის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმება 2010 წლის საანგარიშო პერიოდში შპს „ი-----ის“ (ს/ნ 2-----) კაპიტალში შეტანილი შენობა-ნაგებობების კუთხით წარმოქმნილი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით.

3.2. შემოწმების შედეგებზე 21.12.2015 წელს შეადგა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის „ფ/პ „დ----- კ-----ეს“ (ს/ნ 0-----) საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად: „შპს „ი-----ის“ “ (ს/ნ 2-----) მიერ წარდგენილი ინფორმაციით ფიქსირდება, რომ 2010 წლის საანგარიშო პერიოდში დამფუძნებლებს - დ----- კ-----ესა (პ/ნ 0-----) და ნ----- კ-----ეს (პ/ნ 0-----) საწარმოს კაპიტალში შეტანილი აქვთ შენობა-ნაგებობა 2 036 000 ლარად, თუმცა შესაბამის პერიოდში აღნიშნულ ოპერაციაზე არ არსებობს პარტნიორთა გადაწყვეტილების დოკუმენტი. ამასთან, აღნიშნული კაპიტალი (შენობის სახით) 2010 წლიდან 2012 წლამდე მცირდება საზოგადოების დამფუძნებლების მიერ საწარმოდან ნაღდი ფულის გატანით. აუდიტორის

შეფასებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, აღნიშნული ოპერაციის ფორმის და შინაარსის გათვალისწინებით, ვინაიდან ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს - შემოწმების შედეგად დამფუძნებელი ფიზიკური პირის მიერ საზოგადოების კაპიტალის შენობის სახით შევსება და შემდგომ მისი შემცირება ფულის გატანის გზით, დაკვალიფიცირდა ფიზიკური პირის მიერ შენობა-ნაგებობის რეალიზაციად. აღნიშნულის გათვალისწინებით, შემოწმების მიერ, 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის შესაბამისად, განისაზღვრა ფ/პ დ---- კ-----ეს 2010 წლის ერთობლივი შემოსავალი და შეადგინა 1 018 000 ლარი.

ამასთან, 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის საფუძველზე, განისაზღვრა, რომ აღნიშნული წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას. შესაბამისად, შემოწმების შედეგად განისაზღვრა ფ/პ დ--- -- კ-----ის 2010 წლის საანგარიშო პერიოდის დღგ-ის 18%-ით დასაბეგრი ბრუნვა - 1 018 000 ლარი და დაიბეგრა კუთვნილი გადასახადით.

- სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოდან შემოწმების პროცესში გამოთხოვილი ინფორმაციის საფუძველზე გაირკვა, რომ დ---- კ-----ესა (პ/ნ 0-----) და ნ----- კ-----ეს (პ/ნ 0-----) შპს „ი-----ისთვის“ გადაცემული მიწა და შენობა-ნაგებობა 2010 წლის 16 მარტს ნაყიდი ჰქონდათ დ----- ---ისგან 104 100 ლარად. შემოწმების შედეგად განისაზღვრა 2010 წელს დ---- კ-----ის მიერ მიწისა და შენობა-ნაგებობის რეალიზაციით მიღებული შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯი და შეადგინა 52 050 ლარი, რომელიც გამოიქვითა შესაბამისი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან.

- შემოწმების შედეგად განისაზღვრა 2010 წელს ფ/პ დ---- კ-----ეს (პ/ნ 0-----) მიერ მიწისა და შენობა-ნაგებობების რეალიზაციით მიღებულ შემოსავლის მიღების დაკავშირებული ხარჯები - 52050 ლარი, რაც გამოიქვითა შესაბამისი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 17.12.2015 წლის ბრძანება №----- (იხ. ს. ფ. 95);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 21.12.2015 წლის საგადასახადო შემოწმების აქტი. (იხ. ს. ფ. 77-94).

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის №----- ბრძანების („გადასახადების /გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“) თანახმად, ფიზიკური პირი „დ---- კ-----ე“-ს (ს/ნ 0-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 615545 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 376430 ლარი, ჯარიმა 239115 ლარი. ფიზიკური პირი „დ---- კ-----ე“-ს (ს/ნ 0-----) დაერიცხა

მიმდინარე გადასახდელები 193190 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 193190 ლარით. დასარიცხი/შესამცირებელი გადასახადები/გადასახდელები ფიზიკური პირი „დ----- კ-----ე“-ს (ს/ნ 0-----) პირადი აღრიცხვის ბარათზე აისახა ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადახდის ვადების მიხედვით.

საფუძველი: პირი „დ----- კ-----ე“-ს (ს/ნ 0-----) კამერალური საგადასახადო შემოწმების 2015 წლის 21 დეკემბრის აქტი.

3.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, დ----- კ-----ეს (ს/ნ 0-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №-----, თარიღი 22.12.2015. გადასახდელად დაერიცხა: **დღგ** ძირითადი: 183240 ლარი, ჯარიმა 142520, საურავი 243321.46, სულ 569081.46 ლარი. **საშემოსავლო გადასახადი:** ძირითადი: 193190 ლარი, ჯარიმა 96595 ლარი, საურავი 239383.22 ლარი, სულ 529168.22 ლარი. სულ: ძირითადი: 376430 ლარი, ჯარიმა 239115 ლარი, საურავი 482704.68 ლარი, სულ 1 098249.68 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 22.12.2015 წლის ბრძანება N---- (იხ.ს.ფ. 76);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 22.12.2015 წლის საგადასახადო მოთხოვნა №----- (იხ. ს.ფ. 75)

3.5. დ----- კ-----ემ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

1) მომჩივანი არ დაეთანხმა საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით გატანილი თანხების ქონების რეალიზაციად გადაკვალიფიცირებას, შესაბამისად, საშემოსავლო გადასახადითა და დღგ-ით დაბეგვრას.

2) მომჩივანმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, მოითხოვა სანქციისაგან გათავისუფლება.

3.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 01 ივნისის №----- ბრძანებით (ფ/პ „დ----- კ-----ე“-ს(ს/ნ 0-----) საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ) თანახმად: 1) ფ/პ „დ----- კ-----ე“-ს(ს/ნ 0-----) საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. 2) გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით საწარმოებისათვის აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხით განსაზღვრულ სახელმწიფო საწარმოსთან გაფორმებული

ხელშეკრულება ექსპერტიზის დანიშვნის შესახებ, რომლითაც განისაზღვრებოდა გადასახადის გადამხდელის მიერ კაპიტალში შეტანილ შენობა-ნაგებობაზე გაწეული დანახარჯები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, შეისწავლოს გადამხდელის მიერ წარდგენილი ხელშეკრულების საფუძველზე მომზადებული ექსპერტიზის დასკვნა და შესწავლის შედეგებიდან გამომდინარე, მიწოდებული უძრავი ქონების ნამეტი შემოსავლის განსაზღვრის მიზნით, გაითვალისწინოს ექსპერტიზის დასკვნით დადგენილი დანახარჯების 75%, შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 2 თებერვლის №1162 ბრძანებით დამტკიცებული №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს შესაბამისად და აღნიშნულის გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განხორციელოს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). 3) ფ/კ დ----- კ-----ე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გათავისუფლდა 2015 წლის 22 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნით, დღგ-ის ნაწილში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით დაკისრებული ჯარიმისაგან. 4) ამ ბრძანების მე-2 და მე-3 პუნქტების შესრულების შედეგების გათვალისწინებით, განხორციელდეს გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათის კორექტირება. 5) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საჩივარი (იხ.ს.ფ. 71-74);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 01.06.2016 წლის ბრძანება №----- (იხ.ს.ფ. 67-70).

3.7. 16.06.2016 წელს მოსარჩელე დ----- კ-----ემ (პ/ნ 0-----) წარადგინა საჩივარი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში.

3.8. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილებით (საჩივარი №-----, 1) საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; 2) ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 01.06.2016 წლის №----- ბრძანება; 3) ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 22.12.2015 წლის №----- საგადასახადო მოთხოვნა; 4) აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დარიცხული ჯარიმისა და საურავის კორექტირება (შემცირება) ამ გადაწყვეტილების შესაბამისად; 5) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილებაში მიუთითა:

მომჩივანი: დ----- კ-----ე (ს/ნ 0-----); **შემმოწმებელი:** აუდიტის დეპარტამენტი.

დავის საგანი:

- 1) საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით გატანილი თანხების ქონების რეალიზაციად გადაკვალიფიცირება;
- 2) ჯარიმა-საურავები;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება:

- 1) აუდიტის დეპარტამენტის 22.12.2015 წლის N----- ბრძანება;
 - 2) აუდიტის დეპარტამენტის 22.12.2015 წლის N----- საგადასახადო მოთხოვნა;
 - 3) შემოსავლების სამსახურის 01.06.2016 წლის N----- ბრძანება.
- დარიცხული თანხა - 1098249 ლარი, მათ შორის დღგ- 569081,46 ლარი, (ძირითადი -183 240 , ჯარიმა - 142 520, საურავი- 243 321,46); საშემოსავლო გადასახადი - 529 168 ლარი (ძირითადი - 193190. ჯარიმა - 96595, საურავი - 239383).

I საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით გატანილი თანხების ქონების რეალიზაციად გადაკვალიფიცირება;

დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი ამ ნაწილში არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73.9. მუხლით, 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. 2011 წლის 01 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 20.1. მუხლით, საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისთვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ. ამავე კოდექსის 173.3. მუხლით, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული ყველა შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან. საგადასახადო კოდექსის 210.1. მუხლით, აქტივების მიწოდებისას მიღებული მოგება არის დადებითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის, რომელიც განისაზღვრება ამ კოდექსის 211-ე მუხლის შესაბამისად, ხოლო მე-4 ნაწილით, აქტივების უსასყიდლოდ ან თვითღირებულებაზე ნაკლები ფასით მიწოდებისას მიმწოდებელი პირის მოგება განისაზღვრება, როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებული აქტივების საბაზრო ფასსა და ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით განსაზღვრულ აქტივების ღირებულებას შორის.

ფაქტობრივი გარემოება, რამაც აღნიშნული დარიცხვა განაპირობა არის შემდეგი: 2010 წლის საანგარიშო პერიოდში დამფუძნებლებს - დ----- კ-----ესა (პ/ნ 0-----) და ნ----- კ-----ეს (პ/ნ 0-----) საწარმოს კაპიტალში შეტანილი აქვთ შენობა-ნაგებობა 2 036 000 ლარად, თუმცა შესაბამის პერიოდში აღნიშნულ ოპერაციაზე არ არსებობს პარტნიორთა გადაწყვეტილების დოკუმენტი. ამასთან, აღნიშნული კაპიტალი (შენობის სახით) 2010 წლიდან 2012 წლამდე მცირდება საზოგადოების დამფუძნებლების მიერ საწარმოდან ნაღდი ფულის გატანით. შემოწმების შედეგად დამფუძნებელი ფიზიკური პირის მიერ საზოგადოების კაპიტალის შენობის სახით შევსება და შემდგომ მისი შემცირება ფულის გატანის გზით, დაკვალიფიცირდა ფიზიკური პირის მიერ შენობა-ნაგებობის რეალიზაციად და დაიბეგრა შესაბამისი გადასახადებით. სადავო საკითხი განიხილა შემოსავლების სამსახურმა, რომლის 2016 წლის 01 ივნისის №----- ბრძანებით, ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა ფ/პ „დ----- კ-----ეს“(ს/ნ 0-----) საჩივარი. გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით საწარმოებისათვის აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხით განსაზღვრულ სახელმწიფო საწარმოსთან გაფორმებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის დანიშვნის შესახებ, რომლითაც განისაზღვრებოდა გადასახადის გადამხდელის მიერ კაპიტალში შეტანილ შენობა-ნაგებობაზე გაწეული დანახარჯები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, შეისწავლოს გადამხდელის მიერ წარდგენილი ხელშეკრულების საფუძველზე მომზადებული ექსპერტიზის დასკვნა და შესწავლის შედეგებიდან გამომდინარე, მიწოდებული უძრავი ქონების ნამეტი შემოსავლის განსაზღვრის მიზნით, გაითვალისწინოს ექსპერტიზის დასკვნით დადგენილი დანახარჯების 75%, შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 2 თებერვლის №1162 ბრძანებით დამტკიცებული №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს შესაბამისად და აღნიშნულის გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2016 წლის N----- სამსახურებრივი ბარათით წარმოდგენილი ინფორმაციის თანახმად, მომჩივანს -1/06.2016 წლის N----- ბრძანებით დავალებული ხელშეკრულება მტკიცება არ წარუდგენია, შესაბამისად, აუდიტის დეპარტამენტს აღნიშნულის არარსებობის გამო დარიცხული თანხის კორექტირება არ განუხორციელებია. „შპს „ი-----ის“ (ს/ნ 2-----) მიერ წარდგენილი ინფორმაციით ფიქსირდება, რომ 2010 წლის საანგარიშო პერიოდში დამფუძნებლებს - ფ/პ დ----- კ-----ეს (პ/ნ 0-----) და ფ/პ ნ----- კ-----ეს (პ/ნ 0-----) საწარმოს კაპიტალში შეტანილი აქვთ შენობა-ნაგებობა 2 036 000 ლარად, თუმცა შესაბამის პერიოდში აღნიშნულ ოპერაციაზე არ არსებობს პარტნიორთა გადაწყვეტილების დოკუმენტი. ამასთან, აღნიშნული კაპიტალი (შენობის სახით) 2010 წლიდან 2012 წლამდე

მცირდება საზოგადოების დამფუძნებლების მიერ საწარმოდან ნაღდი ფულის გატანით. საგადასახადო კოდექსის 73.9. მუხლის შესაბამისად, ზემოლნიშნული ოპერაციის ფორმის და შინაარსის გათვალისწინებით, ვინაიდან ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. შემოწმების შედეგად დამფუძნებელი ფიზიკური პირის მიერ საზოგადოების კაპიტალის შენობის სახით შევსება და შემდგომ მისი შემცირება ფულის გატანის გზით, დაკვალიფიცირდა ფიზიკური პირის მიერ შენობა-ნაგებობის რეალიზაციად. აღნიშნულის გათვალისწინებით, შემოწმების მიერ, 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის შესაბამისად, განისაზღვრა ფ/პ დ---- კ-----ეს 2010 წლის ერთობლივი შემოსავალი და შეადგინა 1 018 000 ლარი. სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოდან შემოწმების პროცესში გამოთხოვილი ინფორმაციის საფუძველზე გაირკვა, რომ დ---- კ-----ეს (პ/ნ 0-----) და ნ----- კ-----ეს (პ/ნ 0-----) შპს „ი-----ისთვის“ გადაცემული მიწა და შენობა-ნაგებობა 2010 წლის 16 მარტს ნაყიდი ჰქონდა დ-----ისგან 104 100 ლარად. შემოწმების შედეგად განისაზღვრა 2010 წელს დ---- კ-----ის მიერ მიწისა და შენობა-ნაგებობის რეალიზაციით მიღებული შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯი და შეადგინა 52 050 ლარი, რომელიც გამოიქვითა შესაბამისი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან საგადასახადო კოდექსის 73.9. მუხლით, ზემოაღნიშნული ოპერაციის ფორმის და შინაარსის გათვალისწინებით, ვინაიდან ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამებოდა მის შინაარსს. შემოწმების შედეგად დამფუძნებელი ფიზიკური პირის მიერ საზოგადოების კაპიტალის შენობის სახით შევსება და შემდგომ მისი შემცირება ფულის გატანის გზით, დაკვალიფიცირდა ფიზიკური პირის მიერ შენობა-ნაგებობის რეალიზაციად, რაც 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლი საფუძველზე განისაზღვრა, რომ აღნიშნული წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას. შემოწმების შედეგად განისაზღვრა ფ/პ დ---- კობესავიძის 2010 წლის საანგარიშო პერიოდის დღგ-ს 18%-ით დასაბეგრი ბრუნვა 1018000 ლარით და დაიბეგრა კუთვნილი გადასახადით. დამფუძნებლების მიერ საზოგადოების კაპიტალიდან გატანილი ქონება კანონის შესაბამისად, ჩაითვალა მიწოდებად და დაიბეგრა შესაბამისი გადასახადით.

II - **ჯარიმა-საურავები:**

დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი ამ ნაწილში უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 ივნისის №----- სამსახურებრივი ბარათით წარდგენილი ინფორმაციის მიხედვით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 01.06.2016 წლის №----- ბრძანებით, ფ/პ დ---- კ-----ეს (პ/ნ 0-----) გათავისუფლდა აუდიტის დეპარტამენტის 22.12.2015 წლის №----- საგადასახადო მოთხოვნით დღგ-ის ნაწილში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით დაკისრებული ჯარიმისაგან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო /დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, ფ/პ დ----- კ-----ეს უნდა გათავისუფლდეს 2015 წლის 22 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნით დღგ-ის ნაწილში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლით დაკისრებული ჯარიმისაგან, საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში დარიცხული ჯარიმისაგან, დღგ-სა და საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში დარიცხული საურავისაგან.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საჩივარი (იხ.ს. ფ. 99-102);

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება (იხ.ს.ფ. 42-49).

3.9. ამონაწერის, მეწარმეთა და რასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (მომზადების თარიღი 04.01.2011წ.) თანახმად, შპს „ი-----ა-ს“ პარტნიორები არიან 1) ფ/პ რ----- (პ/ნ 0-----), წილი - 34%; 2) ფ/პ გ-----, წილი - 33%; 3) დ----- კ-----ე (პ/ნ 0-----, წილი 33%.

3.10. ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (მიწის (უძრავი ქონების ს/კ N-----) თანახმად, უძრავი ქონება, სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთი 1250 კვ.მ., მდებარე, ქ. თბილისი, სოფელი დილომი", „-----, თანასაკუთრების უფლებით ეკუთვნით დ----- კ-----ეს (პ/ნ 0-----) და ნ----- კ-----ეს (პ/ნ 0-----). **უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი:** უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება, დამოწმების თარიღი 17.03.2010 წელი. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო.

3.11. ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (მიწის (უძრავი ქონების ს/კ N-----) თანახმად, უძრავი ქონება, სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთი 13000 კვ.მ., მდებარე, ქ. თბილისი, სოფელი დილომი", ზ-----, თანასაკუთრების უფლებით ეკუთვნით დ----- კ-----ეს (პ/ნ 0-----) და ნ----- კ-----ეს (პ/ნ 0-----). **უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი:** უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება, დამოწმების თარიღი 19.03.2012 წელი. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო.

3.12. საქმეში წარმოდგენილია შპს „ი-----ა-ში“ წილის გასხვისების ხელშეკრულება (ქ. თბილისი, 12 იანვარი, 2011 წელი), რომლის თანახმადაც

წილის გასხვისების შედეგად, საწესდებო კაპიტალი განაწილდა შემდგნაირად:
1) დ----- კ-----ე (3/6 0-----, წილი 34%.; 2) დ----- კ-----ე (3/6 0-----), წილი 33%; 3) ნ----- კ-----ე (3/6 0-----), წილი 33%;

3.13. ამონაწერის, მეწარმეთა და რასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (მომზადების თარიღი 17.01.2011წ.) თანახმად, შპს „ი-----ა-ს“ პარტნიორები არიან: 1) დ----- კ-----ე (3/6 0-----, წილი 34%.; 2) დ----- კ-----ე (3/6 0-----), წილი 33%; 3) ნ----- კ-----ე (3/6 0-----), წილი 33%; დირექტორი: დ----- კ-----ე (3/6 0-----).

3.14. შპს „ი-----ა-ს“ 18.02.2013 წლის პარტნიორთა კრების ოქმის თანახმად, შპს „ი-----ა-ს“ საწესდებო კაპიტალი გაიზიარდა 2 036 000 (ორი მილიონ ოცდათექვსმეტი ათასი) ლარით. უძრავი ქონების მესაკუთრეებმა დ----- კ-----ემ (3/6 0-----) და ნ----- კ-----ე (3/6 0-----) თანხმობა განაცხადეს უძრავი ქონების (უძრავი ქონების საკადასტრო კოდი N-----) საზოგადოების საკუთრებაში გადაცემაზე.

3.15. ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (მიწის (უძრავი ქონების ს/კ N-----)) თანახმად (მომზადების თარიღი 18/02/2013 წელი), უძრავი ქონების, სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთი 2550 კვ.მ. შენობა-ნაგებობები (ნ1, N2, N3, N4) საერთო ფართობით, 1893.22.კვ.მ. მდებარე, ქ. თბილისი, მირიან მეფის ქუჩა N10ა, ქ. თბილისი, სოფელი დილომი", ზ-----, მესაკუთრეა შპს „ი-----ა“.

უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი: უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება, დამოწმების თარიღი 17.03.2010 წელი. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო; ბრძანება N----- დამოწმების ტარილი 07.10.2011. ქ. თბილისის ზედამხედველობის საქალაქო სამსახური; პარტნიორთა კრების ოქმი, დამოწმების თარიღი: 18/02/2013წ.; უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება, დამოწმების თარიღი 19.03.2012 წელი. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო. 16/11/2012 წლის გაფორმებული გაერთიანების ხელშეკრულება, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო. დადგენილება N-----, დამოწმების თარიღი 29/11/2011 წელი. ვაკე-საბურთალოს გამგეობა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ამონაწერის, მეწარმეთა და რასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (იხ.ს.ფ. 236-237);
- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (იხ.ს.ფ. 238-239);
- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (იხ.ს.ფ. 240-241);
- წილის გასხვისების ხელშეკრულება (იხ.ს.ფ. 242-246);

- ამონაწერის, მეწარმეთა და რასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების

რეესტრიდან (იხ.ს.ფ. 247-248);

- პარტნიორთა კრების ოქმი (იხ.ს.ფ. 249-250);

- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (იხ.ს.ფ. 252-253).

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმების, წარმოდგენილ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად, სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი; საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი; საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი; საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი; „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი.

6. სამართლებრივი შეფასება

6.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2. მუხლის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებები.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22.1. მუხლის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

6.3. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 1.1. მუხლის თანახმად, ეს კოდექსი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის და აღსრულების, ადმინისტრაციული საჩივრის და განცხადების განხილვის, ადმინისტრაციული გარიგების მომზადების, დადებისა და შესრულების წესს.

ამავე კოდექსის 2.1.,„დ“ მუხლის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი წამოადგენს ადმინისტრაციული

ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები.

6.4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64.1. მუხლის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა ამ კოდექსით დადგენილი წესი.

6.5. სასამართლო აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში სადავოდ გამხდარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 01.06.2016 წლის ბრძანება №----- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 21.12.2015 წლის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 22.12.2015 წლის 4---- ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა №-----, აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 16.03.2017 წლის გადაწყვეტილება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64.1. მუხლისა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 2.1.,„დ“ მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, წარმოადგენენ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა შესაბამისობას მოქმედ კანონმდებლობასთან სასამართლო ამოწმებს განსახილველი დავის ფარგლებში.

6.6. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლობიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან

დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

ამ კოდექსის 2.2. მუხლის 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 299.2. მუხლის თანახმად, საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255.4. მუხლის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება. ამავე კოდექსის 262-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. ამდენად, საგადასახადო შემოწმება არის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ფორმა, რომლის საფუძველზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

ამ კოდექსის 61.1. მუხლით, 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.

6.5. საქმის მასალების მიხედვით, სასამართლოს დადგენილად მიაჩნია, რომ:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული ფ/პ დ----- კ-----ის საგადასახადო შემოწმების შედეგად, საქართველოს

ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის „ფ/ვ „დ----- კ-----ე-ს“ (ს/ნ 0-----) საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც 22.12.2015 წელს გამოიცა №----- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა, შესაბამისად, მოსარჩელე დ----- კ-----ეს გადასახდელად დაერიცხა სულ 1 098 249,68 ლარი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „ი-----ის“ მიერ წარდგენილი ინფორმაციით ფიქსირდებოდა, რომ 2010 წლის საანგარიშო პერიოდში დამფუძნებლებს - დ----- კ-----ესა (პ/ნ 0-----) და ნ----- კ-----ეს საწარმოს კაპიტალში შეტანილი აქვთ შენობა-ნაგებობა 2 036 000 ლარად, თუმცა შესაბამის პერიოდში აღნიშნულ ოპერაციაზე არ არსებობს პარტნიორთა გადაწყვეტილების დოკუმენტი. ამასთან, აღნიშნული კაპიტალი (შენობის სახით) 2010 წლიდან 2012 წლამდე მცირდება საზოგადოების დამფუძნებლების მიერ საწარმოდან ნაღდი ფულის გატანით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის საფუძველზე, შემოწმების შედეგად დამფუძნებელი ფიზიკური პირების მიერ საზოგადოების კაპიტალის შენობის სახით შევსება და შემდგომ მისი შემცირება ფულის გატანის გზით დაკვალიფიცირდა ფიზიკური პირის მიერ შენობა-ნაგებობის რეალიზაციად.

საქმეში წარმოდგენილი მასალებით დასტურდება, რომ 2010 წლის 19 მარტს უძრავი ქონება, მდებარე თბილისი, სოფელი დიღომი, „დიდი დიღომი“ (ს.კ. 0-----), დაზუსტებული ფართობი 1250 კვმ. დარეგისტრირდა დ----- კ-----ისა (პ/ნ 0-----) და ნ----- კ-----ის თანასაკუთრებად. უფლების დამადასტურებელ დოკუმენტს წარმოადგენს ნასყიდობის ხელშეკრულება, დამოწმებული 17.03.2010 წელს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ. ასევე, დადგენილია, რომ 2012 წლის 22 მარტს უძრავი ქონება, მდებარე თბილისი, სოფელი დიღომი, (ს.კ. 0-----), დაზუსტებული ფართობი 1300 კვმ. დარეგისტრირდა დ----- კ-----ისა (პ/ნ 0-----) და ნ----- კ-----ის თანასაკუთრებად. უფლების დამადასტურებელ დოკუმენტს წარმოადგენდა ნასყიდობის ხელშეკრულება, დამოწმებული 19.03.2012 წელს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ.

საქმეში წარმოდგენილი შპს „ი-----ის“ პარტნიორთა 2013 წლის 18 თებერვლის კრების ოქმის თანახმად, კრებამ დაადგინა, რომ შპს „ი-----ის“ საწესდებო კაპიტალი გაზრდილიყო 2 036 000 ლარით. კერძოდ, საზოგადოების პარტნიორებს უნდა უზრუნველყოთ თბილისში, ს-----ი არსებული მიწის ნაკვეთისა და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობების (ს.კ. 0-----) საზოგადოებისათვის (საკუთრებაში) გადაცემა, საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში (არაფულადი ქონებრივი შენატანის სახით) შენატანის სახით. აღნიშნული უძრავი ქონების მესაკუთრეებმა დ----- კ-----ემ (პ/ნ 0-----) და ნ----- კ-----ემ კი თანხმობა განაცხადეს უძრავი

ქონების (ს.კ. 0-----) საზოგადოებისათვის (საკუთრებაში) გადაცემაზე.

სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ 2013 წლის 18 თებერვალს უძრავი ქონება (2550 კვ.მ. მიწის ნაკვეთი და შენობა/ნაგებობები), მდებარე თბილისი, მ-----ქალაქი თბილისი, სოფელი დიღომი (ს.კ. 0-----), დაზუსტებული ფართობი 2550 კვმ., ნაკვეთის წინა ნომერი: 0-----, 0-----, დარეგისტრირდა შპს „ი-----ის“ საკუთრებად. უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებს წარმოადგენდა: **უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება**, დამოწმების თარიღი **17.03.2010 წელი**. ბრძანება N----- ქ. თბილისის ზედამხედველობის საქალაქო სამსახური; დამოწმების თარიღი 07.10.2011. უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება, დამოწმების თარიღი 19.03.2012 წელი. **პარტნიორთა კრების ოქმი**, დამოწმების თარიღი: **18/02/2013წ.**; **16/11/2012 წლის** გაფორმებული **გაერთიანების ხელშეკრულება**, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო. დადგენილება N-----, დამოწმების თარიღი 29/11/2011 წელი. ვაკე-საბურთალოს გამგეობა.

6.7. ამრიგად, საქმის მასალების მიხედვით, სასამართლოს დადგენილად მიაჩნია, რომ 2010 წლის საანგარიშო პერიოდში - მოსარჩელე დ----- კ-----ე (**3/6 0-----**) არ წარმოადგენდა შპს „ი-----ს“ დამფუძნებელ-პარტნიორს. დამფუძნებელი-პარტნიორი გახლდათ, დ----- კ-----ე (**3/6 0-----**) (მოსარჩელის წარმომადგენლის განმარტებით, მოსარჩელის მამა). ამასთან, სასამართლო იზიარებს მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრებას, რომ ქონების მიწოდებისას აუცილებელი არ იყო, რომ მოსარჩელე ყოფილიყო საწარმოს პარტნიორი, თუმცა არსებითია, რომ ამ პერიოდისათვის არც უძრავი ქონების აღრიცხვა მომხდარა კლინიკის საკუთრებად. შესაბამისად, სასამართლო განმარტავს, რომ განსახილველი დავის ფარგლებში უნდა მოხდეს არა მხოლოდ სადავო ოპერაციის სამართლებრივი ბუნების შეფასება, არამედ უნდა განისაზღვროს დაბეგვრის პერიოდიც. კერძოდ, სასამართლოს მიაჩნია, რომ სადავო ოპერაციის შეფასებისას ერთმანეთისაგან უნდა გაიმიჯნოს 2013 წლამდე პერიოდი, როდესაც უძრავი ქონება საწარმოს საკუთრებად არ იყო რეგისტრირებული (საგულისხმოა, რომ საგადასახადო ორგანომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენებით, სადავო ოპერაციას შეუცვალა ფორმა და მიიჩნია მიწოდებად) და 2013 წლიდან პერიოდი, როდესაც უძრავი ქონება საჯარო რეესტრში აღირიცხა შპს „ი-----ა-ს“ საკუთრებად (საწესდებო კაპიტალში).

6.8. სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე, რომლის მიხედვითაც, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს

სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენება უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის იმგვარ შემთხვევას, როდესაც ერთმანეთს არ შეესაბამება მხარეთა ნების გამოხატვის ფორმა და მისი შინაარსი. ასეთ შემთხვევაში უპირატესობა ენიჭება სწორედ შინაარსობრივ მხარეს და არა მხარეთა მიერ გამოყენებულ ფორმას. თუკი მხარეებმა დადეს კონკრეტული სახის შეთანხმება, მაგრამ შეთანხმებით გამოხატული ნება არ შეესაბამება იმ შეთანხმების ფორმას, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია. აღნიშნული გამომდინარეობს საგადასახადო ორგანოთა ფუნქციებისა და მიზნებიდან, რამეთუ სწორედ საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფს გადასახადების ადმინისტრირებას, მათი ჯეროვნად და დროულად გადახდის კონტროლს. ამგვარი უფლებამოსილების განხორციელება გამორიცხავს, ერთი მხრივ, კონკრეტული სამართლებრივი ფორმის გამოყენების შედეგად გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას, ხოლო, მეორე მხრივ, შეცდომის დაშვებისას იცავს გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს, რათა არ მოხდეს მისთვის გადასახადების გაუმართლებელი ან ზედმეტი ოდენობით დარიცხვა.

6.9. ზემოაღნიშნულ ნორმასთან დაკავშირებით სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის განმარტებაზე (2017 წლის 14 მარტის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-702-695(2კ-16)), კერძოდ:

„საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა ან სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს, შესაბამისად, კანონმდებელი შესაძლებლად მიიჩნევს ოპერაციის კორექტირებას, თუ მისი გამოხატვის ფორმა და მხარეთა რეალური ნება არ ემთხვევა ერთმანეთს. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ნორმა არ იძლევა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, არამედ ეხება ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის, თვალთმაქცურ და მოჩვენებით გარიგებებს.“ ამასთან, საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „რაიმე ურთიერთობის ფარგლებში ოპერაციის ფორმიდან გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო ან საგადასახადო კოდექსი, არამედ ამ ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა. როდესაც ოპერაციის

საფუძველი კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულებაა, მისი რეგულაცია ხორციელდება სამოქალაქო კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით. ამ ნორმატიული აქტების გამოყენებით უნდა მოხდეს კონკრეტული სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიულად დადგენილი შინაარსისა და მხარეთა ფაქტობრივი ნების შეპირისპირება. სწორედ ეს ნორმატიული აქტები უნდა იქნეს გამოყენებული საგადასახადო ორგანოს მიერ იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა გარიგების ფორმა მხარეთა ნებას. თუ არის საკმარისად დიდი ალბათობა იმისა, რომ მხარე თვალთმაქცობს ან ცდება თავისი ნების გამოხატვაში, მხოლოდ მაშინ უნდა იქნეს გამოყენებული შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი.“

6.10. სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 16.1. მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ.

6.11. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 20 .1. მუხლის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) თანახმად, საქონლის მიწოდება განმარტება, როგორც პირის მიერ სხვა პირისთვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ, რომლებთანაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გაფორმებული აქვს პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ ხელშეკრულება, ამ პროექტების ფარგლებში საქონლის სხვა პირებისათვის გადაცემა არ ითვლება საქონლის მიწოდებად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილი და 011 წლის 01 იანვრიდან ამოქმედებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილი განსაზღვრავენ, რომ 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.

სასამართლოს მოსაზრებით, როგორც მოქმედი, ისე 2011 წლის 01 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსებით მიწოდება განიხილებოდა ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემად. სასამართლო აღნიშნავს, რომ უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის წესი მოწესრიგებულია საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით, რომლის 183-ე მუხლის შესაბამისად, უძრავი ნივთის შესაძენად აუცილებელია გარიგების წერილობითი ფორმით დადება და შემდეგზე ამ გარიგებით განსაზღვრული საკუთრების უფლების რეგისტრაცია საჯარო რეესტრში. ამასთან, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 59.1. მუხლის ადგენს, რომ ბათილია კანონით ან ხელშეკრულებით გათვალისწინებული აუცილებელი ფორმის დაუცველად დადებული გარიგება, ასევე ნებართვის გარეშე დადებული გარიგება, თუ ამ გარიგებისთვის საჭიროა ნებართვა.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმების საფუძველზე, სასამართლო აღნიშნავს, რომ უძრავ ნივთებზე საკუთრების უფლების მოპოვება საჭიროებს სპეციალური ფორმის დაცვას, რომლის დაუცველობაც, მიუხედავად მხარეთა ზეპირად გამოხატული ნებისა, ვერ წარმოშობს ქონებაზე იმ პირის საკუთრების უფლებას, რომელიც მესაკუთრედ არ არის რეგისტრირებული. შესაბამისად, როდესაც საკითხი ეხება უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების წარმოშობას, საკმარისი არ არის გარიგების მხარეთა ნამდვილი ნების დადგენა, არამედ აუცილებელი აღნიშნული ნების სათანადო ფორმით გამოხატვაც. წინააღმდეგ შემთხვევაში, თუკი საკუთრების უფლება მხარეთა შორის წერილობით დადებული გარიგების საფუძველზე არ იქნება საჯარო რეესტრში რეგისტრირებული, არარეგისტრირებული პირი ვერ იქნება განხილული უძრავი ქონების მესაკუთრედ და შესაბამისად, მიუხედავად იმისა, რომ შეიძლება სარგებლობდეს და ფლობდეს ქონებას, ვერ ისარგებლეს მესაკუთრის ისეთი უმნიშვნელოვანესი უფლებით, როგორიცაა უძრავი ქონების განკარგვა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან შესაბამისი კანონმდებლობით უძრავ ქონებასთან დაკავშირებით მოქმედებს სპეციალური წესი, რომელიც ისეთივე აუცილებლად მიიჩნევა გარიგების სათანადო წესითა და ფორმით დადებას, როგორც მხარეთა ნების ნამდვილობას, სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოპასუხეთა პოზიციას, რომ უძრავი ქონების მიწოდება მოხდა 2010 წელს, რამეთუ მოსარჩელის თანასაკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების სარგებლობასა და მფლობელობაში გადაცემა, თუნდაც სასყიდლიანი, იმთავითვე არ გულისხმობს მასზე საკუთრების უფლების გადაცემას, ვინაიდან კანონმდებლობა ითვალისწინებს ქონების სხვა პირისათვის მფლობელობასა და სარგებლობაში გადაცემის არაერთ ფორმას, მათ შორის, სასყიდლიანსა თუ უსასყიდლოს. ამასთან, იმ პირობებში, როდესაც საკითხი ეხება უძრავ ქონებას და მასზე საკუთრების უფლების გადაცემისათვის კანონმდებელი აწესებს შესაბამის წინაპირობებს, გაუგებარი და მიუღებელია საგადასახადო ორგანოს მსჯელობა გარიგების შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობაზე, რამეთუ უძრავ ქონებაზე

საკუთრების უფლების წარმოშობა გულისხმობს მხარეთა ნებისა და ნების გამოხატვის თანხვედრას, რომელთაგან ერთ-ერთის ნაკლი გარიგების ბათილობის საფუძველია. შ

6.12. ამრიგად, სასამართლოს მიაჩნია, რომ შემოწმების მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენება და საკუთრების უფლების რეგისტრაციამდე, უფრო მეტიც, საკუთრების უფლების წარმოშობის დოკუმენტის გაფორმებამდე პერიოდში, მოსარჩელის მიერ შპს „ი-----ა-სათვის“ კ უძრავი ქონების მიწოდებად ჩათვლა არ შეესაბამება მოქმედ კანონმდებლობას. საგადასახადო შემოწმებას შეეძლო სადავო შემთხვევის დაკვალიფიცირება 2013 წლამდე მოეხდინა სხვა სამართლებრივი საფუძველით, კანონმდებლობით გათვალისწინებული ქონების მფლობელობასა და სარგებლობაში გადაცემის რომელიმე გარიგებად, თუმცა არა მიწოდებად. დამატებით აღსანიშნავი და გასათვალისწინებელია, რომ 2013 წელს კლინიკისთვის გადაცემული უძრავი ქონება მოიცავდა ორი უძრავი ქონების გაერთიანებით გადაცემულ უძრავ ქონებას, რომელთაგან ერთ-ერთი ნ----- კ-----ისა და დ----- კ-----ის მიერ შეძენილ იქნა მხოლოდ 2012 წლის 22 მარტს.

6.13. რაც შეეხება 2013 წლიდან პერიოდს, სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილზე, რომლის მიხედვითაც, უძრავი ქონების მიწოდებისას, თუ არ დადგა ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა.ბ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული პირობა, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი, ხოლო თუ საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა) დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე - ასეთი ვალდებულების შესრულების/პირობის დადგომის თარიღი.

ამდენად, დღგ-ის მიზნებისათვის უძრავი ქონების მიწოდებისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს საგადასახადო კოდექსი უკავშირებს საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღს. კონკრეტულ შემთხვევაში კი, უძრავი ქონება, მდებარე თბილისი, მ-----ქალაქი თბილისი, სოფელი დილომი (ს.კ. 0-----), დაზუსტებული ფართობი 2550 კვმ., ნაკვეთის წინა ნომერი: 0-----, 0-----, დარეგისტრირდა შპს „ი-----ის“ საკუთრებად 2013 წლის 18 თებერვალს, ხოლო უფლების დამადასტურებელ ერთ-ერთ დოკუმენტს წარმოადგენდა პარტნიორთა კრების ოქმი, დამოწმებული 18.02.2013 წელს. შესაბამისად, 2013 წლის 18 თებერვალს განხორცილდა მიწოდება, თუმცა

მიწოდების მომენტის განსაზღვრას არსებითი მნიშვნელობა აქვს დასაბეგრი ოპერაციის არსებობის პირობებში, შესაბამისად, ვინაიდან მოსარჩელის მიერ უძრავი ქონების გადაცემა მოხდა საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში (არაფულადი ქონებრივი შენატანის სახით) შენატანის სახით, უნდა განისაზღვროს სადავო ოპერაციის რეალური სახე, რამეთუ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ო“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, აქტივების მიწოდება შესატანის სახით საწარმოს კაპიტალში ან ამხანაგობაში გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან. ამრიგად, თუკი სადავო ოპერაცია შეფასდება საწარმოს კაპიტალში შესატანად, როგორადაც აღნიშნული არის დაკვალიფიცირებული წარმოდგენილი კომპანიის კრების ოქმით, იგი გათავისუფლებულია დღგ-ისგან ჩათვლის უფლებით.

სასამართლო, ასევე, მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 151-ე მუხლზე, რომლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირის (პირთა) მიერ იურიდიული პირისათვის მასში 50 პროცენტის ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ არის აქტივების მიწოდება. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში მიმღები მხარისათვის აქტივების ღირებულება იგივეა, რაც მიმწოდებელი მხარისათვის მათი ღირებულება გადაცემის მომენტისათვის.

ამავე კოდექსის 148-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, აქტივების ღირებულებაში შეიტანება მათი შესყიდვის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები (დანახარჯები), აგრეთვე სხვა ხარჯები (დანახარჯები), რომლებიც ზრდის მათ ღირებულებას, გარდა ისეთი ხარჯებისა (დანახარჯებისა), რომელთა პირდაპირ გამოქვითვის უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს, ხოლო აქტივების უსასყიდლოდ მიღებისას - ამ აქტივების საბაზრო ფასი.

ყოვლივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლოს მიაჩნია, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა ერთმანეთისაგან განასხვავებს იურიდიული პირისთვის აქტივების გადაცემას 50 პროცენტის ან მეტი წილის სანაცვლოდ და 50 პროცენტზე ნაკლები წილის სანაცვლოდ. კერძოდ, პირველ შემთხვევაში კანონმდებელი ცალსახად მიუთითებს, რომ ადგილი არ აქვს აქტივის მიწოდებას, აღნიშნულიდან გამომდინარეობს, რომ 50 პროცენტზე ნაკლები წილის სანაცვლოდ იურიდიული პირისთვის აქტივის გადაცემა წარმოადგენს აქტივის მიწოდებას. ამდენად, დგინდება რა პირის (პირთა) მიერ იურიდიული პირისათვის მასში 50 პროცენტის ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე), აღნიშნული ვერ იქნება განხილული აქტივების მიწოდებად და შესაბამისად, მასზე ვერ გავრცელდება

აქტივების მიწოდების მარეგულირებელი ნორმები. ამასთან, მოცემულ შემთხვევაში, მიმღები მხარისათვის აქტივების ღირებულება იგივე იქნება, რაც მიმწოდებელი მხარისათვის მათი ღირებულება გადაცემის მომენტისათვის. სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე, რომ კანონმდებელი მითითებას აკეთებს პირზე ან პირთა წრეზე. ამდენად, აღნიშნული მუხლის სუბიექტს წარმოადგენს არა მხოლოდ ერთი პირი, არამედ რამდენიმე პირიც. განმსაზღვრელი არის არა პირთა ოდენობა, არამედ გადაცემული აქტივის სანაცვლოდ იღებს თუ არა კონკრეტული პირი ან/და პირები საწარმოში 50 პროცენტს ან მეტ წილს (აქციებს). დადგენილია, რომ შპს „ი-----აში“ უძრავი ქონება ერთობლივად შეიტანა ორმა პარტნიორმა. ამდენად, მნიშვნელოვანია, რომ, ერთი მხრივ, პარტნიორები წარმოადგენდნენ უძრავი ქონების თანამესაკუთრეებს და მათ მიერ შეტანა განხორციელდა თანასაკუთრების ფარგლებში უძრავი ქონების სრულად გადაცემის გზით, მეორე მხრივ, ქონების შეტანა მოხდა საზოგადოების კაპიტალში და რაც მთავარია, მართალია, თითოეული პარტნიორის წილი საწარმოში არ აღემატებოდა 33%-ს, მაგრამ მათი ჯამური ოდენობა აღემატებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 151-ე მუხლით დადგენილ ზღვარს.

სასამართლო, ასევე, ყურადღებას მიაქცევს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ.გ“ ქვეპუნქტს, რომლის მიხედვითაც, საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლება ფიზიკურ პირთა შემოსავლების შემდეგი სახეები: ფიზიკური პირის მიერ 2 წელზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული აქტივების მიწოდებით მიღებული ნამეტი, გარდა გამსხვიისების მიერ აქტივების მიწოდებამდე ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ან/და ამ ქვეპუნქტის „ვ.ა“ და „ვ.ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ამასთანავე, აქტივების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებად არ ითვლება მათი 2 წლის შემდეგ მიწოდება ან/და ფასიანი ქაღალდების/წილის მხოლოდ ფლობა დივიდენდებისა და პროცენტების მიღების მიზნით.

მოპასუხეები აპელირებენ იმ გარემოებაზე, რომ რეალურად მოსარჩელის მიერ გატანილია ქონების ღირებულება, შესაბამისად, ადგილი ჰქონდა საწარმოსათვის უძრავი ქონების მიწოდებას შესაბამისი კომპენსაციის მიღების სანაცვლოდ და არა საწარმოში შესატანის სახით მიწოდებას. საგადასახადო შემოწმების აქტში კი ხაზგასმულია, რომ „შპს „ი-----ის“ მიერ წარდგენილი ინფორმაციით ფიქსირდება, რომ 2010 წლის საანგარიშო პერიოდში დამფუძნებლებს - დ----- კ-----ესა (პ/ნ 0-----) და ნ----- კ-----ეს საწარმოს კაპიტალში შეტანილი აქვთ შენობა-ნაგებობა 2 036 000 ლარად, თუმცა შესაბამის პერიოდში აღნიშნულ ოპერაციაზე არ არსებობს პარტნიორთა გადაწყვეტილების დოკუმენტი.“ ამრიგად, შემოწმებამ ასევე გაამახვილა ყურადღება პარტნიორთა გადაწყვეტილების არსებობის საჭიროებაზე, რაც სასამართლო განხილვისას წარმოდგენილია,

6.14. სასამართლო მოსაზრებით, ვინაიდან შემოწმების მიერ არ იქნა გაზიარებული მოსაზრება ქონების 2013 წელს მიწოდების თაობაზე, წარმოდგენილი კრების ოქმისა და საჯარო რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად, რომელშიც უფლებადამდგენ დოკუმენტად სწორედ პარტნიორთა კრების ოქმი ფიქსირდება, აღნიშნულ მტკიცებულებებს უნდა მიეცეს შესაბამისი შეფასება. ამასთან, სასამართლო აღნიშნავს, რომ საწარმოს პარტნიორობა წარმოშობს რიგ უფლებებს, მათ შორის, დივიდენდის მიღების უფლებას და უნდა გაიმიჯნოს დ----- კ-----ის მიერ საწარმოსაგან თანხები მიღებულია როგორც დივიდენდი, უკან არის დაბრუნებული მისი შესატანი თუ ადგილი ჰქონდა ქონების რეალიზაციას.

6.15. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-12 ნაწილის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციით განმარტებული იყო, რომ დივიდენდი არის აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან) მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე. ამასთანავე, დივიდენდს არ მიეკუთვნება: ა) იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ან აქციის/წილის გამოსყიდვისას ფულადი ან ნატურალური ფორმით განხორციელებული გადახდა (განაცემი), რომელიც არ აღემატება კაპიტალში (საწესდებოსა და საემისიოში) აქციონერის/მოწილის მიერ განხორციელებული შენატანის ოდენობის ფარგლებს; ბ) იურიდიული პირის აქციონერზე/მოწილზე განხორციელებული გადახდა ამავე იურიდიული პირის აქციის/წილის საკუთრებაში გადაცემით. აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო კოდექსში 2016 წლის 13 მაისის №5092 საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად დაზუსტდა, რომ წმინდა მოგება არის მოგება, რომელიც შესაძლებელია განაწილდეს დივიდენდის სახით, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

6.16. სასამართლო განმარტავს, რომ საზოგადოების მიერ დივიდენდის გაცემის წესს და პირობებს აწესრიგებს საქართველოს კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, რომლის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის მე-8 მუხლი ადგენდა, რომ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებასა და სააქციო საზოგადოებაში პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილებით შეიძლება დადგინდეს წლიური და შუალედური მოგების დივიდენდების სახით განაწილება.

ამდენად, ვინაიდან დივიდენდის მიღების უფლება უკავშირდება საწარმოს პარტნიორობას, პირველ ყოვლისა, უნდა დადგინდეს, როდიდან ხდებოდა დ----- კ-----ზე თანხის გაცემა, თუკი აღნიშნული წინ უსწრებდა მის მიერ

საწარმოს პარტნიორობას, მითითებული ვერ დაკვალიფიკირდება დივიდენდად და საჭიროებს დამატებით შეფასებას. ამასთან, თუკი დადგინდება, რომ თანხის გაცემა სწორედ გადაცემული ქონების ღირებულების ანაზღაურებას ისახავდა მიზნად და ფაქტობრივად განხორციელდა შესატანის უკან დაბრუნება, მითითებულს შესაბამისი კვალიფიკაცია უნდა მიეცეს, რამეთუ შენატანის უკან დაბრუნება არ წარმოადგენს დივიდენდს. აღნიშნულთან დაკავშირებით, სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 22 ივლისის გადაწყვეტილებაზე საქმე №ბს-1586-1515(კ-09)), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა განასხვავებს წილის მესაკუთრესა და ქონების მესაკუთრეს და შესაბამისად, განსხვავებულ სამართლებრივ რეჟიმში აქცევს წილის მიმოქცევასა და საზოგადოებიდან ქონების ნატურით გატანას. სამეწარმეო კანონმდებლობის თანახმად, საზოგადოების წილად მიიჩნევა უფლებებისა და მოვალეობების ერთობლიობა, რომელიც პირს აქვს საზოგადოების წევრობიდან გამომდინარე. ამასთან, საზოგადოების პარტნიორი არის წილის მესაკუთრე, რომელიც უფლებამოსილია განკარგოს თავისი წილი შეხედულებისამებრ, რა დროსაც ქონება არ გადის საზოგადოებიდან და საბალანსო ღირებულებაც ხელშეუხებელი რჩება. რაც შეეხება ქონებას, ქონების შეტანისას მისი მესაკუთრე ხდება საზოგადოება, რომელიც განკარგავს მას საერთო წესების დაცვით. რის გამოც, დაუშვებელია ქონების ნატურით გატანის გაიგივება წილის მიმოქცევასთან და შესაბამისად, მისი ფინანსური მომსახურების სამართლებრივ რეჟიმში მოქცევა.“ ამასთან, სასამართლომ აღნიშნა, რომ „პარტნიორების მიერ საზოგადოებიდან შესატანის (უძრავი ქონების) უკან დაბრუნება – ქონების ნატურით გატანა განიხილება როგორც საქონლის მიწოდება და იგი წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას.“

6.17. სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომლებიც ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ან სხვა სახის ქმედება, რომელიც იწვევს ადამიანის საქართველოს კონსტიტუციით მინიჭებული უფლებების ან თავისუფლებების შეზღუდვას, დაიშვება მხოლოდ საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავის შესაბამისად, კანონით ან მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე აქტით მინიჭებული უფლებამოსილების საფუძველზე.

ამავე კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ

იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კი, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. ამასთან, ადმინისტრაციულ ორგანოს საქმის გარემოებების სრულყოფილი გამოკვლევისთვის საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 97-ე მუხლი ანიჭებს საკმაოდ დიდ უფლებამოსილებას, აძლევს რა საშუალებას, გამოითხოვოს დოკუმენტები, შეაგროვოს ცნობები, მოუსმინოს დაინტერესებულ მხარეებს, დაათვალიეროს მოვლენის ან შემთხვევის ადგილი, დანიშნოს ექსპერტიზა, გამოიყენოს აუცილებელი დოკუმენტები და აქტები, მტკიცებულებათა შეგროვების, გამოკვლევის და შეფასების მიზნით მიმართოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა ზომებს.

„ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს უმნიშვნელოვანეს პროცედურულ ვალდებულებას - გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. აქტის გამოცემისათვის კანონმდებლობით დადგენილია პროცედურის დაცვა, რამდენადაც მიუკერძოებლად, საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი და ობიექტური გამოკვლევის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთებულობა-კანონიერების ხარისხი გაცილებით მაღალია, ხოლო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის დადგენილი წარმოების პროცედურის დაცვა განმსაზღვრელ მნიშვნელობას ანიჭებს თვით აქტის კანონიერებას. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ეს უმნიშვნელოვანესი იმპერატიული ხასიათის დანაწესი ემსახურება საჯარო მმართველობის კანონიერების პრინციპს, რამდენადაც ყოველი მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს განსახილველი საკითხის გარემოებებისა და ფაქტების ობიექტურ შესწავლა-გამოკვლევას, რომლის შეფასებიდან უნდა გამომდინარეობდეს საკითხის გადასაწყვეტად ჩამოყალიბებული დასკვნა“. (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინება საქმეზე №ბს-246-243(კ-14).

6.18. სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა გამოიყენოს კანონით მისთვის მინიჭებული ყველა შესაძლებლობა, რათა სრულყოფილად დაადგინოს და შეისწავლოს საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება. მხოლოდ საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა

გარემოების სრულად შესწავლისა და დადგენის შემდეგ არის შესაძლებელი კანონიერი და დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლოს მიაჩნია, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები არ არის გამოცემული საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების სრულად დადგენის, გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად. საგადასახადო შემოწმების მიერ არამართლობიერად მოხდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის საფუძველზე მოსარჩელის მიერ საწარმოსათვის ქონების სარგებლობასა და მფლობელობაში გადაცემის მიწოდებად განხილვა 2010 წელს, რამეთუ საკუთრების უფლება გადაცემულია მხოლოდ 2013 წელს. ამდენად, სადავო ოპერაციის განხორციელების დრო არასწორად იქნა შეფასებული. ამასთან, გატანილი თანხების სამართლებრივი ბუნებისა და დაბეგვრის წესის დადგენისათვის, პირველ ყოვლისა, უნდა განისაზღვროს, თანხის მოსარჩელისათვის გადაცემა ხდებოდა დივიდენდის სახით, რომლის მიღების უფლებაც წარმოეშვა დ----- კ-----ეს საწარმოს პარტნიორობიდან და წილის სახით უძრავი ქონების შეტანიდან გამომდინარე, თუ უძრავი ქონების გადაცემა რეალურად წარმოადგენდა მიწოდებას, რომლის დროსაც კლინიკას უნდა გადაეხადა გადაცემული ქონების ღირებულება, შესაბამისად, გამყიდველს წარმოეშვა ქონების კომპანიისათვის გადაცემის, ხოლო მყიდველს ნასყიდობის ფასის გადახდის ვალდებულება. დამატებით შესაფასებელია, ადგილი ხომ არ ჰქონდა საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით შენატანის უკან დაბრუნებას. აღნიშნული გარემოების გამოკვლევის შემდეგ, რომელიც ცალსახად არის დაკავშირებული მოსარჩელისათვის გადაცემული თანხების ზუსტი თარიღებისა და ოდენობის დადგენასთან, ქონების ღირებულებასთან შეპირისპირებასთან, ბუღალტრული მონაცემების დეტალურ შესწავლასთან, მხარეთა ნების დადასტურებასა და საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე სხვა გარემოებების გამოვლენასთან, შესაძლებელი გახდება სადავო ოპერაციის კვალიფიკაცია შესაბამისი პერიოდის მითითებით და მისი დაბეგვრის წესის განსაზღვრა. ამრიგად, საკითხი საჭიროებს გადასახადების ადმინისტრირების განმახორციელებელი ადმინისტრაციული ორგანოს - საგადასახადო ორგანოს მხრიდან დამატებით შესწავლას.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლზე, რომლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონშესაბამობა ან მისი მომზადების და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების არსებითი დარღვევა.

6.19. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.1. მუხლის

თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

ამავე ნორმის მე-4 ნაწილის შესაბამისად კი, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

6.20. ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე სასამართლო მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. შესაბამისად, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლის საფუძველზე ბათილად უნდა იქნას ცნობილი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება (საჩივარი №----- და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 01 ივნისის №----- ბრძანება საჩივრების დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა და №----- ბრძანება და მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს - სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა წინამდებარე გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლის მომენტიდან ერთი თვის ვადაში;

7. საპროცესო ხარჯები

7.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37.2. მუხლის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი.

7.2. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 10.2. მუხლით, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც.

7.3. სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოსარჩელე დ----- კ-----ის მიერ, წინამდებარე სარჩელზე გადახდილია სახელმწიფო ბაჟი 3 000 (სამი ათასი) ლარი (იხ. ს.ფ. 57),. ამრიგად, მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაეკისროთ, მოსარჩელე დ----- კ-----ის (პ/ნ 0-----) სასარგებლოდ, მოსარჩელის მიერ წინამდებარე სარჩელზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი - 3000 (სამი ათასი) ლარის ანაზღაურება.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2.; მე-12; 22-ე; 26¹.3.; 32.4. მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე; მე-8; 53-ე; 243-ე; 244-ე; 364-ე; 369-ე მუხლებით, და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. მოსარჩელე დ----- კ-----ის (პ/ნ 0-----) სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლის საფუძველზე, ბათილად იქნეს ცნობილი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება (საჩივარი №----- და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 01 ივნისის №----- ბრძანება საჩივრების დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა და №----- ბრძანება. მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს - სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა წინამდებარე გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლის მომენტიდან ერთი თვის ვადაში;

3. მოპასუხეებს - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაეკისრეთ, მოსარჩელე დ----- კ-----ის (პ/ნ 0-----) სასარგებლოდ, მოსარჩელის მიერ წინამდებარე სარჩელზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი - 3000 (სამი ათასი) ლარის ანაზღაურება;
4. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სააპელაციო წესით, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე, ქ. თბილისი გრიგოლ რობაქიძის გამზირი №7^ა), სააპელაციო საჩივარი შემოტანილ უნდა იქნეს თბილისის საქალაქო სასამართლოში (მდებარე, ქ. თბილისი, დ----- აღმაშენებლის ხეივანის მე-12 კმ, №6) 14 დღის ვადაში გადაწყვეტილების ასლის მხარისათვის გადაცემის მომენტიდან;
5. გადაწყვეტილების ასლი გადაეგზავნოთ მხარეებს.

მოსამართლე:

ლეილა მამულაშვილი