

# საგადასახადო დავები

კრებულში გამოქვეყნებულია ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებისა და სამართლის განვითარებისათვის მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები. ამ და სხვა საქმეთა მოძებნა შესაძლებელია საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ვებ-გვერდზე: <http://www.supremecourt.ge/court-decisions/>

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი  
**ადმინისტრაციულ საქმეებზე**

2020, № 1

Decisions of the Supreme Court of Georgia  
**on Administrative Cases**  
(in Georgian)

2020, № 1

Entscheidungen des Obersten Gerichts von Georgien  
**in Verwaltungssachen**  
(in der georgischen Sprache)

2020, № 1

Решения Верховного Суда Грузии  
**по административным делам**  
(на грузинском языке)

2020, № 1

გადაწყვეტილებების შერჩევასა და დამუშავებაზე პასუხისმგებელი

**ლიანა ლომიძე**

ტექნიკური რედაქტორი

**მარიკა მაღალაშვილი**

რედაქციის მისამართი:

0110, თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №6, ტელ: 299 04 18;  
[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)

ყურნალი გამოდის საქართველოს უზენაესი სასამართლოსა და საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭოს საერთო სასამართლოების დეპარტამენტის მხარდაჭერით

## საკიბელო

1. გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერი პირები  
ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველი ..... 4; 18  
ცრუმაგიერ პირებად აღიარება ..... 34; 54
2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს  
შემოსავლების სამსახურის აქტების კანონიერება და მათი  
გასაჩივრების წესი  
პარტნიორის წილის (აქციების) სანაცვლოდ გადაცემული  
აქტივების ღირებულების განსაზღვრა ..... 67  
დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირების საფუძველები ..... 110  
საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრება საგადასახადო  
შემოწმების აქტსა და ბრძანებასთან ერთად ..... 141  
ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში  
დავის განახლების წესი და ვადა ..... 157

# 1. გადასახადის გადახდელის ცრუმავიერი პირები

## ცრუმავიერ პირებად აღიარების საფუძველი

### გადაწყვეტილება საქართველოს სასახელით

№ბს-672-672(კ-18)

13 დეკემბერი, 2018 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა  
შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
ნ. სხირტლაძე,  
ვ. როინიშვილი

**დავის საგანი:** ცრუმავიერ პირებად ცნობა

#### აღწერილობითი ნაწილი:

2016 წლის 21 ოქტომბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სასარჩელო განცხადებით მიმართა გორის რაიონულ სასამართლოს, მოპასუხეების – ი/მ თ. მ-ისა და ჯ. მ-ის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, ი/მ თ. მ-ის მიმართ საგადასახადო დავალიანება წარმოიშვა 2014 წლის 15 ოქტომბრის №43088 ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად და მას იმავე წლის 24 ნოემბერს დაერიცხა სანქცია – 85 022,68 ლარის ოდენობით. ი/მ თ. მ-ი სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებული იყო 2004 წლის 31 აგვისტოდან. მისი საქმიანობის სახეს წარმოადგენდა საბითუმო ვაჭრობა სასურსათო მაღაზიებში. მნიშვნელოვანია ის ფაქტი, რომ ი/მ თ. მ-მა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდეგ თავის საკუთრებაში აღრიცხული უძრავი ქონება (საცხოვრებელი ბინა ს.კ. ...) 2014 წლის 6 ნოემბერს ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გადააფორმა შვილზე – ჯ. მ-ზე. ამასთან, ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ პერიოდში, საკონტროლო-სალარო აპარატის მონაცემების თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობიდან ნაღდი ანგარიშსწორებით მიღებულმა თანხამ შეადგინა 12 490,25 ლარი მაშინ, როცა მის მიერ აღნიშნული პერიოდიდან დღემდე ბიუჯეტში გადახდილი თანხა შეადგენს მხოლოდ 681.00 ლარს. 2015 წლის 6 იანვარს ი/მ თ. მ-მა რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატი და ამ პერიოდიდან შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე,

მოსარჩელემ მიიჩნია, რომ ი/მ თ. მ-ის მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდეგ უძრავი ქონების შვილზე გადაფორმება მიუთითებდა საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისათვის თავის არიდებაზე.

ამდენად, მოსარჩელემ ი/მ თ. მ-ისა და ჯ. მ-ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელემ ასევე სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, ჯ. მ-ის სახელზე რეგისტრირებულ ქონებაზე ყადაღის დადების თაობაზე იშუამდგომლა.

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 22 ოქტომბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის განცხადება დაკმაყოფილდა; სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით ყადაღა დაედო მოპასუხე ჯ. მ-ის კუთვნილ უძრავ ქონებას, მდებარე, ქ. გორში, ... ქ. №21/7-ში, საკადასტრო კოდით: ..., ასევე, მის მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებს.

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი ი/მ თ. მ-ისა და ჯ. მ-ის მიმართ, მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა; გაუქმდა გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 22 ოქტომბრის განჩინებით სარჩელის უზრუნველსაყოფად გამოყენებული ღონისძიება, რომლითაც ყადაღა დაედო მოპასუხე ჯ. მ-ის კუთვნილ უძრავ ქონებას, მდებარე, ქ. გორში, ... ქ. №21/7-ში, საკადასტრო კოდით: ..., ასევე, მის მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებს.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თ. მ-ი ინდივიდუალურ მენარმედ დარეგისტრირდა 2004 წლის 31 აგვისტოს (იურიდიული მისამართი: გორი, ... ქ. №5). 1993 წლის 13 იანვრის გაცვლის ხელშეკრულების საფუძველზე, 2014 წლის 5 ნოემბერს თ. მ-ის სახელზე აღირიცხა ქ. გორში, ... ქ. №21-ში მდებარე უძრავი ქონება, რაც ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე 2014 წლის 6 ნოემბერს გადააფორმა ჯ. მ-ის სახელზე. ი/მ თ. მ-ის მიერ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, 2016 წლის 19 სექტემბრის მდგომარეობით, 84 988,31 ლარს შეადგენდა. მის ქონებაზე გავრცელებული იყო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებული იყო საგადასახადო ორგანოს ყადაღა.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. განსაკუთრებულ

ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირის საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; გ) პირი ახორციელებს საწარმოს კონტროლს; დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს; ე) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს; ვ) პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან. ამავე მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების მიხედვით, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას; ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

სასამართლო მიიჩნია, რომ ამ მუხლის შინაარსის ანალიზიდან და საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის უნდა არსებობდეს ზემოაღნიშნული მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამენარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. მოცემულ შემთხვევაში ის ფაქტი, რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები, არ დასტურდება. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომ ი/მ თ. მ-ს გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამენარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის ჯ. მ-თან მიმართებაში.

სასამართლომ საქმის მასალების შესაბამისად, დადგენილად მიიჩნია, რომ მოპასუხეები წარმოადგენდნენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ პირებს. სასამართლოს მითითებით, მხოლოდ იმ ფაქტის დადასტურება, რომ მოპასუხეებს შორის ჩუქების ხელშეკრულების გაფორმება მოხდა გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზნით, არ ქმნიდა მათი ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის ერთადერთ და საკმარის საფუძველს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნა-

თესავების პირველი შტო: მეულლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეულლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თ. მ-ი და ჯ. მ-ი არიან მამა-შვილი, თუმცა ვერც ეს ფაქტი ვერ გახდებოდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მათი ცნობის საფუძველი, რადგან არ დგინდებოდა მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამენარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად (ცრუმაგიერი მფლობელობა), თუ სასამართლო დაადგენდა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყო გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლებოდა, რომ აღნიშნული პირები იყვნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სასამართლომ განმარტა, რომ ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა ყოფილიყო გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნდა საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შესულიყო სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი ყოფილიყო მათი განსხვავება. საქმეზე წარმოდგენილი არ ყოფილა არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობასა და განზრახ ერთობლივი – გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე. კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანომ მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ და „თ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, მიიჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე ისინი იმავდროულად მიიჩნია ცრუმაგიერ პირებად, რაც სასა-

მართლმომ არ გაიზიარა. ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად. სასამართლოს მითითებით, საქმის მასალებით არ დასტურდება მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორის, თუმცა ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც, არ არსებობს მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული ნანამძღვრები.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. მოცემულ შემთხვევაში, თუნდაც დადასტურდეს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მამა-შვილს შორის ჩუქების ხელშეკრულების გაფორმება და უძრავი ქონების ფ. მ-ისათვის ამ განზრახვით გადაცემა, მხოლოდ ეს ფაქტი ვერ გახდება ცრუმაგიერ პირებად მოპასუხეთა აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი, რადგან სახეზე არ არის დასახელებული ორი კუმულაციური პირობიდან პირველი პირობა – პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან.

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 20 თებერვლის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, გასაჩივრებული გადაწყვე-



ტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთებისას მიუთითა მათზე და აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად გადაწყვიტა დავა. მოწინააღმდეგე მხარემ ვერ დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძვლად დაედო მის მოთხოვნას და რაც გამორიცხავდა სარჩელის დაკმაყოფილების შესაძლებლობას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 20 თებერვლის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლომ საკმარის საფუძვლად არ მიიჩნია მოპასუხეთა ურთიერთდამოკიდებულება, საგადასახადო შემონმების დაწყებისთანავე ქონების განრიდება. შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების თანახმად, 2016 წლის 19 სექტემბრის მდგომარეობით, ი/მ თ. მ-ის აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შეადგენდა 84 988,31 ლარს. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, ი/მ თ. მ-ის ქონებაზე 2014 წლის 26 ნოემბრის შეტყობინებით რეგისტრირებული საგადასახადო გირაუნობა/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო იმავე წლის 30 ნოემბერს. 2015 წლის 2 ივნისს ი/მ თ. მ-ის მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანება, რომელიც მას ჩაბარდა იმავე წლის 8 ივნისს.

ი/მ თ. მ-ის მიმართ საგადასახადო დავალიანება წარმოიშვა 2014 წლის 15 ოქტომბრის №43088 ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად, რომელიც დაიწყო 2014 წლის 15 ოქტომბერს და იმავე წლის 24 ნოემბერს მას დაერიცხა სანქცია – 85 022,68 ლარის ოდენობით. ი/მ თ. მ-მა თავის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, ინვენტარიზაციის დაწყების შემდეგ, 2014 წლის 6 ნოემბრის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გადააფორმა შვილზე – ჯ. მზე. ასევე, ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ პერიოდში, საკონტროლო-სალარო აპარატის მონაცემების თანახმად, სამენარმეო საქმიანობიდან ნაღდი ანგარიშსწორებით მიღებულმა თანხამ შეადგინა 12 490,25 ლარი, როდესაც მის მიერ აღნიშნული პერიოდიდან დღემდე ბიუჯეტში გადახდილი თანხა შეადგენს მხოლოდ 681.00 ლარს. 2015 წლის 6 იანვარს ი/მ თ. მ-მა რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატი და ამ პერიოდიდან შეაჩერა სამენარმეო საქმიანობა. აქედან გამომდინარე, ი/მ თ. მ-ის მიერ

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდეგ უძრავი ქონების შვილზე გადაფორმება მიუთითებდა საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისათვის თავის არიდებაზე. გარდა ამისა, მოპასუხეებს შორის არსებული განსაკუთრებული ურთიერთდამოკიდებულება გამოყენებულია იმგვარად, რომ ჯ. მ-ზე განხორციელდა აქტივების, ხოლო ი/მ თ. მ-ზე მხოლოდ ვალდებულებების ფორმირება.

კასატორი ასევე მიუთითებს, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ დადგენილ პრაქტიკაზე (სუს 2018 წლის 13 მარტის გადაწყვეტილება, საქმე №ბს-763-755(კ-16)), სადაც საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დეფინიციაზე და განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტიტუტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები. კასატორი მიიჩნევს, რომ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ბრძანების ჩაბარებისას ი/მ თ. მ-ისათვის ცნობილი გახდა სავარაუდო საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე და მან შესაძლო მოთხოვნებისაგან თავის არიდების მიზნით, მის სახელზე არსებული ფასიანი აქტივების იზოლაცია განახორციელა სხვა პირზე, კერძოდ, უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულება გააფორმა შვილთან – ჯ. მ-თან. ამდენად, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულების მქონე გადასახადის გადამხდელის – ი/მ თ. მ-ის მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ჯ. მ-ისათვის უძრავი ქონების გადაცემა, რაც საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების მიქცევის თავიდან არიდებას ემსახურება და მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 21 ივნისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 20 სექტემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მათი შესწავლისა და ანალიზის, გასაჩივრებული განჩინების იურიდიული დასაბუთებულობისა და წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის მოტივების შემოწმების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: თ. მ-ი ინდივიდუალურ მენარმედ დარეგისტრირდა 2004 წლის 31 აგვისტოს (იურიდიული მისამართი: გორი, ... ქ. №5). 1993 წლის 13 იანვარს დადებული გაცვლის ხელშეკრულების საფუძველზე, 2014 წლის 5 ნოემბერს თ. მ-ის სახელზე აღირიცხა ქ. გორში, ... ქ. №21-ში მდებარე უძრავი ქონება, რაც ჩუქების ხელშეკრულების შესაბამისად, 2014 წლის 6 ნოემბერს გადააფორმა შვილის – ჯ. მ-ის სახელზე. ი/მ თ. მ-ის მიერ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, 2016 წლის 19 სექტემბრის მდგომარეობით, 84 988,31 ლარს შეადგენდა. მის ქონებაზე გავრცელებული იყო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებული იყო საგადასახადო ორგანოს ყადაღა.

განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს ი/მ თ. მ-ისა და ჯ. მ-ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება წარმოადგენს, რასაც მოსარჩელე ითხოვს იმ საფუძველით, რომ მითითებული პირები წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს, ვინაიდან მათ განახორციელეს კონკრეტული ქმედებები, რაც მიმართული იყო იმ მიზნისკენ, რომ თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის.

საკასაციო სასამართლო თავდაპირველად მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლზე, რომელიც შეიცავს ცრუმაგიერი მფლობელობის დეფინიციას. მითითებული ნორმის მიხედვით, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი

პირები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადახდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამავე კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია, ასევე, ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები არიან ნათესავეები; ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავეებად ითვლებიან: ა) ნათესავეების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავეების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები.

შაკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას, რომლითაც იგი გამორიცხავს პირების ურთიერთდამოკიდებულებას იმ თვალსაზრისით, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როცა ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ ურთიერთობას. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ აღნიშნული ნორმა პირდაპირ განსაზღვრავს არაპირდაპირ საწარმოს მართვის კლასიფიკაციას, როგორც განსაკუთრებულ ურთიერთობას. ამასთან, წილის არაპირდაპირი ფლობა გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-6 ნაწილში, რომლის მიხედვითაც, ამ მუხლის მიზნებისთვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი. დადგენილია, რომ ი/მ თ. მ-ი და ჯ. მ-ი არიან მამა-შვილი. მათ ინვენტარიზაციის პერიოდში განახორციელეს ისეთი ქმედება, კერძოდ, გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე, უძრავი ქონების გადაცემა მამიდან შვილზე, რაც მათ გაუმიჯნაობაზე მიუთითებს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების

დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმადგიურ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო, პრაქტიკულად შეუძლებელია და ერთი კონკრეტული პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები.

სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული განჩინების მიღებისას საკმარის საფუძვლად არ მიიჩნია ურთიერთდამოკიდებულება, კერძოდ, საგადასახადო შემონმების დაწყებისთანავე ქონების განრიდება და სამენარმეო საქმიანობის შეჩერება მაშინ, როცა საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ ი/მ თ. მ-ის მიმართ საგადასახადო დავალიანება წარმოიშვა 2014 წლის 15 ოქტომბრის №43088 ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად და მას იმავე წლის 24 ნოემბერს დაერიცხა სანქცია – 85 022,68 ლარის ოდენობით.

საქმეში წარმოდგენილი საჯარო რეესტრიდან ამონაწერით დადგენილია, რომ სწორედ ინვენტარიზაციის პერიოდში, კერძოდ, 2014 წლის 6 ნოემბერს ი/მ თ. მ-მა თავის საკუთრებაში აღრიცხული უძრავი ქონება (საცხოვრებელი ბინა ს.კ. ...) ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გადააფორმა შვილის – ჯ. მ-ის სახელზე. ამასთან, ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ პერიოდში, საკონტროლო-სალარო აპარატის მონაცემების თანახმად, სამენარმეო საქმიანობიდან ნაღდი ანგარიშსწორებით მიღებულმა თანხამ შეადგინა 12 490,25 ლარი მაშინ, როცა მის მიერ აღნიშნული პერიოდიდან დღემდე ბიუჯეტში გადახდილი თანხა შეადგენს მხოლოდ 681.00 ლარს. 2015 წლის 6 იანვარს ი/მ თ. მ-მა რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატი და ამ პერიოდიდან შეაჩერა სამენარმეო საქმიანობა.

ი/მ თ. მ-ის მიერ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, 2016 წლის 19 სექტემბრის მდგომარეობით, შეადგენს 84 988,31 ლარს. მის ქონებაზე 2014 წლის 26 ნოემბრის №025-6606 შეტყობინებით გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგანოს ყადაღა.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების ანალიზის საფუძველზე ცხადია, რომ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდეგ, ი/მ თ. მ-ისათვის ცნობილი გახდა სავარაუდო საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების თა-

ობაზე, რის შემდეგაც მან შესაძლო მოთხოვნებისგან თავის არიდების მიზნით, მის სახელზე არსებული უძრავი ქონების იზოლაცია განახორციელა სხვა პირზე, კერძოდ, ჩუქების ხელშეკრულება გააფორმა შვილთან – ჯ. მ-თან. მას საკუთრებაში გადასცა საცხოვრებელი ბინა, რომელზეც შესაძლოა, გავრცელებულიყო სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ კანონით დადგენილი და განსახორციელებელი უზრუნველყოფის ღონისძიება.

მოცემულ შემთხვევაში, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულების მქონე გადასახადის გადამხდელის მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით შვილისათვის უძრავი ქონების გადაცემა, ი/მ თ. მ-ისათვის ინვენტარიზაციის დაწყებისთანავე ცნობილი გახდა მის მიერ საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლით გათვალისწინებული გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებების შესრულების კონტროლის ღონისძიებების დაწყების შესახებ და გადასახადის გადამხდელს გააჩნდა მოლოდინი შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების დაკისრების თაობაზე, რის შემდეგაც განახორციელა მის საკუთრებაში არსებული აქტივების განკარგვა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ არამართებულია ქვედა ინსტანციის სასამართლოების შეფასება იმასთან დაკავშირებით, რომ საქმეზე წარდგენილი არ იყო მტკიცებულება, რომელიც უტყუარად დაადასტურებდა მოპასუხეთა განზრახ, ერთობლივ – გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე, თუმცა აღნიშნული მოსაზრების საპირისპიროდ და საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით, საკასაციო პალატა სრულად იზიარებს კასატორის დასაბუთებას, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთდამოკიდებულება და ი/მ თ. მ-ის ურთიერთობა ჯ. მ-თან გამოყენებულია იმგვარად, რომ ამ უკანასკნელზე განხორციელებულიყო მხოლოდ აქტივების ფორმირება, ხოლო ი/მ თ. მ-ზე მხოლოდ ვალდებულებების.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნალდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს

რეალური პირის ქმედება – თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე, რომ ი/მ თ. მ-მა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყებისთანავე თავის საკუთრებაში აღრიცხული უძრავი ქონება 2014 წლის 6 ნოემბერს ჩუქების ხელშეკრულებების საფუძველზე გადააფორმა შვილზე – ჯ. მ-ზე. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ი/მ თ. მ-ის მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ უძრავ/მოძრავი ქონების გადაფორმება მიზნად ისახავს გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებებისგან თავის არიდებას.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, განსახილველ საქმეზე შეუძლებელია დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება იმ აქტივობებში, რამაც განაპირობა შეუსრულებელი საგადასახადო დავალიანების დაგროვება. ზემოაღნიშნული მსჯელობის შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ი/მ თ. მ-ი და ჯ. მ-ი წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები ცალსახად ადასტურებენ დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან გამიჯვნის შეუძლებლობას, კერძოდ: ი/მ თ. მ-ის მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყებისთანავე თავის საკუთრებაში აღრიცხული უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულებების საფუძველზე შვილის – ჯ. მ-ის სახელზე გადაფორმება სრულიად დასაბუთებულად მიუთითებს იმაზე, რომ აღნიშნული ქმედება მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას. ზემოაღნიშნული გარემოება ნათლად ადასტურებს, რომ დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება მოცემული აქტივობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ი/მ თ. მ-ის მიერ განხორციელებული ქმედება მიზანმიმართულია გადასახადებისა და საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავის არიდებისაკენ, რაც ქმნის მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 20.04.2017წ. №ბს-167-165(კ-17) განჩინებაზე, რომლითაც დაუშვებლად იქნა მიჩნეული საკასაციო საჩივარი და უცვლელად დარჩა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2016 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილება. აღნიშნული გა-



დანყვეტილებით განიმარტა, რომ ი/მ „მ.შ-ის“ მიერ განხორციელებულ ქმედებათა ჯაჭვი მიზანმიმართული იყო გადასახადებისა და საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავის არიდებისათვის. სააპელაციო სასამართლომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დააკმაყოფილა და საქმეზე მიღებული ახალი გადაწყვეტილებით ნ.ნ. და ე.ნ. აღიარა ი/მ „მ.შ-ის“ ცრუმაგიერ პირებად. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს აღნიშნული განმარტებები გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვებისას სრულად გაიზიარა საკასაციო სასამართლომ და მიუთითა, რომ სააპელაციო სასამართლომ მართებულად მიიჩნია გადაწყვეტილებაში მითითებული პირები ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად (ასევე იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 13.03.2018წ. გადაწყვეტილება საქმეზე №ზს-763-755(კ-16)).

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მონმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით. საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად, უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტზე, რომელსაც 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. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი აგებულება შეჯიბრებითობის პრინციპზე, რაც ოფიციალობის პრინციპის გათვალისწინებით სრულად, გამოიყენება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. მითითებული პრინციპის შესაბამისად, მხარეები თავად განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსისა და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლები). ამასთან, სამართლებრივი ურთიერთობა შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტის საფუძველზე. ფაქტის დადასტურებას აქვს არა მარტო საპროცესო, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობა.



მოცემულ შემთხვევაში, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულებების მქონე გადასახადის გადამხდელის – ი/მ თ. მ-ის მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ჯ. მ-თან ისეთ კავშირში შესვლა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთიმეორისაგან განსხვავება, რამდენადაც მათ შორის წარმოშობილი სამართლებრივი ურთიერთობა (უძრავი ქონების გადაფორმება) ემსახურება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის თავიდან არიდებას, რაც მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ კასატორმა – სსიპ შემოსავლების სამსახურმა დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძვლად უდევს მის მოთხოვნას. ამასთან, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის დარღვევა, რომლის თანახმად, გადანყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ იგი იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული (გადანყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლები), ხოლო ამავე კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადანყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადანყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძვლები.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 20 თებერვლის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადანყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

### **გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :**

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 20 თებერვლის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;

4. ი/მ თ. მ-ი და ჯ. მ-ი ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად;

5. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველი**

### **გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით**

№ბს-754-754(კ-18)

27 დეკემბერი, 2018 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
ნ. სხირტლაძე,  
ვ. როინიშვილი**

**დავის საგანი:** ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2016 წლის 1 სექტემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სასარჩელო განცხადებით მიმართა გორის რაიონულ სასამართლოს, მოპასუხეების – შპს „...-ს“, შპს „ლ-ის“, თ. კ-ისა და გ. კ-ის მიმართ.

მოსარჩელის მითითებით, შპს „...-ს“ 2016 წლის 20 აგვისტოს მდგომარეობით გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 82 729,35 ლარის ოდენობით. საგადასახადო დავალიანება წარმოიშვა 2013 წლის 9 ოქტომბრის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის საფუძველზე და 2014 წლის 7 მაისის №24351 ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების შედეგად. ინვენტარიზაციის დაწყების შემდეგ, კერძოდ, 2013 წლის 6 ნოემბრიდან შპს „...-მ“ ეკონომიკური საქმიანობა შეწყვიტა, რის შემდეგაც იმავე ობიექტზე ფუნქციონირება დაიწყო შპს „ლ-მა“, რომელსაც ასევე წარმოეშვა და დღეის მდგომარეობითაც გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. შპს „ლ-ი“

ენეოდა ზუსტად იმავე სახის საქმიანობას, რასაც შპს „...“. ამ უკანასკნელის დირექტორი და ერთპიროვნული პარტნიორი იყო – თ. კ-ი, ხოლო შპს „ლ-ის“ დირექტორი და ერთპიროვნული პარტნიორი – გ. კ-ი. მათ საქმიანი ურთიერთობა ჰქონდათ ერთი და იმავე პარტნიორებთან. ისინი არიან ნათესავები (მამიდა-ძმისშვილი), შესაბამისად, ურთიერთდამოკიდებული პირები. მათ სამენარმეო საქმიანობის შედეგად რაიმე სახის დივიდენდი ან ხელფასი ოფიციალურად არ მიუღიათ მაშინ, როდესაც თ. კ-მა შეიძინა რამდენიმე უძრავი ქონება, ხოლო გ. კ-მა – ძვირადღირებული ავტომანქანა. ამავე დროს, ორივე საზოგადოებას საკუთრებაში გააჩნია მხოლოდ საკონტროლო-სალარო აპარატები. გ. კ-მა სატელეფონო საუბრისას განმარტა, რომ შპს „ლ-ის“ დავალიანებასთან დაკავშირებულ საკითხებზე იგი პასუხს ვერ გასცემდა და მიემართათ მამიდისთვის – თ. კ-ისათვის. ეს ადასტურებს იმ ფაქტს, რომ შპს „ლ-ის“ ხელმძღვანელობას რეალურად ახორციელებდა თ. კ-ი. შპს „...-ს“, შპს „ლ-ის“, თ. და გ. კ-ების გამიჯნულობა არ არსებობს, რადგან ამ კომპანიებს არ გააჩნიათ ადეკვატური ქონება/კაპიტალი. თ. და გ. კ-ები სამენარმეო საქმიანობას ახორციელებდნენ შპს-ების მემკვიდრეობით ისე, რომ არ ასრულებდნენ ბიუჯეტის წინაშე კუთვნილ ვაგადასახადო ვალდებულებებს.

ამდენად, მოსარჩელემ შპს „...-ს“, შპს „ლ-ის“, თ. კ-ისა და გ. კ-ის ერთმანეთის ცრუმადიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელემ ასევე სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, თ. კ-ისა და გ. კ-ის უძრავ-მოდრავ ქონებაზე ყადაღის დადების თაობაზე იშუამდგომლა.

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 2 სექტემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის განცხადება დაკმაყოფილდა; სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, ყადაღა დაედო მოპასუხე თ. კ-ის (პირ. №...) კუთვნილ უძრავ ქონებას, მდებარე: 1. ქ. თბილისი, ..., „ა“ მკ/რ, კორპ. 64, ბინა 14 (საკადასტრო კოდი ...); 2. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი ..., საკადასტრო კოდი ...; 3. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი ..., საკადასტრო კოდი ...; 4. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი ..., საკადასტრო კოდი ...; მოპასუხე გ. კ-ის (პირ. №...) კუთვნილ ავტომანქანას – ... (..., ფერი ..., გამოშვების წელი 2005, სახელმწიფო სანომრე ნიშნით ...).

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „...-ის“, შპს „ლ-ის“, თ. და გ. კ-ების მიმართ მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმადიერ პირებად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა; გაუქმდა გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 2 სექტემბრის განჩინებით სარჩელის უზრუნველყოფად გამოყენებული ღონისძიე-

ბა, რომლითაც ყადაღა დაედო თ. კ-ის კუთვნილ უძრავ ქონებას, მდებარე: 1. ქ. თბილისი, ..., „ა“ მკ/რ, კორპ. 64, ბინა 14 (საკადასტრო კოდი ...); 2. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი ..., საკადასტრო კოდი ...; 3. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი ..., საკადასტრო კოდი ...; 4. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი ..., საკადასტრო კოდი ..., და მოპასუხე გ. კ-ის კუთვნილ ავტომანქანას – ... (... , ფერი ..., გამოშვების წელი 2005, სახელმწიფო სანომრე ნიშნით ...).

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თ. კ-ის სახელზე 2010 წლის 27 დეკემბრიდან, 2011 წლის 24 ივნისიდან და 2015 წლის 4 ნოემბრიდან ნასყიდობის ხელშეკრულებების საფუძველზე საკუთრების უფლებით ირიცხება შემდეგი უძრავი ქონება: 1. თბილისი, ..., „ა“ მკ/რ, კორპ. 64, ბინა 14 (საკადასტრო კოდი ...); 2. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი ..., საკადასტრო კოდი ...; 3. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი ..., საკადასტრო კოდი ...; 4. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი ..., საკადასტრო კოდი ...; 5. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი ..., საკადასტრო კოდი .... გ. კ-ის სახელზე საკუთრების უფლებით ირიცხება ავტომანქანა – ... (... , ფერი ..., გამოშვების წელი 2005, სახელმწიფო სანომრე ნიშნით ...).

დადგენილია, რომ შპს „...“ დაფუძნდა 2012 წლის 22 მაისს, რომლის პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი თ. კ-ია, ხოლო შპს „ლ-ი“ – 2013 წლის 31 ოქტომბერს, რომლის პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი გ. კ-ია. მათ საკუთრებაში ირიცხება საკონტროლო-სალარო აპარატები. თ. და გ. კ-ები არიან მამიდა-ძმისშვილი.

შპს „...-ს“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2016 წლის 14 ივლისის მდგომარეობით 82 160,38 ლარი, ხოლო შპს „ლ-ის“ დავალიანება 2016 წლის 5 ივლისის მდგომარეობით 18 638,01 ლარია. მათ ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგანოს ყადაღა. 2013 წლის 11 აპრილს შპს „...-ს“ მალაზიაში მოხდა 6 720 ლარის (დაზარალებულის მითითებით) ღირებულების საქონლის ქურდობა. დანაშაული გაუხსნელია.

სს „...სა“ და ი. ჯ-ს (თ. კ-ის მეუღლე) შორის 2012 წლის 23 მაისს დაიდო გენერალური საკრედიტო მომსახურების ხელშეკრულება 35 000 აშშ დოლარზე, ხოლო 2015 წლის 1 დეკემბერს – საბანკო კრედიტის ხელშეკრულება 26 000 ლარზე. ი. ჯ-სა და 4 სხვა პირს შორის 2015 წლის სექტემბერში დაიდო 107 ტონა ყვითელი სიმინდის 51 500 ლარად ნასყიდობის შესახებ.

2016 წლის 9 სექტემბერს შპს „...-მ“ და შპს „ლ-მა“ საგადასახადო შეთანხმებების გაფორმების შესახებ განცხადებებით მიმართეს შემოსავლების სამსახურს.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება, გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე; განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირის საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; გ) პირი ახორციელებს საწარმოს კონტროლს; დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს; ე) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს; ვ) პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან. ამავე მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების მიხედვით, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

მოცემულ შემთხვევაში, სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს „...-ს“, შპს „ლ-ს“, თ. და გ. კ-ებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები არ დასტურდებოდა. საქმეზე არ იყო წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომ შპს „...-ს“ ან მის დირექტორს გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს „ლ-ის“ ან მის დირექტორთან მიმართებაში. შპს „...“ და შპს „ლ...“ წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ იურიდიულ პირებს. ის ფაქტი, რომ ორივე იურიდიულ პირს საქმიანი ურთიერთობა ჰქონდათ ერთი და იმავე პარტნიორებთან, დადასტურების შემთხვევაშიც კი არ ქმნის მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საფუძველს, რადგან მაღაზიებისა და სხვა სავაჭრო ობიექტებისათვის პროდუქციის მიწოდება უმეტესად ხდება სადისტრიბუციო ქსელის მეშვეობით და შესაძლოა, მეწარმეთა უმრავლესობას ერთი და იმავე კომპანიასთან ჰქონდეს ურთიერთობა.

სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კო-

დექსის მე-19 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თ. და გ. კ-ები არიან ნათესავები – მამიდა-ძმისშვილი („ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევა), თუმცა ვერც ეს ფაქტი გახდება ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მათი ცნობის საფუძველი, რადგან, არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამენარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის.

„მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 44-ე მუხლის 1-ლი ნაწილისა და 45-ე მუხლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. ასეთი საზოგადოების დაფუძნება შეუძლია ერთ პირსაც. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების კაპიტალი შეიძლება განისაზღვროს ნებისმიერი ოდენობით. დადგენილია, რომ შპს „...“ დაფუძნდა 2012 წლის 22 მაისს, რომლის პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი თ. კ-ია, ხოლო შპს „ლ-ი“ – 2013 წლის 31 ოქტომბერს, რომლის პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი გ. კ-ია. ამ საზოგადოებების საკუთრებაში ირიცხება მხოლოდ საკონტროლო-სალარო აპარატები. ისეთ ვითარებაში, როდესაც კანონმდებლობით ნებადართულია შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების დაფუძნება ერთი პირის მიერ და კაპიტალის განსაზღვრა ნებისმიერი ოდენობით (რასაც ადგილი აქვს თ. და გ. კ-ების მიერ შპს-ების დაფუძნებისას), მხოლოდ ამ საფუძველით, ერთი მხრივ, შპს „...-ს“, როგორც იურიდიული პირის და დირექტორის – თ. კ-ის, მეორე მხრივ, როგორც ფიზიკური პირის, შპს „ლ-ის“ დირექტორის – გ. კ-ის ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობის დადასტურება მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ასევე დაუსაბუთებელი იყო მოსარჩელის პოზიცია, რომ თ. კ-მა, როგორც ფიზიკურმა პირმა, შეიძინა რამდენიმე უძრავი ქონება შპს „...-ს“ სამენარმეო საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლიდან, ხოლო გ. კ-მა შეიძინა ავტომანქანა შპს „ლ-ის“ სამენარმეო საქმიანობის შედეგად მიღებუ-

ლი შემოსავლიდან. სასამართლოს მითითებით, შპს „...“ დაფუძნდა 2012 წლის 22 მაისს, თ. კ-ის სახელზე კი 5 უძრავი ქონებიდან 4 აღირიცხა ამ საზოგადოების დაფუძნებამდე – 2010-2011 წლებში; შპს „ლ-ი“ დაფუძნდა 2013 წლის 31 ოქტომბერს. გ. კ-მა კი ავტო-მანქანა ..., სახელმწიფო სანომრე ნიშნით ..., შეიძინა გაცილებით ადრე. თ. კ-ის სახელზე 2015 წლის 4 ნოემბერს აღრიცხულ უძრავ ქონებასთან დაკავშირებით სასამართლომ განმარტა, რომ არც ეს ფაქტი ადასტურებს შპს „...-სა“ და თ. კ-ის ერთმანეთისაგან გაუ-მიჯნაობის ფაქტს, რადგან საქმეზე მოწმის სახით დაკითხულ ი. ჯ-ის ჩვენებით დადგენილია, რომ ეს ქონება მისი სახსრებითაა შეძე-ნილი და თ. კ-ის სახელზეა აღრიცხული.

სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ გარემოებასაც, რომ ამ ქონების თ. კ-ის სახელზე აღრიცხვა არათუ ადასტურებს შპს „...-ს“ საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლის ბიუჯეტისაგან განრიდე-ბის ფაქტს, არამედ, პირიქით, გამორიცხავს ამგვარი განზრახვის არსებობას, რადგან ასეთ შემთხვევაში ქონება სხვა პირის, თუნ-დაც ი. ჯ-ის სახელზე აღირიცხებოდა. საქართველოს საგადასახა-დო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად (ცრუმადიერი მფლობელო-ბა), თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებე-ლია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველ-ყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმადიერი პირები. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდე-ლის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, ცრუმადიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახა-დო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიე-ბები.

სასამართლომ განმარტა, რომ ამ მუხლის შინაარსიდან გამომ-დინარე, ცრუმადიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდე-ვინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნია საგა-დასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შედიოდეს სხვა პირთან, რომ პრაქ-ტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავება. როგორც აღინიშ-ნა, საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებუ-ლება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა განზრახ ერთობ-ლივი – გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქ-მედებაზე. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო



ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ და „ზ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, მიაჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე ისინი იმავდროულად მიაჩნია ცრუმაგიერ პირებად, რაც გაზიარებული ვერ იქნება. ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად.

სასამართლომ მიუთითა, რომ ცრუმაგიერ მფლობელად შეიძლება, მიჩნეულ იქნეს ის პირი, რომლის სახელზეც ირიცხება ქონება, თუმცა იგი არ არის სარგებლის რეალური მიმღები, სარგებლის მიმღებად რჩება გადასახადის გადამხდელი, რომელიც ცრუმაგიერ პირზე ქონების გადაცემით თავს არიდებს საგადასახადო პასუხისმგებლობას. ამისათვის კი ერთ-ერთ, თუ არა განმსაზღვრელ პირობას წარმოადგენს იმ გარემოების დადასტურება, რომ სუბიექტთა შორის ადგილი აქვს ქონების გადაცემას რაიმე ტიპის შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე.

სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 2 სექტემბრის განჩინებით, სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, ყადაღა დაედო მოპასუხე თ. კ-ის კუთვნილ უძრავ ქონებას და გ. კ-ის კუთვნილ ავტომანქანას. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 199<sup>1</sup> მუხლის თანახმად, სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შემთხვევაში სასამართლო თავისი გადაწყვეტილებით (განჩინებით) აუქმებს ამ სარჩელთან დაკავშირებით გამოყენებულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას, რაც საჩივრდება ამ გადაწყვეტილების (განჩინების) გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი წესით. ამდენად, მოცემული სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის გამო, სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება უნდა გაუქმდეს.

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილება.



სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გაიზიარა გორის რაიონული სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთებისას მიუთითა მათზე და აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად გადაწყვიტა დავა. მოწინააღმდეგე მხარემ ვერ დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძვლად დაედო მის მოთხოვნას და რაც გამოორიცხავდა სარჩელის დაკმაყოფილების შესაძლებლობას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლომ საქმე განიხილა მატერიალური სამართლის ნორმების მნიშვნელოვანი დარღვევით, რამაც არსებითად იმოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე. შპს „...“, შპს „ლ...“, თ. კ-ი, გ. კ-ი სამენარმეო საქმიანობას იმგვარად ახორციელებდნენ, რომ ადგილი ჰქონდა საგადასახადო ვალდებულებების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასათანადო შეფასება მისცა ორი საწარმოს მიერ ერთი და იმავე მისამართზე ერთი და იმავე საქმიანობის წარმოებას იმ პირობებში, როდესაც საწარმოს ერთპიროვნული პარტნიორ/დირექტორები იყვნენ ურთიერთდამოკიდებული პირები, ხოლო სავაჭრო ობიექტი ერთი საწარმოს დირექტორ/დამფუძნებლის მიერ მეორეს მიქირავდა უსასყიდლოდ. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ საწარმოს ჰყავდა ერთი და იგივე მიმწოდებელი. კასატორის აზრით, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისა და მისი ერთადერთი პარტნიორ/დირექტორის გაუმიჯნაობისა და შესაბამისად, ცრუმაგიერობის ნათლად წარმოსაჩენად გაანალიზებულ უნდა იქნეს ის საკითხი, რომ როდესაც „ინვესტორი“ აფუძნებს საზოგადოებას, იგი საზოგადოებაში განხორციელებული ინვესტიციით და მის ირგვლივ ჩამოყალიბებული სამართლებრივი ფიქციით – პირის იურიდიული სტატუსით იზღუდავს პასუხისმგებლობას. სამართლებრივი ფიქცია მიმართულია პარტნიორის ინტერესის, გამიჯნული პასუხისმგებლობის დასაცავად, თუმცა აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ თავად საზოგადოების სამართლებრივი სტატუსი გამყარებული უნდა იყოს

რეალური შინაარსით, რაშიც იგულისხმება ის გარემოება, რომ საზოგადოების დირექტორი საზოგადოების ქონებას არ უნდა იყენებდეს როგორც საკუთარს.

კასატორი ასევე მიუთითებს, რომ მას შემდეგ, რაც კომპანიის – შპს „...-ს“, მიერ შეწყდა საქმიანობა და თ. კ-ს აღარ უფიქსირდება არანაირი შემოსავალი, იგი ყიდულობს უძრავ ქონებას, რომელიც რა თქმა უნდა, ვერ იქნებოდა შეძენილი შპს „...-დან“ და შპს „ლ-დან“ განრიდებული თანხების გარეშე. აღნიშნულის თაობაზე მოპასუხე მხარის მიერ წარმოდგენილი იქნა პოზიცია, რომ მოცემული ქონება შეძენილ იქნა არა თ. კ-ის, არამედ მისი მეუღლის მიერ, რომელსაც საამისოდ საკმარისი შემოსავლები არ უფიქსირდება. რაც შეეხება გ. კ-ს, მას საერთოდ არ მიუღია რაიმე შემოსავალი. შესაბამისად, ცალსახად იკვეთება, რომ მის მიერ შექმნილი შპს „ლ...“ არის ფიქცია და რეალურად საქმიანობას ეწევა თ. კ-ი, რომლის ფართშიც ახორციელებდა საქმიანობას ორივე კომპანია. ზემოაღნიშნული გარემოებები ადასტურებს იმ გარემოებას, რომ შპს „...-ს“ მიმართ გარდაუვალი იყო საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარება და სწორედ მისგან თავის არიდების მიზნით, შეიქმნა შპს „ლ...“, რომელმაც ასევე მოახდინა საგადასახადო დავალიანების იმავე სქემით დაგროვება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 5 ივლისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 4 ოქტომბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მათი შესწავლისა და ანალიზის, გასაჩივრებული განჩინების იურიდიული დასაბუთებულობისა და წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის მოტივების შემოწმების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ

შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: შპს „...“ 2012 წლის 22 მაისს დაფუძნდა, რომლის პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი თ. კ-ია. შპს „ლ...“ დაფუძნდა 2013 წლის 31 ოქტომბერს, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი გ. კ-ია. მათ საკუთრებაში ირიცხება საკონტროლო-სალარო აპარატები. თ. და გ. კ-ები არიან მამიდა და ძმისშვილი. შპს „...-ს“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2016 წლის 14 ივლისის მდგომარეობით 82 160,38 ლარი, ხოლო შპს „ლ-ის“ დავალიანება 2016 წლის 5 ივლისის მდგომარეობით 18 638,01 ლარია. მათ ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგანოს ყადაღა.

განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს შპს „...-ს“, შპს „ლ-ის“, თ. კ-ისა და გ. კ-ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება წარმოადგენს, რასაც მოსარჩელე ითხოვს იმ საფუძველით, რომ მითითებული პირები წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს, ვინაიდან მათ განახორციელეს კონკრეტული მოქმედებები, რაც მიმართული იყო იმ მიზნისკენ, რომ თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის.

საკასაციო სასამართლო თავდაპირველად მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. საკასაციო სასამართლო მოცემულ შემთხვევაში ერთმანეთისაგან გამიჯნავს მონაწილე იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს და მსჯელობს იმ საკითხზე, რამდენად წარმოადგენენ თ. კ-ი და გ. კ-ი შპს „...-სა“ და შპს „ლ-ის“ ცრუმაგიერ პირებს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რა დროსაც ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პი-

რის საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; გ) პირი ახორციელებს საწარმოს კონტროლს; დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს; ე) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს; ვ) პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან. ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად; მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დასტურდება მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორის, თუმცა, ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც, არ არსებობს თ. კ-ისა და გ. კ-ის ცრუ-მაგიერ პირად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან, სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული ნაწამძღვრები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების მიხედვით, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

ზემოაღნიშნული ნორმის შინაარსიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ თ. და გ. კ-ებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები არ დასტურდება. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა, რომ თ. და გ. კ-ებს გააჩნდათ მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს-ებთან მიმართებაში.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 44-ე მუხლის პირველი ნაწილისა და 45-ე მუხლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი თავისი ქონებით. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების კაპიტალი შეიძლება განისაზღვროს ნებისმიერი ოდენობით. დადგენილია, რომ შპს „...-ს“ პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტო-

რი თ. კ-ია, ხოლო შპს „ლ-ის“ – პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი გ. კ-ი. ისეთ ვითარებაში, როდესაც კანონმდებლობით ნებადართულია შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების დაფუძნება და კაპიტალის განსაზღვრა ნებისმიერი ოდენობით (რასაც ადგილი აქვს თ. და გ. კ-ების მიერ შპს-ების დაფუძნებისას), მხოლოდ ამ საფუძვლით, ერთი მხრივ, თ. და გ. კ-ებს, როგორც ფიზიკურ პირებს, და მეორე მხრივ, შპს „...-სა“ და შპს „ლ-ს“, როგორც იურიდიულ პირებს შორის ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობის დადასტურება მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს. საქმის მასალებით, თ. და გ. კ-ები და შპს-ები წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს, რადგან არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამენარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის.

აქედან გამომდინარე, კომპანიის ვალდებულებებზე პასუხს აგებს არა საზოგადოების დამფუძნებელი, დირექტორი და ა. შ., არამედ თვითონ საზოგადოება მთელი თავისი ქონებით. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაზე დაფუძნებული კომპანიის არსი სწორედ იმაში მდგომარეობს, რომ კომპანია დამფუძნებლისაგან (პარტნიორისაგან) განცალკევებულ და დამოუკიდებელ სუბიექტს წარმოადგენს. საზოგადოების პარტნიორი კომპანიის ვალდებულებებზე კრედიტორების წინაშე არ არის პასუხისმგებელი. სწორედ აღნიშნული გარემოება განასხვავებს იურიდიულ პირებს ინდივიდუალური მენარმისაგან, რომელიც თავისი სამენარმეო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის კრედიტორის წინაშე პასუხს აგებს პირადად, მთელი თავისი ქონებით.

საკაცაციო სასამართლო არ იზიარებს კასატორის მითითებას, რომ თ. კ-მა, როგორც ფიზიკურმა პირმა, შეიძინა რამდენიმე უძრავი ქონება შპს „...-ს“ სამენარმეო საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლიდან, ხოლო გ. კ-მა შეიძინა ავტომანქანა შპს „ლ-ის“ სამენარმეო საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლიდან. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შპს „...“ დაფუძნდა 2012 წლის 22 მაისს, თ. კ-ის სახელზე კი 5 უძრავი ქონებიდან 4 აღრიცხვა ამ საზოგადოების დაფუძნებამდე – 2010-2011 წლებში; შპს „ლ...“ დაფუძნდა 2013 წლის 31 ოქტომბერს. გ. კ-მა კი ავტომანქანა ..., სახელმწიფო სანომრე ნიშნით ..., შეიძინა გაცილებით ადრე. თ. კ-ის სახელზე 2015 წლის 4 ნოემბერს აღრიცხულ უძრავ ქონებასთან დაკავშირებით სასამართლო განმარტავს, რომ არც ეს ფაქტი ადასტურებს შპს „...-სა“ და თ. კ-ის ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობის ფაქტს, რადგან საქმეზე მოწმის სახით დაკითხულ ი. ჯ-ის ჩვენე-

ბით დადგენილია, რომ ეს ქონება მისი სახსრებითაა შექმნილი და თ. კ-ის სახელზეა აღრიცხული.

ყოველივე ზემოაღნიშნული გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ, ერთი მხრივ, თ. და გ. კ-ები და მეორე მხრივ, შპს „...“ და შპს „ლ...“, საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. ამდენად, კასატორის მოთხოვნა თ. კ-ისა და გ. კ-ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობასთან მიმართებაში უსაფუძვლოა.

რაც შეეხება შპს „...-სა“ და შპს „ლ-ის“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული სავალდებულო წინაპირობები სახეზეა. კერძოდ, საქმის მასალებში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დასტურდება ის გარემოება, რომ შპს „...-ს“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2016 წლის 14 ივლისის მდგომარეობით 82 160,38 ლარია. მას შემდეგ, რაც დაიწყო საზოგადოების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, შპს „...-მ“ შეწყვიტა ეკონომიკური საქმიანობა და იმავე ობიექტზე ფუნქციონირება დაიწყო შპს „ლ-მა“, რომელსაც ასევე წარმოეშვა და დღეის მდგომარეობითაც გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, რაც 2016 წლის 5 ივლისის მდგომარეობით 18 638,01 ლარს წარმოადგენს. მათ ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგანოს ყადაღა.

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შპს „ლ...“ ეწეოდა ზუსტად იმავე სახის საქმიანობას, რასაც შპს „...“. მათ ურთიერთობა ჰქონდათ ერთი და იმავე პარტნიორებთან. დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, სასამართლოს მიაჩნია, რომ შპს „...-სა“ და შპს „ლ-ის“ განსხვავება პრაქტიკულად შეუძლებელია, რამდენადაც მითითებული საწარმოები ახორციელებენ ერთი და იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, ხოლო მათი ცალკე იურიდიულ პირებად დაფუძნება და საქმიანობის ასეთი ფორმით განხორციელება რეალურად ემსახურება არსებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისაგან თავის არიდებას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურ-

დეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან, რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო, პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები. საქმის მასალებში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დასტურდება ზემოაღნიშნული ნორმით ცრუმაგიერ პირად აღიარებისათვის სავალდებულო ორი პირობის არსებობა, კერძოდ, სანარმოები დაფუძნებული არიან გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ამასთან, შპს „...-სა“ და შპს „ლ-ის“ ძირითადი საქმიანობა არ განსხვავდება ერთმანეთისაგან, რაც ქმნის სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის საფუძვლიანობას იურიდიულ პირებთან მიმართებაში. ამასთან, საქმეში არსებული ფაქტობრივი გარემოებებით დადგენილია, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთობა, კერძოდ, ეწევიან ერთი და იმავე სამენარმეო საქმიანობას, შპს „ლ...“ დარეგისტრირდა მას შემდეგ, რაც შპს „...-ს“ სახელმწიფოს წინაშე წარმოეშვა გარკვეული საგადასახადო დავალიანებები. ორივე სანარმოს საკუთრებაში მხოლოდ საკონტროლო-სალარო აპარატი გააჩნია. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ იმ პირობებში, როცა შპს „ლ-მა“ შპს „...-ს“ მსგავსად მოახდინა ვალდებულებების დაგროვება და შემდეგ სამენარმეო საქმიანობის შეჩერება, სახეზეა ერთი და იმავე სქემით მოქმედი ცრუმაგიერი პირები. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, ნათელია, რომ შპს „...“ და შპს „ლ...“ სამენარმეო საქმიანობას ახორციელებდნენ იმგვარად, რომ თავი აერიდებინათ ბიუჯეტის წინაშე არსებული საგადასახადო ვალდებულებებისაგან.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები ნათლად ადასტურებენ იმ ფაქტს, რომ დასახელებული იურიდიული პირების ერთმანეთისგან განსხვავება მოცემული ბიზნესაქტივობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია. შესაბამისად, აბსოლუტურად დასაბუთებულია საკასაციო საჩივრის მოსაზრება შპს-ების ერთმანეთისაგან განსხვავების შეუძლებლობისა და მათი ერთ მენარმე სუბიექტად განხილვის თაობაზე, რის გამოც მათ ერთობლივად მთელი თავისი ქონებით უნდა აგონ პასუხი იმ საგადასახადო ვალდებულებისათვის, რომლის გადაუხდელობასაც აქვს ადგილი.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე, რომ შპს „...-ს“ წარმოეშვა დიდი ოდენობით საგადასახადო ვალდე-



ბულება, მაგრამ ნაცვლად იმისა, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტში გადაიხადოს კუთვნილი გადასახადები, იგი ფაქტობრივად წყვეტს სამენარმეო საქმიანობას და აფუძნებს ახალ საწარმოს – შპს „ლ-ს“, რომელიც იმავე მისამართზე იმავე სამენარმეო საქმიანობას ახორციელებს. 2015 წლის 14 დეკემბრის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის საფუძველზე შპს „ლ-ის“ მიმართაც წარმოიშვა საგადასახადო დავალიანება. ინვენტარიზაციის დამთავრების შემდეგ შპს „ლ-მაც“ შეწყვიტა სამენარმეო საქმიანობა და მსგავსად წინა საწარმოსი, აქვს მხოლოდ საკონტროლო-სალარო აპარატი.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, განსახილველ საქმეზე შეუძლებელია დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება იმ სამენარმეო აქტივობებში, რამაც განაპირობა შეუსრულებელი საგადასახადო დავალიანების დაგროვება, კერძოდ, სასამართლომ ამა თუ იმ პირების ცრუმაგიერობის შესამოწმებლად მხედველობაში უნდა მიიღოს არა ის გარემოება, თუ რამდენად შესაძლებელია გვაროვნულად, სამართლებრივი ფორმით ან საიდენტიფიკაციო ნომრით სუბიექტების ერთმანეთისაგან განსხვავება, არამედ ამოსავალი და უმნიშვნელოვანესი უნდა იყოს ის ბიზნესაქტივობა, რომელიც განაპირობებს შემოსავლის მიღებას. უმნიშვნელოვანესია, რომ ცრუმაგიერობის დასადგენად შეფასდეს, რამდენად არის შესაძლებელი დაირღვეს მიჯნა სხვადასხვა იურიდიული/ფიზიკური პირების ბიზნესსაქმიანობას შორის. ამგვარი შეფასების გარეშე, ცხადია, ძალიან მარტივია განისაზღვროს და ითქვას, რომ ფიზიკური პირისა და იურიდიული პირის ერთმანეთისაგან განსხვავება შესაძლებელია, თუნდაც მათი მახასიათებლების და მათი სამართლებრივი ფორმის გათვალისწინებით. აღნიშნული არ გამომდინარეობს კანონმდებლის ნებიდან, ვინაიდან კანონმდებლის ნებას წარმოადგენს დაიცვას საჯარო ინტერესი და არ მისცეს ამა თუ იმ პირებს გადასახადებისაგან თავის არიდების საშუალება. სწორედ ზემოაღნიშნული მსჯელობის შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ შპს „...“ და შპს „ლ...“ წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები ცალსახად ადასტურებენ დასახელებული იურიდიული პირების ერთმანეთისაგან გამიჯვნის შეუძლებლობას, საქმეზე დადგენილი გარემოებები ნათლად ადასტურებს, რომ დასახელებული იურიდიული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება მოცემული ბიზნესსაქმიანობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ცრუმაგიერი მფლობელობის ბუნდოვანება ვლინდება იმაში, თუ რას შეიძლება გულისხმობდეს კანონმდებელი ერთმანეთისგან განუსხვავებლობაში. აღ-



ნიშნული დანაწესის განმარტება კანონში არ არის, თუმცა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების გზით შემოსავლის მიღების საერთო მიზანი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია განურჩევლობასთან მიმართებით. საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ სახეზეა ერთი სამართლებრივი ფორმით საქმიანობის შეჩერება და სხვა სამართლებრივი ფორმით მისი გაგრძელება. ამასთან, მოცემული სანარმოები ახორციელებენ ერთი და იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, ასევე ჰყავთ საერთო მიმწოდებლები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ იურიდიული პირების მიერ განხორციელებულ ქმედებათა ჯაჭვი მიზანმიმართულია გადასახადებისა და საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავის არიდებისათვის, რაც ქმნის შპს „...-სა“ და შპს „ლ-ის“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ კასატორმა – სსიპ შემოსავლების სამსახურმა შპს „...-სა“ და შპს „ლ-თან“ მიმართებაში დადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძვლად უდევს მის მოთხოვნას. ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნულ ნაწილში სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის დარღვევა, რომლის თანახმად, გადანყვევტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ იგი იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული (გადანყვევტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლები), ხოლო ამავე კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადანყვევტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადანყვევტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძვლები.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადანყვევტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

## **გ ა ლ ა ნ ე ყ ვ ი ტ ა :**

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. შპს „...-ს“ ცრუმაგიერ პირად აღიარებულ იქნეს შპს „ლ...“;
5. სარჩელი დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდეს უსაფუძვლობის გამო;
6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **ც რ უ მ ა გ ი ე რ პ ი რ ე ბ ა დ ა ლ ი ა რ ე ბ ა**

### **გ ა ლ ა ნ ე ყ ვ ი ტ ი ლ ა ბ ა ს ა ქ ა რ თ ვ ე ლ ო ს ს ა ხ ე ლ ი თ**

№ბს-837(კ-18)

5 თებერვალი, 2019 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: ვ. როინიშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
მ. ვაჩაძე,  
ნ. სხირტლაძე**

**დავის საგანი:** ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2016 წლის 7 ნოემბერს სარჩელი აღძრა ახალქალაქის რაიონულ სასამართლოში ი/მ „კ. ე-ის“, ი/მ „ა. ე-ის“, რ. ე-ისა და შპს „...-ის“ მიმართ. მოსარჩელემ ი/მ „კ. ე-ის“, რ. ე-ის, ი/მ „ა. ე-ისა“ და შპს „...-ის“ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელე აღნიშნავდა, რომ 2013 წლის 12 ივნისს გაიცა საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის №26071 ბრძანება ი/მ „კ. ე-ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზა-

ციის ჩატარების შესახებ. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის №26071 ბრძანების ჩაბარებიდან ერთ კვირაში (19 ივნისს) ი/მ „კ. ე-მა“ თავის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, საკადასტრო კოდით: ..., №... ჩუქების ხელშეკრულებით გადასცა თავის არასრულწლოვან შვილს, 2004 წლის 26 მაისს დაბადებულ, რ. ე-ს. 2013 წლის 2 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტმა ი/მ „კ. ე-ს“ შეუდგინა №044249 და №044250 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 და მე-9 ნაწილების საფუძველზე.

შემოსავლების სამსახურის მოსაზრებით რ. ე-ზე ქონების გადაფორმება წარმოადგენდა ქონების განრიდების ოპერაციას, რაც თავის მხრივ, მიზნად ისახავდა გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდებას. ი/მ „კ. ე-ის“ საქმიანობის ფაქტობრივად განხორციელების ადგილზე, 2013-2014 წლებში საკონტროლო-სალარო აპარატები დაირეგისტრირა მისმა მიუღღემ, ი/მ „ა. ე-მა“ და გააგრძელა ი/მ „კ. ე-ის“ სამენარმეო საქმიანობა (მალაზიის ფუნქციონირება). შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 4 ივნისის №19585 ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „ა. ე-ის“ (ს/ნ ...) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემომწება. აღნიშნული ბრძანების ვაცნობის შემდეგ (10.06.2015 წ.), დაახლოებით ორ კვირაში, 2015 წლის 25 ივნისს საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა შპს „...“ (ს/ნ ...), რომლის 100%-იანი წილის მფლობელად და დირექტორად დაფიქსირდა ა. ე-ი (ს/ნ ...). ი/მ ა. ე-ის და შპს „...-ის“ მიერ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ იქნა განცხადებები, რომლითაც ი/მ „ა. ე-ის“ სახელზე რეგისტრირებული საკონტროლო-სალარო აპარატი დაირეგისტრირა შპს „...-მა“ იმავე მისამართზე, რა მისამართზეც ეწოდნენ სამენარმეო საქმიანობას ჯერ ი/მ „კ. ე-ი“, ხოლო შემდეგ ი/მ „ა. ე-ი“. ი/მ „კ. ე-ი“ (ს/ნ ...), ი/მ „ა. ე-ი“ (ს/ნ ...) და შპს „...“ (ს/ნ ...) მოქმედებდნენ საერთო მიზნით, ისინი ქონების განრიდებით და სამენარმეო საქმიანობის გაგრძელებისათვის საგადასახადო ვალდებულებებისაგან თავისუფალი ახალი სანარმოების დაფუძნებით ცდილობდნენ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდებას.

ახალქალაქის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდა; ი/მ „კ. ე-ი“, ი/მ „ა. ე-ი“, რ. ე-ი და შპს „...“ ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს ი/მ „კ. ე-მა“ და რ. ე-მა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-

მეთა პალატის 2018 წლის 6 მარტის გადაწყვეტილებით კ. ე-ისა და რ. ე-ის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; ახალქალაქის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება გაუქმდა ი/მ „კ. ე-ისა“ და რ. ე-ის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი ი/მ „კ. ე-ისა“ და რ. ე-ის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნაწილში არ დაკმაყოფილდა; დანარჩენ ნაწილში ახალქალაქის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელი.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, სადავოა ი/მ „კ. ე-ისა“ და რ. ე-ის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საკითხი. ამასთან, პალატამ განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი, რომელიც ადგენს მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლოს უფლებამოსილებას, აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკრობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან აუცილებელია, რომ აღნიშნული ფაქტი დადგინდეს კანონით დადგენილი ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად. აღნიშნული, ასევე, დაკავშირებული არის სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, რამეთუ მხოლოდ კონკრეტული ერთი ფაქტის საფუძველზე პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობამ შეიძლება გამოიწვიოს მისი დაუცველ მდგომარეობაში ყოფნა, მისი უფლებებისა და კანონით დაცული ინტერესების უკანონო ხელყოფა. მით უფრო, როდესაც ერთ-ერთი აპელანტი წარმოადგენს არასრულწლოვან პირს, რაც მისი უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების განსაკუთრებული სამართლებრივი დაცვის საჭიროებაზე მიუთითებს. არასრულწლოვან პირს, რომელიც დამოუკიდებლადაც კი არ მონაწილეობს გარიგების დადებაში, უკანონოდ არ უნდა დაეკისროს პა-

სუხისმგებლობა.

განსახილველ შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ აპელანტები საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. სსიპ შემოსავლების სამსახური მიუთითებს მათ ურთიერთდამოკიდებულებასა და ჩუქების ხელშეკრულების დადების პერიოდსა და შედეგებზე.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამდენად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, ეკონომიკურ შედეგებსა და საგადასახადო ტვირთის ოდენობის განსაზღვრაზე, რაც არ ქმნის იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. რაც შეეხება ჩუქების ხელშეკრულების დადებას, სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის ქონების გადაცემის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის ქრილში განხილვისას, არსებითია, დადგინდეს მხარეთა რეალური ნება, მიზანი, სამართლებრივი საფუძვლები, ქონების გადაცემის კანონმდებლობით დადგენილი წესების დაცვა.

სააპელაციო პალატამ გაითვალისწინა აპელანტების ურთიერთკავშირი, მიიჩნია, რომ მათ შორის ჩუქების ხელშეკრულების დადება, მისი უსასყიდლო ხასიათი, ავტომატურად არ მიუთითებს, რომ გარიგება დაიდო არა საკუთრების უფლების გადაცემის მიზნით, არამედ მოჩვენებით, გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით. ამდენად, არ დგინდება ჩუქების ხელშეკრულების დადება შესაბამისი საფუძვლებისა და მიზნის გარეშე, არ იკვეთება ხელშეკრულების უკანონო ხასიათი. აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებას არ ცვლის ის ფაქტიც, რომ გადაცემულ ქონებას მოგვიანებით არასრულწლოვანი პირის მშობლები იყენებდნენ. გარდა ამისა, ჩუქების ხელშეკრულების დადების მომენტისათვის, კ. ე-ს არ გააჩნდა საგადასახადო ვალდებულება, ხოლო რ. ე-ი არ წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ პირს.

განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებული ფაქტების ერთობლიობა არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი პირების დადგენის სასამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან სახეზე არ არის და საქმის მასალებით არ დასტურდება კ. ე-ისა და რ. ე-ის ქმედებების ისეთი ერთობლიობა და უწყვეტი ჯაჭვი, რომელიც გააჩენდა გონივრულ ეჭვს კონკრეტული ოპერაციის გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესაძლო გამოყენებისაგან ქონების განრიდების მიზნით განხორციელების შესახებ, ასევე არ დასტურდება მათ მიერ ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე. ამრიგად, აპელანტთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისთვის სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ რ. ე-ი და კ. ე-ი მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 6 მარტის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. კასატორმა მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საკასაციო სასამართლოს მიერ ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება.

კასატორის მოსაზრებით, განსახილველ შემთხვევაში გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი ისეა ჩამოყალიბებული, რომ გაურკვეველია, როგორი გადაწყვეტილება მიიღო სასამართლომ – საერთოდ ამოიღო აღნიშნული პირები ცრუმაგიერ პირთა წრიდან (ანუ თქვა, რომ ა. ე-ი და შპს „...“ არ არიან არც კ. ე-ის და არც რ. ე-ის ცრუმაგიერი პირები), თუ არ დაადგინა კ. ე-სა და რ. ე-ს შორის ცრუმაგიერობა (ანუ მაგალითად, ა. ე-ი და შპს „...“ არიან კ. ე-ის ცრუმაგიერი პირები, თუმცა აღნიშნული პირები თავის მხრივ, არ არიან რ. ე-ის ცრუმაგიერი პირები). აღნიშნული საკითხი არც სამოტივაციო ნაწილშია განმარტებული. მეტიც, სამოტივაციო ნაწილი ძირითადად შემოიფარგლება მხოლოდ სხვადასხვა ნორმების ციტირებით, ხოლო თვითონ საკითხთან დაკავშირებით განმარტებულია მხოლოდ კ. ე-სა და რ. ე-ს შორის დადებული ჩუქების ხელშეკრულება, სადაც სასამართლო მსჯელობს არასწრულწლოვნის (რ. ე-ის) განსაკუთრებული სამართლებრივი დაცვის საჭიროებაზე, თუმცა მსჯელობისას საერთოდ არ ეხება ა. ე-ისა და შპს „...-ის“ საკითხს.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით ყოველ პირთან მიმართებაში ცალ-ცალკე უნდა დადგინდეს ამავე მუხლით გათვალისწინებული ორივე წინაპირობა და ეს პირები ამგვარად უნდა იქნენ აღიარებული ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად. ანუ, როგორც ახალქალაქის რაიონულმა სასამართლომ დაადგინა, ი/მ „კ. ე-მა“ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით გამოიყენა როგორც რ. ე-ი, ისე ა. ე-ი (ამ უკანასკნელმა კი თავის მხრივ, ამავე მიზნით შემდგომში გამოიყენა შპს „...“). თბილისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებით შემოსავლების სამსახურის სარჩელი ი/მ „კ. ე-ისა“ და რ. ე-ის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირად აღიარებასთან დაკავშირებით არ დაკმაყოფილდა, თუმცა გაურკვეველია კ. ე-ი და რ. ე-ი დარჩნენ თუ არა ა. ე-ისა და შპს „...“-ის ცრუმაგიერ პირებად (როგორც ეს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგინდა).

კასატორის მოსაზრებით, განსახილველი საქმე მნიშვნელოვანი იქნება ერთგვაროვანი, სწორი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებისთვის, ვინაიდან თბილისის სააპელაციო სასამართლო თავის გადაწყვეტილებას ასაბუთებს იმაზე მითითებით, რომ უძრავი ქონება გაჩუქდა არასრულწლოვანზე, რომელიც თავისი ნებით ვერ მოახდენდა გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდების მიზნით ქონების საკუთრებაში მიღებას. ამკარაა, რომ ნორმის ასეთი განმარტების პირობებში შესაძლოა მნიშვნელოვანი საფრთხე შეექმნას ცრუმაგიერობის ინსტიტუტს. გარდა ზემოთაღნიშნულისა, სსიპ შემოსავლების სამსახური არც შინაარსობრივად ეთანხმება თბილისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებას შემდეგ მიზეზთა გამო: საქმეზე ორივე ინსტანციის მიერ დადგინდა შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები – ი/მ კ. ე-ი (ს/ნ ...) 16/06/2010 წლიდან, ი/მ ა. ე-ი (ს/ნ ...) 17/02/1998 წლიდან, ხოლო შპს „...“ (ს/ნ ...) კი 25/06/2015 წლიდან რეგისტრირებული არიან მენარმე სუბიექტებად.

2013 წლის 12 ივნისს გამოიცა საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის №26071 ბრძანება ი/მ „კ. ე-ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ. ინვენტარიზაციის ჩატარების ვადა განისაზღვრა 2013 წლის 12 ივნისიდან 2013 წლის 12 ივლისის ჩათვლით. აღნიშნული ბრძანება იმავე დღეს ჩაბარდა გადახდელს. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის №26071 ბრძანების ჩაბარებიდან ერთ კვირაში (19 ივნისს) ი/მ „კ. ე-მა“ თავის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, საკ. კოდით: ... (მის..., ... ქუჩა №...), №... ჩუქების



ხელშეკრულებით გადასცა თავის არასრულწლოვან შვილს, 2004 წლის 26 მაისს დაბადებულ რ. ე-ს. ი/მ „კ. ე-ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისას გამოვლენილი სამართალდარღვევების შედეგებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების პროექტის შესახებ 2013 წლის 22 ივლისის შეტყობინება იმავე დღეს ჩაბარდა ი/მ „კ. ე-ის“ წარმომადგენელს (მინდობილ პირს), ა. ე-ს (ს/ნ...).

2013 წლის 2 აგვისტოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტმა ი/მ „კ. ე-ს“ შეუდგინა №044249 და №044250 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 და მე-9 ნაწილების საფუძველზე. აღნიშნული ოქმები გადასახადის გადამხდელს შედგენის დღესვე ჩაბარდა. 2013 წლის 7 აგვისტოს ი/მ „კ. ე-ის“ ქონება საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის მიზნით დაიტვირთა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით. აღნიშნულ შეტყობინებას მხარე 2013 წლის 13 აგვისტოს გაეცნო ელექტრონულად. შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 20 ოქტომბრის №035-55 ბრძანებით ყადაღა დაედო ი/მ კ. ე-ის ქონებას. აღნიშნული ბრძანება გადამხდელს ჩაბარდა 2014 წლის 21 ოქტომბერს. შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 21 ოქტომბრის ყადაღის აქტით აღიწერა ი/მ „კ. ე-ის“ საკუთრებაში არსებული ქონება. ყადაღის აქტის შედგენისას ი/მ „კ. ე-ს“ პირად საკუთრებაში ერიცხებოდა მხოლოდ ერთი ცალი საკონტროლო-სალარო აპარატი. მოგვიანებით, 2014 წლის 10 ნოემბრის შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტმა ყადაღის აქტებით აღწერა ი/მ „კ. ე-ის“ მეუღლეთა საერთო ქონებაში (თანასაკუთრებაში) არსებული 1/2 წილი ქონება (მის მეუღლეზე – ა. ე-ზე რეგისტრირებული უძრავი ქონება, საკ. კოდებით: ..., ... და მოძრავი ქონება, ა/მ ... სახ. ნომრით ..., სატრანსპორტო საშუალება ... სახ. ნომრით ... და ავტომობილი ... სახ. ნომრით ...). ამასთან, 2014 წლის 10 ნოემბრის ყადაღის აქტების გამოცემიდან მესამე დღეს, 2014 წლის 13 ნოემბერს ი/მ „კ. ე-მა“ და ი/მ „ა. ე-მა“ მოახდინეს განქორწინების აქტის რეგისტრაცია. 2015 წლის 27 ივლისს შემოსავლების სამსახურმა ი/მ „კ. ე-ის“ ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის უფლების მოპოვების მოთხოვნით მიმართა ახალქალაქის რაიონულ სასამართლოს. ახალქალაქის რაიონული სასამართლოს 2015 წლის 13 აგვისტოს ბრძანებით დაკმაყოფილდა შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა. 2015 წლის 13 აგვისტოსვე ი/მ „კ. ე-მა“ თბილისის სააპელაციო სასამართლოში გაასაჩივრა აღნიშნული ბრძანება. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2015 წლის 30 სექტემბრის ბრძანებით დაკმაყოფილდა ი/მ კ. ე-ის საჩივარი, გაუქმდა ახალქალაქის



რაიონული სასამართლოს 2015 წლის 13 აგვისტოს ბრძანება და უარი ეთქვა შემოსავლების სამსახურს შუამდგომლობის დაკმაყოფილებაზე. თბილისის სააპელაციო სასამართლოში მხარე მიუთითებდა, რომ ახალქალაქის რაიონულ სასამართლოს არ გამოუკვლევია ქორწინების პერიოდში შექმნილი ქონება ა. ე-ს ჩუქებით ჰქონდა მიღებული თუ მემკვიდრეობით. აღნიშნულის გათვალისწინებით ითხოვდა პირველი ინსტანციის ბრძანების შეცვლას. თბილისის სააპელაციო სასამართლომ კი 2015 წლის 30 სექტემბრის ბრძანება დააფუძნა იმ მსჯელობას, რომ კანონმდებლობაში მოქმედებს საჯარო რეესტრის მონაცემთა უტყუარობის პრეზუმფიცია, ასევე პირი ვალდებულია ავტომობილებზე საკუთრების ცვლილება დაარეგისტრიროს შსს-ს მომსახურების სააგენტოს ბაზაში, ხოლო სასამართლოში წარდგენილი მასალებიდან იკვეთებოდა, რომ როგორც უძრავ ქონებაზე, ასევე მოძრავ ქონებაზე მხოლოდ ა. ე-ი ფიქსირდებოდა მესაკუთრედ. გადაწყვეტილების მიღებისას სასამართლომ არ გაითვალისწინა სამოქალაქო კოდექსის 1158-ე მუხლი. ი/მ „კ. ე-ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შემონმებამდე, 2013 წლის 6 ივნისამდე წელს ი/მ „ა. ე-მა“ შემოსავლების სამსახურში წარადგინა განაცხადი, რომლითაც ქალაქ ..., ... ქუჩა №...-ში დაირეგისტრირა საკონტროლო-სალარო აპარატი. წარმოდგენილ განაცხადებაში ი/მ „ა. ე-მა“ საქმიანობის სახედ მიუთითა „სხვა საცალო ვაჭრობა“, ხოლო ობიექტის ტიპში – „მაღაზია“. აღსანიშნავია, რომ ... ქუჩა №...-ში ი/მ „კ. ე-ს“ 2011 წლის 8 დეკემბრის განცხადებით რეგისტრირებული ჰქონდა ... საკონტროლო-სალარო აპარატი და აღნიშნული განცხადების მიხედვით ი/მ „კ. ე-ის“ საქმიანობის სახეს წარმოადგენდა ასევე სხვა საცალო ვაჭრობა, ხოლო ობიექტის ტიპში მითითებული იყო „მაღაზია“.

კასატორის მოსაზრებით, მისამართი, რომელზეც ი/მ „ა. ე-მა“ დაირეგისტრირა საკონტროლო-სალარო აპარატი, ამავდროულად წარმოადგენდა ი/მ „კ. ე-ის“ საქმიანობის ფაქტობრივ მისამართს, სადაც ეს უკანასკნელი ასევე ამუშავებდა მაღაზიას. ამასთან, ი/მ კ. ე-მა მასზე რიცხვული საკონტროლო-სალარო აპარატი მხოლოდ 2015 წლის 19 ივნისს შემოსავლების სამსახურში წარმოდგენილი განცხადებით მოხსნა ზემოთაღნიშნული მისამართიდან. ამასთან, 2014 წლის 21 ივლისს ი/მ „ა. ე-მა“ კიდევ ერთხელ მომართა შემოსავლების სამსახურს და იმავე მისამართზე დაირეგისტრირა მეორე საკონტროლო-სალარო აპარატი. შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 4 ივნისის №19585 ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „ა. ე-ის“ (ს/ნ...) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემონმება (გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო 10/06/2015 წელს). აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 ივლისის №23770 ბრძანებით (გადამ-

ხდელი ელექტრონულად გაეცნო 07/07/2015 წ.) და 2015 წლის 6 აგვისტოს №29139 ბრძანებით (გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო 07/08/2015წ.) კამერალური საგადასახადო შემონმების ვადა გაგრძელდა 2015 წლის 25 ნოემბრის ჩათვლით. საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტი ი/მ ა. ე-ს გაეგზავნა 2015 წლის 12 ოქტომბერს, რომელსაც გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო 2015 წლის 22 ოქტომბერს. ხოლო აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 26 ნოემბრის №44708 ბრძანებას და 2015 წლის 27 ნოემბრის №035-16 საგადასახადო მოთხოვნას გადამხდელი გაეცნო 2015 წლის 1 დეკემბერს. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, გადამხდელს გადასახდელად დაეკისრა 85834.29 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 4 ივნისის №19585 ბრძანების (კამერალური საგადასახადო შემონმების შესახებ) გაცნობის შემდეგ (10/06/2015 წ.), დაახლოებით ორ კვირაში, 2015 წლის 25 ივნისს საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა შპს „...“ (ს/ნ...), რომლის 100%-იანი წილის მფლობელად და დირექტორად ფიქსირდება ა. ე-ი (ს/ნ...). კამერალური საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობის პერიოდში, 2015 წლის 6 ივლისს ი/მ „ა. ე-მა“ მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა მის საკუთრებაში არსებული საკონტროლო-სალარო აპარატის (რეგისტრაციის ნომრით: ...) რეგისტრაციიდან მოხსნა. იმავე დღეს, ა. ე-მა, როგორც შპს „...-ის“ დირექტორმა მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა საკონტროლო-სალარო აპარატის (რეგისტრაციის ნომრით: ...) შპს-ს სახელზე დარეგისტრირება შემდეგ მისამართზე – ქალაქი ..., ... ქუჩა №... . ი/მ „კ. ე-ი“ 2012 წლიდან 2016 წლამდე აქტიურად იძენდა შერეული სახის საქონელს. ი/მ „კ. ე-ზე“ გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებების სრული რაოდენობაა – 1857 ზედნადები. ზედნადებების უმეტეს ნაწილში ტრანსპორტირების დასრულების ადგილად მითითებულია ..., ... ქუჩა №... . 2013 წლის 6 ივნისს ი/მ „ა. ე-მა“ შემოსავლების სამსახურში წარადგინა განაცხადი, რომლითაც ქალაქ ..., ... ქუჩა №...-ში დაირეგისტრირა საკონტროლო-სალარო აპარატი. აღნიშნული ფაქტიდან დღემდე ა. ე-ის სახელზე აქტიურად გამოიწერება სასაქონლო ზედნადებები მაღაზიისთვის განკუთვნილ საქონელზე (სულ 5030 ზედნადები). ამ შემთხვევაშიც, ზედნადებების უმეტეს ნაწილში ტრანსპორტირების დასრულების ადგილად მითითებულია ..., ... ქუჩა №... .

კასატორი ასევე აღნიშნავს, რომ მას შემდეგ რაც ი/მ „კ. ე-მა“ მიმართა შემოსავლების სამსახურს განცხადებით ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტის შესახებ (01/12/2014 წელი), მის სახელზე ისევ გრძელდებოდა ზედნადებების გამოწერა მისამართზე – ..., ... ქუჩა №... . 2015 წლის 6 ივლისს შპს „...-ის“ სახელზე ა. ე-მა დაარეგისტრი-

რა საკონტროლო-სალარო აპარატი მისამართზე – ..., ... ქუჩა №... . 2015-2016 წლებში შპს „...-ის“ სახელზე სულ გამოინერა 2924 სასაქონლო ზედნადები, რომელთა უმეტესობაშიც ტრანსპორტირების დასრულების ადგილად მითითებულია ..., ... ქუჩა №... . ამასთან, საკონტროლო-სალარო აპარატის დარეგისტრირებისას წარმოდგენილ განცხადებებში სამივე პირი მიუთითებდა, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატები განკუთვნილი იყო საცალო ვაჭრობისთვის, მაღაზიისთვის, რომელიც მდებარეობდა ..., ... ქუჩა №...-ში.

კასატორი ასევე აღნიშნავს, რომ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების მიხედვით ი/მ „კ. ე-ს“, ი/მ „ა. ე-ს“ და შპს „...-ს“ საკონტაქტო ტელეფონის ნომრად მითითებული აქვთ ერთი და იგივე ნომერი, კერძოდ – .... აღნიშნული ნომერი ასევე ფიქსირდება, როგორც კ. ე-ის, ა. ე-ის და შპს „...-ის“ მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის რეგისტრაციისას/რეგისტრაციიდან მოხსნისას წარმოდგენილ განცხადებებში. სარჩელით მიმართვის მომენტისათვის ი/მ „კ. ე-ის“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შეადგენდა 123 189.25 ლარს. საქმეში არსებული ფაქტობრივი გარემოებებით დადგენილია, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთობა, კერძოდ, ი/მ „კ. ე-ი“ და რ. ე-ი არიან დედა-შვილი. ამასთან, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 ივნისის №26071 ბრძანებით განისაზღვრა, რომ ი/მ „კ. ე-ის“ კუთვნილ ობიექტში უნდა ჩატარებულიყო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. აღნიშნული შემოწმების დაწყებიდან რამდენიმე დღის შემდეგ, 2013 წლის 19 ივნისს ი/მ „კ. ე-მა“ იცოდა რა მის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებისას დაშვებული დარღვევების შესახებ, ივარაუდა მოსალოდნელი სანქციები და მასზე რეგისტრირებული უძრავი ქონება, საკადასტრო კოდით: ..., ჩუქების ხელშეკრულებით აჩუქა თავის არასრულწლოვან შვილს – რ. ე-ს. აღსანიშნავია, რომ ჩუქების შემდეგაც აღნიშნული ქონების ფაქტობრივ განმკარგველს, როგორც რ. ე-ის კანონისმიერი წარმომადგენელი – დედა, ისევე კ. ე-ი წარმოადგენს და იგი რაიმე ხელშეკრულების გარეშე კვლავაც აგრძელებს სამეწარმეო საქმიანობას აღნიშნულ მისამართზე. ასევე დადგენილია, რომ ინვენტარიზაციის ჩატარების შემდეგ მენარმის მიმართ გამოიცა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები, რომლის შესაბამისად, მას დაეკისრა ჯარიმის გადახდა 15153,73 ლარისა და 3545,48 ლარის ოდენობით.

კასატორის მოსაზრებით, აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით თბილისის სააპელაციო სასამართლომ გააკეთა არასწორი იურიდიული დასკვნები. კერძოდ, სასამართლოს განმარტებით, „სააპელა-

ციო პალატა ითვალისწინებს რა აპელანტების ურთიერთკავშირს, მიიჩნევს, რომ მათ შორის ჩუქების ხელშეკრულების დადება, მისი უსასყიდლო ხასიათი, ავტომატურად არ მიუთითებს, რომ გარიგება დაიდო არა საკუთრების უფლების გადაცემის მიზნით, არამედ მოჩვენებით, გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით. ამდენად, არ დგინდება ჩუქების ხელშეკრულების დადება შესაბამისი საფუძვლებისა და მიზნის გარეშე, არ იკვეთება ხელშეკრულების უკანონო ხასიათი. აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებას არ ცვლის ის ფაქტიც, რომ გადაცემულ ქონებას მოგვიანებით არასრულწლოვანი პირის მშობლები იყენებდნენ. გარდა ამისა, ჩუქების ხელშეკრულების დადების მომენტისათვის, კ. ე-ს არ გააჩნდა საგადასახადო ვალდებულება, ხოლო რ. ე-ი არ წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ პირს“.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებასთან დაკავშირებით კასატორმა აღნიშნა, რომ საკითხის ამგვარი განმარტება პირდაპირ ეწინააღმდეგება კანონმდებლის მიზნებს. კერძოდ, ის რომ უძრავი ქონების გაჩუქების მომენტისთვის კ. ე-ს არ გააჩნდა არსებული საგადასახადო დავალიანება საერთოდ არ გამორიცხავს ამ გარიგების მოჩვენებითობას. პირიქით, კ. ე-ს გაჩუქების მომენტისთვის რომ ჰქონოდა საგადასახადო დავალიანება, ამ ქონებაზე გავრცელებოდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და ბუნებრივია შემდგომში საჭირო აღარც ვახდებოდა ამ პირების ცრუმაგიერ პირებად აღიარება. შესაბამისად, როდესაც საქმე ეხება უძრავ ქონებას, ცრუმაგიერ პირებთან დაკავშირებული დავების აბსოლიტურ უმრავლესობაში ქონების განრიდება ხდება საგადასახადო დავალიანების წარმოშობამდე. რაც შეეხება განმარტებას იმასთან დაკავშირებით, რომ რ. ე-ი არ წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ პირს, გაუგებარია რა კავშირშია აღნიშნული ფაქტი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსთან ან მოჩვენებითი გარიგების ინსტიტუტთან. საგადასახადო კოდექსის თანახმად, რ. ე-ი გამოყენებული უნდა ყოფილიყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, რაც განსახილველ შემთხვევაში განხორციელდა კიდეც. სააპელაციო სასამართლო ამგვარი განმარტებით გზას უხსნის არაკეთილსინდისიერ მენარმეებს, რომ არ დაადეკლარებონ კუთვნილი საგადასახადო, ხოლო საგადასახადო შემოწმების დაწყებისას თავიანთ შვილებს გადაუფორმონ ქონება და ამგვარად აარიდონ თავი საბიუჯეტო დავალიანების დაფარვას. განსახილველ ეპიზოდში, სსიპ შემოსავლების სამსახური იზიარებს პირველი ინსტანციის პოზიციას, რომ „კანონმდებლობით აკრძალული არ არის ჩუქება, თუმცა განსახილველ შემთხვევაში გასათ-

ვალისწინებელია, რომ ჩუქების ხელშეკრულებას წინ უსწრებდა ი/მ „კ. ე-ის“ კუთვნილ ობიექტში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დანიშვნა, რომლის შედეგადაც გადამხდელს დაერიცხა გადასახადები, ასევე იმის გათვალისწინებით, რომ ჩუქების შემდეგაც ი/მ „კ. ე-მა“ გააგრძელა თავისი საქმიანობა გაჩუქებულ ქონებაში, რაც სასამართლოს აძლევს საფუძველს მიიჩნიოს, რომ ჩუქება მიზნად ისახავდა მოსალოდნელი პასუხისმგებლობისგან თავის არიდების მიზნით ქონების განრიდებას.“ საქმეზე ასევე დადგენილია, რომ მოპასუხეებს რ. ე-ს, ი/მ „კ. ე-სა“ და ი/მ „ა. ე-ს“ შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთობა. კ. ე-ი და ა. ე-ი იყვნენ მეუღლეები და არიან არასრულწლოვან რ. ე-ის მშობლები. ისინი ეწვევიან ერთი და იმავე სამენარმეო საქმიანობას, ანუ ახორციელებენ საცალო ვაჭრობას ქ. ..., ... ქ. №...-ში მდებარე მაღაზიაში. ი/მ „ა. ე-მა“, ი/მ „კ. ე-ის“ მიერ საქმიანობის შეწყვეტის შემდეგ, ფაქტობრივად გააგრძელა ი/მ „კ. ე-ის“ სამენარმეო საქმიანობა. ი/მ „კ. ე-ის“ მიერ სამენარმეო საქმიანობის შეწყვეტის შემდეგაც მის სახელზე ინერგებოდა სასაქონლო ზედნადებები, რომლებითაც ტრანსპორტირების დასრულების ადგილს წარმოადგენს ..., ... ქ. №...-ში მდებარე მაღაზია. სწორედ აღნიშნულ მაღაზიაში, რომელში საქმიანობაც გააგრძელა ი/მ „ა. ე-მა“, ხორციელდებოდა ზემოაღნიშნული ზედნადებებით მიღებული საქონლის რეალიზაცია. საგულისხმოა ასევე, რომ მას შემდეგ, რაც შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 ნოემბრის ქონებაზე ყადაღის დადების აქტებით აღინერა ი/მ „კ. ე-ის“ წილი ქონება მეუღლეთა საერთო თანსაკუთრებაში, 2014 წლის 13 ნოემბერს კ. ე-მა და ა. ე-მა მოახდინეს განქორწინების რეგისტრაცია. ასევე დადგენილია, რომ შპს „...“, რომლის 100% წილის მფლობელი და დირექტორი არის ა. ე-ი, საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა მას შემდეგ, რაც შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 4 ივნისის №19585 ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „ა. ე-ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემონიშნება. ამასთან, ა. ე-ის სახელზე რეგისტრირებული საკონტროლო-საღარი აპარატი გაფორმდა შპს „...-ზე“, იმავე მისამართზე, რა მისამართზეც ეწეოდნენ სამენარმეო საქმიანობას ჯერ ი/მ „კ. ე-ი“, ხოლო შემდეგ ი/მ „ა. ე-ი“. თვით ა. ე-ის განმარტებით (პირველი ინსტანციის სასამართლოში) საკონტროლო-საღარი აპარატის გადაფორმების მიზეზი და მიზანი ის იყო, რომ საგადასახადო შემონიშნების შემდეგ არ შეფერხებულიყო მაღაზიის ფუნქციონირება. სისპ შემოსავლების სამსახური ასევე ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შემდეგ შეფასებას: „როგორც ი/მ „ა. ე-ი“, ისე შპს „...“ ქ. ..., ... ქ. №...-ში მდებარე მაღაზიაში საქმიანობას ახორციელებდნენ უძრავი ქონების მესაკუთრესთან რაიმე ხელშეკრულების გაფორმე-

ბის გარეშე, რაც კიდევ ერთხელ მიუთითებს ი/მ „კ. ე-ის“, ი/მ „ა. ე-ის“, რ. ე-ის და შპს „...“-ის განსაკუთრებულ ურთიერთობებზე. ისინი წარმოადგენენ ერთ ოჯახს და ეს საქმიანობაც მათ საერთო, სა-ოჯახო საქმიანობას წარმოადგენს. ასევე დადგენილია, რომ ი/მ „კ. ე-ის“, ი/მ „ა. ე-ს“ და შპს „...“-ს საკონტაქტო ტელეფონის ნომრად მითითებული აქვთ ერთი და იგივე ნომერი, რომელსაც ა. ე-ის განმარტებით იყენებს თავად. ასევე აღსანიშნავია, რომ მოპასუხეები კარგად ერკვევიან ერთმანეთის საქმიანობის დეტალებში, რაც კიდევ ერთხელ მიუთითებს მათ განსაკუთრებულ ურთიერთობებზე. ამ თვალსაზრისით საყურადღებოა როგორც ა. ე-ის შესაგებელი... ასევე, მის მიერ სასამართლო განხილვისას მიცემული განმარტებები, რომელიც უშუალოდ კ. ე-ის სამენარმეო საქმიანობის დეტალებს შეეხებოდა“.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, კასატორის მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად დაადგინა არსებული ფაქტობრივი გარემოებები და მიიღო მართებული გადაწყვეტილება, ხოლო სააპელაციო სასამართლომ ისე, რომ იურიდიულად არ დაასაბუთა რატომ არ ეთანხმებოდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებებს, ნაწილობრივ გააუქმა აღნიშნული გადაწყვეტილება და დააკმაყოფილა აპელანტების მოთხოვნა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 2 ოქტომბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად; საქმის განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მათი შესწავლისა და ანალიზის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების იურიდიული დასაბუთებულობისა და წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის მოტივების შემოწმების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება, მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება და სარჩელი დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სარჩელი აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის საფუძველზე. კერძოდ, დადასტურებულად იქნეს ცნობილი, რომ ი/მ „ა. ე-ი“, შპს „...“, რ. ე-ი და ი/მ „კ. ე-ი“ წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

საგულისხმოა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადან-  
ყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა სრულად და მოპასუხეები  
ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. აღნიშნული გა-  
დანყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა მხოლოდ რ. ე-ის ი/  
მ „კ. ე-ის“ ცრუმაგიერ პირად აღიარების ნაწილში რ. ე-სა და ი/მ „კ.  
ე-ის“ მიერ. სააპელაციო პალატამ სწორედ რ. ე-ის ი/მ „კ. ე-ის“ ცრუ-  
მაგიერ პირად აღიარების ნაწილში გამოიტანა გადანყვეტილება  
სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ. ამდენად, სა-  
კასაციო პალატა საკასაციო საჩივრის ფარგლებში, სამოქალაქო  
საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველ-  
ზე იხილავს რ. ე-ისა და ი/მ „კ. ე-ის“ საქართველოს საგადასახადო  
კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი მფლო-  
ბელობის დადგენის შესაძლებლობას.

საკასაციო სასამართლო სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის  
407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით იზიარებს სააპე-  
ლაციო სასამართლოს მიერ საქმეზე დადგენილ შემდეგ ფაქტობ-  
რივ გარემოებებს:

რ. ე-ი დაიბადა 2004 წლის 26 მაისს. მისი მშობლები – ა. ე-ი და კ.  
ე-ი.

კ. ე-ი 2010 წლის 16 ივნისს დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ  
მენარმედ, იურიდიული მისამართი – ... რაიონი, სოფელი .... მისი  
საქმიანობის სახედ დარეგისტრირებულია მალაზია.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის  
დეპარტამენტის 2013 წლის 12 ივნისის №26071 ბრძანებით დად-  
გინდა ი/მ „კ. ე-ის“ ობიექტში სასაქონლო-მატერიალური ფასეუ-  
ლობების ინვენტარიზაციის ჩატარება, რომლის ჩატარების ვადად  
განისაზღვრა 2013 წლის 12 ივნისიდან 2013 წლის 12 ივლისის ჩათ-  
ვლით პერიოდი. აღნიშნული ბრძანება ი/მ „კ. ე-ს“ ჩაბარდა იმავე  
დღეს – 2013 წლის 12 ივნისს.

2013 წლის 19 ივნისს კ. ე-სა და რ. ე-ს შორის დაიდო ჩუქების  
ხელშეკრულება, რომლის საფუძველზეც 2013 წლის 25 ივნისს ქ. ...,  
... ქ. №...-ში მდებარე 711 კვ.მ. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნუ-  
ლების მიწის ნაკვეთი (...) და №1 (საცხოვრებელი) და №2 (არასაც-  
ხოვრებელი) შენობა-ნაგებობა დარეგისტრირდა რ. ე-ის საკუთრე-  
ბად.

2013 წლის 22 ივლისს ი/მ „კ. ე-ს“ გაეგზავნა სასაქონლო-მატე-  
რიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისას გამოვლენილი სა-  
მართალდარღვევის შედეგებთან დაკავშირებით გადანყვეტილე-  
ბის პროექტის შესახებ შეტყობინება, რომელიც იმავე დღეს ჩაი-  
ბარა ი/მ „კ. ე-ის“ წარმომადგენელმა (მინდობილმა პირმა), ა. ე-მა.

2013 წლის 2 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის საგადასახა-



დო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის №044249 ოქმი, რომლითაც ი/მ „კ. ე-ი“, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე დაჯარიმდა 15153,73 ლარით.

2013 წლის 2 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის №044250 ოქმი, რომლითაც ი/მ „კ. ე-ი“, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დაჯარიმდა 3545,48 ლარით.

2013 წლის 7 აგვისტოს №035-1259 ბრძანებით ი/მ „კ. ე-ის“ ქონებაზე, საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის მიზნით, გავრცელდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა. აღნიშნულ შეტყობინებას მხარე ელექტრონულად გაეცნო 2013 წლის 13 აგვისტოს.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 20 ოქტომბრის №035-55 ბრძანებით ყადაღა დაედო ი/მ „კ. ე-ის“ ქონებას (მატერიალურ ან/და არამატერიალურ აქტივებს).

2014 წლის პირველ დეკემბერს კ. ე-მა განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აცნობა, რომ წყვეტს ეკონომიკურ საქმიანობას.

2013, 2014 და 2015 წლებში კ. ე-ის მიმართ შერეული საქონლის შესყიდვის თაობაზე გამოწერილია სასაქონლო ზედნადებები, რომლებშიც ტრანსპორტირების დასრულების ადგილად მითითებულია ..., ... ქ. №2.

2016 წლის 2 ნოემბრის მდგომარეობით, ი/მ „კ. ე-ს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე გადასახდელად ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება სულ, 123 230,28 ლარის ოდენობით.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ არ არსებობს ზემოაღნიშნული დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების თაობაზე სააპელაციო სასამართლოს სამართლებრივი შეფასების გაზიარების კანონით გათვალისწინებული შესაძლებლობა და მუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ ნაწილზე – თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების

უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამავე კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები არიან ნათესავები. ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის, უფლებები.

სააპელაციო სასამართლომ რ. ე-ის ი/მ „კ. ე-ის“ ცრუმაგიერ პირად აღიარებაზე უარის თქმის საფუძველად მიუთითა, რომ არ დგინდება ჩუქების ხელშეკრულების დადება შესაბამისი საფუძვლები და მიზნის გარეშე, არ იკვეთება ხელშეკრულების უკანონო ხასიათი. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, აღნიშნულ გარემოებას არ ცვლის ის ფაქტიც, რომ გადაცემულ ქონებას მოგვიანებით არასრულწლოვანი პირის მშობლები იყენებდნენ. გარდა ამისა, ჩუქების ხელშეკრულების დადების მომენტისათვის, კ. ე-ს არ გააჩნდა საგადასახადო ვალდებულება, ხოლო რ. ე-ი არ წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ პირს.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს ზემოაღნიშნული მსჯელობა არ გამომდინარეობს მოცემული საკითხის მარეგულირებელი მატერიალური კანონმდებლობიდან, რა-

მაც არსებითად იმოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 ივნისის №26071 ბრძანების საფუძველზე ი/მ „კ. ე-ის“ ობიექტში ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად გამოცემული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 2 აგვისტოს №044249 და №044250 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებით ი/მ „კ. ე-ს“ გამოუვლინდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 და მე-9 ნაწილებით გათვალისწინებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის არსებობა. ი/მ „კ. ე-ს“ პასუხისმგებლობა დაეკისრა საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლით გათვალისწინებული გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებების შეუსრულებლობისა და 136-ე მუხლით გათვალისწინებული შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპების დარღვევისათვის, რომელთა არსებობის შესახებ კანონის ცოდნის პრეზუმფციიდან გამომდინარე ცნობილი იყო ი/მ „კ. ე-ისათვის“ გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტიდან – 2010 წლის 16 ივნისიდან. კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო კოდექსით მასზე დაკისრებულ ვალდებულებებს, როგორც წესი ასრულებს კანონით დადგენილი წესით. სხვა შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას განახორციელოს საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის საშუალებების გამოყენებით მოახდინოს გადასახადების ადმინისტრირება (სსკ-ის 8.8 მუხ.).

საკასაციო პალატა მიუთითებს ამავე სასამართლოს მიერ საქმე №ბს-408-408(კ-18) 2018 წლის 16 ოქტომბრის გადაწყვეტილებაში გაკეთებულ განმარტებაზე, რომ გადამხდელის მიერ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება, როგორც წესი არ უკავშირდება საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემას, რამდენადაც საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით. ამავე კოდექსის 53-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახ-

დას. ამდენად, გადასახადის გადამხდელის მიერ, მის საკუთრებაში არსებული აქტივების ნებისმიერი, თუნდაც კანონით დადგენილი წესით განკარგვა, მას შემდეგ რაც შეიტყო საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი საქმიანობის მოსალოდნელი შემონმების შესახებ, უკვე წარმოშობს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი მფლობელობის დადგენის საფუძველს.

მოცემულ შემთხვევაში, საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით, საკასაციო პალატა სრულად იზიარებს კასატორის დასაბუთებას, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ და მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული განსაკუთრებული ურთიერთდამოკიდებულება, რამდენადაც, აღნიშნული ნორმა არ შეიცავს დათქმას შვილის არასრულწლოვნების შემთხვევაში ურთიერთდამოკიდებულების გამორიცხვის თაობაზე. ამდენად, ი/მ „კ. ე-ის“ მიერ მისი შვილთან – რ. ე-თან ურთიერთობა გამოყენებულია იმგვარად, რომ რ. ე-ზე განხორციელებულიყო აქტივის ფორმირება, ხოლო ი/მ „კ. ე-ზე“ მხოლოდ ვალდებულებების.

სასამართლო ყურადღებას გაამახვილებს იმ ფაქტობრივ გარემოებებზე, რომ კ. ე-ი 2010 წლის 16 ივნისიდან რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მენარმედ, მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო კოდი ..., მისამართი – საქართველო, ... რაიონში, სოფ. ..., საქმიანობის ტიპი – მაღაზია. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 ივნისის №26071 ბრძანებით დადგინდა კანონმდებლობით გათვალისწინებული საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მიზნით ი/მ „კ. ე-ის“ ობიექტში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარება, რომლის ჩატარების ვადად განისაზღვრა 2013 წლის 12 ივნისიდან 2013 წლის 12 ივლისის ჩათვლით პერიოდი. აღნიშნული ბრძანება ი/მ „კ. ე-ს“ ჩაბარდა იმავე დღეს – 2013 წლის 12 ივნისს. საქმეზე დადგენილია, რომ კ. ე-სა და რ. ე-ს შორის 2013 წლის 19 ივნისს დაიდო ჩუქების ხელშეკრულება, რომლის საფუძველზეც 2013 წლის 25 ივნისს ქ. ..., ... ქ. №...-ში მდებარე 711 კვ.მ. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი (...) და №1 (საცხოვრებელი) და №2 (არასაცხოვრებელი) შენობა-ნაგებობა და-რეგისტრირდა რ. ე-ის საკუთრებად.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების არსებობა გამო-რიცხავს სააპელაციო სასამართლოს მიერ მითითებულ გარემოებას, რომ გადასახადის გადამხდელს არ გააჩნდა შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რომლის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოახდინა ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანოსთვის შეუძლებელი გახდა გადასახადის აღმინის-

ტრირება. ცხადია, რომ „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 ივნისის №26071 ბრძანების ი/მ „კ. ე-ისათვის“ ჩაბარებისას – 2013 წლის 12 ივნისს, მისთვის ცნობილი გახდა სავარაუდო საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე, რის შემდეგ – მან შესაძლო მოთხოვნებისგან თავის არიდების მიზნით მის სახელზე არსებული ფასიანი აქტივის – უძრავი ქონების იზოლაცია განახორციელა ურთიერთდამოკიდებულ პირზე, კერძოდ: 2013 წლის 19 ივნისს გააფორმა „ჩუქების ხელშეკრულება“ მასთან ნათესაურ კავშირში მყოფ რ. ე-თან და გადასცა მის საკუთრებაში არსებული ქ. ..., ... ქ. №...-ში მდებარე 711 კვ.მ. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი (...) და №1 (საცხოვრებელი) და №2 (არასაცხოვრებელი) შენობა-ნაგებობა, რომელზეც შესაძლოა გავრცელებულიყო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 7 აგვისტოს №035-1259 და 2014 წლის 20 ოქტომბრის №035-55 ბრძანებებით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიებები. მოცემულ შემთხვევაში ი/მ „კ. ე-ისათვის“ 2013 წლის 12 ივნისს ცნობილი გახდა მის მიერ საგადასახადო კოდექსის 43-ე და 136-ე მუხლებით გათვალისწინებული გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებების შესრულების კონტროლის ღონისძიებების დაწყების შესახებ და გადასახადის გადამხდელს გააჩნდა მოლოდინი შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების გამო პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე, რის შემდეგაც ეტაპობრივად განახორციელა მის საკუთრებაში არსებული აქტივების განკარგვა.

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მონმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით. საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტზე, რომელსაც 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. სამოქალაქო

საპროცესო კოდექსი აგებულია შეჯიბრებითობის პრინციპზე, რაც ოფიციალობის პრინციპის გათვალისწინებით სრულად, გამოიყენება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. მითითებული პრინციპის შესაბამისად, მხარეები თავად განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლები). ამასთან, სამართლებრივი ურთიერთობა შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტის საფუძველზე. ფაქტის დადასტურებას აქვს არა მარტო საპროცესო, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობა.

მოცემულ შემთხვევაში, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულებების მქონე გადასახადის გადამხდელის – ი/მ „ე. ე-ის“ მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით რ. ე-თან ისეთ კავშირში შესვლა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთიმეორისაგან განსხვავება, რამდენადაც მათ შორის 2013 წლის 19 ივნისის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე წარმომობილი სამართლებრივი ურთიერთობა მხოლოდ ფორმალურია და ატარებს ფიქტიურ ხასიათს, რომელიც საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის თავიდან არიდებას ემსახურება, რაც მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი საფუძვლიანია და არსებობს მისი სრულად დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი. ამდენად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, რადგან არ არსებობს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველი. ამდენად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 6 მარტის გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა რ. ე-ის ი/მ „ე. ე-ის“ ცრუმაგიერ პირად დადგენის შესახებ, საკასაციო პალატის მიერ გასაჩივრებულ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს სრულად.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლით, 55-ე მუხლის პირველი ნაწილით, 411-ე მუხლით და

### **გ ა ლ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:**

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 6 მარტის გადაწყვეტილება ი/მ „კ. ე-ისა“ და რ. ე-ის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნაწილში სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ და ამ ნაწილში საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს სრულად;
4. რ. ე-ი ცნობილ იქნეს ი/მ „კ. ე-ის“ ცრუმაგიერ პირად;
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **ც რ უ მ ა გ ი ე რ პ ი რ ე ბ ა დ ა ლ ი ა რ ე ბ ა**

### **გ ა დ ა ნ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა ს ა ქ ა რ თ ვ ე ლ ო ს ს ა ს ხ ე ლ ი ტ**

№ბს-1191(კ-18)

16 აპრილი, 2019 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა  
შემადგენლობა: ვ. როინიშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
მ. ვაჩაძე,  
ნ. სხირტლაძე

**დავის საგანი:** ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

### **აღწერილობითი ნაწილი:**

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2016 წლის 15 აპრილს ახალციხის რაიონულ სასამართლოში სარჩელი აღძრა მოპასუხეების – ი/მ ა. დ-ის, მ. დ-ისა და ი/მ ნ. დ-ის მიმართ და მოითხოვა მათი ცრუმა-



გიერ პირებად ცნობა, ასევე დააყენა შუამდგომლობა სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, ყადაღის დადების თაობაზე მ. დ-ის საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებაზე: ქ. ნინოწმინდა, ...ის ქ. № 15, საკადასტრო კოდი-... .

მოსარჩელის მოსაზრებით, ი/მ ა. დ-ი, ფ/პ მ. დ-ი, ი/მ ნ. დ-ი წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს, ვინაიდან განახორციელეს კონკრეტული სამეურნეო ოპერაციები, რაც მიმართული იყო იმ მიზნისაკენ, რომ თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის, კერძოდ ი/მ ა. დ-ს წარმოემვა საგადასახადო დავალიანება თანხით 118786.01 ლარი, რის შემდეგ განახორციელა ისეთი სახის ოპერაციები, რომელიც მიმართული იყო საგადასახადო ვალდებულებებისა და უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისაკენ. შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 23 ივლისის №34624 ბრძანებით დაინიშნა ი/მ ა. დ-ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ჩაბარდა იმავე დღეს 23 ივლისს. ა. დ-მა მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით კუთვნილი უძრავი ქონება ჩუქების ხელშეკრულების გაფორმების გზით გაასხვისა საკუთარ შვილზე – მ. დ-ზე. ი/მ ა. დ-ის მიმართ წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებების გამო საგადასახადო ორგანომ გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ხოლო შემდეგ გამოსცა ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. ი/მ ა. დ-მა საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვის ნაცვლად, ამჯერადაც გაარიდა კუთვნილი ქონება – უზრუნველყოფის ღონისძიების ერთ-ერთი საშუალება საწარმოდან, კერძოდ მან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გადასცა მისი დის ნ. დ-ის მიერ შექმნილ ინდივიდუალურ საწარმოს „ნ. დ-ს“, რომელიც დარეგისტრირდა დავალიანების წარმოშობიდან 17 დღეში – 2014 წლის 11 სექტემბერს და ახორციელებდა იგივე საქმიანობას, რასაც ი/მ ა. დ-ი.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ ნ. დ-ის მიერ ინდ. მენარმედ რეგისტრაცია ემსახურებოდა ერთადერთ მიზანს, კერძოდ არ მომხდარიყო ი/მ ა. დ-ის საგადასახადო ვალდებულებების გამო ქონებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიების გატარება, განრიდებული ყოფილიყო ქონება საწარმოდან და ახლად შექმნილი ინდივიდუალური საწარმოს მეშვეობით, საგადასახადო დავალიანების გარეშე, გაეგრძელებინა საქმიანობა, რაც საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველია.

ახალციხის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 15 აპრილის გან-

ჩინებით, შემოსავლების სამსახურის სარჩელი მოპასუხეების – ი/მ ა. დ-ის, მ. დ-ისა და ი/მ ნ. დ-ის მიმართ განსჯადობის განსახილველად გადაეგზვნა ახალქალაქის რაიონულ სასამართლოს.

ახალქალაქის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 20 აპრილის განჩინებით, უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ მოსარჩელის შუამდგომლობა დაკმაყოფილდა. სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით მოპასუხე მ. დ-ის საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებას, მდებარე ქ. ნინოწმინდა, ...ის ქ. № 15, საკადასტრო კოდი-..., დაედო ყადაღა.

ახალქალაქის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 4 აგვისტოს გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; მოპასუხეები – ი/მ ა. დ-ი და ი/მ ნ. დ-ი ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად; სარჩელი მ. დ-ის ცრუმაგიერ პირად ცნობის ნაწილში არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც მოითხოვა ნაწილობრივ, კერძოდ, მ. დ-ის ცრუმაგიერ პირად ცნობაზე უარის თქმის ნაწილში ახალქალაქის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 4 აგვისტოს გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად ცნობა. ასევე გადაწყვეტილება გაასაჩივრა ი/მ ა. დ-მა და ი/მ ნ. დ-მა, რომელთაც მოითხოვეს ახალქალაქის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 4 აგვისტოს გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; ი/მ ა. დ-ისა და ი/მ ნ. დ-ის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ახალქალაქის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 4 აგვისტოს გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და ამ გარემოებების სამართლებრივი შეფასებები სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში და მიიჩნია, რომ სასამართლოს მიერ დავის გადაწყვეტა მოხდა მატერიალური ნორმების არასწორი გამოყენების საფუძველზე.

სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ ა. დ-ი 2005 წლის 6 მაისს დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მენარმედ, იურიდიული მისამართი: ქ. ნინოწმინდა, ...ის ქ. № 15, საიდენტიფიკაციო

კოდი ..., საქმიანობის სახე მაღაზია (მისამართი: ქ. ნინოწმინდა ...ის ქ. №...).

6. დ-ი 2014 წლის 11 სექტემბერს დარეგისტრირდა ინდივიდუალური მენარმედ, იურიდიული მისამართი ქ. ნინოწმინდა, ...ის ქ. №2, საიდენტიფიკაციო კოდი ..., საქმიანობის სახე: მაღაზია (მისამართი ქ. ნინოწმინდა ...ის ქ. №10). სარჩელის აღძვრის მომენტისათვის ი/მ ა. დ-ს ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 118786.01 ლარის ოდენობით. 2015 წლის 20 აგვისტოს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის №060-36 ბრძანებით, ი/მ ა. დ-ის ქონებას დაედო ყადაღა. ასევე დადგენილია, რომ მ. დ-ი არის ა. დ-ის შვილი, დაბადებულია 2013 წლის ..., შესაბამისად, არის მცირეწლოვანი. ამ უკანასკნელის, მამის – ა. დ-ის ცრუმაგიერ პირად ცნობას მოსარჩელე ითხოვს იმ საფუძველით, რომ 2014 წლის 31 ივლისს ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე ა. დ-მა საკუთარი უძრავი ქონება აჩუქა მცირეწლოვან შვილს, რაც, ადმინისტრაციული ორგანოს მოსაზრებით, ადასტურებდა იმ გარემოებას, რომ ქონების განრიდება მოხდა საგადასახადო დავალიანებისათვის თავის არიდების მიზნით.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, გადასახადის გადახდელი, რომელსაც გააჩნდა საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შესულიყო სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი ყოფილიყო მათი განსხვავება. გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით ქონების განრიდება უპირობოდ მოიაზრებს პირთა შეთანხმებულ და განზრახულ ქმედებას, ამდენად პალატამ, მცირეწლოვანი ბავშვის სამართლებრივი სტატუსიდან გამომდინარე, გამორიცხა ა. დ-სა და მის მცირეწლოვან შვილს შორის ამგვარი კავშირების აღიარების შესაძლებლობა.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მოთხოვნა ა. დ-ისა და ნ. დ-ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების თაობაზე და მიიჩნია, რომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები არ ქმნიდა მათი ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესაძლებლობას. პალატამ აღნიშნა, რომ სასამართლოს მოთხოვნის მიუხედავად, საქმეში წარმოდგენილი ვერ იქნა მტკიცებულებები, რომლიც დაადასტურებდა რა სახის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გადაეცა ი/მ „ა. დ-ისაგან“ ი/მ „ნ. დ-ს“. ადმინისტრაციულმა ორგანომ ვერ მიუთითა კონკრეტულად რომელი ქონების განრიდებაა მხარისათვის შედავებული და რა ქმნიდა პირთა შორის კანონშეუსაბამო კავშირების დადგენის შესაძლებლობას, იმის გათვალისწინებით, რომ ნ. დ-ის

მიერ საქმეში წარმოდგენილი ელექტრონული სასაქონლო ზედნადებებიდან არცერთი არ ადასტურებდა საქონლის ი/მ „ა. დ-ისა-გან“ მიღების ფაქტს და სასაქონლო ზედნადები გამოწერილი იყო კონკრეტულ მე-3 პირებზე.

სალარო აპარატის გამოყენების საკითხთან დაკავშირებით, სააპელაციო სასამართლომ საქმეში წარმოდგენილი დოკუმენტაციით დადგენილად მიიჩნია, რომ ნ. დ-ზე კანონით დადგენილი წესით საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებული იყო სალარო აპარატი ..., ი/მ „ა. დ-ის“ სახელზე რეგისტრირებული აპარატის ნომერი კი იყო ... . სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში სარჩელი არ შეიცავდა მტკიცებას ან მითითებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად, დადგენილ იმ კრიტერიუმებზე, რომელიც გავრცელებული კონცეფციების თანახმად, ქმნის პირთა შორის იმგვარი კავშირების დადგენის შესაძლებლობას, როცა მათ შორის მიჯნის გავლება ხდება შეუძლებელი, ნიღბავს ნამდვილ მესაკუთრეს და ხელს უწყობს საგადასახადო ვალდებულებისათვის თავის არიდებას.

აღნიშნული გადანყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადანყვეტილები გაუქმება და საკასაციო სასამართლოს მიერ ახალი გადანყვეტილების მიღებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორი არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებებს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლთან მიმართებაში და აღნიშნავს, რომ საქმეში არსებული მასალებით დგინდება, რომ ი/მ „ა. დ-ი“, ი/მ „ნ. დ-ი“ და მ. დ-ი წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებს, ვინაიდან განახორციელეს კონკრეტული ოპერაციები, რაც მიმართული იყო იმ მიზნისკენ, რომ თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებისთვის. ი/მ „ა. დ-ს“ წარმოეშვა საგადასახადო დავალიანება 1 18 786,01 ლარის ოდენობით, რის შემდეგ განახორციელა ისეთი სახის ოპერაციები, რომლებიც მიმართული იყო საგადასახადო ვალდებულებებისა და უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისკენ. საქმის მასალებით დგინდება, რომ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 23 ივლისის №34624 ბრძანებით დაინიშნა ი/მ ა. დ-ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, რომელიც გადასახადების გადამხდელს ჩაბარდა იმავე დღეს – 23 ივლისს. ა. დ-მა მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით კუთვნილი უძრავი ქონება ჩუქების ხელშეკრულების გზით გაასხვისა მის შვილზე – მ. დ-ზე. ვინაიდან ი/მ ა. დ-ს წარმოეშვა საგადასახადო ვალდებულებები საგადასახადო ორგანომ გადახდის

გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელა საგადასახადო გირავნობა/იპო-  
თეკა, ხოლო შემდეგ გამოსცა ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადე-  
ბის შესახებ. ი/მ. ა. დ-მა საგადასახადო ვალდებულებების დაფარ-  
ვის ნაცვლად, ამჯერადაც, გაარიდა კუთვნილი ქონება – უზრუნ-  
ველყოფის ღონისძიების ერთ-ერთ საშუალებას, კერძოდ, მან სასა-  
ქონლო-მატერიალური ფასეულობები გადასცა მის დას – ნ. დ-ს, რო-  
მელიც ინდივიდუალურ მენარმედ დარეგისტრირდა დავალიანების  
წარმოშობიდან 17 დღეში – 2014 წლის 11 სექტემბერს და ახორციე-  
ლებდა იმავე საქმიანობას, რასაც ი/მ ა. დ-ი.

კასატორი აღნიშნავს, რომ მოპასუხეთა მიერ განხორციელე-  
ბული ოპერაცია, საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახ-  
მად, ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების ცნობის საფუძველს,  
რადგან ნ. დ-ის მიერ ინდ.მენარმედ რეგისტრაცია ემსახურებოდა  
ერთ მიზანს, კერძოდ, არ მომხდარიყო ი/მ ა. დ-ის საგადასახადო  
ვალდებულებების გამო ქონებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიების  
გატარება, განრიდებული ყოფილიყო ქონება საწარმოდან და ახა-  
ლი სამართლებრივი ფორმით, ვალდებულების გარეშე გაეგრძელე-  
ბინა საქმიანობა.

კასატორი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხ-  
ლზე მითითებით მიიჩნევს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში ურთი-  
ერთდამოკიდებულმა პირებმა ისარგებლეს მათ შორის არსებული  
განსაკუთრებული ურთიერთობით და განახორციელეს კონკრეტუ-  
ლი ოპერაციები იმ საერთო მიზნის მისაღწევად, რომელიც მიზნად  
ისახავდა თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებუ-  
ლებებისა და გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღო-  
ნისძიებებისათვის. მოცემულ შემთხვევაში შეუძლებელია მოპასუ-  
ხეთა ერთმანეთისაგან განსხვავება. ნ. დ-ისა და ა. დ-ის სამენარ-  
მეო საქმიანობა არის ერთი და იგივე, საქმიანობა ხორციელდება  
ერთი და იმავე იურიდიულ მისამართზე და გააჩნიათ ერთი საერთო  
მიზანი – ქონების განრიდება, რაც ქმნის საგადასახადო კოდექსის  
246-ე მუხლის შემადგენლობას. ამავე მიზნით ა. დ-მა გააჩუქა ქო-  
ნება მ. დ-ზე, შესაბამისად, მამა-შვილი არიან ცრუმაგიერი პირები  
კონკრეტული ოპერაციის ფარგლებში და შვილის არასრულწლო-  
ვანება არ შეიძლება წარმოადგენდეს სარჩელის დაკმაყოფილება-  
ზე უარის თქმის საფუძველს. ცრუმაგიერ პირს, რომელსაც წარმო-  
ეშვა ქონების მიღების უფლება, ამ ქონების მიღებასთან ერთად  
წარმოეშვა მასთან დაკავშირებული ვალდებულებებიც.

კასატორი, საკასაციო მოთხოვნის დასასაბუთებლად ასევე მი-  
უთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 13  
მარტის №ბს-763-755(კ-16) გადაწყვეტილებაზე, სადაც პალატა  
განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარ-

სიდან გამომდინარე, იმ გარემოებების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა სხვა პირისგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ან სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისთვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები. რაც შეეხება ნათესაურ კავშირში მყოფ პირთა შორის ქონების განრიდების ფაქტს უზენაესი სასამართლო განმარტავს, რომ გადამხდელის მიმართ გასატარებელი უზრუნველყოფის ღონისძიებების შესახებ ინფორმაციის მიღების შემდგომ ქონების გადაცემა სხვა სამართალსუბიექტისათვის, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირზე-ნათესავზე, ქმნის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის მოცემულობას, ასევე ასეთი ურთიერთობები მხოლოდ ფორმალურია და ატარებს ფიქტიურ ხასიათს, რომელიც მიზნად ისახავს უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავიდან აცილებას, აღნიშნული კი მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი ითხოვს გასაჩივრებულნი გადანყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადანყვეტილებით მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 11 დეკემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად; საქმის განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მათი შესწავლისა და ანალიზის, გასაჩივრებული გადანყვეტილების იურიდიული დასაბუთებულობისა და წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის მოტივების შემოწმების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადანყვეტილება, მიღებულ იქნეს ახალი გადანყვეტილება და სარჩელი დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სარჩელი აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის საფუძველზე. კერძოდ, მოსარჩელის მოთხოვნაა დადასტურებულად იქნეს ცნობილი, რომ ი/

მ ა. დ-ი, ი/მ ნ. დ-ი და მ. დ-ი წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამავე კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის „თ“ ქვეუბნების შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები არიან ნათესავები. ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები.

მოცემულ შემთხვევაში, დადგენილია და სადავო არ არის ის გარემოება, რომ ნ. დ-ი და ა. დ-ი არიან და-ძმა, ხოლო მ. დ-ი არის ა. დ-ის არასრულწლოვანი შვილი და მათ შორის არსებობს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით გათვალისწინებული განსაკუთრებული ურთიერთობა, თუმცა საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე შესაფასებელია, ეს ურთიერთობა ახდენს თუ არა გავლენას მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე, რაც შესაძლოა მათ ცრუმაგიერად აღიარების საფუძველი გახდეს.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს



სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამოიწვევა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები.

საკასაციო პალატა განსახილველი დავის სწორად გადანყვეტის მიზნით, საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვნად მიიჩნევს სასამართლოების მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს იმის თაობაზე, რომ ა. დ-ი 2005 წლის 6 მაისს დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მენარმედ, იურიდიული მისამართი: ქ. ნინოწმინდა, ...ის ქ. №15, საიდენტიფიკაციო კოდი ..., ხოლო საქმიანობის სახედ მითითებული აქვს მაღაზია (მისამართი ქ. ნინოწმინდა ...ის ქ. №10). ასევე დადგენილია, რომ ნ. დ-ი 2014 წლის 11 სექტემბერს დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მენარმედ, იურიდიული მისამართი ქ. ნინოწმინდა, ...ის ქ. №2, საიდენტიფიკაციო კოდი ..., ხოლო საქმიანობის სახედ მითითებული აქვს მაღაზია.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივლისის №34624 ბრძანებით დადგენილია, რომ განისაზღვრა ი/მ ა. დ-ის კუთვნილ ობიექტში, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისა და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზებების განხორციელება. აღნიშნულ ბრძანებას ა. დ-ი გაეცნო იმავე დღეს 2014 წლის 23 ივლისს, ხოლო სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 20 აგვისტოს გაცემულ იქნა №060-36 ბრძანება ი/მ ა. დ-ის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. ამდენად, დადასტურებულია, რომ ი/მ ა. დ-ს გააჩნია საგადასახადო დავალიანება 118786.01 ლარის ოდენობით, ამავდროულად 2014 წლის 25 აგვისტოს ი/მ ა. დ-ს დაკისრებული აქვს სახდელი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილით და ამავდროულად მე-9 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

საქმეზე დადგენილია, რომ მ. დ-ი არის მცირეწლოვანი, დაბადებული 2013 წლის ... .., რომელსაც მისმა კანონიერმა წარმომადგენელმა მამამ – ა. დ-მა თავისი უძრავი ქონება (ს/კ ..., ნინა ნომერი ...) გადასცა საკუთრებაში 2014 წლის 31 ივლისის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე.

მოცემულ შემთხვევაში, საქმის ფაქტობრივ გარემოებებსა და საქმეში არსებული მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, საკასაციო პა-

ლატა ვერ გაიზიარებს სააკველაციო სასამართლოს მითითებას, რომ საქმეზე წარმოდგენილი არ არის ისეთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გამიჯვნის შეუძლებლობაზე და განზრახ ერთობლივი – გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე. საკასაციო პალატა დასაბუთებულად მიიჩნევს კასატორის პოზიციას, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით გათვალისწინებული განსაკუთრებული ურთიერთდამოკიდებულება და ი/მ ა. დ-ის ურთიერთობა ი/მ ნ. დ-თან და ასევე მის არასრულწლოვან შვილთან – მ. დ-თან გამოყენებულია იმგვარად, რომ ნ. დ-სა და მ. დ-ზე განხორციელებულიყო აქტივების ფორმირება, ხოლო ი/მ ა. დ-ზე – მხოლოდ ვალდებულებების. სასამართლო ყურადღებას გაამახვილებს იმ ფაქტობრივ გარემოებებზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივლისის №34624 ბრძანების ა. დ-ისათვის ჩაბარებიდან მერვე დღეს – 2014 წლის 31 ივლისს, ა. დ-მა მის სახელზე რეგისტრირებული უძრავი ქონება ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გადააფორმა 2013 წლის ... .. დაბადებულ არასრულწლოვან შვილზე – მ. დ-ზე, ხოლო მეჩვიდმეტე დღეს 2014 წლის 11 სექტემბერს მისი და – ნ. დ-ი დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მენარმედ იმავე საქმიანობის ფორმით, რომელსაც ახორციელებდა ა. დ-ი, ასევე სადავო არ არის რომ ნ. დ-იამა საქმიანობა გააგრძელა ა. დ-ის კუთვნილ მალაზიაში და მოპასუხეთა ახსნა-განმარტებით დადასტურებულია, რომ მალაზიაში არსებული საქონელი ნ. დ-მა შეიძინა ა. დ-ისაგან. თუმცა, თანხის გადახდის მტკიცებულება არ არის წარმოდგენილი. ამდენად, დგინდება, რომ ნ. დ-ის ინდივიდუალურ მენარმედ რეგისტრაცია და ჩუქების ხელშეკრულების დადება განხორციელდა მას შემდეგ, რაც ი/მ ა. დ-ისათვის ცნობილი გახდა სავარაუდო საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე და დის – ნ. დ-ისა და შვილის – მ. დ-ის სამართლებრივი სტატუსის გამოყენებით შეძლო მის საკუთრებაში არსებული აქტივების იმგვარად განკარგვა, რომ თავი აერიდებინა საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის.

საკასაციო პალატა ასევე არ იზიარებს სააკველაციო პალატის მოსაზრებას სალარო აპარატების არაიდენტიფიკაციის გამო მოპასუხეთა ცრუმადიერ პირებად მიჩნევის გამოორიციხვის თაობაზე და მიუთითებს, რომ ა. დ-ისა და ნ. დ-ის სახელზე რეგისტრირებული სალარო აპარატების არაიდენტიფიკაცია, ვერ იქნება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველი, იმ პირობებში, როდესაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 20 აგვისტოს გა-

ცემული ი/მ ა. დ-ის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №060-36 ბრძანებით დაყადაღებულია მის სახელზე რეგისტრირებული სა-  
ლარო აპარატი და გამოირიცხება ნ. დ-ის მიერ მისით სარგებლობა.  
ასევე 2015 წლის 20 აგვისტოს №060-36 ბრძანების საფუძველზე  
საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის  
მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირების მიერ  
2016 წლის 18 თებერვლის მისამართზე გამოცხადების აქტით, და-  
დასტურებულია, რომ ი/მ ა. დ-ის კუთვნილ სავაჭრო ობიექტში  
მყოფმა ა. დ-მა საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლებს აცნო-  
ბა, რომ მისამართზე, სადაც ის იმყოფებოდა, სამენარმეო საქმიან-  
ობას ახორციელებს ი/მ ნ. დ-ი. ამდენად, საქმის მასალებით და-  
დასტურებულია, რომ სახეზეა ოჯახის წევრების მიერ მოგების მი-  
ღების საერთო მიზანი, სახეზეა ა. დ-ის მიერ დის და შვილის იმგვარ-  
ად გამოყენება, რომ თავი აარიდოს საგადასახადო ვალდებულებ-  
ბას და ვალდებულების შეუსრულებლად განაგრძოს სამენარმეო  
საქმიანობიდან სარგებლის მიღება, რა დროსაც სწორედ მისაღები  
მოგება და ჩუქების ხელშეკრულებით გასხვისებული უძრავი ქო-  
ნება წარმოდგენს განრიდებულ ქონებას. საკასაციო სასამარ-  
თლოს მოსაზრებით ზემოაღნიშნული გარემოებები ქმნის საფუძ-  
ველს დასკვნისათვის, რომ ნ. დ-ის ინდივიდუალურ მენარმედ რე-  
გისტრაცია და არასრულწლოვან შვილთან ჩუქების ხელშეკრულებ-  
ის დადება ემსახურებოდა ი/მ ა. დ-ის მიმართ არსებული საგადა-  
სახადო დავალიანების გადახდისაგან თავის არიდებას.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს სამოქალა-  
ქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახ-  
მად, თითოეულმა მხარემ უნდა ამტკიცოს გარემოებები, რომლებ-  
ზედაც ამყარებს თავის მოთხოვნასა და შესაგებელს. საქმის გარე-  
მოებები, რომლებიც კანონის თანახმად, უნდა დადასტურდეს გარ-  
კვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს  
სხვა სახის მტკიცებულებებით. მოცემულ შემთხვევაში, ნ. დ-ის მი-  
ერ საქმეში წარმოდგენილი ელექტრონული სასაქონლო ზედნადე-  
ბები, რომელსაც გადაწყვეტილების მიღებისას დაეყრდნო სააპე-  
ლაციო სასამართლო, ვერ მიიჩნევა იმ სახის მტკიცებულებად, რო-  
მელიც შესაძლებელია საფუძვლად დაედოს სარჩელის დაკმაყო-  
ფილებაზე უარის თქმას, რადგან აღნიშნული მტკიცებულება ასა-  
ხავს მალაზიის ფუნქციონირებისათვის საჭირო ოპერაციების გან-  
ხორციელების ფაქტებს 2014 წლის 18 სექტემბრიდან, ანუ მას შემ-  
დეგ რაც ნ. დ-მა განაგრძო მალაზიისათვის საჭირო საქონლის შე-  
ძენა, რის გამოც სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია კონკრე-  
ტულ მე-3 პირებზე. ამასთან, მოპასუხეთა ახსნა – განმარტებით  
დადასტურებულია ა. დ-ის ქონების გადაცემა ნ. დ-ისათვის და შე-

საბამისი ანაზღაურების დამადასტურებელი მტკიცებულება საქმეში არ არის დაცული, რაც სასამართლოს მისცემდა შესაძლებლობას ი/მ ნ. დ-ი მიეჩნია არა ცრუმაგიერ, არამედ დამოუკიდებელ მენარმე სუბიექტად.

საკასაციო პალატა ასევე არ იზიარებს სააპელაციო პალატის შეფასებას მცირეწლოვნის სამართლებრივი სტატუსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირად აღიარების შეუძლებლობასთან დაკავშირებით, რადგან აღნიშნულ მოპასუხეებს შორის არსებობს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ და მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული განსაკუთრებული ურთიერთდამოკიდებულება. მითითებული ნორმა არ შეიცავს დათქმას შვილის არასრულწლოვნების შემთხვევაში ურთიერთდამოკიდებულების გამორიცხვის თაობაზე, ამდენად, ი/მ ა. დ-ის მიერ მისი არასრულწლოვანი შვილი, რომლის კანონისმიერი წარმომადგენელიც თვითონ მოპასუხეა, გამოყენებულია იმგვარად, რომ შვილზე – მ. დ-ზე განხორციელებულიყო აქტივის ფორმირება, ვალდებულებების გარეშე. 2014 წლის 31 ივლისის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე წარმოშობილი სამართლებრივი ურთიერთობა ატარებს ფიქტიურ ხასიათს, რომელიც ასევე ემსახურება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის თავიდან არიდებას. საკასაციო პალატა ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს იმ მოსაზრებას, რომ ქონების განრიდება უპირობოდ მოიაზრებს პირთა შეთანხმებულ და განზრახულ ქმედებას, თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ არასრულწლოვანი შვილის კანონისმიერი წარმომადგენელი და მენარმე სუბიექტი, რომლის მიმართაც არსებობს საგადასახადო დავალიანება, ერთი პირი – ა. დ-ია, სახეზეა სწორედ ორი სტატუსის მქონე ერთი ფიზიკური პირის განზრახული ქმედება, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის თავიდან არიდების მიზნით. ჩუქების ხელშეკრულების გაფორმებით გადასახადის გადახდელმა საკუთრებაში არსებული ქონება განარიდა მისი საგადასახადო ვალდებულების დასაფარად გამოსაყენებელ უზრუნველყოფის ღონისძიებებს, რა შემთხვევაშიც ა. დ-ი მ. დ-ის კანონისმიერი წარმომადგენლის სტატუსით ინარჩუნებს გაჩუქებული ქონების განკარგვის შესაძლებლობას.

ამდენად, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ კასატორმა – ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძვლად უდევს მის მოთხოვნას და რაც გამორიცხავდა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

ამასთან, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება მიღებულია საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების არასწორი შე-

ფასების საფუძველზე, საქმეზე დაუსაბუთებელი გადანყვეტილება იქნა გამოტანილი, რაც საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გაუქმების სამართლებრივი საფუძველია, ხოლო ამავე კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადანყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადანყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 21 თებერვლის გადანყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადანყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის პირველი ნაწილით, 411-ე მუხლით და

### **გ ა ღ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :**

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 21 თებერვლის გადანყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადანყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. ი/მ ა. დ-ი, ი/მ ნ. დ-ი და მ. დ-ი ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად;
5. მოპასუხეებს – ი/მ ა. დ-ს, ი/მ ნ. დ-ს და მ. დ-ს სოლიდარულად დაეკისროთ სამივე ინსტანციის სასამართლოში გადასახდელი სახელმწიფო ბაჟის –  $(100+150+300)$  550 ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ შემდეგ ანგარიშზე: ქ. თბილისი, სახელმწიფო ხაზინა, ბანკის კოდი TRESGE22, მიმღების ანგარიშის №200122900, სახაზინო კოდი №300773150;
6. საკასაციო სასამართლოს გადანყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## 2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აქტების კანონიერება და მათი გასაჩივრების წესი

პარტნიორის წილის (აქციების) სანაცვლოდ  
გადაცემული აქტივების ღირებულების განსაზღვრა

### გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

№ბს-909(კ-18)

17 იანვარი, 2019 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ  
საქმეთა პალატა  
შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
ნ. სხირტლაძე,  
ვ. როინიშვილი

**დავის საგანი:** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამარ-  
თლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

#### აღწერილობითი ნაწილი:

2015 წლის 12 მარტს შპს „...მა“ სასარჩელო განცხადებით მი-  
მართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-  
მეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამსახური-  
სა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ.

მოსარჩელის მითითებით, იგი არ ეთანხმება სადავო ადმინის-  
ტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს გასაჩივრებულ ნაწილში, შემ-  
დეგ სადავო საკითხებთან მიმართებით: 1) კომპანიის მიერ განუ-  
ღი საარეკლამო ხარჯების, ჯგუფში შემავალ კომპანიებზე, მომსა-  
ხურების განწევად კვალიფიკაციის გამო ადმინისტრაციული ორგა-  
ნოს მიერ განხორციელებული დარიცხვას მოსარჩელე მიიჩნევს  
უკანონოდ, ვინაიდან შემომონებლებს არ შეუსწავლიათ, თუ რა სა-  
ხის საარეკლამო ხელშეკრულებები ჰქონდა გაფორმებული კომპა-  
ნიას სხვადასხვა იურიდიულ პირებთან. კომპანიას სხვადასხვა პი-  
რებთან გაფორმებული აქვს საარეკლამო ხელშეკრულებები რეკ-  
ლამის განთავსებაზე, მათ შორის ყურნალებში. ყველა რეკლამაზე  
მთავსებულია კომპანიის ლოგო და მისი საქმიანობის რეკლამა.  
კომპანია ფლობს მხოლოდ შვილობილი კომპანიების წილებს, შე-  
საბამისად, კომპანიის რეკლამა წარმოადგენს მთელი ჯგუფის რეკ-  
ლამას და არა ცალკე აღებული შპს „...ისას“; 2) მოსარჩელე, აგრეთ-

ვე, არ ეთანხმება ადმინისტრაციული ორგანოს შეფასებას სააქციო საზოგადოების კაპიტალში შენატანის სახით აქციების შეტანის გამო გამოქვეითული ხარჯების შემცირებასთან დაკავშირებით და მიაჩნია, რომ შემონმების აქტში მითითებული ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი ნაწილით, იმისათვის რომ ოპერაცია არ დაკვალიფიცირდეს აქტივების მიწოდებად, აუცილებელია, რომ კომპანია, რომელსაც შეაქვს აქტივები იურიდიულ პირში, სანაცვლოდ იღებდეს ამ პირის წილის/აქციების 50 პროცენტს ან მეტს. შპს „...ს“ კომპანიის კაპიტალში აქტივების შეტანის სანაცვლოდ არ მიუღია აქციები, ვინაიდან კომპანია სს „პ...ის“ აქციების 50%-ს ფლობს 2007 წლიდან; 3) მოსარჩელე, ასევე, არ ეთანხმება შპს „გ...ის“ წილის თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზაციაზე საბაზრო ფასის გამოყენებასა და დეკლარირებული ზარალის შემცირებას, კერძოდ, შპს „...ის“ მითითებით, შემომნებლებმა არ გაითვალისწინეს, რომ წილის რეალიზაცია წარმოადგენს ბიზნესის რეალიზაციას, რაც უნდა შეფასდეს მისი რენტაბელობიდან გამომდინარე. 2011-2012 წლებში შპს „გ...ს“ საოპერაციო საქმიანობის მიხედვით, ჰქონდა ზარალი. ამდენად, შემონმების აქტში აღწერილი საბაზო ფასის გაანგარიშების შემოთავაზებული მეთოდი არ არის შესაბამისობაში საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლით დადგენილ მოთხოვნებთან (სამართლებრივი საფუძველი: საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-3 ნაწილი და ამავე კოდექსის 148-ე მუხლი); 4) მოსარჩელე აგრეთვე არ ეთანხმება მივლინების თანხების საზოგადოების თანამშრომლებზე გაცემულ ხელფასად კვალიფიცირების გამო განხორციელებულ დარიცხვას. შემონმების აქტის მიხედვით, 2008-2009 წლებში კომპანიის საზღვარგარეთ მივლინების ხარჯები მისი სპეციფიკიდან გამომდინარე არ უკავშირდება საწარმოს ეკონომიკურ საქმიანობას და არ დაკვალიფიცირდა ასეთად. მათ მიერ წარმოდგენილი ფაქტებით (მაგ. კომპანიის დირექტორის იტალიაში, ქ. ... კონგრესში მონაწილეობა) დამატებით დარიცხული გადასახადი ექვემდებარება გადაანგარიშებას (შემცირებას); 5) ამასთან, შპს „...ი“ არ ეთანხმება არარეზიდენტისათვის გადახდილი და გაუცემელი პროცენტების დაბეგვრით განხორციელებულ დარიცხვას. კომპანიას 2006 წელს აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 4 000 000 აშშ დოლარის ოდენობით ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანია ...-ისგან. 2008 წელს კომპანიამ სესხი და მასზე დარიცხული პროცენტის მიღების უფლება გადასცა ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებულ კომპანიას G...ს, ხოლო 2012 წლის 12 ნოემბერს სესხი და მასზე დარიცხული პრო-



ცენტრის მიღების უფლება გადაეცა ნიდერლანდების სამეფოში რეგისტრირებულ კომპანიას – L..., შემომწმებელმა მიიჩნია, რომ გადახდელმა ეს ხელშეკრულება გააფორმა გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით და დაექვემდებარა დაბეგვრას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილით. მათ შემთხვევაში 2007 წელს გამოქვეითული საპროცენტო ხარჯი ითვლება გადახდილად 2013 წლის 1 ივლისამდე. ამ პერიოდისთვის პროცენტების მიძღვება წარმოადგენს ნიდერლანდების სამეფოში რეგისტრირებული L... .

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

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ სადავო აქტები გასაჩივრებულ ნაწილში გამოცემულია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით, რაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60<sup>1</sup> მუხლის თანახმად, წარმოადგენს მათი ბათილად ცნობის საფუძველს.

ამდენად, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2014 წლის 23 ივნისის №31128 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის №... საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა მოითხოვა.

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

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 15 ნოემბრის №58242 ბრძანებით დაინიშნა შპს „...ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემომწმება.

შესამონმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის 20 სექტემბრამდე.

შპს „...ს“ საქმიანობის საგადასახადო შემონმების შედეგად 2014 წლის 19 ივნისს შედგენილი იქნა საგადასახადო შემონმების აქტი, რომლის საფუძველზეც 2014 წლის 23 ივნისის გამოცემა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №31128 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/ შემცირების შესახებ და ამავე დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომელთა საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს გადასახდელოდ დაერიცხა სულ 611 716,21 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით – 231 305 ლარი, ჯარიმა – 131 861 ლარი და საურავი – 248 550,21 ლარი.

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

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

გენს აქტივების მიწოდებას, აღნიშნული ოპერაციის შედეგად თანხები არ ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში აღებას და არც წილის შექმნის ხარჯი ჩამოწერას.

2012 წლის 12 ოქტომბერს შპს „...მა“ გაყიდა შპს „გ...ის“ 100% წილი რუსეთის მოქალაქე ს. ს-ზე 6 000 000 აშშ დოლარად (9 975 600 ლარად). წილის ღირებულება რეალიზაციის მომენტისათვის შეადგენდა 28 068 936 ლარს, შესაბამისად, აქტივის (წილის) რეალიზაციის შედეგად მიღებულმა ზარალმა შეადგინა 18 093 336 ლარი, რაც გამოქვითულია 2012 წლის მოგების დეკლარაციაში. შპს „...მა“ 2006 წლის 30 მაისს 3 500 000 აშშ დოლარად (6 293 000 ლარად) შეიძინა შპს „გ...ის“ 100% წილი შპს „ბ...ისგან“. 2011 წლის 15 ივლისს ბზჯ-მ უარი თქვა შპს „გ...ისგან“ 12 000 000 ლარის ოდენობის დივიდენდის მიღებაზე და დივიდენდის მიღების უფლება შეიტანა არაფულადი შენატანის სახით გ...ის კაპიტალში. 2011 წლის 15 აგვისტოს მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება შპს „გ...ის“ კაპიტალის 5 925 528 აშშ დოლარით (9 775 936 ლარით) გაზრდის თაობაზე. ამ 2 ოპერაციის შედეგად შპს „გ...ის“ სანესდებო კაპიტალი გაიზარდა 28 068 936 ლარამდე. წილის რეალიზაცია განხორციელდა თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად (სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე-148-ე მუხლები). აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, საწარმოს 2012 წლის ერთობლივ შემოსავალში ასახვას ექვემდებარება 5 604 994 ლარი და შემცირდა დეკლარირებული ზარალი 18 093 336 ლარი. 2012 წელს გადმოტანილი იქნა 2007-2011 წლების პერიოდის დაგროვილი ზარალი და აღნიშნულ კორექტირებას მოგების გადასახადში საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა არ გამოუწვევია.

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

ხადით.

2006 წლის 19 ივნისს საზოგადოებას აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 4 000 000 აშშ დოლარის ოდენობით ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანია ...-ისგან. 2008 წლის 28 ივნისს აღნიშნული სესხის და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანია G...-ს. 2012 წლის 12 ნოემბერს სესხი და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ნიდერლანდების სამეფოში რეგისტრირებულ L....-ს სესხის ძირის და სესხის პროცენტის უკანასკნელი გადახდა ხორციელდება 2008 წლის 24 ივნისს ...-ზე, ხოლო 2008 წლის 24 ივნისის შემდეგ არ ხორციელდება გადახდა არც ერთ შეცვლილ ორგანიზაციაზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შესული 2012 წლის 28 დეკემბრის ცვლილებით (309-ე მუხლის 58-ე ნაწილი) ფიზიკური პირისათვის (გარდა შემოსავლების მიღების მომენტში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი სანარმოსათვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამისი შემოსავალი მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დანესებულებას), 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2007 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის 1 ივლისამდე ანაზღაურებულად. 2007 წელს არარეზიდენტზე დარიცხულია და ხარჯად გამოქვითულია 1 041 093 ლარის (624 130 აშშ დოლარი) პროცენტის თანხა. აქედან 2007 და შემდგომ წლებში გაცემულია 477 741 ლარის (282 890 აშშ დოლარის) პროცენტის თანხა, სხვაობა შეადგენს 563 352 ლარს (341 239 აშშ დოლარს), რომელიც 30.06.2013-ის თარიღით ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან 5%-იანი განაკვეთით დაბეგვრას. ნიდერლანდების სამეფოსთან გაფორმებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შეთანხმება, რომლის მიხედვითაც პროცენტი ექვემდებარება იმ ქვეყანაში დაბეგვრას, რომლის რეზიდენტიცაა პროცენტის მიმღები პირი. რადგან სესხის და პროცენტის მიღების უფლება 2012 წელს ოფშორული კომპანიისგან გადაეცა ნიდერლანდების რეზიდენტს, 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილით დასაბეგრ თანხას საზოგადოება განიხილავს 0%-ით დასაბეგრად. შემომომხმებელთა შეფასებით, გამომდინარე იქიდან, რომ სესხი გაცემულ იქნა ოფშორში რეგისტრირებული კომპანიის მიერ, პროცენტების დარიცხვა და მიღება ხდებოდა 2012 წლამდე აღნიშნული კომპანიისთვის, და 2012 წლის ნოემბრის თვეში გადაეცა სესხის და პროცენტის მიღების უფლება ნიდერლანდების რეზიდენტს, გადამხდელმა აღნიშნული ხელშეკრულება გააფორმა გადასახადის გადახდისაგან თავი

ვის არიდების მიზნით, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი, რომლის შესაბამისადაც, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, შესაბამისად, 563 352 ლარი დაექვემდებარა დაბეგვრას 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილის შესაბამისად.

საქმის მასალებით დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის №31128 ბრძანების (გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ) თანახმად, შპს „...ის“ (ს/ნ ...) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 363 166 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი – 231 305 ლარი, ჯარიმა – 131861 ლარი; შპს „...ს“ (ს/ნ ...) დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 2045 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 2045 ლარით. დასარიცხი/შესამცირებელი აისახა შპს „...ის“ (ს/ნ ...) პირადი აღრიცხვის ბარათზე ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადახდის ვადების მიხედვით.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის №... საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს, შპს „...ის“ (ს/ნ ...) გადასახდელად დაერიცხა დღგ: ძირითადი გადასახადი 27 254, ჯარიმა 21 627, საურავი 21 964,3 სულ – 70 845,3; უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული: ძირითადი გადასახადი – 0, ჯარიმა – 0, საურავი – 253, სულ – 253; მოგების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი – 0, ჯარიმა – 0, საურავი – 14323.55 სულ – 14 323.55; საშემოსავლო გადასახადი: ძირითადი გადასახადი – 202 576, ჯარიმა – 109 354, საურავი 207 033.05, სულ – 518 963.05; სოც. დაზღვევის გადასახადი: ძირითადი გადასახადი – 0, ჯარიმა – 0, საურავი – 3644.42, სულ – 3644.42; ქონების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი – 1475, ჯარიმა – 880, საურავი – 1167.4., სულ – 3522,4.; მიწა არასასოფლო: ძირითადი გადასახადი – 0, ჯარიმა – 0, საურავი – 164,14., სულ – 164.14.; სულ: ძირითადი გადასახადი 231 305, ჯარიმა 131 861, საურავი 248 550.21 სულ – 611716.21; საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლი, ბრძანება №31128, თარიღი 23.06.2014. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „...მა“ (ს/ნ ...) 2014 წლის 22 ივლისს №102393/21 საჩივარი წარადგინა საქართველოს

ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურში და წარდგენილი საჩივრის, კერძოდ, მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების ნაწილში შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის №31128 ბრძანებისა და 2014 წლის 23 ივნისის №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა და საჩივარში მითითებული შენიშვნების გათვალისწინებით, დამატებით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანებით (შპს „...ის“ 2014 წლის 22 ივლისის საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ“) შპს „...ის“ (ს/ნ ...) 2014 წლის 22 ივლისის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხით განსაზღვრული სახელმწიფო საწარმოთა მიერ გაცემული ექსპერტიზის ან/და აუდიტის დასკვნა წილის საბაზრო ღირებულების შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მომჩივნის მიერ დამატებით წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნის შესწავლა და რეალიზებული წილის საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით გადამხდელის მიერ წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნით ხელმძღვანელობა, აღნიშნულის გათვალისწინებით კი, შემომგების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) განხორციელება; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა იტალიის ქალაქ ბოლონიაში და ტურინში განხორციელებული მივლინებების მიზნობრიობის შესწავლა და იმ შემთხვევაში, თუ დადასტურდებოდა აღნიშნული მივლინებების მიზნობრიობა, მივლინებაზე გაწეული ხარჯი არ ჩაეთვალა ხელფასად და ჩაერთო ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში, აღნიშნულის გათვალისწინებით კი, მას შემომგების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) განხორციელება დაევალა; ამასთან, მითითებული ბრძანების პუნქტების შესრულების შედეგების გათვალისწინებით, აუდიტის დეპარტამენტს გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათის კორექტირების განხორციელება დაევალა; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანებაზე შპს „...მა“ საჩივარი წარადგინა (123819/01 08.09.2015 2-261-352) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში და მოითხოვა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის №31128 ბრძანების,



№... საგადასახადო მოთხოვნისა და შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანების ბათილად ცნობა, საჩივარში მითითებული შენიშვნების გათვალისწინება და დამატებით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების (მომჩივანი: შპს „...ი“ (ს/ნ ...); შემომწმებელი: აუდიტის დეპარტამენტი) თანახმად, საჩივარი მეექვსე დავის ნაწილში დარჩა განუხილველი (საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე); დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. გადაწყვეტილებაში აღინიშნა: დავის საგანი: 1) საწარმოთა ჯგუფში შემავალი კომპანიების პროექტებზე განეული სარეკლამო მომსახურების შპს „...ის“ მიერ მიღებულად და ამავე ღირებულებით სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად განხილვა; 2) სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღება; 3) გადამხდელის მიერ „გ...ის“ 100% წილის თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებულად განხილვა და სარეალიზაციო ღირებულების განსაზღვრა შპს „გ...ის“ წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებით; 4) მივლინების თანხების საზოგადოების თანამშრომლებზე გაცემულ ხელფასად განხილვა; 5) არარეზიდენტისთვის გადასახდელი და გაუცემელი პროცენტების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან; 6) რეზიდენტ იურიდიულ პირებზე გაცემული სესხის პროცენტის ოდენობის კორექტირება საწარმოს ბუღალტრული პროგრამისა და პირველადი დოკუმენტაციის საფუძველზე; გასაჩივრებული გადაწყვეტილება: 1) აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის №... საგადასახადო მოთხოვნა; 2) შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანება; დარიცხული თანხა: 607 775 ლარი, მათ შორის დღგ – 70 845 ლარი (ძირითადი გადასახადი 27 254, ჯარიმა 21 627, საურავი 21 964,3 ); მოგების გადასახადი: 14 323.55 ლარი (საურავი 14 323.55); სამემოსავლო გადასახადი: 518 963.05 ლარი (ძირითადი გადასახადი 202 576, ჯარიმა 109 354, საურავი 207 033.05); სოც. დაზღვევის გადასახადი: 3644.42 ლარი (საურავი 3644.42); პროცედურული გარემოებები, სადავო საკითხები, შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია; მომჩივანის არგუმენტაცია.

პირველ სადავო საკითხთან (საწარმოთა ჯგუფში შემავალი კომპანიების პროექტებზე განეული სარეკლამო მომსახურების შპს „...ის“ მიერ მიღებულად და ამავე ღირებულებით სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად განხილვა) დაკავშირებით დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19



იენისის გასვლითი საგადასახადო შემონმების აქტის თანახმად, საზოგადოებას განეული აქვს სარეკლამო ხარჯები „სანარმოთა ჯგუფში“ (ურთიერთდამოკიდებული კომპანიები) შემავალი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების საზოგადოებისათვის გასაცნობად, რაც გამოქვითულია შესაბამისი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვებში. სხვადასხვა კომპანიის სასარგებლოდ განეულ სარეკლამო ხარჯს საზოგადოება არ განიხილავს სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად. მომჩივანის განმარტებით, შემონმებლებს არ შეუსწავლიათ, რა სახის სარეკლამო ხელშეკრულებები ჰქონდა გაფორმებული სხვადასხვა იურიდიულ პირებთან, რა ტიპის რეკლამას გულისხმობდა ეს ხელშეკრულებები. საზოგადოებისათვის თავისი და შვილობილი კომპანიების ან ჯგუფის საქმიანობის გაცნობით, იზრდება მთელი ჯგუფის ცნობადობა, რაც აისახება ბიზნესზე და შესაბამისად, იზრდება აქტივები და პირდაპირ აისახება შვილობილი კომპანიების წილის ღირებულებაზე, რაც წარმოადგენს დაფუძნებული კომპანიების საქმიანობის ძირითად ფუნქციას. უსასყიდლო მომსახურების განევისას უნდა არსებობდეს მომსახურების გამწევი და მისი მიმღები მხარე. მომსახურების მიმღები მხარე არ არსებობს, რადგან მომსახურება მიიღო შპს „...მა“.

2014 წლის 10 სექტემბრის №95779-08 სამსახურეობრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტებზე. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 ოქტომბრის №111401-21-14 წერილით წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, დამატებით თანხების დარიცხვა გამოწვეულია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებებით: საზოგადოებას განეული აქვს სარეკლამო ხარჯები „სანარმოთა ჯგუფში“ (ურთიერთდამოკიდებული კომპანიები) შემავალი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების საზოგადოებისათვის გასაცნობად, რაც გამოქვითულია შესაბამისი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვებში. სხვადასხვა კომპანიის სასარგებლოდ განეულ სარეკლამო ხარჯს საზოგადოება არ განიხილავს სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად. შემონმებლების მიერ აღნიშნული განხილული იქნა შპს „...ის“ მიერ სარეკლამო მომსახურების მიღებად და ამავე ღირებულებით სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად მოგების გადასახადის და დღგ-ს მიზნებისათვის. შესაბამისად, გადასახადებით დაბეგრილი იქნა ჟურნალ „ფ...ში“ და „საგამომცემლო სახლი „ს...ში“ დაბეჭდილი რეკლამები, სადაც რეკლამა უკეთდება ურთიერთდამოკიდებული სანარმოთა კომპანიების სამშენებლო პროექტებს. 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 225.2. „ა“ მუხლის შესაბამისად, ვინაიდან, შექცენილი სარეკლამო მომსახურება გა-

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

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

მომჩივანის განმარტებით, 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი პუნქტის შინაარსით, იმისათვის, რომ ოპერაცია არ დაკვალიფიცირდეს აქტივების მიწოდებად, აუცილებელია, რომ კომპანია, რომელსაც შეაქვს აქტივები იურიდიულ პირში, სანაცვლოდ იღებდეს ამ პირის წილის/აქციების 50%-ს ან მეტს. შპს „...ის“ კომპანიის კაპიტალში აქტივების შეტანის სანაცვლოდ არ მიუღია აქციები, ვინაიდან იგი სს „პ...ის“ აქციების 50%-ს ფლობს 2007 წლიდან. 2014 წლის 10 სექტემბრის №95779-08 სამსახურეობრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტებზე. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 ოქტომბრის №111401-21-14 წერილით წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, 2007 წლის 10 ოქტომბერს შპს „...მა“ და შპს „ბ...მა“ 50%-50%-იანი მონაწილეობით დააფუძნეს სს „პ...ის“. 2008 წელს განხორციელდა სს „პ...ის“ საწესდებო კაპიტალის გაზრდა 20 592 400 აშშ დოლარის ოდენობით, სადაც შპს „...ის“ ვალდებულება კაპიტალის შევსებაზე წარმოადგენს 10 296

200 დოლარს (50%), რომელმაც კაპიტალის შევსების ერთ-ერთ სახედ გამოიყენა მისი კუთვნილი სს „მ...ის“ აქციების (941 450 აშშ დოლარის ღირებულებით) სს „ბ...ის“ სანესდებო კაპიტალში არაფულადი ფორმით შეტანა. აღნიშნული ოპერაცია საზოგადოებას განხილული აქვს წილის რეალიზაციად და შედეგად ერთობლივ შემოსავალში აღებულია 1 366 044 ლარი, ხოლო გამოქვითულია აღნიშნული წილის ჩამონერის ხარჯი 1 565 545 ლარი, ვინაიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველი პუნქტით, პირის (პირთა მიერ) მიერ იურიდიული პირისთვის მასში 50% ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ წარმოადგენს აქტივების მიწოდებას, აღნიშნული ოპერაციის შედეგად თანხები არ ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში აღებას და არც წილის შექმნის ხარჯი ჩამონერას.

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

მესამე სადავო საკითხთან (გადამხდელის მიერ „გ...ის“ 100% წილის თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებულად განხილვა და სარეალიზაციო ღირებულების განსაზღვრა შპს „გ...ის“ წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებით) დაკავშირებით, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემწმების აქტის თანახმად, 2012 წლის 12 ოქტომბერს შპს „...მა“ გაყიდა შპს „გ...ის“ 100% წილი რუსეთის მოქალაქე ს. ს-ზე 6 000 000 აშშ დოლარად (9 975 600 ლარად). წილის ღირებულება რეალიზაციის მომენტისათვის შეადგენდა 28 068 936 ლარს, შესაბამისად, აქტივის (წილის) რეალიზაციის შედეგად მიღებულმა ზარალმა შეადგინა 18 093 336 ლარი, რაც გამოქვითულია 2012 წლის მოგების დეკლარაციაში. შპს „...მა“ 2006 წლის 30 მაისს 3 500 000 აშშ დოლარად (6 293 000 ლარად) შეიძინა შპს „გ...ის“ 100% წილი შპს „ბა...-სგან“. 2011 წლის 15 ივლისს ბსჯ-მ უარი თქვა შპს „გ...ისგან“ 12 000 000 ლარის ოდენობის დივიდენდის მიღებაზე და დივიდენდის მიღების უფლება შეტანა არაფულადი შენატანის სახით გ...ის კაპიტალში. 2011 წლის 15 აგვისტოს მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება შპს „გ...ის“ კაპიტალის

5 925 528 აშშ დოლარით (9 775 936 ლარით) გაზრდის თაობაზე. ამ 2 ოპერაციის შედეგად გ...ის სანქსდებო კაპიტალი გაიზარდა 28 068 936 ლარამდე. წილის რეალიზაცია განხორციელდა თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად (სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე და 148-ე მუხლები). აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, სანარმოს 2012 წლის ერთობლივ შემოსავალში ასახვას დაექვემდებარა 5 604 994 ლარი და შემცირდა დეკლარირებული ზარალი 18 093 336 ლარი. 2012 წელს გადმოტანილ იქნა 2007-2011 წლების პერიოდის დაგროვილი ზარალი და აღნიშნულ კორექტირებას მოგების გადასახადში საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა არ გამოუწვევია.

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

ამასთან, აღინიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით სანარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საქსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხით განსაზღვრული სახელმწიფო სანარმოთა მიერ გაცემული ექსპერტიზის ან/და აუდიტის დასკვნა წილის საბაზრო ღირებულების შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მომჩივნის მიერ დამატებით წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნის შესწავლა და რეალიზებული წილის საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით ეხელძღვანელა გადამხდელის მიერ წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით რე-

ალიზაციის შემთხვევაში, ითვალისწინებს საბაზრო ფასის გამოყენებას და შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ექსპერტიზის დასკვნა, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება იყო მართლზომიერი და არ არსებობდა მისი გაუქმების საფუძველი.

მეოთხე სადავო საკითხთან (მივლინების თანხების საზოგადოების თანამშრომლებზე გაცემულ ხელფასად განხილვა) დაკავშირებით, დავების საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოების ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს საქართველოს ტერიტორიაზე ინვესტირება უძრავ ქონებაში, აქციებში და ფასიან ქალაქებში, ასევე სესხების აღება და გაცემა საწარმოთა ჯგუფში შემავალ ურთიერთდამოკიდებულ კომპანიებზე. საზოგადოებას 2008-2009 წლებში გამოქვითული აქვს მივლინების ხარჯი, მათ შორის საქართველოს ფარგლებში განხორციელებულ ჯგუფში შემავალი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების მშენებლობის პროცესის მონიტორინგისათვის და საზღვარგარეთ განუული, რომლის მიზნობრიობაც არ ჩანს პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაციით და საწარმოს საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე არ უკავშირდება მის ეკონომიკურ საქმიანობას. საზღვარგარეთ განუული მივლინების ხარჯები, რომლებიც ვერ იქნა დაკავშირებული საზოგადოების ეკონომიკურ საქმიანობასთან, შემოწმებლების მიერ დაკვალიფიცირდა, როგორც თანამშრომლის ხელფასის სახით მიღებული სარგებელი და დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით.

მომჩივანის განმარტებით, აქტის მიხედვით გაურკვეველია საზღვარგარეთ რომელი მივლინების ხარჯი არ ჩაითვალა კომპანიის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულად, რადგან ცალკეულ შემთხვევებში მივლინებების ბრძანებებში ნათლად ჩანს მივლინების მიზანი, რომელიც პირდაპირ კავშირშია კომპანიის ეკონომიკურ საქმიანობასთან. 2014 წლის 10 სექტემბრის №95779-08 სამსახურეობრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა, წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტებზე. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 ოქტომბრის №11401-21-14 წერილით წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, სადავო საკითხთან დაკავშირებით წარმოდგენილი იქნა მივლინების ბრძანებები, რომლებითაც ჩანდა მივლინებების მიზნობრიობა და გათვალისწინებული იქნა გამოსაქვით ხარჯად და მედიაციის საბჭოს გადაწყვეტილებით არ იქნა განხილული ხელფასის სახით განაცემად.

საბჭომ მიიჩნია, რომ აღნიშნულიდან გამომდინარე ამ ნაწილში

არ არსებობდა მომჩივანის არგუმენტების დამატებით გათვალისწინების და საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირების საფუძველი.

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



დასაბეგრად.

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

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

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

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

სასამართლომ მიუთითა ამავე კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. ამავე ნორმის მე-7 ნაწილით, გადასახადით დაბეგვრასთან დაკავში-



რებულ საკითხზე საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებულ და ძალაში შესულ საერთაშორისო ხელშეკრულებას აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა ამ კოდექსის მიმართ. სასამართლომ აღნიშნა, რომ შპს „...ის“ საგადასახადო შემონმებამ მოიცვა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის 20 სექტემბრამდე პერიოდი.

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

სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელეს უკანონოდ მიაჩნდა კომპანიის მიერ განეული სარეკლამო ხარჯების ჯგუფში შემავალ კომპანიებზე მომსახურების განევადა კვალიფიკაციის გამო განხორციელებული დარიცხვა, ვინაიდან შემონმებლებს არ შეუსწავლიათ, თუ რა სახის სარეკლამო ხელშეკრულებები ჰქონდა გაფორმებული კომპანიას სხვადასხვა იურიდიულ პირებთან და რა ტიპის რეკლამას გულისხმობდა ეს ხელშეკრულებები. საზოგადოებას განეული აქვს სარეკლამო ხარჯები „სანარმოთა ჯგუფში“ (ურთიერთდამოკიდებული კომპანიები) შემავალი კომპანიების სხვადასხვა პროექტების საზოგადოებისთვის გასაცნობად, რაც გამოქვითულია შესაბამისი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვებში. სხვადასხვა კომპანიის სასარგებლოდ განეულ სარეკლამო ხარჯს საზოგადოება არ განიხილავს სარეკლამო მომსახურების მიწოდებად.

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

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

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

საქალაქო სასამართლომ აგრეთვე მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, პირის (პირთა) მიერ იურიდიული პირისათვის მასში 50 პროცენტი ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ წარმოადგენს აქტივე-

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

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

სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა მოსაზრება აღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ რამდენადაც განსახილველ შემთხვევაში, კაპიტალის გაზრდას არ გამოუწვევია სს „პ...ში“ შპს „...ის“ არსებული 50% წილის მოცულობის გაზრდა, შემომნმებლების მიერ აქტივების აღნიშნული წილის სანაცვლოდ გადაცემად განხილვა მართლობიერი იყო. ამრიგად, ერთობლივი შემოსავლის შემცირება სს „მ...ის“ აქციების სარეალიზაციო ღირებულებით და ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის შემცირება მათი შეძენის ღი-

რებულებით განხორციელდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა გათვალისწინებით.

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

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

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

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე არ ეთანხმებოდა შპს „გ...ის“ 100% წილის თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზაციისას საბაზრო ფასის გამოყენებასა და დეკლარირებული ზარა-

ლის შემცირებას და მიაჩნდა, რომ შემომწმებლებმა არ გაითვალისწინეს, რომ წილის რეალიზაცია წარმოადგენს ბიზნესის რეალიზაციას, რაც უნდა შეფასდეს მისი რენტაბელობიდან გამომდინარე. 2011-2012 წლებში შპს „გ...ის“ საოპერაციო საქმიანობის მიხედვით, ჰქონდა ზარალი. შემომწმების აქტში აღწერილი საბაზო ფასის გაანგარიშების შემოთავაზებული მეთოდი არ არის შესაბამისობაში საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლით დადგენილ მოთხოვნებთან.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემომწმების აქტის მიხედვით, შპს „...მა“ 2006 წლის 30 მაისს 3500000 აშშ დოლარად (6 293 000 ლარად) შეიძინა 100% წილი შპს „ბა...-ისგან“ 2011 წლის 15 ივლისს ბსჯ-მ უარი თქვა შპს „გ...ისგან“ 12 000 000 ლარის ოდენობის დივიდენდის მიღებაზე და დივიდენდის მიღების უფლება შეიტანა არაფულადი შენატანის სახით შპს „გ...ის“ კაპიტალში. 2011 წლის 15 აგვისტოს მიიღო გადაწყვეტილება შპს „გ...ის“ კაპიტალის 5 925 528 აშშ დოლარით (9775936 ლარით) გაზრდის თაობაზე. ამ ორი ოპერაციის შედეგად შპს „გ...ის“ სანესდებო კაპიტალი გაიზარდა 28 068 936 ლარამდე. 2012 წლის 12 ოქტომბერს შპს „...მა“ გაყიდა შპს „გ...ის“ 100% წილი რუსეთის მოქალაქე ს. ს-ზე 6 000 000 აშშ დოლარად (9 975 600 ლარად). წილის ღირებულება რეალიზაციის მომენტისათვის შეადგენდა 28 068 936 ლარს, შესაბამისად, აქტივის (წილის) რეალიზაციის შედეგად მიღებულმა ზარალმა შეადგინა 18 093 336 ლარი, რაც გამოიქვითა 2012 წლის მოგების დეკლარაციაში. წილის რეალიზაცია განხორციელდა თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად. აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, საწარმოს 2012 წლის ერთობლივ შემოსავალში ასახვას დაექვემდებარა 5 604 994 ლარი და შემცირდა დეკლარირებული ზარალი 18093336 ლარით. 2012 წელს გადმოტანილი იქნა 2007-2011 წლების პერიოდის დაგროვილი ზარალი. ამასთანავე მიეთითა, რომ აღნიშნულ კორექტირებას მოგების გადასახადში საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა არ გამოუწვევია.

სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოსაზრება აღნიშნულთან მიმართებით და მიიჩნია, რომ ვინაიდან აქტივი (წილი) შპს „...მა“ შეიძინა 3 500 000 აშშ დოლარად (6 293 000 ლარი) და 2011 წლის 15 ივლისს მან უარი თქვა შპს „გ...ისგან“ 12 000 000 ლარის ოდენობით დივიდენდის მიღებაზე და დივიდენდის მიღების უფლება შეიტანა არაფულადი შენატანის სახით შპს „გ...ი“ კაპიტალში, ხოლო 2011 წლის 15 აგვისტოს მიიღო გადაწყვეტილება შპს „გ...ის“ კაპიტალის 5 925 528 აშშ დოლარით (9 775 936 ლარით) გაზრდის თაობაზე და 100% წილი რეალიზებული იქნა

6 000 000 აშშ დოლარად (9 975600 ლარი), ამდენად, დგინდებოდა, რომ წილის რეალიზაცია განხორციელდა მის ღირებულებაზე დაბალ ფასად. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრისათვის საბაზრო ფასის გამოყენება განხორციელდა საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად.

სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საქესპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხით განსაზღვრული სახელმწიფო საწარმოთა მიერ გაცემული ექსპერტიზის ან/და აუდიტის დასკვნა წილის საბაზრო ღირებულების შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მომჩივნის მიერ დამატებით წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნის შესწავლა და რეალიზებული წილის საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით ეხელმძღვანელა გადამხდელის მიერ წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით რეალიზაციის შემთხვევაში ითვალისწინებდა საბაზრო ფასის გამოყენებას და შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ექსპერტიზის დასკვნა, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება იყო მართლზომიერი და არ არსებობდა მისი გაუქმების საფუძველი. ამასთან, სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმაზე, რომ საქესპერტო დასკვნა წინამდებარე დავის სასამართლო განხილვის დროსაც არ ყოფილა წარდგენილი.

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

სასამართლომ აღნიშნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014



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

სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ 2014 წლის 10 სექტემბრის №95779-08 სამსახურეობრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტებზე. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 ოქტომბრის №111401-21-14 წერილით წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, სადავო საკითხთან დაკავშირებით წარმოდგენილ იქნა მივლინების ბრძანებები, რომლებითაც ჩანდა მივლინებების მიზნობრიობა და გათვალისწინებულ იქნა გამოსაქვით ხარჯად და მედიაციის საბჭოს გადაწყვეტილებით არ იქნა განხილული ხელფასის სახით განაცემად.

განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს მოსაზრება ზემოხსენებულთან მიმართებით და მიიჩნია, რომ აღნიშნულ ნაწილში არ არსებობდა მომჩივანის არგუმენტების დამატებით გათვალისწინების და საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირების საფუძველი.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე ასევე არ ეთანხმებოდა არარეზიდენტისათვის გადახდილი და გაუცემელი პროცენტების დაბეგვრით განხორციელებულ დარიცხვას. სასამართლომ აღნიშნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემონმების აქტის თანახმად, 2006 წლის 19 ივნისის საზოგადოებას აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 4 000 000 აშშ დოლარის ოდენობით ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანია ...-ისგან. 2008 წლის 28 ივნისის აღნიშნული სესხის და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფ-



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

გამომდინარე იქიდან, რომ სესხი გაცემულ იქნა ოფშორში რეგისტრირებული კომპანიის მიერ, პროცენტების დარიცხვა და მიღება ხდებოდა 2012 წლამდე აღნიშნული კომპანიისთვის, და 2012 წლის ნოემბრის თვეში გადაეცა სესხის და პროცენტის მიღების უფლება ნიდერლანდების რეზიდენტს, შემომწმებამ მიიჩნია, რომ გადამხდელმა აღნიშნული ხელშეკრულება გააფორმა საგადასახადო გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი, რომლის შესაბამისადაც, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკა-

ცია, შესაბამისად, 563352 ლარი დაექვემდებარა დაბეგვრას 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილის შესაბამისად.

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

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

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

ზე, რომლის თანახმად, ერთ ხელშემკვერელ სახელმწიფოში წარმოქმნილი და მეორე ხელშემკვერელი სახელმწიფოს რეზიდენტისთვის გადახდილი პროცენტი, დაიბეგრება ამ მეორე სახელმწიფოში.

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

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

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

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

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

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 12 იანვრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...მა“, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

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

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

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

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

კასატორის მოსაზრებით, თავად შეფასება, რომელიც ორივე სა-

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

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

არარეზიდენტისათვის გადასახდელი და გაუცემელი პროცენტების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრის საკითხთან დაკავშირებით, კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება არ მიაქცია იმას, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაუსაბუთებლად გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი. კასატორის მითითებით, საქართველოს უზენაესი სასამარ-

თლოს 2017 წლის 14 მარტის №702-695(2კ-16) განჩინებით განი-  
მარტა, რომ „აღნიშნული ნორმის თანახმად, საგადასახადო ვალ-  
დებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლე-  
ბა აქვს მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომ-  
ლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა ან სამეურნეო  
ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს  
მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის ში-  
ნაარსს, შესაბამისად, კანონმდებელი შესაძლებლად მიიჩნევს ოპე-  
რაციის კორექტირებას, თუ მისი გამომხატვის ფორმა და მხარეთა  
რეალური ნება არ ემთხვევა ერთმანეთს. საკასაციო სასამართლო  
მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ნორმა არ იძლევა მართლზომიერი გა-  
რიგების კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, არამედ ეხება  
ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის, თვალთმაქ-  
ცურ და მოჩვენებით გარიგებებს.“

კასატორის მითითებით, აღნიშნულ საქმეში საქართველოს უზე-  
ნაესმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ „საგადასახადო კოდექსის 73-ე  
მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენების წინაპირობების არსებობა, რამ-  
დენადაც რაიმე ურთიერთობის ფარგლებში ოპერაციის ფორმიდან  
გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო ან სა-  
გადასახადო კოდექსი, არამედ ამ ურთიერთობის მარეგულირებე-  
ლი კანონმდებლობა. როდესაც ოპერაციის საფუძველი კერძოსა-  
მართლებრივი ხელშეკრულებაა, მისი რეგულაცია ხორციელდება  
სამოქალაქო კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით. ამ ნორ-  
მატიული აქტების გამოყენებით უნდა მოხდეს კონკრეტული სა-  
მართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიულად დადგენი-  
ლი შინაარსისა და მხარეთა ფაქტობრივი ნების შეპირისპირება.  
სწორედ ეს ნორმატიული აქტები უნდა იქნეს გამოყენებული საგა-  
დასახადო ორგანოს მიერ იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა  
გარიგების ფორმა მხარეთა ნებას. თუ არის საკმარისად დიდი აღ-  
ბათობა იმისა, რომ მხარე თვალთმაქცობს ან ცდება თავისი ნების  
გამომხატვაში, მხოლოდ მაშინ უნდა იქნეს გამოყენებული შინაარ-  
სის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი. მოცემულ შემთხვევაში  
სს „ს...“ და შპს „კ...“ შორის დადებული გარიგება შეესაბამება მის  
შინაარსს და არ არსებობდა გარიგების დღგ-ს გადასახადით დაბეგ-  
ვრის სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგა-  
ნომ ვერ დაადასტურა განხორციელებული ოპერაციების ფორმისა  
და შინაარსის კონფლიქტი, რაც სააპელაციო სასამართლომ სამარ-  
თლებრივად მართებულად შეაფასა“.

კასატორი მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპ-  
როცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახ-

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

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

კასატორი აგრეთვე აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული განჩინება ეწინააღმდეგება საერთაშორისო ხელშეკრულებას, კერძოდ, იგი მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის 28 დეკემბერს შესული ცვლილებით (309-ე მუხლის 58-ე ნაწილი) ფიზიკური პირისათვის (გარდა შემოსავლების მიღების მომენტში დღგ-ს გადახდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი სანარმოსათვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამისი შემოსავალი მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას), 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2007 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის 1 ივლისამდე ანაზღაურებულად.

კასატორი მიუთითებს საქართველოს მთავრობასა და ნიდერლანდების მთავრობას შორის გაფორმებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და შემოსავალზე გადასახადის გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ 2002 წლის 27 სექტემბერს გაფორმებული შეთანხმების მე-11 მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად, ერთ ხელშემკვერელ სახელმწიფოში წარმოქმნილი და მეორე ხელშემკვერელი სახელმწიფოს რეზიდენტისათვის გადახდილი პროცენტი დაიბეგრება მხოლოდ ამ მეორე სახელმწიფოში. ამდენად, კასატორი აღნიშნავს, რომ თუკი მომავალში მოხდება პროცენტების



გადახდა L...-ისთვის, როგორც მოთხოვნის ნამდვილი მფლობელი-სათვის, მაშინ მიღებული პროცენტების ნაწილში ნიდერლანდების სამეფო დაბეგრავს ოპერაციას ხელმეორედ და სახეზე იქნება ორ-მაგი დაბეგვრა, რისი აცილების მიზნითაც არის სწორედ საერთაშორისო ხელშეკრულება გაფორმებული. შესაბამისად, კასატორი მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ეწინააღმდეგება საერთაშორისო ხელშეკრულებას და შეუძლებელს ხდის მისი მიზნის მიღწევას.

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

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

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

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 29 მაისის განჩინება შპს „...ის“ მიერ სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვეყნებიდან ამოღების ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...ის“ სარჩელი აღნიშნულ ნაწილში უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

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

დადგენილია, რომ შპს „...ის“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგად, 2014 წლის 19 ივნისს შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც, 2014 წლის 23 ივნისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა გამოსცა №31128 ბრძანება და 2014 წლის 23 ივნისის №... საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, მოსარჩელე კომპანიას გადასახდელად დაერიცხა სულ 611 716,21 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით 231 305 ლარი, ჯარიმა 131 861 ლარი და საურავი 248 550,21 ლარი.

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

ამავე კოდექსის 52-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ვალდებული არიან დაიცვან საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის გატა-

რებაში; გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე, სისრულე და დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოწმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს მისი უფლებები და ვალდებულებები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, დავის საგანს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2014 წლის 23 ივნისის №31128 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის №... საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა წარმოადგენს.

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

პირველ სადავო საკითხთან (საწარმოთა ჯგუფში შემავალი კომპანიების პროექტებზე განეული სარეკლამო მომსახურების შპს „...ის“ მიერ მიღებული და ამავე ღირებულებით სარეკლამო მომსახურების მინოდებად განხილვა) დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას მასზედ, რომ შპს „...ის“ სარეკლამო ორგანიზაციებთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე, მესამე პირებისათვის ახორციელებდა მომსახურების განევას, რაც გამოიხატებოდა ამ კომპანიების ცნობადობის ამაღლებაში, მითითებული კომპანიები და მოსარჩელე ურთიერთდამოკიდებული პირები არიან და აღნიშნულ ფაქტს მხარე-

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

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

საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, აქტივების მიწოდებისას მიღებული მოგება არის დადებითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის, რომელიც განისაზღვრება ამ კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, აქტივების მიწოდებით მიღებული ზარალი არის უარყოფითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივე-

ბის ღირებულებას შორის, ხოლო მე-3 ნაწილის თანახმად, აქტივე-ბის უსასყიდლოდ ან თვითღირებულებაზე ნაკლებ ფასად მიწოდებისას მიწოდებლის მოგება განისაზღვრება, როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებული აქტივების საბაზრო ფასსა და ამ კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად განსაზღვრულ აქტივების ღირებულებას შორის.

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

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

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

საკასაციო სასამართლო აგრეთვე ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტაციულ ბუღალტერულ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხით განსაზღვრული სახელმწიფო საწარმოთა მიერ გაცემული ექსპერტიზის ან/და აუდიტის დასკვნა წილის საბაზრო ღირებულების შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მომჩივნის მიერ დამატებით წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნის შესწავლა და რეალიზებული წილის საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით ეხელმძღვანელა გადამხდელის მიერ წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით რეალიზაციის შემთხვევაში ითვალისწინებდა საბაზრო ფასის გამოყენებას და შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 აგვისტოს №37829 ბრძანებით, გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ექსპერტიზის დასკვნა, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება იყო მართლზომიერი და არ არსებობდა მისი გაუქმების საფუძველი. ამასთან, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმაზე, რომ საექსპერტო დასკვნა წინამდებარე დავის სასამართლო განხილვის დროსაც არ ყოფილა წარმოდგენილი და ასეთი დასკვნა საქმის მასალებში არ მოიპოვება.

მესამე სადავო საკითხთან (მივლინების თანხების საზოგადოე-



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

საქმის მასალებით ასევე დადგენილია, რომ საზღვარგარეთ განეული მივლინების ხარჯები, რომლებიც ვერ იქნა დაკავშირებული საზოგადოების ეკონომიკურ საქმიანობასთან, შემომწმებლებმა დააკვალიფიცირეს, როგორც თანამშრომლის ხელფასის სახით მიღებული სარგებელი და მოახდინეს საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრა. ამასთან, დადგენილია, რომ 2014 წლის 10 სექტემბრის №95779-08 სამსახურებრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა დასკვნის წარდგენა გადამხდელის არგუმენტებზე. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 ოქტომბრის №111401-21-14 წერილით წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, სადავო საკითხთან დაკავშირებით წარდგენილ იქნა მივლინების ბრძანებები, რომლებშიც ჩანდა მივლინებების მიზნობრიობა, გათვალისწინებულ იქნა გამოსაქვით ხარჯად და მედიაციის საბჭოს გადაწყვეტილებით არ იქნა განხილული ხელფასის სახით განაცემად. საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას, რომ აღნიშნულ ნაწილში არ არსებობდა მომჩივანის არგუმენტების დამატებით გათვალისწინების და საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირების საფუძველი.

მეოთხე სადავო საკითხთან (არარეზიდენტისთვის გადასახდელი და გაუცემელი პროცენტების დაბეგრა გადახდის წყაროსთან) დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე, კერძოდ, აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემომწმების აქტის თანახმად, 2006 წლის 19 ივნისს საზოგადოებას აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 4 000 000 აშშ დოლარის ოდენობით ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებული კომპანია ...-ისგან. 2008 წლის 28 ივნისს აღნიშნული სესხის და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ბრიტანეთის



ვირჯინიის კუნძულებზე რეგისტრირებულ კომპანია G...-ს. 2012 წლის 12 ნოემბერს სესხი და მასზე დარიცხული პროცენტების მიღების უფლება გადაეცა ნიდერლანდების სამეფოში რეგისტრირებულ L...-ს. სესხის ძირის და სესხის პროცენტის უკანასკნელი გადახდა ხორციელდება 2008 წლის 24 ივნისს ...-ზე, ხოლო 2008 წლის 24 ივნისის შემდეგ არ ხორციელდება გადახდა არც ერთ შეცვლილ ორგანიზაციაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის 28 დეკემბერს შესული ცვლილებით (309-ე მუხლის 58-ე ნაწილი) ფიზიკური პირისათვის (გარდა შემოსავლების მიღების მომენტში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი სანარმოსათვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამისი შემოსავალი მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას), 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2007 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის 1 ივლისამდე ანაზღაურებულად. 2007 წელს არარეზიდენტზე დარიცხულია და ხარჯად გამოქვითულია 1 041 093 ლარის (624 130 აშშ დოლარი) პროცენტის თანხა. აქედან 2007 და შემდგომ წლებში გაცემულია 477 741 ლარის (282 890 აშშ დოლარის) პროცენტის თანხა, სხვაობა შეადგენს 563 352 ლარს (341 239 აშშ დოლარს), რომელიც 2013 წლის 30 ივნისის თარიღით ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან 5%-იანი განაკვეთით დაბეგვრას. ნიდერლანდების სამეფოსთან გაფორმებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შეთანხმება, რომლის მიხედვითაც პროცენტი ექვემდებარება იმ ქვეყანაში დაბეგვრას, რომლის რეზიდენტიცაა პროცენტის მიმღები პირი. რადგან სესხის და პროცენტის მიღების უფლება 2012 წელს ოფშორული კომპანიისგან გადაეცა ნიდერლანდების რეზიდენტს, 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილით დასაბეგრ თანხას საზოგადოებამ განიხილა 0%-ით დასაბეგრად.

გამომდინარე იქიდან, რომ სესხი გაცემულ იქნა ოფშორში რეგისტრირებული კომპანიის მიერ, პროცენტების დარიცხვა და მიღება ხდებოდა 2012 წლამდე აღნიშნული კომპანიისთვის, და 2012 წლის ნოემბრის თვეში გადაეცა სესხის და პროცენტის მიღების უფლება ნიდერლანდების რეზიდენტს, შემომწებამ მიიჩნია, რომ გადამხდელმა აღნიშნული ხელშეკრულება გააფორმა საგადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი, რომლის შესაბამისადაც, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკა-

ცია, შესაბამისად, 563 352 ლარი დაექვემდებარა დაბეგვრას 309-ე მუხლის 58-ე ნაწილის შესაბამისად.

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

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

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს მთავრობასა და ნიდერლანდების სამეფოს მთავრობას შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმების მე-11 მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, ერთ ხელშემკვრელ სახელმწიფოში წარმოქმნილი და მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტისთვის გადახდილი პროცენტი, დაიბეგრება ამ მეორე სახელმწიფოში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ციელებას) შედეგად (სანაცვლოდ) ამ პირის მიერ აქციების 50%-ის, ანუ შემხვედრი სიკეთის მოპოვება არ მოჰყოლია.

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

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი საფუძვლებისა და გარემოებების, მათი სამართლებრივი ანალიზის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის საფუძველზე აღნიშნულ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...ის“ სარჩილი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2014 წლის 23 ივნისის №31128 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის №... საგადასახადო მოთხოვნა სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შეძენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში და აღნიშნულ ნაწილში მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს

დაევალოს, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემო-  
ებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, კანონით დადგენილ  
ვადაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამარ-  
თლებრივი აქტი.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაცი-  
ული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე  
მუხლის მე-4 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კო-  
დექსის 411-ე მუხლით და

### **გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :**

1. შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობ-  
რივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრა-  
ციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 29 მაისის განჩინება შპს „...ის“  
მიერ სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციე-  
ბის სარეალიზაციო ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და  
აქციების შექენის ხარჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში  
და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

3. შპს „...ის“ სარჩელი შპს „...ის“ მიერ სააქციო საზოგადოებაში  
კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირებულე-  
ბის ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შექენის ხარჯის გა-  
მოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობი-  
ლი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამ-  
სახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემომწების აქ-  
ტის საფუძველზე გამოცემული 2014 წლის 23 ივნისის №31128 ბრძა-  
ნება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლე-  
ბის სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის  
№... საგადასახადო მოთხოვნა შპს „...ის“ მიერ სააქციო საზოგადო-  
ებაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირ-  
ებულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შექენის ხარ-  
ჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში;

5. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს, საქმი-  
სათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლე-  
ვისა და შეფასების შემდეგ, შპს „...ის“ მიერ სააქციო საზოგადოე-  
ბაში კაპიტალის სახით შეტანილი აქციების სარეალიზაციო ღირე-  
ბულების ერთობლივი შემოსავლიდან და აქციების შექენის ხარ-  
ჯის გამოქვითვებიდან ამოღების ნაწილში კანონით დადგენილ ვა-

დაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;

6. დანარჩენ ნაწილში შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;

7. შპს „...ის“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისროს გადავადებული სახელმწიფო ბაჟის გადახდა 4 000 ლარის ოდენობით;

8. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **დასაბუბრი ოპერაციის თანხის კორექტირების საუწყებლო**

### **განჩინება საქართველოს სახელით**

№ბს-895(კ-18)

7 მარტი, 2019 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ  
საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
ნ. სხირტლაძე,  
ვ. როინიშვილი**

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

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2014 წლის 19 დეკემბერს სს „...ამ“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, სს „...ამ“ 2014 წლის 6 თებერვალს მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით ოთხი შეკითხვით, რომელთაგან ერთ-ერთი – მე-3 კითხვა მდგომარეობდა შემდეგში: შეილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი აქტივების ან/და პირველსა და მეორე შეკითხვაში ხსენებული ფაქტობრივად გადაუცემელი აქტივების (თუ ჩათვალა მიწოდებად) უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა (უკან დაბრუნება) წარმოშობს თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის მიხედვით კორექტი-



რების გარემოებას. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2014 წლის 24 აპრილს გამოცემული №167 წინასწარი გადაწყვეტილების თანახმად, №3 კითხვაზე მიღებულ იქნა შემდეგი გადაწყვეტილება („ა“ ნაწილი): იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინასწარი გადაწყვეტილების №1 და №2 კითხვების შესაბამისად ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად, სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის სახით ქონების გადაცემის და შემდგომ იგივე ქონების უკან გამოტანისას არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ – „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული კორექტირების საფუძვლები, ხოლო იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინასწარი გადაწყვეტილების №1 და №2 კითხვების შესაბამისად არ იქნა მიჩნეული საქონლის მიწოდებად, არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული კორექტირების საჭიროება, ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. წინასწარი გადაწყვეტილება უცვლელად დარჩა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის №30062 ბრძანებითა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებით.

მოსარჩელის მითითებით, ადმინისტრაციულ ორგანოს არ გამოუკვლეია საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება. კერძოდ, ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, როგორებიცაა პარტნიორის მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის განხორციელების შესახებ გადაწყვეტილების მიღება, ხოლო შემდგომში ამ გადაწყვეტილების გაუქმება, პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენა და შეტანილი ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნება ხორციელდება შვილობილი კომპანიის ნების მიუხედავად და მთლიანად დამოკიდებულია მისი პარტნიორის (ამ შემთხვევაში სს „...ის“) გადაწყვეტილებაზე. სს „...ის“ მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის წარდგენილი იყო ისეთი შემთხვევა, როდესაც, სს „...ა“ იღებს გადაწყვეტილებას შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის განხორციელების შესახებ, ხოლო შემდგომში ამ გადაწყვეტილებას აუქმებს პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენისა და შეტანილი ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნების მიზნით. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებები კი ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „დ“ ქვეპუნქტებში მოცემულ სამართლებრივ შემადგენლობას.

მოსარჩელის მითითებით, აღნიშნული ოპერაცია ვერ ჩაითვლება შვილობილი კომპანიის მიერ საქონლის მიწოდებად, ვინაიდან შვილობილი კომპანია ამ შემთხვევაში ვერ ახორციელებს საკუთ-

რების უფლების სამი შემადგენელი კომპონენტიდან (ფლობა, სარგებლობა და განკარგვა) ერთ-ერთი კომპონენტის – განკარგვის უფლებამოსილებას, რაც გამორიცხავს საკუთრების გადაცემას შვილობილი კომპანიის მიერ. იმისათვის, რომ ხსენებული ოპერაცია ჩაითვალოს შვილობილი კომპანიის მხრიდან საქონლის მიწოდებად, მას უნდა გააჩნდეს ასეთი გადაწყვეტილების მიმართ ნების გამოვლენის შესაძლებლობა, რომელიც სამართლებრივი შედეგების განმსაზღვრელი იქნება (წარმოშობს, შეცვლის ან შეწყვეტს სამართლებრივ ურთიერთობას), ასევე ჰქონდეს შესაძლებლობა, მოითხოვოს კომპენსაცია ან/და დააფიქსიროს ნება ასეთი მიწოდების უსასყიდლობასთან დაკავშირებით. მოცემულ შემთხვევაში, სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების გაუქმება პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენის მიზნით, ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნება (კაპიტალიდან ამოღება) წარმოადგენს პარტნიორის (სს „...ის“) ცალმხრივ გადაწყვეტილებას, რომლის ნამდვილობაც არ არის დამოკიდებული შვილობილი კომპანიის ნებაზე და რომლითაც მცირდება შვილობილი კომპანიის კაპიტალი, რაზეც შეუძლებელია, შვილობილმა კომპანიამ რაიმე ზეგავლენა მოახდინოს. მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ უძრავი ქონების კაპიტალში შეტანისა და ასეთი გადაწყვეტილების გაუქმებისას კანონმდებლობით გათვალისწინებული იურიდიული ქმედებები ქონების რეგისტრაციისათვის რომც ხორციელდებოდეს, ეს არ ეწინააღმდეგება მის მიერ გამოთქმულ მოსაზრებას, ვინაიდან რაიმე იურიდიული დოკუმენტი ფორმალურად რომც არ განმარტავდეს ოპერაციის გაუქმების ფაქტს, მისი შინაარსობრივი დატვირთვა სწორედ ასეთია, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, უპირატესი მნიშვნელობა სწორედ ოპერაციის შინაარსს ენიჭება.

ამდენად, მოსარჩელემ №3 კითხვაზე გადაწყვეტილების „ა“ ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №167 წინასწარი გადაწყვეტილების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის №30062 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილებით სს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სს „...ა“ მისი ბიზნესის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ძირითად საქმიანობასთან ერთად ახორციელებს სხვადასხვა თანმდევ საქმიანობას. კომ-

პანიის ეფექტური მართვის მიზნით, მენეჯმენტისა და სახელმწიფო გადანყვეტილებით, სხვადასხვა ბიზნეს-მიმართულების სამართავად, სს „...ს“ 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით დაფუძნებული აქვს რამდენიმე შვილობილი კომპანია.

დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ სს „...ს“ 2014 წლის 6 თებერვალს განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემა მოითხოვა. ამასთან, მოსარჩელემ წარადგინა კონკრეტული ოპერაციების ფაქტობრივი გარემოებები:

### **1. ოპერაცია №1**

სს „...ს“ მხრიდან შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივების (უძრავი ქონების) შეტანა განხორციელდა შემდეგი პროცედურის დაცვით: 1. სს „...ს“ დირექტორთა საბჭომ მიიღო გადანყვეტილება შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივის შეტანის მიზანშეწონილობის შესახებ; 2. დირექტორთა საბჭოს გადანყვეტილება შესათანხმებლად გაეგზავნა სს „...ს“ სამეთვალყურეო საბჭოს; 3. თანხმობის მიღების შემდეგ, სს „...ს“ დირექტორის ბრძანებით განისაზღვრა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში დამატებითი შენატანის ოდენობა (აუდიტორული დასკვნის საფუძველზე), შემდგომ განხორციელდა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში კორექტირება და შეიქმნა გადამბარებელი კომისია, რომელმაც განახორციელა გადასაცემი აქტივის აღწერა, მისი მდგომარეობის შეფასება და გადაბარება შესაბამისი მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის გზით; 4. უძრავი ქონების მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების შემდგომ შესაბამისი დოკუმენტაციის (დირექტორთა საბჭოს დადგენილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი, დირექტორის ბრძანება, მიღება-ჩაბარების აქტი და სხვა დოკუმენტები – საჭიროების შემთხვევაში) წარდგენის გზით ქონება დარეგისტრირდა შვილობილი კომპანიის სახელზე საჯარო რეესტრში, ხოლო მიღება-ჩაბარების აქტის საფუძველზე, განხორციელდა უძრავი ქონების სს „...ს“ ბალანსიდან მოხსნა და შვილობილი კომპანიის ბალანსზე აყვანა.

### **2. ოპერაცია №2**

ფაქტობრივი გარემოებები იგივეა რაც №1 ოპერაციაში, იმ განსხვავებით, რომ უძრავი ქონება არ დარეგისტრირებულა საჯარო რეესტრში და არ მომხდარა მისი მიღება-ჩაბარება.

### **3. ოპერაცია №3**

სს „...ს“ მხრიდან შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივების (მოძრავი ქონების) შეტანა განხორციელდა №1 ოპერაციაში მითითებული პროცედურების დაცვით, ამასთან, მოძრავი ქონების მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების საფუძველზე მოხდა ამ ქონების კომპანიის ბალანსიდან მოხსნა და შვილობილი კომპანიის

ბალანსზე აყვანა. მოძრავი ქონების საჯარო რეესტრში რეგისტრაცია არ ხორციელდება.

#### **4. ოპერაცია №4**

ფაქტობრივი გარემოებები იგივეა რაც №3 ოპერაციაში. იმ განსხვავებით, რომ არ მომხდარა მოძრავი ქონების მიღება-ჩაბარება.

აღწერილი პროცედურის დაცვით განხორციელდა აქტივების (უძრავ-მოძრავი ქონების) ამოღება შვილობილი კომპანიის კაპიტალიდან სს „...აში“ დაბრუნების მიზნით.

საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით განმცხადებლის მიერ დასმულ იქნა შემდეგი შეკითხვები:

**კითხვა №1:** საგადასახადო მიზნებისთვის კაპიტალში შენატანის განხორციელების გზით მოძრავი ქონების მიწოდების დროდ ითვლება თუ არა მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის თარიღი. ჩაითვლება თუ არა მიწოდებად, როდესაც არსებობს მხოლოდ კაპიტალში შენატანის განხორციელების მიზანშეწონილობის შესახებ სს „...ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, მოძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა (არ არსებობს მიღება-ჩაბარების აქტი).

**კითხვა №2:** საგადასახადო მიზნებისათვის, კაპიტალში შენატანის განხორციელების გზით უძრავი ქონების მიწოდების დროდ ითვლება მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის თარიღი, თუ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილით გათვალისწინებული დოკუმენტაციის შედგენის თარიღი. ჩაითვლება თუ არა მიწოდებად, როდესაც არსებობს მხოლოდ კაპიტალში შენატანის განხორციელების მიზანშეწონილობის შესახებ სს „...ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, უძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა (არ არსებობს მიღება-ჩაბარების აქტი). ასევე, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, როგორ რეგულირდება იგივე საკითხი 2011 წლის 1 იანვრიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილის ამოქმედებამდე პერიოდში.

**კითხვა №3:** შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი აქტივების ან/და პირველსა და მე-2 შეკითხვაში ხსენებული ფაქტიურად გადაუცემელი აქტივების (თუ ჩაითვალა მიწოდებად) უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა (უკან დაბრუნება) წარმოშობს თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის მიხედვით კორექტირების გარემოებას, თუ შვილობილ კომპანიას ჩაეთვლება მიწოდებად.

**კითხვა №4:** ვინაიდან შვილობილ კომპანიას არ მოუხდენია ამ ქონების არანაირი გამოყენება და ხორციელდება ქონების უცვლელი სახით უკან დაბრუნება, შვილობილ კომპანიას არ მიუღია და ვერც მიიღებს დღგ-ის ჩათვლას. შესაბამისად, 2011 წლის შემდგომ პერიოდზე ხომ არ უნდა განხორციელდეს ე.წ. „ჩათვლის აღდგენა“ დღგ-ის დარიცხვით და სს „...ას“ ამ ოპერაციაზე ხომ არ აქვს უფლება მოითხოვოს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა.

საქმის მასალებით დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №167 წინასწარი გადაწყვეტილებით №1 შეკითხვაზე მიღებულ იქნა შემდეგი გადაწყვეტილება: „ა) საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მიზნებისათვის, ამავე კოდექსის მე-16 მუხლიდან გამომდინარე, საქონლის მიწოდების მომენტად მიჩნეულ უნდა იქნეს მომენტი, როდესაც ხდება აღნიშნულ მოძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადასვლა „...იდან“ მის შვილობილ კომპანიაზე. ვინაიდან, სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლი მოძრავ ნივთზე საკუთრების გადაცემის აუცილებელ წინაპირობად ადგენს ნივთის მესაკუთრის მიერ ნამდვილი უფლების საფუძველზე ნივთის გადაცემას ნივთის შემძენზე, სს „...ის“ მიერ თავისი შვილობილი კომპანიის კაპიტალში მოძრავი ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას მოძრავი ნივთების შვილობილი კომპანიისათვის მიწოდების დროდ განისაზღვრება ამ ნივთების ხსენებული შვილობილი კომპანიისათვის გადაცემის მომენტი. თუ სს „...ა“ თავისი შვილობილი კომპანიის კაპიტალში მოძრავი ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას ხსენებული მოძრავი ნივთების გადაცემისთანავე ადგენს მიღება-ჩაბარების აქტს, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის, სს „...ამ“ განხილული საქონლის მიწოდების მომენტად უნდა ჩათვალოს მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების მომენტი. ამასთან, მოძრავი ქონების შემთხვევაში საქონლის მიწოდების მომენტი დადგება მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების მომენტამდე, თუ სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით ნივთის გადაცემა შემძენზე მოხდა ხსენებული აქტის გაფორმებამდე; ბ) თუ არსებობს სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში – მოძრავი ქონების შეტანის განზრახვის მიზანშეწონილობის შესახებ სს „...ის“ საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, მაგრამ ფაქტობრივად არ არსებობს სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლით განსაზღვრული მოძრავ ნივთებზე საკუთრების უფლების გადაცემისათვის აუცილებელი წინაპირობები (მაგ. მოძრავი ნივთის გადაცემა შემძენისათვის), ასეთ შემთხვევაში განხილული მოძრავი ქონება არ ჩაითვლება მიწოდებულად დღგ-ის მიზნებისათვის.“

ამასთან, აღნიშნული ვრცელდება ისეთ მოძრავ ნივთებზე, რომლებზეც საკუთრების უფლების წარმოშობის რეგულირება ხდება სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლით და რომლებზეც საკუთრების უფლების გადაცემა საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით არ საჭიროებს რეგისტრაციას მარეგისტრირებელ ორგანოში.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შეკითხვა №2-ზე მიღებულ იქნა შემდეგი სახის გადანყვეტილება: „ა) სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში უძრავი ქონების შეტანის შემთხვევაში: ა.ა) 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდში, ზემოთ მითითებული სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად მიიჩნევა საჯარო რეესტრში ამ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის რეგისტრაციის მომენტი. ა.ბ) 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომ პერიოდში, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის საქონლის მიწოდების მომენტად, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილიდან გამომდინარე, უნდა ჩაითვალოს საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი. იმ შემთხვევაში, თუ საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა) დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე – ასეთი ვალდებულების შესრულების/პირობის დადგომის თარიღი. ამასთან, იმ შემთხვევაში, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებელია საკუთრების უფლების დამადასტურებელი ერთზე მეტი დოკუმენტის წარდგენა – უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად ჩაითვლება მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებლად წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებიდან ყველაზე გვიან შედგენილი დოკუმენტის თარიღი; ბ) სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში უძრავი ქონების შეტანის განზრახვის შემთხვევაში, როდესაც არსებობს სს „...ის“ დირექტორთა საბჭოს გადანყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, უძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა: ბ.ა) 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდში, ზემოთ მითითებული სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის შესაბამისი უძრავი ქონება არ უნდა ჩაითვალოს მიწოდებულად, ვინაიდან საჯარო რეესტრში საკუთრების უფლების რეგისტრაცია არ მომხდარა. ბ.ბ) 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომ პერიოდში უძრავ ქონებასთან მიმართებით, საგადასახადო



კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, შემოღებულია ახალი რეგულაცია, რომლის მიხედვითაც, დღგ-ით დაბეგვრის მომენტს წარმოადგენს არა უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის, არამედ საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი. იმ შემთხვევაში, თუ უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა) დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე – ასეთი ვალდებულების შესრულების/პირობის დადგომის თარიღი. შესაბამისად, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებელია საკუთრების უფლების დამადასტურებელი ერთზე მეტი დოკუმენტის წარდგენა – ასეთი უძრავი ქონება მიწოდებულად უნდა იქნეს განხილული დღგ-ის მიზნებისათვის იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე რეგისტრაცია არ განხორციელებულა და უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად ჩაითვლება მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებლად წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებიდან ყველაზე გვიან შედგენილი დოკუმენტის თარიღი.“

საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ შეკითხვა №3-ზე მიღებულ იქნა შემდეგი სახის გადანყვეტილება: „ა) საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის, 179-ე მუხლისა და წინასწარი გადანყვეტილების II ნაწილში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინამდებარე გადანყვეტილებების №1 და №2 კითხვების შესაბამისად ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად, სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის სახით ქონების გადაცემის და შემდგომ იგივე ქონების უკან გამოტანისას არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ – „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული კორექტირების საფუძვლები. ხოლო იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინამდებარე გადანყვეტილების №1 და №2 კითხვების შესაბამისად არ ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად, არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული კორექტირების საჭიროება, ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს; ბ) საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე უფლებამოსილია გამოს-



ცეს წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, წინასწარი გადაწყვეტილება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული.“

ზემოაღნიშნულისა და წინასწარი გადაწყვეტილების II ნაწილში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, ვინაიდან შეიღობილი კომპანიისთვის სს „...ის“ მიერ მის კაპიტალში შეტანილი ქონების უკან გამოტანის მიწოდებად კვალიფიკაციის საკითხი არ მიეკუთვნებოდა სს „...ის“ ოპერაციას, შემოსავლების სამსახური მოკლებული იყო შესაძლებლობას, პასუხი გაეცა დასმული კითხვისათვის აღნიშნულ ნაწილზე.

საქალაქო სასამართლოს მიერ საქმის მასალებით დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ სს „...ამ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და 2014 წლის 24 აპრილის №167 წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის №30062 ბრძანებით სს „...ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ აგრეთვე დადგენილად მიიჩნია, რომ 2014 წლის 4 ივლისს სს „...ამ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის №30062 ბრძანებისა და 2014 წლის 24 აპრილის №167 წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი №8502/2/14 არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე უფლებამოსილია გამოსცეს წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული. ამასთან, წინასწარ გადაწყვეტილებაში უნდა მიეთითოს საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც იქნა მიღებული გადაწყვეტილება.

ამდენად, საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ წინასწარი

გადანყვეტილება გადასახადის გადამხდელის კანონიერი ინტერესების დაცვისა და რეალიზაციის მნიშვნელოვანი გარანტია. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია, მოითხოვოს წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემა, რათა ზუსტად განსაზღვროს კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო ანგარიშგების წესები ან შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულება, რაც ამცირებს საგადასახადო სანქციის დარიცხვის რისკებსაც. ამასთან, საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, თუ პირი მოქმედებს წინასწარი გადანყვეტილების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადანყვეტილების საწინააღმდეგო გადანყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა. საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული წინასწარი გადანყვეტილება შესაბამისობაში უნდა მოდიოდეს კანონმდებლობასთან, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ვალდებულებას განსაზღვრავს სწორედ მითითებული გადანყვეტილების შესაბამისად.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, დადგენილია, რომ სს „...ამ“ წინასწარი გადანყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს. გადასახადის გადამხდელმა განცხადებაში ფაქტობრივი გარემოებების სახით მიუთითა რამდენიმე ოპერაცია და აღნიშნული ოპერაციებიდან გამომდინარე წინასწარი გადანყვეტილების გამოტანა მოითხოვა მინოდების დროის მომენტის განსაზღვრასა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირებასთან დაკავშირებით.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოსარჩელის მიერ აღწერილი ოპერაციების მიხედვით, პირველ და მეორე შეკითხვაზე პასუხის გაცემისას გამოყო, რომელი მოქმედება ჩაითვლებოდა მინოდებად და განსაზღვრა მისი მომენტი. კერძოდ, მინოდებად ჩაითვალა სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიისთვის მოძრავ ნივთზე საკუთრების უფლების გადაცემა, რასაც თან ახლავს მოძრავი ნივთის მფლობელობაში გადაცემა. ამასთან, საქონლის მინოდების მომენტი დადგება მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების მომენტამდე, თუ სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ნივთის გადაცემა შემძენზე მოხდა ხსენებული აქტის გაფორმებამდე; ხოლო სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში – მოძრავი ქონების შეტანის განზრახვის მიზანშეწონილობის შესახებ სს „...ის“ საბჭოს გადანყვეტილების, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმისა და დირექტორის ბრძანების არსებობა, რასაც მოძრავ ნივთებზე საკუთრების უფ-

ლების გადაცემისათვის აუცილებელი წინაპირობები (მაგ. მოძრავი ნივთის გადაცემა შემძენისათვის) არ ახლავს, არ ჩაითვალა მიწოდებად დღგ-ის მიზნებისთვის. (საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული ვრცელდებოდა ისეთ მოძრავ ნივთებზე, რომლებზეც საკუთრების უფლების წარმოშობის რეგულირება ხდებოდა სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლით და რომლებზეც საკუთრების უფლების გადაცემა საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით, არ საჭიროებდა რეგისტრაციას მარეგისტრირებელ ორგანოში).

რაც შეეხება მოსარჩელის მიერ მითითებულ ოპერაციებს უძრავ ქონებაზე საკუთრების გადაცემასთან დაკავშირებით, საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განსხვავებული საკანონმდებლო რეგულაციის გამო გამოყო 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდი და 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომი პერიოდი. წინასწარი გადაწყვეტილების მიხედვით, სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში უძრავი ქონების შეტანის განზრახვის შემთხვევაში, როდესაც არსებობს სს „...ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, უძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა, 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდში, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის შესაბამისი უძრავი ქონება არ უნდა ჩაითვალოს მიწოდებულად, ვინაიდან საჯარო რეესტრში საკუთრების უფლების რეგისტრაცია არ მომხდარა; ხოლო 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომ პერიოდში დღგ-ით დაბეგვრის მომენტს წარმოადგენს არა უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის, არამედ საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი. შესაბამისად, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებელია საკუთრების უფლების დამადასტურებელი ერთზე მეტი დოკუმენტის წარდგენა – ასეთი უძრავი ქონება მიწოდებულად უნდა იქნეს განხილული დღგ-ის მიზნებისათვის იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე რეგისტრაცია არ განხორციელებულა და უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად ჩაითვლება, მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებლად წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებიდან ყველაზე გვიან შედგენილი დოკუმენტის თარიღი.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელის მიერ დასმული მე-3 შეკითხვა მდგომარეობდა შემდეგში – შვილობილი კომ-

პანიის კაპიტალში შეტანილი აქტივების ან/და პირველსა და მე-2 შეკითხვაში ხსენებული ფაქტიურად გადაუცემელი აქტივების (თუ ჩაითვალა მიწოდებად) უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა (უკან დაბრუნება) წარმოშობდა თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის მიხედვით კორექტირების გარემოებას, თუ შვილობილ კომპანიას ჩაეთვლებოდა მიწოდებად. აღნიშნულ კითხვაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა, რომ ა) იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინასწარი გადაწყვეტილებების №1 და №2 კითხვარების შესაბამისად ჩაითვლებოდა საქონლის მიწოდებად, სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის სახით ქონების გადაცემის და შემდგომ იგივე ქონების უკან გამოტანისას, არ წარმოიშობოდა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ – „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული კორექტირების საფუძვლები, ხოლო იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინამდებარე გადაწყვეტილების №1 და №2 კითხვების შესაბამისად არ ჩაითვლებოდა საქონლის მიწოდებად, არ წარმოიშობოდა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული კორექტირების საჭიროება, ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონდა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე სადავოდ ხდიდა მე-3 შეკითხვაზე გაცემული წინასწარი გადაწყვეტილების „ა“ ნაწილს. ამასთან, მოსარჩელის წარმომადგენლები დაეთანხმნენ „ა“ ნაწილში განვითარებულ მსჯელობას, რომ იმ ქონების გადაცემა, რაც არ ჩაითვლებოდა საქონლის მიწოდებად, არ წარმოიშობდა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული კორექტირების საჭიროებას, ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონდა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლზე, რომლის მიხედვით, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია: ა) დასაბეგრი ოპერაცია; ბ) იმპორტი; გ) ექსპორტი, რექსპორტი; დ) დროებითი შემოტანა.

ამავე კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების განწევა, 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 შემთხვევი-

სა; დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების განწევის მომენტი.

ამავე კოდექსის მე-16 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, მოსარჩელე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნაში მიუთითებდა ოპერაციაზე, რომლის დროსაც სს „...ა“ უკან იბრუნებდა შვილობილი კომპანიისთვის გადაცემულ ქონებას, რაც შვილობილი კომპანიის თანხმობას არ საჭიროებდა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება შემდეგი გარემოებების დადგომისას: ა) გაუქმებულია დასაბეგრი ოპერაცია, მათ შორის, ხელახალი რეგისტრაციის დროს დღგ-ის გადამხდელად წინა რეგისტრაციის გაუქმებისას მიწოდებად განხილული საქონლის არსებულ ნაშთზე; ბ) შეცვლილია დასაბეგრი ოპერაციის სახე; გ) ფასების შემცირების ან სხვა მიზეზით შეცვლილია ოპერაციაზე ადრე შეთანხმებული კომპენსაციის თანხა, გარდა ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული ცვლილებისა; დ) საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდება დღგ-ის გადამხდელს. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული ერთ-ერთი გარემოების დადგომისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება, თუ გადამხდელის მიერ: ა) საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია ან/და დღგ-ის დეკლარაციაში ასახულია დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურა, რომელშიც დღგ-ის თანხა არასწორად არის აღნიშნული; ბ) დღგ-ის დეკლარაციაში არასწორად არის აღნიშნული დღგ-ის თანხა; გ) გამოწერილია დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურა, რომელშიც დღგ-ის თანხა არასწორად არის აღნიშნული.

ამდენად, საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული ნორმა ახდენდა ადრე განხორციელებული მიწოდებების მიმდინარე მომენტისთვის არსებული ნამდვილი სამართლებრივი მდგომარეობის ასახვას დღგ-ის კუთხით, ე.ი. შემთხვევებს, როდესაც განხორციელდა გარკვეული ოპერაცია, თუმცა მოგვიანებით მან განიცადა გარკვეული სახის ცვლილება და შესაბამისობაში აღარ არის მხარის მიერ ასახულ მონაცემებთან, თუმცა აღნიშნული არ ვრცელდებოდა მხარის მიერ დაშვებულ შეცდომებზე, არამედ კორექტირებას ექვემდებარებოდა მხოლოდ 179-ე მუხლით გათვალისწინებული ცვლილებები.

სასამართლომ განმარტა, რომ ვინაიდან მითითებული მუხლით რეგულირდება შემთხვევა, როდესაც შესაძლებელია დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება, მაგრამ არ არის განმარტებული, რას გულისხმობს დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება და რა საფუძვლით უნდა მოხდეს საქონლის უკან დაბრუნება, აღნიშნული ნორმის განმარტება უნდა მომხდარიყო სხვა საკანონმდებლო აქტებთან ერთობლიობაში.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქონლის მიწოდებად საგადასახადო კოდექსი პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემას განიხილავს სასყიდლით ან უსასყიდლოდ. ოპერაციის გაუქმება კი შეიძლება გამოხატულიყო საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი ფორმებით, კერძოდ, გარიგების ბათილობით, ხელშეკრულებაზე უარის თქმით და სხვა საფუძვლებით, რომლის დროსაც მხარეთა შორის დადებული შეთანხმება უქმდება და ხდება რესტიტუცია, პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენის გზით გადაცემული ქონების უკან დაბრუნება. რაც შეეხება „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევას – საქონლის/მომსახურების უკან დაბრუნებას, სასამართლომ მიუთითა, რომ იგი უნდა იყოს მართლზომიერი და შესაძლებელია, ასევე გამომდინარეობდეს ხელშეკრულებაზე უარის თქმიდან, თემცა აუცილებელია, ქონების უკან დაბრუნებას გააჩნდეს კონკრეტული საფუძველი. ამასთან, 179-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული გარემოებების დადგომისას, დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება დასაშვებია, თუ სახეზეა 179-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევა. თუ მიმწოდებელი არ არის დღგ-ის გადამხდელი, ან დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელება ასახული არ არის ანგარიშ-ფაქტურასა ან დღგ-ის დეკლარაციაში, კორექტირების საჭიროება და საფუძველი ვერ წარმოიშვება.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად, მენარმე სუბიექტები არიან: ინდივიდუალური მენარმე, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია) და კოოპერატივი. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ მართალია, სს „...ა“ მისი ბიზნესის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ძირითად საქმიანობასთან ერთად ახორციელებდა სხვადასხვა თანმდევ საქმიანობას, თუმცა კომპანიის ეფექტური მართვის მიზნით, მენეჯმენტისა და სახელმწიფო გადანყვეტილებით, სხვადასხვა ბიზნეს-მიმართულების სამართავად სს „...ას“ 100%-იანი ნილობრივი მონაწილეობით დაფუძნებული ჰქონდა რამდენიმე შვილობილი კომპანია, მაგრამ



აღნიშნული საწარმოები არ იყო იდენტური, საზოგადოება დამოუკიდებელია მისი დამაარსებელი საზოგადოებისაგან. მიუხედავად იმისა, რომ გადანყვეტილებებს იღებდა სს „...ა“, იგი ამ გადანყვეტილებების ფარგლებში მოქმედებდა შვილობილი კომპანიის სახელით და ეს უკანასკნელი თავად იყო უფლებებისა და მოვალეობების მატარებელი. საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანით ხორციელდებოდა საკუთრების უფლების გადაცემა, მესაკუთრე ხდებოდა შვილობილი კომპანია. მესამე პირების მიმართაც ქონების მესაკუთრედ ჩაითვლებოდა არა სს „...ა“, არამედ მისი შვილობილი კომპანია. სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული მიწოდებისგან განსხვავებით, ოპერაციის გაუქმება არ ნიშნავს საკუთრების უფლების დაბრუნებას თავისთავად, არამედ ნიშნავს, რომ ოპერაცია არ შედგა, რასაც შედეგად მოჰყვება ქონების დაბრუნება, მოსარჩელე კი თავად ძველი მესაკუთრისათვის ქონების გადაცემას განიხილავდა გაუქმებულ ოპერაციად. შესაბამისად, სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება, რომ ვინაიდან მის მიერ ქონების უკან დაბრუნება წარმოადგენდა ცალმხრივ გადანყვეტილებას, რა დროსაც შვილობილი კომპანიის ნებას მნიშვნელობა არ ჰქონდა, ამგვარი გადანყვეტილება განხილულ უნდა ყოფილიყო, როგორც ოპერაციის გაუქმება. სასამართლომ მიუთითა, რომ მიუხედავად იმისა, თუ ვინ წარმოადგენდა საზოგადოების ხელმძღვანელობითი და წარმომადგენლობითი უფლებით აღჭურვილ პირსა და მასში წილების მფლობელს, „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი ფორმით ჩამოყალიბებული საწარმო იყო დამოუკიდებელი სუბიექტი, რომელიც გამოდიოდა ურთიერთობებში საკუთარი სახელით და გააჩნდა საკუთარი უფლება-მოვალეობები.

ამდენად, საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ სს „...ის“ მიერ ცალმხრივად გადანყვეტილების მიღება ვერ მიიჩნეოდა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანით ამგვარი საწარმოს ქონების მესაკუთრედ არმიჩნევის საკმარის გარემოებად.

ზემოაღნიშნული მსჯელობის გათვალისწინებით, საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელის მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალიდან ქონების უკან დაბრუნება მართებულად იქნა მიჩნეული საქონლის მიწოდებად, რაც ვერ განიხილებოდა 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ქონების უკან დაბრუნებად ან „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევად, ვინაიდან როგორც საქონლის დაბრუნება, ასევე დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება შესაბამისი საფუძვლებით უნდა ყოფილიყო განპირობებული. ამდენად, საქალაქო სასამართლომ მიუ-



თითა, რომ ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში, ცალკეული ფაქტობრივი გარემოებების სრულად შესწავლისა და შეფასების შედეგად უნდა დადგენილიყო, სახეზე იყო 179-ე მუხლით გათვალისწინებული დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების ისეთი საფუძვლები, როგორცაა დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება ან საქონლის უკან დაბრუნება, თუ – მიწოდება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სს „...ამ“, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 17 იანვრის განჩინებით სს „...ის“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნები და სამართლებრივი შეფასებები. ამასთან, სააპელაციო პალატამ დამატებით ყურადღება გაამახვილა სს „...ის“ მიერ წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივარში გაკეთებულ მითითებაზე, რომ „გასაჩივრებულ წინასწარ გადაწყვეტილებაში მოპასუხეს არასად არ მიუთითებია, რომ სს „...ის“ მიერ შეიღობილი კომპანიის კაპიტალიდან ქონების უკან დაბრუნება მიიჩნევა საქონლის მიწოდებად“.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის თანახმად, მიწოდება წარმოადგენს დღგ-ს დასაბეგრი ოპერაციის ერთ-ერთ სახეს. სადავოდ გამხდარი წინასწარი გადაწყვეტილების მე-3 პასუხში, მოპასუხე აყალიბებდა შემდეგ პირობას: როდესაც მიწოდება დადასტურებულია, მაშინ არ გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლი, ხოლო თუ მიწოდება არ დასტურდება, მაშინ 179-ე მუხლის გამოყენების საჭიროებაც არ არსებობს, ვინაიდან სახეზე არ გვაქვს დასაბეგრი ოპერაცია. ამასთანავე, სააპელაციო პალატამ გაიზიარა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლის პოზიცია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის სისტემური განმარტების საჭიროების შესახებ. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული გარემოებების დადგომისას, დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება დასაშვებია იყო, თუ სახეზეა 179-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევა. ამასთან, თუ მიწოდებული არ იყო დღგ-ის გადამხდელი, ან დასაბეგრი ოპერაციის

განხორციელება ასახული არ იყო ანგარიშ-ფაქტურასა ან დღგ-ის დეკლარაციაში, კორექტირების საჭიროება და საფუძველი ვერ წარმოიშვებოდა.

აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა სს „...ის“ სარჩელის/სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60<sup>1</sup> მუხლით განსაზღვრული გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 17 იანვრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სს „...ამ“, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, სს „...ამ“ საქმის ზეპირი განხილვის დროს არაერთხელ მიუთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №167 წინასწარი გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში (№3 კითხვაზე გადაწყვეტილების „ა“ ნაწილი) არ აკმაყოფილებს ფორმალური კანონიერების მოთხოვნებს, ვინაიდან მასში საერთოდ არ არის მოცემული დასაბუთება – ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში ერთი არგუმენტიც კი არ არის წარმოდგენილი იმასთან დაკავშირებით, თუ რატომ მიიღო ადმინისტრაციულმა ორგანომ ამგვარი გადაწყვეტილება. კასატორი აღნიშნავს, რომ „...ას“, როგორც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ადრესატს, არსებითი ინტერესი აქვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების წერილობითი დასაბუთების მიმართ. სს „...ისთვის“, როგორც გადასახადის გადამხდელისათვის, მნიშვნელოვანია, რომ გასაჩივრებულ წინასწარ გადაწყვეტილებაში (წერილობით ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში) ეწეროს, თუ რატომ არ წარმოშობს შეილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი აქტივების უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა (უკან დაბრუნება) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის მიხედვით კორექტირების საფუძველს.

კასატორის მითითებით, ყოველივე აღნიშნულის გათვალისწინებით, ნათელია, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს განჩინება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული (საერთოდ არ არის მოცემული დასაბუთება გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ფორმალურ კანონიერებასთან მიმართებით), შესაბამისად, ის არის დაუსაბუთებელი და უკანონო გადაწყვეტილება (სახეზეა გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი).

კასატორი აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამართლებრივი უსწორობა ასევე მდგომარეობს იმაში, რომ სასამართლომ არასწორად განმარტა გამოყენებული კანონი. კერძოდ, სასამართლომ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლი, თუმცა არასწორად განმარტა იგი. აღნიშნული ნორმის პირველი ნაწილის თანახმად, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება შემდეგი გარემოებების დადგომისას: ა) გაუქმებულია დასაბეგრი ოპერაცია, მათ შორის, ხელახალი რეგისტრაციის დროს დღგ-ის გადახედვლად წინა რეგისტრაციის გაუქმებისას მიწოდებად განხილული საქონლის არსებულ ნაშთზე; ბ) შეცვლილია დასაბეგრი ოპერაციის სახე; გ) ფასების შემცირების ან სხვა მიზეზით შეცვლილია ოპერაციაზე ადრე შეთანხმებული კომპენსაციის თანხა, გარდა ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული ცვლილებისა; დ) საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდება დღგ-ის გადახედვლად.

კასატორის მითითებით, „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი ქონების უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა, თავისი შინაარსით, წარმოადგენს ოპერაციის გაუქმებას, რასაც შედეგად მოჰყვება საქონლის სრულად დაბრუნება. შესაბამისად, სახეზეა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველის ნაწილის „ა“ და „დ“ ქვეპუნქტები. კასატორი ხაზს უსვამს იმ გარემოებას, რომ საუბარია შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი ქონების უცვლელი სახით დაბრუნებაზე, ე.ი. ქონების ექსპლუატაციაში გაშვების გარეშე კაპიტალიდან გამოტანაზე. ამ ოპერაციის შინაარსი კი მდგომარეობს შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ქონების უკან დაბრუნებაში.

კასატორი განმარტავს, რომ ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, როგორებიცაა პარტნიორის მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის განხორციელების შესახებ გადაწყვეტილების მიღება, ხოლო შემდგომში ამ გადაწყვეტილების გაუქმება, პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენა და შეტანილი ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნება, ხორციელდება შვილობილი კომპანიის ნების მიუხედავად და მთლიანად დამოკიდებულია მისი პარტნიორის (ამ შემთხვევაში სს „...ის“) გადაწყვეტილებაზე.

კასატორი მიიჩნევს, რომ ზემოაღნიშნული ოპერაცია ვერ ჩაითვლება შვილობილი კომპანიის მიერ საქონლის მიწოდებად, ვინაიდან შვილობილი კომპანია ამ შემთხვევაში ვერ ახორციელებს საკუთრების უფლების სამი შემადგენელი კომპონენტიდან (ფლობა, სარგებლობა და განკარგვა) ერთ-ერთი კომპონენტის – განკარგვის უფლებამოსილებას, რაც გამორიცხავს საკუთრების გადაცე-

მას შვილობილი კომპანიის მიერ. კასატორის განმარტებით, იმისათვის, რომ ხსენებული ოპერაცია ჩაითვალოს შვილობილი კომპანიის მხრიდან საქონლის მიწოდებად, მას მინიმუმ უნდა გააჩნდეს უფლებამოსილება ასეთი გადაწყვეტილების მიმართ დააფიქსიროს თავისი ნება, რომელიც სამართლებრივი შედეგების განმსაზღვრელი იქნება (წარმოშობს, შეცვლის ან შეწყვეტს სამართლებრივ ურთიერთობას), ასევე ჰქონდეს შესაძლებლობა მოითხოვოს კომპენსაცია ან/და დააფიქსიროს ნება ასეთი მიწოდების უსასყიდლობასთან დაკავშირებით. მოცემულ შემთხვევაში კი, სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების გაუქმება და პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენის მიზნით ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნება (კაპიტალიდან ამოღება) წარმოადგენს პარტნიორის (სს „...ის“) ცალმხრივ გადაწყვეტილებას, რომლის ნამდვილობაც არ არის დამოკიდებული შვილობილი კომპანიის ნებაზე და რომლითაც მცირდება შვილობილი კომპანიის კაპიტალი, რაზეც შეუძლებელია შვილობილმა კომპანიამ რაიმე ზეგავლენა მოახდინოს. შესაბამისად, ქონების განკარგვას ახორციელებს არა შვილობილი კომპანია, არამედ პარტნიორი – სს „...ა“.

კასატორი განმარტავს, რომ ვინაიდან როგორც ქონების შეტანისას, ისე პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენის მიზნით ასეთი გადაწყვეტილების გაუქმებისა და ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნებისას ხორციელდება კაპიტალის გაზრდა-შემცირება, ეს წარმოადგენს მხოლოდ დამფუძნებლის პრეროგატივას/ცალმხრივ გადაწყვეტილებას და უნდა იქნეს განმარტებული როგორც გაუქმებული ოპერაცია.

ამასთან, კასატორი აღნიშნავს, რომ უძრავი ქონების კაპიტალში შეტანისა და შემდეგ ასეთი გადაწყვეტილების გაუქმებისას, კანონმდებლობით გათვალისწინებული იურიდიული ქმედებები ქონების რეგისტრაციისათვის რომც ხორციელდებოდეს, ეს არ ენიშნავს კასატორის მიერ გამოთქმულ მოსაზრებას, ვინაიდან რაიმე იურიდიული დოკუმენტი ფორმალურად რომ არც განმარტავდეს ოპერაციის გაუქმების ფაქტს, მისი შინაარსობრივი დატვირთვა სწორედ ასეთია, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, უპირატესი მნიშვნელობა სწორედ ოპერაციის შინაარსს ენიჭება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 ივლისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სს „...ის“ საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 26 ოქტომბრის განჩინებით სს „...ის“ საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, რის შემდეგაც მივიდა დასკვნამდე, რომ სს „...ის“ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 17 იანვრის განჩინება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: დადგენილია, რომ სს „...ა“ მისი ბიზნესის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ძირითად საქმიანობასთან ერთად ახორციელებს სხვადასხვა თანმდევ საქმიანობას. კომპანიის ეფექტური მართვის მიზნით, მენეჯმენტისა და სახელმწიფო გადაწყვეტილებით, სხვადასხვა ბიზნეს-მიმართულების სამართავად, სს „...ას“ 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით დაფუძნებული აქვს რამდენიმე შვილობილი კომპანია.

სს „...ამ“ 2014 წლის 6 თებერვალს განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა მოითხოვა. ამასთან, მოსარჩელემ წარადგინა კონკრეტული ოპერაციების ფაქტობრივი გარემოებები:

#### **1. ოპერაცია №1**

სს „...ის“ მხრიდან შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივების (უძრავი ქონების) შეტანა განხორციელდა შემდეგი პროცედურის დაცვით: 1. სს „...ის“ დირექტორთა საბჭომ მიიღო გადაწყვეტილება შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივის შეტანის მიზანშეწონილობის შესახებ; 2. დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება შესათანხმებლად გაეგზავნა სს „...ის“ სამეთვალყურეო საბჭოს; 3. თანხმობის მიღების შემდეგ, სს „...ის“ დირექტორის ბრძანებით განისაზღვრა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში დამატებითი შენატანის ოდენობა (აუდიტორული დასკვნის საფუძველზე), შემდგომ განხორციელდა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში კორექტირება და შეიქმნა გადამბარებელი კომისია, რომელმაც განახორციელა გადასაცემი აქტივის აღწერა, მისი მდგომარეობის შეფასება და გადაბარება შესაბამისი მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის გზით; 4. უძრავი ქონების მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების შემდგომ შესაბამისი დოკუმენტაციის (დირექტორთა საბჭოს დადგენილ-

ბა, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი, დირექტორის ბრძანება, მიღება-ჩაბარების აქტი და სხვა დოკუმენტები – საჭიროების შემთხვევაში) წარდგენის გზით ქონება დარეგისტრირდა შვილობილი კომპანიის სახელზე საჯარო რეესტრში, ხოლო მიღება-ჩაბარების აქტის საფუძველზე, განხორციელდა უძრავი ქონების სს „...ის“ ბალანსიდან მოხსნა და შვილობილი კომპანიის ბალანსზე აყვანა.

## **2. ოპერაცია №2**

ფაქტობრივი გარემოებები იგივეა რაც №1 ოპერაციაში, იმ განსხვავებით, რომ უძრავი ქონება არ დარეგისტრირებულა საჯარო რეესტრში და არ მომხდარა მისი მიღება-ჩაბარება.

## **3. ოპერაცია №3**

სს „...ის“ მხრიდან შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივეზის (მოძრავი ქონების) შეტანა განხორციელდა №1 ოპერაციაში მითითებული პროცედურების დაცვით, ამასთან, მოძრავი ქონების მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების საფუძველზე მოხდა ამ ქონების კომპანიის ბალანსიდან მოხსნა და შვილობილი კომპანიის ბალანსზე აყვანა. მოძრავი ქონების საჯარო რეესტრში რეგისტრაცია არ ხორციელდება.

## **4. ოპერაცია №4**

ფაქტობრივი გარემოებები იგივეა რაც №3 ოპერაციაში. იმ განსხვავდებით, რომ არ მომხდარა მოძრავი ქონების მიღება-ჩაბარება.

აღწერილი პროცედურის დაცვით განხორციელდა აქტივების (უძრავ-მოძრავი ქონების) ამოღება შვილობილი კომპანიის კაპიტალიდან სს „...აში“ დაბრუნების მიზნით.

აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით განმცხადებლის მიერ დასმულ იქნა შემდეგი შეკითხვები:

**კითხვა №1:** საგადასახადო მიზნებისთვის კაპიტალში შენატანის განხორციელების გზით მოძრავი ქონების მიწოდების დროდ ითვლება თუ არა მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის თარიღი. ჩაითვლება თუ არა მიწოდებად, როდესაც არსებობს მხოლოდ კაპიტალში შენატანის განხორციელების მიზანშეწონილობის შესახებ სს „...ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, მოძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა (არ არსებობს მიღება-ჩაბარების აქტი).

**კითხვა №2:** საგადასახადო მიზნებისათვის, კაპიტალში შენატანის განხორციელების გზით უძრავი ქონების მიწოდების დროდ ითვლება მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის თარიღი, თუ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილით გათვალისწინებული დოკუმენტაციის შედგენის თარიღი. ჩაითვლე-

ბა თუ არა მიწოდებად, როდესაც არსებობს მხოლოდ კაპიტალში შენატანის განხორციელების მიზანშეწონილობის შესახებ სს „...ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, უძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა (არ არსებობს მიღება-ჩაბარების აქტი). ასევე, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, როგორ რეგულირდება იგივე საკითხი 2011 წლის 1 იანვრიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილის ამოქმედებამდე პერიოდში.

**კითხვა №3:** შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი აქტივების ან/და პირველსა და მე-2 შეკითხვაში ხსენებული ფაქტიურად გადაუცემელი აქტივების (თუ ჩაითვალა მიწოდებად) უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა (უკან დაბრუნება) წარმოშობს თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის მიხედვით კორექტირების გარემოებას, თუ შვილობილ კომპანიას ჩაეთვლება მიწოდებად.

**კითხვა №4:** ვინაიდან შვილობილ კომპანიას არ მოუხდენია ამ ქონების არანაირი გამოყენება და ხორციელდება ქონების უცვლელი სახით უკან დაბრუნება, შვილობილ კომპანიას არ მიუღია და ვერც მიიღებს დღგ-ის ჩათვლას. შესაბამისად, 2011 წლის შემდგომ პერიოდზე ხომ არ უნდა განხორციელდეს ე.წ. „ჩათვლის აღდგენა“ დღგ-ის დარიცხვით და სს „...ას“ ამ ოპერაციაზე ხომ არ აქვს უფლება მოითხოვოს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №167 წინასწარი გადაწყვეტილებით №1 შეკითხვაზე მიღებულ იქნა შემდეგი გადაწყვეტილება: „ა) საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მიზნებისათვის, ამავე კოდექსის მე-16 მუხლიდან გამომდინარე, საქონლის მიწოდების მომენტად მიჩნეულ უნდა იქნეს მომენტი, როდესაც ხდება აღნიშნულ მოძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადასვლა „...იდან“ მის შვილობილ კომპანიაზე. ვინაიდან, სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლი მოძრავ ნივთზე საკუთრების გადაცემის აუცილებელ წინაპირობად ადგენს ნივთის მესაკუთრის მიერ ნამდვილი უფლების საფუძველზე ნივთის გადაცემას ნივთის შემძენზე, სს „...ის“ მიერ თავისი შვილობილი კომპანიის კაპიტალში მოძრავი ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას მოძრავი ნივთების შვილობილი კომპანიისათვის მიწოდების დროდ განისაზღვრება ამ ნივთების ხსენებული შვილობილი კომპანიისათვის გადაცემის მომენტი. თუ სს „...ას“ თავისი შვილობილი კომპანიის კაპიტალში მოძრავი ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას ხსენებული მოძრავი ნივთების გადაცემისთანავე ადგენს მიღება-ჩაბარე-



ბის აქტს, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის, სს „...ამ“ განხილული საქონლის მიწოდების მომენტად უნდა ჩათვალოს მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების მომენტი. ამასთან, მოძრავი ქონების შემთხვევაში საქონლის მიწოდების მომენტი დადგება მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების მომენტამდე, თუ სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით ნივთის გადაცემა შემძენზე მოხდა ხსენებული აქტის გაფორმებამდე; ბ) თუ არსებობს სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში – მოძრავი ქონების შეტანის განზრახვის მიზანშეწონილობის შესახებ სს „...ის“ საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, მაგრამ ფაქტობრივად არ არსებობს სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლით განსაზღვრული მოძრავ ნივთებზე საკუთრების უფლების გადაცემისათვის აუცილებელი წინაპირობები (მაგ. მოძრავი ნივთის გადაცემა შემძენისათვის), ასეთ შემთხვევაში განხილული მოძრავი ქონება არ ჩაითვლება მიწოდებულად დღგ-ის მიზნებისათვის.“

ამასთან, აღნიშნული ვრცელდება ისეთ მოძრავ ნივთებზე, რომლებზეც საკუთრების უფლების წარმოშობის რეგულირება ხდება სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლით და რომლებზეც საკუთრების უფლების გადაცემა საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით არ საჭიროებს რეგისტრაციას მარეგისტრირებელ ორგანოში.

შეკითხვა №2-ზე მიღებულ იქნა შემდეგი სახის გადაწყვეტილება: „ა) სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში უძრავი ქონების შეტანის შემთხვევაში: ა.ა) 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდში, ზემოთ მითითებული სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად მიიჩნევა საჯარო რეესტრში ამ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის რეგისტრაციის მომენტი. ა.ბ) 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომ პერიოდში, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის საქონლის მიწოდების მომენტად, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილიდან გამომდინარე, უნდა ჩათვალოს საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი. იმ შემთხვევაში, თუ საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა) დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე – ასეთი ვალდებულების შესრულების/პირობის დადგომის თარიღი. ამასთან, იმ შემთხვევაში, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებელია საკუთრების უფლების დამადასტურებელი ერთზე მეტი დოკუმენ-

ტის წარდგენა – უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად ჩაითვლება მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებლად წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებიდან ყველაზე გვიან შედგენილი დოკუმენტის თარიღი; ბ) სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში უძრავი ქონების შეტანის განზრახვის შემთხვევაში, როდესაც არსებობს სს „...ის“ დირექტორთა საბჭოს გადანყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, უძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა: ბ.ა) 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდში, ზემოთ მითითებული სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე, დღე-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის შესაბამისი უძრავი ქონება არ უნდა ჩაითვალოს მიწოდებულად, ვინაიდან საჯარო რეესტრში საკუთრების უფლების რეგისტრაცია არ მომხდარა. ბ.ბ) 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომ პერიოდში უძრავ ქონებასთან მიმართებით, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, შემოღებულია ახალი რეგულაცია, რომლის მიხედვითაც, დღე-ით დაბეგვრის მომენტს წარმოადგენს არა უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის, არამედ საკუთრების უფლების რეგისტრაციის თვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი. იმ შემთხვევაში, თუ უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა) დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე – ასეთი ვალდებულების შესრულების/პირობის დადგომის თარიღი. შესაბამისად, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებელია საკუთრების უფლების დამადასტურებელი ერთზე მეტი დოკუმენტის წარდგენა – ასეთი უძრავი ქონება მიწოდებულად უნდა იქნეს განხილული დღე-ის მიზნებისათვის იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე რეგისტრაცია არ განხორციელებულა და უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად ჩაითვლება მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებლად წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებიდან ყველაზე გვიან შედგენილი დოკუმენტის თარიღი.“

ამასთან, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შეკითხვა №3-ზე მიღებულ იქნა შემდეგი სახის გადანყვეტილება: „ა) საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის, 179-ე მუხლისა და წინასწარი გადანყვეტილების II ნაწილში აღწერილი ფაქტობრი-

ვი გარემოებებიდან გამომდინარე, იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინამდებარე გადაწყვეტილებების №1 და №2 კითხვების შესაბამისად ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად, სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის სახით ქონების გადაცემის და შემდგომ იგივე ქონების უკან გამოტანისას არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ – „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული კორექტირების საფუძვლები. ხოლო იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინამდებარე გადაწყვეტილების №1 და №2 კითხვების შესაბამისად არ ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად, არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული კორექტირების საჭიროება, ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს; ბ) საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე უფლებამოსილია გამოსცეს წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, წინასწარი გადაწყვეტილება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული.“

ზემოაღნიშნულისა და წინასწარი გადაწყვეტილების II ნაწილში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, ვინაიდან შვილობილი კომპანიისთვის სს „...ის“ მიერ მის კაპიტალში შეტანილი ქონების უკან გამოტანის მიწოდებად კვალიფიკაციის საკითხი არ მიეკუთვნებოდა სს „...ის“ ოპერაციას, შემოსავლების სამსახური მოკლებული იყო შესაძლებლობას, პასუხი გაეცა დასმული კითხვისათვის აღნიშნულ ნაწილზე.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სს „...ამ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და 2014 წლის 24 აპრილის №167 წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის №30062 ბრძანებით სს „...ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2014 წლის 4 ივლისს სს „...ამ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის №30062 ბრძანებისა და 2014 წლის 24 აპრილის №167 წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი №8502/2/14 არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე, რომლის 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.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე უფლებამოსილია გამოსცეს წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, წინასწარი გადაწყვეტილება უნდა გამოიცეს მოთხოვნის წარდგენიდან არაუგვიანეს 90 დღისა, ხოლო ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, წინასწარი გადაწყვეტილება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული. ამასთანავე, წინასწარ გადაწყვეტილებაში უნდა მიეთითოს საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც იქნა მიღებული გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ წინასწარი გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო სანქციების დარიცხვის რისკების შემცირებას ემსახურება. საგადასახადო კოდექსის დანაწესთა შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი აღჭურვილია უფლებით, მიმართოს საგადასახადო ორგანოს – სსიპ შემოსავლების სამსახურს განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების დადგენის მიზნით. თავის მხრივ, საგადასახადო ორგანოს მიერ ზემოხსენებულ საკითხთან დაკავშირებით გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილება უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის უფლებამოვალეობების ინდივიდუალურად განმსაზღვრელ ინდივიდუალურ

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს წარმოადგენს, რომელიც მიმართულია მხოლოდ კონკრეტული გადამხდელის საგადასახადო ანგარიშგების მოწესრიგებისკენ.

ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, თუ პირი მოქმედებს წინასწარი გადანყვეტილების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადანყვეტილების საწინააღმდეგო გადანყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ წინასწარი გადანყვეტილების კანონმდებლობის შესაბამისად განსაზღვრას არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება, რამდენადაც სწორედ მიუთითებული გადანყვეტილების საფუძველზე განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სს „...ის“ მიერ წარდგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შესაბამისად, სადავოა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შინაარსი, კერძოდ, წარმოადგენს თუ არა სს „...ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის სანესდებო კაპიტალში შეტანილი ქონების უკან დაბრუნება დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირების საფუძველს იმ შემთხვევაში, თუკი კაპიტალში ქონების შეტანა სს „...ას“ ჩათვლება მიწოდებდა.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობა არ უკავშირდება მხოლოდ ფისკალურ ინტერესებს, კერძოდ, გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ვალდებულების ფინანსური თვალსაზრისით მართებულ განსაზღვრასთან ერთად, საგადასახადო ორგანოთა დანიშნულებაა აგრეთვე გადასახადების სწორი ადმინისტრირება, რომელიც გულისხმობს გადასახადის კონკრეტული პირის მიერ განსაზღვრულ დროს გადახდის უზრუნველყოფას სახელმწიფო უწყებების მხრიდან.

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომლის შესაბამისად, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება, თუ გაუქმებულია დასაბეგრი ოპერაცია, მათ შორის, ხელახალი რეგისტრაციის დროს დღგ-ის გადამხდელად წინა რეგისტრაციის გაუქმებისას მიწოდებდა განხილული საქონლის არსებულ ნაშთზე. ამავე ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად კი, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება, თუ საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდება დღგ-ის გადამხდელს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მიხედვით, დღგ-ით დაბეგურის ობიექტია: ა) დასაბეგრი ოპერაცია; ბ) იმპორტი; გ) ექსპორტი, რეექსპორტი; დ) დროებითი შემოტანა. ამა-

ვე კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების განწვევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადასხდელის 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; დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების განწვევის მომენტი.

ამავე კოდექსის მე-16 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ გაკეთებულ შეფასებაზე მასზედ, რომ სს „...ის“ მიერ ცალმხრივად საკუთარ შვილობილ სანარმოში ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღება ვერ მიიჩნევა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანით ამგვარი სანარმოს ქონების მესაკუთრედ მიუჩნევლობის საკმარის გარემოებად. საკასაციო პალატა აღნიშნულის საწინააღმდეგოდ განმარტავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სადავოდ არ არის გამხდარი შეტანილი ქონებაზე შვილობილი კომპანიის საკუთრების უფლების გავრცელების ფარგლები და თავად შვილობილი კომპანიის დამოუკიდებლობის საკითხი. თავად მოსარჩელეც ადასტურებს იმ ფაქტს, რომ შვილობილ კომპანიას გააჩნია უფლებამოსილება, განკარგოს მის საკუთრებაში არსებული ქონება, მესამე პირებთან ურთიერთობაში გამოვიდეს დამოუკიდებლად და საკუთარი სახელით შეიძინოს უფლებები და მოვალეობები. მიუხედავად აღნიშნულისა, საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ სანესდებო კაპიტალში შეტანილი ქონების მიმართ დამფუძნებელ სანარმოს აქვს შესაძლებლობა, ერთპიროვნულად, შვილობილი კომპანიის ნებისაგან დამოუკიდებლად მიიღოს გადაწყვეტილება ქონების კაპიტალში შეტანისა და მისი უკან გამოტანის შესახებ. კერძოდ, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუკი შვილობილი კომპანია ორგანიზაციულ-სამართლებრივი მონყობის ფორმით წარმოადგენს შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებას (შპს), „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 9<sup>1</sup> მუხლის მე-6 პუნქტის „ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში, კრება იღებს გადაწყვეტილე-



ბას ახალი/დამატებითი შენატანების გზით სანარმოს კაპიტალის გაზრდის შესახებ, ამავე პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად კი, დამატებითი შენატანების უკან დაბრუნების თაობაზე. ამდენად, შვილობილი კომპანიის დამოუკიდებლობა და მის საკუთრებაში არსებული ქონების განკარგვის უფლება არ არის შემცლებლობაში სადავო საკითხთან, რამდენადაც, შვილობილი კომპანია, მართალია, უფლებამოსილია ჩვეულებისამებრ განკარგოს მის საკუთრებაში არსებული ქონება, თუმცა, აღნიშნული არ გულისხმობს პარტნიორის მიერ სანესდებო კაპიტალში დამატებითი შენატანის სახით შეტანილი ქონების უკან დაბრუნებაზე შვილობილი კომპანიის ნების გამოვლენის საჭიროებას, ვინაიდან სწორედ „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი განამტკიცებს სანარმოს პარტნიორის (მოცემულ შემთხვევაში, 100%-იანი წილის მფლობელი დამფუძნებელი სანარმო) უფლებას, უკან დაიბრუნოს მის მიერ განხორციელებული დამატებითი შენატანი ცალმხრივი გადანაცვლებით, შვილობილი კომპანიის ნებისაგან დამოუკიდებლად.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მიუხედავად მენარმე სუბიექტისათვის სამენარმეო კანონმდებლობით მინიჭებული ზემოხსენებული შესაძლებლობისა, ქონების უკან დაბრუნებას დღგ-ის მიზნებისათვის (დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირებისათვის) საჭიროა გააჩნდეს კონკრეტული სამართლებრივი საფუძველი. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, კორექტირებას ექვემდებარება დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება. თავის მხრივ, გაუქმება გულისხმობს შესაბამის სამართლებრივ მოცემულობას, რომლის ფარგლებშიც უქმდება საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად ჩათვლილი მიწოდების სამოქალაქო-სამართლებრივი გამოხატულება – მხარეთა შორის არსებული გარიგება მისი ბათილად ცნობით ან ხელშეკრულებაზე უარის თქმით (ხელშეკრულებიდან გასვლით). განსხვავებით ამავე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტისაგან, ოპერაციის გაუქმების ცალკე მოწესრიგება განპირობებულია იმით, რომ აღნიშნულს შეიძლება რიგ შემთხვევებში თან არ ახლდეს გადაცემული საქონლის/მომსახურების უკან დაბრუნება, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, რამდენადაც დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განეკუთვნება არა მხოლოდ საქონლის მიწოდება, არამედ აგრეთვე მომსახურების გაწევა, ერთი მხრივ, მომსახურების სპეციფიკიდან, მისი ხასიათიდან და ფორმიდან გამომდინარე, მეტწილად შესაძლოა შეუძლებელიც კი გახდეს მიწოდებული მომსახურების უკან დაბრუნება, ხოლო, მეორე მხრივ, მიწოდებული საქონლისათუ მომსახურების უკან დაბრუნების შეუძლებლობა ფაქტობრივი



მოცემულობით საქონლის/მომსახურების მიმღებთან არარსებობით შესაძლოა იქნეს განპირობებული.

რაც შეეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტს, მითითებულ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირების საფუძველს საქონლის/მომსახურების უკან დაბრუნება წარმოადგენს. ამასთან, საქონლის უკან დაბრუნებას კონკრეტული სამართლებრივი საფუძველი უნდა გააჩნდეს, ისეთი, როგორიცაა მაგალითად ხელშეკრულებაზე უარის თქმა, უფლებრივი თუ ნივთობრივი ნაკლის აღმოჩენა გარიგებაში და ა.შ.

ზემოაღნიშნულ განმარტებათა ფონზე, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქონლის დამფუძნებელ და შვილობილ სანარმოებში შესაბამისი სამართლებრივი საფუძვლის გარეშე ბრუნვა არ შესაბამეა მითითებული დანაწესებით დადგენილ შემთხვევებს. მეტიც, სანარმოებს შორის საქონლის ამგვარი გადაადგილება წარმოშობს გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებულ მთელ რიგ რისკებს. საგადასახადო კანონმდებლობის მოსარჩელი სეული განმარტების გაზიარებით წარმოიქმნება დამფუძნებელი სანარმოების მიერ შვილობილი სანარმოების მეშვეობით გადასახადისაგან თავის არიდების რისკები. კერძოდ, ერთ შვილობილ კომპანიაზე მხოლოდ ქონებისა და სხვა შვილობილ კომპანიაზე საგადასახადო ვალდებულებების დაგროვება სანარმოებს შესაძლებლობას მისცემს, გაართულონ გადასახადების ადმინისტრირება საგადასახადო ორგანოთა მხრიდან და, შესაბამისად, გაუმარტივებს მათ კუთვნილი გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდებას. ამასთან, საგულისხმოა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის წარდგენილ მიმართვაში მოსარჩელე პირობის სახით უთითებდა იმას, რომ ქონების უკან დაბრუნება ხდებოდა უცვლელი სახით და ადგილი არ ჰქონდა ქონების ღირებულების მატებას. საკასაციო სასამართლო აღნიშნულთან მიმართებით მიუთითებს, რომ საკითხის მონესრიგების ასეთ პირობაზე დაყრდნობა საგადასახადო ორგანოებს გადაცემული და შემდგომში უკან დასაბრუნებული ქონების ფაქტობრივი მდგომარეობის შემოწმების ფუნქციას მატებს, რისი კონტროლიც საგადასახადო ორგანოთა მხრიდან პრაქტიკულად შეუძლებელია. კერძოდ, წარმოიშობა რისკი შვილობილ კომპანიაზე მიწოდებული ქონების თავად ამ შვილობილი კომპანიის მიზნებისათვის გარკვეული დანიშნულებით გამოყენებისა, ხოლო შემდგომში დამფუძნებელი სანარმოსათვის ქონების არა უცვლელი, არამედ ფაქტობრივად გამოყენებული სახით, თუმცა უცვლელი სტატუსით უკან დაბრუნებისა.

საკასაციო სასამართლო ასევე განმარტავს, რომ დასაბეგრი

ოპერაციის თანხის კორექტირების საფუძველს არ წარმოადგენს დამფუძნებლის მიერ დაშვებული შეცდომა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევების დროს დასაბეგრი ოპერაცია ექვემდებარება სამართლებრივი საფუძველით წარმოშობილი ცვლილების ასახვას და არა სანარმოს მიერ შვილობილ სანარმოში შეტანილი ქონების უკან დაბრუნებით ფაქტობრივად არასწორად განხორციელებული შეტანით დაშვებული შეცდომის გამოსწორებას. ამდენად, საგადასახადო მიზნებისათვის, მეწარმე სუბიექტს შვილობილი კომპანიისათვის საქონლის მიწოდების მომენტში მოეთხოვება განსაკუთრებული გულისხმიერებისა და ყურადღების გამოჩენა, რათა არ მოხდეს ქონების დაუსაბუთებელი და უფუნქციო გადაადგილება დამფუძნებელ და შვილობილ სანარმოებს შორის.

ამასთან, საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის ნორმატიული შინაარსი ზოგადია, რაც წარმოშობს ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში ცალკეული ფაქტობრივი გარემოებების სრულად შესწავლისა და შეფასების საჭიროებას და სწორედ აღნიშნულ გარემოებათა მხედველობაში მიღების გზით იმის დადგენას, სახეზეა 179-ე მუხლით გათვალისწინებული დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების ისეთი საფუძველები, როგორიცაა დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება ან საქონლის უკან დაბრუნება, თუ სახეზეა მიწოდება. აღნიშნულს განაპირობებს მით უფრო განსახილველი დავის საგანი, რამდენადაც მოცემულ შემთხვევაში სადავოა წინასწარი გადაწყვეტილების კანონიერება, რომელიც შემხებლობაშია მხოლოდ მოსარჩელის საგადასახადო აღრიცხვასთან. თავის მხრივ, წინასწარი გადაწყვეტილება გამოიცემა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში დაფიქსირებული ფაქტობრივი გარემოებების საფუძველზე, ხოლო ვინაიდან სასამართლო უფლებამოსილია მხოლოდ აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებათა შესაბამისად მიღებული გადაწყვეტილების კანონიერებაზე იმსჯელოს, იგი მოკლებულია შესაძლებლობას, გასცდეს წინასწარ გადაწყვეტილებაში დაფიქსირებულ ფაქტებს და უშუალოდ გადასახადის გადამხდელთან მიმართებით განაზოგადოს დასახელებული ნორმატიული საფუძველის შინაარსი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი საფუძველებისა და გარემოებების, მათი სამართლებრივი ანალიზის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს სს „...ის“ საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველი. შესაბამისად, სს „...ის“ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელ-

ლად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 17 იანვრის განჩინება.

**სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილითა და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლით და

**და ა დ გ ი ნ ა :**

1. სს „...ის“ საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 17 იანვრის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრება  
საგადასახადო შემოწმების აქტისა და ბრძანებასთან  
ერთად**

**გადაწყვეტილება  
საქართველოს სახელისუფლო**

№ბს-866-862(კ-17)

15 ივლისი, 2019 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა  
შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
მ. ვაჩაძე,  
ვ. როინიშვილი

**დავის საგანი:** საჩივრის განუხილველად დატოვება, საჩივრის განხილვის დავალება

**აღწერილობითი ნაწილი:**

შპს „...მა“ 30.05.2016წ. სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა

სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 23.06.2015წ. №22247 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 27.04.2016წ. გადაწყვეტილების ბათილად ცნობისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის შპს „...ის“ 11.06.2015წ. საჩივრის განხილვის დავალების მოთხოვნით.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2013 წლის აპრილისა და მაისის თვეების დამატებითი ღირებულების გადასახადის სისწორის შესწავლის მიზნით სსიპ შემოსავლების სამსახურის 23.08.2013წ. №40838 ბრძანების საფუძველზე დაწყებული თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმება დამთავრდა საქართველოს მთავრობის 08.04.2015წ. №759 განკარგულების საფუძველზე და 22.04.2015წ. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და შპს „...ს“ შორის გაფორმდა №ა234-21 საგადასახადო შეთანხმება, რომლის თანახმად 2015 წლის 12 თებერვლის მდგომარეობით გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათზე შპს „...ს“ საგადასახადო დავალიანება განესაზღვრა 100 000 ლარის ოდენობით. აღნიშნულის შემდგომ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 04.05.2015წ. №... საგადასახადო მოთხოვნით, შპს „...ს“ ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 245 567 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 163 578 ლარი და ჯარიმა 81 989 ლარი. ზემოაღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებულ ვებ-გვერდზე ([www.rs.ge](http://www.rs.ge)) აიტვირთა 04.05.2015წ., რომელსაც მოსარჩელე იმავე დღეს გაეცნო. საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის საფუძველები, კერძოდ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.04.2015წ. საგადასახადო შემონმების აქტი და 01.05.2015წ. №14564 ბრძანება მოსარჩელეს გაეგზავნა 11.05.2015წ., რომელსაც შპს „...ის“ წარმომადგენელი გაეცნო 13.05.2015წ.. შესაბამისად ვინაიდან შპს „...ისათვის“ გაურკვეველი იყო თუ რის საფუძველზე გამოსცა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 04.05.2015წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა და რომელ პერიოდს მოიცავდა იგი, სადავო აქტების გასაჩივრების მოთხოვნით შემოსავლების სამსახურს გადამხდელმა მიმართა 11.06.2015წ. (ფოსტაში ჩაბარების თარიღი). სსიპ შემოსავლების სამსახურის 23.06.2015წ. №22247 ბრძანებით განუხილველად იქნა დატოვებული საჩივარი მისი წარდგენის კანონით დადგენილი ვადის დარღვევის გამო. აღნიშნული გადაწყვეტილება გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 27.04.2016წ. გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ამდენად, მოსარჩელე თვლის, რომ დაუსაბუთებელი და კანონსაწინააღმდეგოა სსიპ შემოსავლების სამსახურისა

და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები გასაჩივრების ვადის დარღვევის საფუძველით საჩივრის განუხილველად დატოვების თაობაზე, ვინაიდან კანონით დადგენილი გასაჩივრების ვადის ათვლა უნდა მომხდარიყო ბრძანების ჩაბარებიდან ანუ 2015 წლის 13 მაისიდან და არა საგადასახადო მოთხოვნის გაცნობიდან – 2015 წლის 4 მაისიდან.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 03.06.2016წ. განჩინებით შპს „...ის“ სარჩელი განსჯადობის წესების დაცვით განსახილველად გადაეგზავნა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლო 07.07.2016წ. გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 27.04.2016წ. გადაწყვეტილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 23.06.2015წ. №22247 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა შპს „...ის“ 11.06.2015წ. ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვა. სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 267-ე მუხლზე და აღნიშნა, რომ საგადასახადო შემონმების აქტი არის ის დოკუმენტი, სადაც დეტალურადაა აღწერილი გადასახადის დარიცხვის საფუძველი, მითითებულია შესაბამისი მკიცებულებები და არგუმენტები, საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის ზუსტი თარიღები, გადასახადისა და ჯარიმის გაანგარიშება. გადასახადის გადამხდელს შემონმების აქტის გაცნობის შემდეგ აქვს შესაძლებლობა დაეთანხმოს ან არ დაეთანხმოს დარიცხვის კანონიერებას. ამდენად, საგადასახადო მოთხოვნა და შემონმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილება პირს უნდა წარედგინოს ერთდროულად. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაარღვია კანონით დადგენილი ზემოაღნიშნული ვალდებულება. საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო შემონმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო მოთხოვნაში აისახება მხოლოდ დარიცხული თანხების ოდენობა და არ არის აღწერილი დარიცხვის საფუძველის ფაქტობრივი გარემოებები. ამდენად, შემონმების აქტისა და შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაუბარებლობის შემთხვევაში, გასაჩივრება იღებს ფორმალურ სახეს, ვინაიდან დაინტერესებული პირი მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების პირობებში ვერ იმსჯელებს მისი გამოცემის საფუძველის კა-

ნონიერების შესახებ. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.04.2015წ. საგადასახადო შემონმების აქტი და 01.05.2015წ. №14564 ბრძანება გადასახადის გადამხდელის ელექტრონულ გვერდზე აიტვირთა 11.05.15წ, რომელსაც შპს „...ის“ წარმომადგენელი გაეცნო 13.05.15წ, ხოლო ზემოაღნიშნული აქტების ბათილად ცნობის მოთხოვნით 11.06.2015წ. საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს. ამდენად, შპს „...ის“ მიერ სადავო აქტები გასაჩივრდა დარიცხვის საფუძვლების შეტყობის შემდეგ კანონით დადგენილ ვადაში.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 07.07.2016წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 21.11.2016წ. გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა, გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 07.07.2016წ. გადაწყვეტილება, შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ საქმის მასალების მიხედვით, 02.03.2015წ. შპს „...ის“ ჩაბარდა 10.02.2015წ. კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტი და ეცნობა პროექტის ჩაბარებიდან 10-დღიან ვადაში პროექტთან დაკავშირებული მოსაზრების წარდგენის უფლების თაობაზე. ამდენად, გადასახადის გადამხდელისათვის ცნობილი იყო შემონმების აქტის შინაარსი და შეეძლო გაესაჩივრებინა საგადასახადო მოთხოვნა. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ კანონიერ ძალაში შესულ საგადასახადო მოთხოვნაზე გადასახადის გადამხდელს მისცა გასაჩივრების უფლება, რითაც უგულბელყო გასაჩივრების ვადებთან მიმართებით საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ნორმები.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს წარმოადგენს არა შემონმების აქტი, არამედ საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის გამოცემის საფუძვლები შემონმების აქტის პროექტის ან უკვე დასრულებული შემონმების აქტის წარდგენის გზით ცნობილია გადასახადის გადამხდელისათვის. განსახილველ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელისათვის ცნობილი იყო დარიცხვის საფუძველი, ჩაბარებული ჰქონდა საგადასახადო მოთხოვნა, ამასთან გადამხდელს გააჩნდა გონივრული ვადა (21 დღე) დარიცხვასთან დაკავშირებული აქტების გასაჩივრებლად, რაც მას არ განუხორციელებია. სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ შემონმების აქტს არ აქვს სამართლებრივი რეგულირების დანიშნულება, იგი საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადან-

ყვეტილებისა და საგადასახადო მოთხოვნისაგან დამოუკიდებლად არ განსაზღვრავს პირის საგადასახადო ვალდებულებას, არ წარმოშობს პირის უფლება-მოვალეობებს, ხოლო საგადასახადო მოთხოვნა მიმართულია უშუალოდ სამართლებრივი შედეგის დადგომისაკენ, არის შესასრულებლად სავალდებულო აქტი, სადაც საბოლოო ასახვას ჰპოვებს დარიცხული გადასახადების, ჯარიმებისა და საურავების ოდენობა. ამდენად, საგადასახადო მოთხოვნა არის ძირეული დოკუმენტი, გადახდის მოთხოვნის საფუძველი, რომელთან ერთად შესაძლებელია საგადასახადო შემონმების აქტისა და ბრძანების გასაჩივრება.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 21.11.2016წ. გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრა შპს „...მა“. საგადასახადო კოდექსის 268-ე და 299-ე მუხლზე მითითებით კასატორი აღნიშნავს, რომ საპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა ზემოაღნიშნული მუხლებით დადგენილი დანაწესი და უსაფუძვლოდ მიუთითა გასაჩივრების ვადების დარღვევის თაობაზე. კასატორი აღნიშნავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 04.05.2015წ. №... საგადასახადო მოთხოვნასა და 01.05.2015წ. №14564 ბრძანებას სადავოდ ხდიდა საურავისა და ჯარიმის დარიცხვის ნაწილში, ხოლო სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის შემონმების აქტის პროექტს ეთანხმებოდა. ამდენად, საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერი საფუძვლის გარეშე მოკლებული იყო სადავო აქტების გასაჩივრების შესაძლებლობას. საგადასახადო კოდექსის 51.1 მუხლის „უ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოთა ვალდებულებას წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო შემონმების აქტების, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოთა სხვა გადაწყვეტილებებისა და შეტყობინებების გაგზავნა. მოცემულ შემთხვევაში, ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაარღვია ზემოაღნიშნული დანაწესი. ამდენად, კასატორის მიერ სადავო აქტების გასაჩივრება მოხდა კანონით დადგენილ ვადაში, შესაბამისად სახეზეა სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საკასაციო სასამართლოში წარმოადგინა მოსაზრება შპს „...ის“ საკასაციო საჩივრის დაუშვებლად ცნობასთან დაკავშირებით და აღნიშნა, რომ შპს „...მა“ 04.05.2015წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრა კანონით დადგენილი 30-დღიანი ვადის დარღვევით. საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ პუნქტის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა. ამდენად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 23.06.15წ. ბრძა-



ნებით შპს „...ის“ საჩივარი კანონიერად იქნა განუხილველად დატოვებული. საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა კოდექსით დადგენილი წესით. მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნა არის უშუალო სამართლებრივი შედეგის დადგომისაკენ მიმართული და ის ინვესს მასში ასახული მოთხოვნის შესრულების ვალდებულებას. ამასთანავე, აღსანიშნავია, რომ შპს „...ს“ საგადასახადო მოთხოვნის და შემონმების აქტის ჩაბარებამდე ელექტრონულად ჰქონდა ჩაბარებული საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტი და უფლება ჰქონდა წარედგინა პოზიცია პროექტის მიღებიდან 10 დღის განმავლობაში, ხოლო პოზიციის წარუდგენლობის შემთხვევაში უფლება ჰქონდა საგადასახადო კოდექსის მე-14 კარით დადგენილი წესით გაესაჩივრებინა საგადასახადო შემონმების აქტი მის საფუძველზე გამოცემულ ბრძანებასთან და საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 30 დღის ვადაში. ზემოაღნიშნული აქტის პროექტს გადამხდელი გაეცნო 02.03.15წ., შესაბამისად მისთვის ცნობილი იყო შემონმების აქტის პროექტის შინაარსი, რომლის საფუძველზეც გადასახადის გადამხდელს შეეძლო გაესაჩივრებინა საგადასახადო მოთხოვნა არა ფორმალურად, არამედ დასაბუთებულად აქტის შინაარსიდან გამომდინარე. ამდენად, შპს „...ს“ გააჩნდა გონივრული ვადა (21 დღე) საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადის დაცვით წარედგინა არგუმენტირებული საჩივარი, რაც გადამხდელმა არ გამოიყენა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 26.04.2018წ. განჩინებით შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 21.11.2016წ. გადაწყვეტილებაზე მიჩნეულ იქნა დასაშვებად. სსკ-ის 408.3 მუხლის საფუძველზე საკასაციო საჩივარი განხილულ იქნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საქმის მასალებისა და საკასაციო საჩივრის საფუძველების შესწავლის შედეგად, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი და დავას არ ინვესს, რომ შპს „...ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემონმება დაინიშნა აუდიტის დეპარტამენტის 23.08.13წ. №40838 ბრძანებით. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 14.03.14წ.

№15170 ბრძანებით შპს „...ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემონმების 23.08.13წ. №40838 ბრძანებაში შეტანილ იქნა ცვლილება, რომლითაც დაინიშნა შპს „...ის“ საქმიანობის თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმება. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოცემული კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტი გადამხდელს 02.03.15წ. ჩაბარდა, პროექტთან დაკავშირებით მოსაზრებები არ წარდგენილა. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 28.04.15წ. შპს „...ის“ მიმართ შედგა საგადასახადო შემონმების აქტი, რომლის საფუძველზეც 01.05.2015წ. გამოიცა №14564 ბრძანება. ზემოაღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გამოცემული 04.05.2015წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა იმავე დღეს აიტვირთა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ვებ-გვერდზე, რომელსაც შპს „...ის“ წარმომადგენელი 04.05.2015წ. გაეცნო. 28.04.2015წ. საგადასახადო შემონმების აქტი და 01.05.2015წ. №14564 ბრძანება გადასახადის გადამხდელს 11.05.2015წ. გაეგზავნა, რომელსაც იგი 13.05.2015წ. გაეცნო. ზემოაღნიშნული აქტების გასაჩივრების მოთხოვნით შპს „...მა“ 11.06.2015წ. საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლის 23.06.2015წ. №22247 ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საჩივრის წარდგენის ვადის გაშვების გამო. აღნიშნული ბრძანება გადასახადის გადამხდელის მიერ გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 27.04.2016წ. გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რაც გადამხდელმა სასამართლოში გაასაჩივრა. მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ საჩივრის წარდგენისათვის აუცილებელი იყო იმ დოკუმენტების გაცნობა, რომლის მიხედვითაც მოხდა საგადასახადო მოთხოვნის შედგენა.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი, 299-ე მუხლი). საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო შემონმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტის საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო კანონმდებლობა განსაზღვრავს საჩივრის შეტანის ვადას, რომლის განმავლობაშიც პირს შეუძლია მოახდინოს საჩივრის უფლების რეალიზება. საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში საჩივრდება. საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი სპეციალური დანაწესის მიხედვით საგადასა-

ხადო ორგანო დოკუმენტს პირს უგზავნის ან/და წარუდგენს წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით. ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი შეტყობინება ჩაბარებულად ითვლება პირის მიერ მისი გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე გაგზავნიდან (განთავსებიდან) 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გაცნობია (მუხ. 44.9). საქმის მასალებით დასტურდება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 04.05.2015წ. №... საგადასახადო მოთხოვნას, რომელიც გადამხდელს გაეგზავნა 04.05.2015წ., გადამხდელი ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე გაეცნო იმავე დღეს, ხოლო შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.04.2015წ. საგადასახადო შემოწმების აქტი და 01.05.2015წ. №14564 ბრძანება გადასახადის გადამხდელს გაეგზავნა 11.05.2015წ., რომელსაც იგი 13.05.2015წ. გაეცნო. შპს „...მა“ ზემოაღნიშნული აქტების გასაჩივრების მოთხოვნით 11.06.2015წ. მიმართა შემოსავლების სამსახურს. ამდენად, დადგენილია, რომ მას შემდეგ, რაც კომპანიისათვის ცნობილი გახდა დარიცხვის საფუძველი, მან სადავოდ გახადა დარიცხული თანხების კანონიერების საკითხი და დადგენილ ვადაში გაასაჩივრა ბრძანება. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გასაჩივრების უფლება მოიცავს პრეზიუმირებას იმისა, რომ პირისათვის ცნობილია აქტის შინაარსი, გასაჩივრება გულისხმობს აქტის გამოცემის მოტივების ცოდნას. გასაჩივრების ვადის ათვლა შესაძლებელია მოხდეს მხოლოდ იმ მომენტიდან, როდესაც პირს შეექმნება ობიექტური შესაძლებლობა მიიღოს ინფორმაცია აქტის შინაარსის შესახებ. პირს უნდა ჰქონდეს ფაქტზე რეაგირების ეფექტური, ქმედითი და არა ილუზორული მექანიზმი (სუსგ 06.10.2016წ. №ბს-770-762(კ-15)). საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილების გაცნობის უფლება წარმოადგენს დაცვის უფლების გარანტიას. საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილების კვალიფიციური გასაჩივრება შესაძლებელია მხოლოდ შემოწმების პროცესში გამოვლენილი დარღვევების დეტალური გაცნობის შემდეგ. საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ჯ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში, კოდექსითა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით გათვალისწინებული წესით და დადგენილ ვადებში, გადასცენ (გაუგზავნონ) გადასახადის გადამხდელს ან მის წარმომადგენელს საგადასახადო შემოწმების აქტები, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოთა სხვა გადანყვეტილებები და შეტყობინებები. 268.1 მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ

გადანყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. შემომწმების აქტი იძლევა გადანყვეტილების ფორმალური მართებულობის შემომწმების შესაძლებლობას, მასში აისახება შემომწმების დროს გამოვლენილი გარემოებები. საგადასახადო მოთხოვნა შეიცავს მითითებას გადასახდელი თანხის ოდენობის შესახებ, მასში არ არის აღწერილი თანხის დარიცხვის გარემოებები, ხოლო შემომწმების აქტი და ბრძანება იძლევა საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული, გადასახდელად დარიცხული თანხების სისწორის, დავალიანების წარმოშობის გარკვევის დადგენის შესაძლებლობას. საგადასახადო შემომწმების აქტი არის ის დოკუმენტი, რომელშიც დეტალურად აღწერება გადასახადის დარიცხვის საფუძველი, მიეთითება შესაბამისი მტკიცებულებები და არგუმენტები. საგადასახადო კოდექსის 267-ე მუხლის შესაბამისად საგადასახადო შემომწმების შედეგებთან დაკავშირებით დგება აქტი, რომელშიც უნდა მიეთითოს: ა) ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, მტკიცებულება და არგუმენტი, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას. თუ შემომწმება ექსპერტიზის დასკვნას დაეყრდნო, აქტი მიეთითება ამ დასკვნის შინაარსი; ბ) საგადასახადო კოდექსის ან/და საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის ის ნორმა, რომლითაც იხელმძღვანელებს შემომწმებლებმა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას; გ) გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებების წარმოშობის ზუსტი თარიღები, გადასახადისა და ჯარიმის გაანგარიშება, ჯამურად გადასახდელი ან მისაღები თანხა, იმ დოკუმენტების რეკვიზიტები, რომლებითაც დასტურდება ამ მოთხოვნებისა და ვალდებულებების წარმოშობა, ასევე საგადასახადო შემომწმების აქტის დანართების შინაარსი. ამდენად, შემომწმების აქტის გაცნობის შემდეგ გადამხდელს ეძლევა შესაძლებლობა დაეთანხმოს ან არ დაეთანხმოს დარიცხვის კანონიერებას.

შპს „...ის“ კამერალური საგადასახადო შემომწმების საფუძველზე გამოცემული „გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 01.05.15წ. №14564 ბრძანებით, საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლზე მითითებით გადამხდელს დამატებით ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 245 567 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 163 578 ლარი, ჯარიმა – 81 989 ლარი, ბრძანების დანართში აისახა შპს „...ის“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე დასარიცხი თანხები, გადასახადის სახეები, დარიცხვის და გადახდის ვადები, დარიცხული ჯარიმის სა-

ხეები, ნორმები, რომლის საფუძველზე დაეკისრა გადამხდელს ჯარიმები, საჯარიმო თანხები. მოცემულ შემთხვევაში შპს „...მა“ კანონმდებლობით მინიჭებული გასაჩივრების უფლება გამოიყენა შემომწმების აქტისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 01.05.2015წ. №14564 ბრძანების გაცნობის შემდეგ, ვინაიდან ამ დოკუმენტაციის გაცნობით მისთვის ცნობილი გახდა დარიცხვის საფუძველი და სადავო აქტის გამოცემის მოტივები.

საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ერთ-ერთი საფუძველია საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილება. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბრძანებით. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველია გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილება. საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, თუ საგადასახადო შემომწმების აქტის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი მიიღებს გადანყვეტილებას გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის შესახებ, გადანყვეტილების ასლი შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად წარედგინება გადასახადის გადამხდელს. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეზე გამოსცემს ბრძანებას, რომლის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა წარედგინება გადასახადის გადამხდელს (268.8 მუხ.). საგადასახადო კოდექსის 61-ე და 268-ე მუხლების ანალიზი ცხადყოფს, რომ საგადასახადო ორგანოს ეკისრება გადასახადის გადამხდელისათვის დარიცხვების შესახებ გადანყვეტილებისა და საგადასახადო მოთხოვნის ერთობლივად გადაცემის ვალდებულება, რამეთუ საგადასახადო შემომწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადანყვეტილება (ბრძანება) საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. ადმინისტრაციული აქტის გასაჩივრების კანონით დადგენილი ვადის დენა იწყება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ადმინისტრაციულ ორგანოს დაცული აქვს ამ აქტის ადრესატისათვის წარდგენის კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნები. შესაბამისად, იმის მხედველობაში მიღებით, რომ გადანყვეტილება საჩივრდება შემომწმების აქტის და გადანყვეტილების (ბრძანების) საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად, საგადასა-

ხადო ორგანო ვალდებულია უზრუნველყოს მითითებული დოკუმენტების გადასახადის გადამხდელისათვის ერთდროულად წარდგენა, წინააღმდეგ შემთხვევაში პირის საჩივარი განხილვას უნდა დაექვემდებაროს დოკუმენტის მოგვიანებით ჩაბარებიდან კანონით გათვალისწინებულ ვადაში გასაჩივრების შემთხვევაში (სუს 06.10.2016წ. №ბს-770-762(კ-15)). საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, დავის დაწყება დასაშვებია, თუ დადგინდება, რომ გასაჩივრებული გადანყვეტილება არ გაგზავნია მომჩივანს, ასეთ შემთხვევაში გასაჩივრების ვადა აითვლება იმ დღიდან, როდესაც გასაჩივრებული გადანყვეტილება ცნობილი გახდა მომჩივნისათვის. მოცემულ შემთხვევაში გადამხდელმა ბრძანებაში მითითებულ ვადაში გაასაჩივრა აქტი, რაც საგადასახადო ორგანოს ვალდებულს ხდიდა განეხილა საჩივარი მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად. კერძოდ, გადამხდელის მიერ გასაჩივრებული აუდიტის დეპარტამენტის 01.05.15წ. №14564 ბრძანება წარმოადგენს არა შუალედურ აქტს, არამედ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს და ის გადამხდელისათვის ინვესტს უშუალო სამართლებრივ შედეგს. აღნიშნულის შესაბამისად აუდიტის დეპარტამენტის 01.05.15წ. ბრძანება შეიცავს მითითებას აქტის გასაჩივრების წესთან დაკავშირებით (ვადა, მისამართი, ფორმა). გადამხდელის მიერ აქტი კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გასაჩივრდა, 01.05.15წ. №14564 ბრძანებაში მითითებული წესის შესაბამისად. მომჩივნის მიერ გასაჩივრების ვადის დარღვევის შესახებ მტკიცების ტვირთი საგადასახადო ორგანოს ეკისრება. მოპასუხეს არ დაუსახელებია საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემამდე (04.05.15წ.) მიღებული დოკუმენტაციის (28.04.15წ. შემომების აქტი, 01.05.15წ. ბრძანება) გადამხდელისათვის მოგვიანებით, საგადასახადო მოთხოვნის გაცნობის შემდეგ გადაგზავნის გამართლებელი რაიმე გარემოება. ამდენად, საფუძველს არის მოკლებული შემოსავლების სამსახურის სადავო 23.06.15წ. №22247 ბრძანებაში მითითება საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველს არ ქმნიდა 04.05.15წ. საგადასახადო მოთხოვნის გაგზავნა და გადამხდელის მიერ მისი იმავე დღეს – 04.05.15წ. გაცნობა. გასაჩივრების ვადის ათვლა საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარებიდან დაუსაბუთებელია. ის გარემოება, რომ გადანყვეტილება საჩივრდება საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად ადასტურებს საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას ხსენებული აქტების ერთობლივ ჩაბარებაზე, მხოლოდ ასეთ პირობებშია



შესაძლებელი გასაჩივრების ვადის ათვლა საგადასახადო მოთხოვნის გაცნობიდან, საგადასახადო მოთხოვნა და ბრძანება საჩივრდება ერთად იმ შემთხვევაში, როდესაც ისინი კანონით დადგენილი წესით გადასახადის გადამხდელს ჩაბარდება ერთად.

საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად 28.04.15წ. საგადასახადო შემონმების აქტის და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 01.05.15წ. №14564 ბრძანების გაცნობის ვალდებულებას არ გამოორიცხავს გადასახადის გადამხდელისათვის 10.02.15წ. საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტის გასაცნობად გაგზავნა. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 18.02.15წ. შეტყობინება საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტზე თავად შეიცავს მითითებას იმაზე, რომ საგადასახადო შემონმების შედეგებმა შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ხარისხის კონტროლის პროცედურების შედეგად, შესაძლოა განიცადოს კორექტირება. შემონმების აქტის პროექტის გაცნობა არ აძლევდა გადამხდელს საგადასახადო მოთხოვნის დასაბუთებული გასაჩივრების შესაძლებლობას. საჩივრის უფლება არ წარმოიშობა პროექტის გაცნობით, პროექტის გაცნობა უფლებას აძლევს გადამხდელს წარადგინოს განცხადება, წინადადება შემონმების აქტის პროექტთან დაკავშირებით. საჩივრის უფლება წარმოიშობა გამოცემული აქტით უფლების ან კანონიერი ინტერესის დარღვევით და შესაბამისად, ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენა მხოლოდ ძალაში შესულ აქტზე არის შესაძლებელი. შეუძლებელია პირს მოეთხოვოს მისთვის ჯერ კიდევ უცნობი აქტის გასაჩივრება ან შესრულება.

შპს „...ს“ ჰქონდა შესაძლებლობა წარედგინა მოსაზრებები შემონმების აქტის პროექტზე, ამასთანავე, ამ შესაძლებლობის გამოყენებლობა არ გამოორიცხავდა საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას გადამხდელისათვის ერთად წარედგინა საბოლოო შემონმების აქტი და მის საფუძველზე გამოცემული ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა, რაც საგადასახადო ორგანოს მიერ შესრულდა მოგვიანებით, პროექტის გაცნობის მიუხედავად შემონმების აქტი და ბრძანება 11.05.15წ. გაეგზავნა გადამხდელს. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტი 10.02.15წ. არის შედგენილი, ხოლო შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემონმების აქტი 28.04.15წ. შედგა. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 18.02.15წ. №21-14/15958 „შეტყობინება საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტზე“ უთითებს იმაზე, რომ აქტის პროექტთან დაკავშირებით აუდიტის დეპარტამენტში გადამხდელის მიერ პოზიციის წარუდგენლობის შემთხვევაში, გადამხდელი უფლე-



ბამოსილი რჩება საგადასახადო კოდექსის XIV კარით დადგენილი წესით გაასაჩივროს შედგენილი საგადასახადო შემონმების აქტი, მის საფუძველზე მიღებულ გადაწყვეტილებასთან (ბრძანებასთან) და ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ „საგადასახადო მოთხოვნასთან“ ერთად. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე ერთპიროვნულად იღებს გადაწყვეტილებას გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ. შემონმების აქტში დაფიქსირებული გარემოება არ აისახება ავტომატურად საგადასახადო ორგანოს ბრძანებაში. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა პირმა მხედველობაში უნდა მიიღოს საგადასახადო შემონმების მასალებში არსებული ყველა მტკიცებულება: საგადასახადო შემონმების აქტი და მასზე თანდართული მასალები, გადასახადის გადამხდელის ახსნა-განმარტებები, სხვა დოკუმენტები. აღნიშნული მტკიცებულებების საფუძველზე საგადასახადო ორგანო ადგენს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ან არშესრულების ფაქტს, საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებებს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების პროცედურა საგადასახადო კანონმდებლობით ნაკლებადაა რეგულირებული, რაც დამატებით ავალდებულებს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის შესახებ მიღებული გადაწყვეტილების ასლი შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად, კანონმდებლობით დადგენილი წესით, წარუდგინოს გადამხდელს. ამდენად, 10.02.15წ. შედგენილი საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტზე შეტყობინების გადასახადის გადამხდელის 02.03.15წ. გაცნობა არ ადასტურებს 28.04.15წ. შემონმების აქტის შინაარსის ცოდნას და მის საფუძველზე საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების შესაძლებლობას არაფორმალურად, არამედ დასაბუთებული აქტის შინაარსიდან გამომდინარე. საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს სააპელაციო პალატის მოსაზრებას, რომ გადამხდელისათვის ცნობილი იყო დარიცხვის საფუძველი.

საჩივრის განხილვის დავალებაზე უარის თქმის მართებულობას არ ადასტურებს სააპელაციო პალატის მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ სხვანაირი განმარტება ხელს შეუშლის შემოსავლების სამსახურის მიერ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულების აღიარების საკითხის განსაზღვრას, რომელსაც საგადასახადო კოდექსის 8.5 მუხლი არ უკავშირებს თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ ბრძანების გასაჩივრებას ან გასაჩივრების ვადის გას-

ვლას. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების დადგენილი ვადის გაცდენის შემთხვევაში დავალიანების აღიარებულად მიჩნევის შესახებ კოდექსის 8.5 მუხლის დანაწესზე მითითება სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში არ ადასტურებს მის კანონიერებას, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა ერთმნიშვნელოვნად ადგენს საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად გადამხდელს გააცნოს შემონმების აქტი და ბრძანება, რასაც განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია, საგადასახადო ორგანოს მიერ კამერალური შემონმების აქტი და ბრძანება გადამხდელს ჩაბარდა მოგვიანებით, საგადასახადო მოთხოვნის გაცნობის შემდეგ. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ შემონმების აქტისა და ბრძანების გაცნობის გარეშე გადამხდელი ვერ წარადგენს არგუმენტირებულ საჩივარს, ვინაიდან მისთვის უცნობი რჩება დაკისრებული თანხის წარმომავლობა. შემონმების აქტისა და გადასახადის თანხის დაკისრების შესახებ ბრძანების გაცნობის გარეშე საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა და გასაჩივრების ვადის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენიდან ათვლა, გადასახადის გადამხდელს იძულებულს გახდის საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადის გასვლამდე სათანადო არგუმენტაციის გარეშე, ფორმალურად წარადგინოს საჩივარი და მისთვის ბრძანების ჩაბარების შემდგომ დაურთოს შესაბამისი არგუმენტაცია. ის გარემოება, რომ საჩივარს, სარჩელისაგან განსხვავებით, არ აქვს მკაცრად განსაზღვრული ფორმა, არ ადასტურებს გადამხდელისათვის გადასახადის დაკისრების საფუძვლების გაცნობის ვალდებულების იგნორირების შესაძლებლობას. საქართველოს მთავრობის 14.12.11წ. №473 დადგენილებით დამტკიცებული „დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის“ 47-ე მუხლის თანახმად, საჩივარი უნდა შეიცავდეს ფაქტობრივი გარემოებების ქრონოლოგიურ აღწერას, რომელიც უკავშირდება გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღებას, მომჩივანმა უნდა მიუთითოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების არამართლზომიერების დამადასტურებელი არგუმენტები, მომჩივნის პოზიციის მართებულობის დამადასტურებელი კანონმდებლობის დებულებები. დავის სააპელაციო პალატის მიერ გადაწყვეტა ხელს უწყობს გასაჩივრების უფლების სრულყოფილი რეალიზაციის ხელშემშლელი ფაქტორის არსებობის დაშვებას, აიძულებს გადამხდელს ფორმალურად შეიტანოს საჩივარი, ხოლო შემდგომ, შემონმების აქტისა და ბრძანების გაცნობის შემდგომ, მისი არგუმენტირებული/დასაბუთებული ვერსია წარუდგინოს დავის განმხილველ ორგანოს ან სულაც უარი თქვას საჩივარზე. დასაბუთებული აქტის გაცნობის შესაძლებლობა მნიშვნელოვანწილად განაპირობებს გა-

საჩივრების უფლების ეფექტურობასა და ქმედითობას, ამასთან ამარტივებს დადგენილების კანონიერების შემოწმებას ზემდგომი ინსტანციის მიერ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 18.04.19წ. №1/3/1263 გადაწყვეტილება საქმეზე ი. ხ-ე საქართველოს პარლამეტის წინააღმდეგ, 20-21 პ.პ). ამდენად, საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას გადასახადის გადამხდელის მიერ საჩივრის შეტანის ვადის დარღვევის, ბრძანების გასაჩივრების 30-დღიანი ვადის გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების თარიღიდან ათვლის შესახებ. შესაბამისად შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს „...ის“ საჩივრის განუხილველად დატოვება არ ემყარება კანონმდებლობის მოთხოვნებს, საჩივარი ექვემდებარებოდა არსებითად განხილვას, საჩივრის განუხილველობით შეიზღუდა გადასახადის გადამხდელის უფლება საჩივარზე.

ვინაიდან ბრძანებას გადამხდელი გაეცნო 13.05.15წ., საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის შესაბამისად გასაჩივრების 30-დღიანი ვადის ათვლა იწყება მომდევნო დღიდან, შესაბამისად, უსაფუძვლოა სააპელაციო პალატის მითითება გადამხდელის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების არგუმენტირებული საჩივრის წარდგენისთვის 21-დღიანი გონივრული ვადის გამოუყენებლობის შესახებ. გადამხდელს გასაჩივრების უფლება ჰქონდა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრების 30-დღიანი ვადის გასვლამდე, მისი დაყვანა 21 დღემდე, გასაჩივრების ვადის 9 დღით შემცირება (საგადასახადო მოთხოვნის გაცნობიდან (04.05.15წ.) და არა ბრძანების და შემოწმების აქტის გაცნობიდან (13.05.15წ.) ვადის ათვლის გამო) არ ემყარება საკანონმდებლო საფუძველს, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება საგადასახადო კოდექსის 299.4 მუხლის შესაბამისად, მისი ჩაბარებიდან 30 დღის განმავლობაში შეიძლება გასაჩივრდეს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სადავო აქტები ზღუდავს არგუმენტირებული საჩივრის წარდგენის შესაძლებლობას. ამდენად, სადავო აქტები ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს, რაც სზაკ-ის მე-60<sup>1</sup> მუხლის თანახმად ქმნის მათი ბათილად ცნობის პირობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის დაუსაბუთებელი და არ ემყარება კანონმდებლობის მოთხოვნებს, საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, სადავო აქტების ბათილად ცნობით და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს საჩივრის განხილვა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ „სახელმწიფო ბაჟის შე-

სახებ“ კანონის 5.1 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საერთო სა-სამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახ-დისაგან თავისუფლდებიან საგადასახადო ორგანოები – ყველა საქ-მეზე. სსკ-ის 53.1 მუხლის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარ-ჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადან-ყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავი-სუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. ამდენად, მიუხედავად იმისა, რომ მონინალმდევე მხარეები „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის 5.1 მუხლის „ლ“ ქვე-პუნქტის საფუძველზე, გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბა-ჟის გადახდისაგან, აღნიშნული არ გამოორიცხავს მათი, როგორც მო-ნინალმდევე მხარეების, ვალდებულებას სარჩელის დაკმაყოფილე-ბისას აანაზღაურონ სარჩელზე (საჩივარზე) გადახდილი სახელმწი-ფო ბაჟი. სსკ-ის 53-ე მუხლის, სასკ-ის 10.3 მუხლის საფუძველზე მოსარჩელის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხა სო-ლიდარულად უნდა დაეკისროს მოპასუხეებს.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ად-მინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწი-ლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხ-ლით და

### **გ ა ლ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :**

1. შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრა-ციულ საქმეთა პალატის 21.11.2016წ. გადანყვეტილება და საქმე-ზე მიღებულ იქნეს ახალი გადანყვეტილება;
3. შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს. ბათილად იქნეს ცნობი-ლი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 23.06.2015წ. №22247 ბრძანე-ბა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავე-ბის განხილვის საბჭოს 27.04.2016წ. გადანყვეტილება. სსიპ შემო-სავლების სამსახურს დაევალოს შპს „...ის“ მიერ 11.06.2015წ. შემო-სავლების სამსახურში წარდგენილი საჩივრის განხილვა;
5. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შპს „...ის“ (ს/ნ ...) სასარგებლოდ სოლიდარულად და-ეკისროთ შპს „...ის“ მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 400 ლარი;
6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადანყვეტილება სა-ბოლოოა და არ საჩივრდება.

# ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განახლების წესი და ვადა

## განჩინება საქართველოს სახელმწიფო

№ბს-949(კ-18)

12 სექტემბერი, 2019 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ  
საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
ნ. სხირტლაძე,  
ვ. როინიშვილი

**დავის საგანი:** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამარ-  
თლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, ქმედების განხორციელების  
დავალება

### აღწერილობითი ნაწილი:

2015 წლის 11 სექტემბერს შპს „...მ“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 1 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე, შპს „...ს“ 2007 წლის მდგომარეობით ერიცხებოდა დავალიანება – ძირითადი თანხა 4 347 ლარი და საურავი – 20 590.76 ლარი. შპს „...მ“ 2007 წლის 7 ივნისს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურს და დარიცხული თანხების, კერძოდ, გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 მაისის №... და 2007 წლის 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნების გაუქმება მოითხოვა.

მოსარჩელის მითითებით, გორის საგადასახადო ინსპექციის საჩივრებულ საგადასახადო მოთხოვნებს საფუძველად უდევს გორის რაიონული სასამართლოს 2001 წლის გადაწყვეტილება, რომლის არგუმენტები არ იქნა გაზიარებული მოგვიანებით მიღებული 2005 წლის ევროსასამართლოს გადაწყვეტილებით.

მოსარჩელის აღნიშვნით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6313 ბრძანებით შპს „...ს“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. შპს „...მ“ 2007 წლის 14 აგვისტოს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფი-

ნანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2007 წლის 28 სექტემბრის გადაწყვეტილების შპს „...ს“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და შემოსავლების სამსახურს დაევალა შპს „...ს“ მიმართ დღგ-ს ნაწილში დარიცხული საგადასახადო სანქციის გადაანგარიშება და შპს „...სთვის“ კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის გაგზავნა.

მოსარჩელის განმარტებით, ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტის გადაწყვეტილებების აღსრულებაზე ზედამხედველ და პასუხისმგებელ ორგანოს 2011 წელს მიღებული აქვს რეზოლუცია CM/ResDH(2011)108 „ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს განჩინებების აღსრულება, სამი საქმე საქართველოს წინააღმდეგ“. აღნიშნული რეზოლუციის შესაბამისად, „სასამართლოს მიერ დარღვევების დადგენა, განჩინებებით მიკუთვნებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხების გადახდის გარდა, აუცილებლობის შემთხვევაში მოითხოვს, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ გაატაროს: ინდივიდუალური ხასიათის ღონისძიებები დარღვევის გამოსწორებისა და მისი შედეგების აღმოფხვრის მიზნით, თუ შესაძლებელია restitution in integrum-ის გზით და ზოგადი ხასიათის ღონისძიებები, მსგავსი სახის დარღვევათა პრევენციის მიზნით“. მოსარჩელის მითითებით, დღემდე ხსენებული ვალდებულება შესრულებული არ არის, რადგან სახელმწიფო კვლავ 2001 წელს წარმოშობილ საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე ითხოვს ზემოთ მითითებული თანხის მთლიანობაში 5415 ლარის გადახდას, ნაცვლად, ევროსასამართლოს გადაწყვეტილების სათანადოდ სრულად აღსრულების, როგორც ეს დაადგინა ევროპის მინისტრთა კომიტეტის მოთხოვნისა.

მოსარჩელის განმარტებით, აღნიშნული გარემოებების და დასაბუთების მიუხედავად, შემოსავლების სამსახურის და დავების განხილვის საბჭოს მიერ არ იქნა მიღებული გადაწყვეტილება შპს „...ს“ საგადასახადო დავალიანებისაგან სრულად გათავისუფლების შესახებ, რის გამოც ადგილი აქვს ევროსასამართლოს გადაწყვეტილების არასათანადოდ აღსრულებას.

ამდენად, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 27 აგვისტოს №32542 ბრძანების, (№10176/2/15 საჩივარზე) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა და სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის ახლად აღმოჩენილ/ახლად გამოვლენილ გარემოებათა გამო საქმის წარმოების განახლების დავალება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმე-

თა კოლეგიის 2017 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2014 წლის 17 მარტს შპს „...მ“ სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებით (საქმე №3/859-14) სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 აპრილის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობისა და 5 415 ლარის ოდენობით დარიცხული გადასახადისაგან გათავისუფლების თაობაზე, შპს „...ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ უდავო ფაქტობრივ გარემოებებზე მიიჩნია, რომ 1. 2000 წელს კასპის რაიონის საგადასახადო ინსპექციამ სასარჩელო განცხადებით მიმართა კასპის რაიონულ სასამართლოს, რომლითაც გამარტივებული წესით განცხადების განხილვა და შპს „...ს“ მიერ ბიუჯეტის ვადაგადაცილებული დავალიანების – 30 735 ლარის გადახდევინების თაობაზე ბრძანების გაცემა მოითხოვა. კასპის რაიონული სასამართლოს 2001 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; შპს „...ს“ დირექტორს ნ. მ-ეს მოპასუხის სასარგებლოდ დაეკისრა დღგ-ის – 4 347 ლარის გადახდა, ხოლო სასარჩელო მოთხოვნის – 26 388 ლარის გადახდის დაკისრების ნაწილში მოსარჩელეს ეთქვა უარი. გადაწყვეტილება მხარეთა მიერ არ გასაჩივრებულა და შესულია კანონიერ ძალაში.

2. დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2001 წლის 14 მაისის გადაწყვეტილებით შპს „...ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა. მოპასუხე საქართველოს განათლების სამინისტროს შპს „...ს“ სასარგებლოდ დაეკისრა 11 628 ლარის გადახდა. აღნიშნული გადაწყვეტილებით დადგენილია საქართველოს განათლების სამინისტროს ბრალეულობა მოსარჩელისათვის ზარალის მიყენებაში, რაც გამოწვეული იყო მხარეთა შორის არსებული ხელშეკრულების პირობების დროულად შეუსრულებლობით. აღნიშნული გადაწყვეტილებაზე 2001 წლის 2 ივლისს გაიცა სააღსრულებო ფურცელი.

3. შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე, 2007 წლის მდგომარეობით შპს „...ს“ ერიცხებოდა დავალიანება, ძირითადი თანხა – 4 347 ლარი და საურავი – 20 590.76 ლარი.

4. 2007 წლის 7 ივნისს შპს „...მ“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007



წლის 7 მაისის №... და 2007 წლის 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნების გაუქმება მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6313 ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; შპს „...ს“ საგადასახადო დავალიანება დღგ-ს ძირითადი თანხის ნაწილში მიჩნეულ იქნა აღიარებულად და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-8 ნაწილის „კ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, საჩივარი აღნიშნულ ნაწილში დატოვებულ იქნა განუხილველად. ამასთან, გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საწარმოს პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული 600 ლარის შემცირება 200 ლარამდე.

5. 2007 წლის 14 აგვისტოს შპს „...მ“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს საჩივრით მიმართა და შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6313 ბრძანების ბათილად ცნობა, (დღგ-ს ნაწილში განუხილველად დატოვების შესახებ), გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნის საურავის ნაწილში (დღგ-ს ძირითადი თანხა 4 347 ლარი, საურავი 20 590 ლარი, ქონების გადასახადში საურავი 1 654 ლარი) და 2007 წლის 7 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2007 წლის 28 სექტემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 124-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, შპს „...ს“ მიმართ დღგ-ის ნაწილში დარიცხული საგადასახადო სანქციის გადანგარიშება და შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის გაგზავნა.

6. შპს „...მ“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილების საფუძველზე პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული დავალიანების გაუქმება მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანებით შპს „...ს“ საჩივარი დარჩა განუხილველი. ბრძანებაში აღნიშნულია, რომ ანალოგიური მოთხოვნით, 2007 წლის 7 ივნისს, საზოგადოებას უკვე ჰქონდა მიმართული შემოსავლების სამსახურისათვის და 2007 წლის 6 აგვისტოს №6313 გადაწყვეტილებით შპს „...ს“ საჩივარი ნაწილობრივ იყო დაკმაყოფილებული.

7. 2013 წლის 11 ნოემბერს შპს „...მ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანების ბათილად ცნობა მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილ-

ვის საბჭოს 2014 წლის 11 აპრილის გადაწყვეტილებით საჩივარი, საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ი“ პუნქტის შესაბამისად, დარჩა განუხილველი იმ საფუძველით, რომ შპს „...ს“ სადავო საკითხის გადაწყვეტის მიზნით მიმართული ჰქონდა სასამართლოსათვის.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ მოცემულ საქმეზე ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილებისა და 2014 წლის 25 ნოემბრის სასამართლოს სხდომის ოქმის საფუძველზე, დაადგინა შემდეგი სადავო ფაქტობრივი გარემოება: „ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილებით დადგენილია, რომ მოპასუხე სახელმწიფოს – საქართველოს შპს „...სთვის“ უნდა გადაეხადა 1. 10 000 ევრო – ფულადი ზარალისათვის. 2. 1000 ევრო – არაფულადი ზარალისათვის. 3. 2050 ევრო – ხარჯებისათვის. 4. პლიუს ნებისმიერი გადასახადი, რომელიც შესაძლოა დაირიცხოს. სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელე მხარის მოსაზრებას, რომ სადავო – სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანების მიღებისას, მოპასუხე მხარემ არ გაითვალისწინა სტრასბურგის ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილება და ამდენად, შპს „...ს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სრულიად უსაფუძვლოდ ერიცხება დავალიანება. სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს ზემოაღნიშნულ გადაწყვეტილებაში საუბარია მოპასუხე სახელმწიფოსათვის არა შპს „...ს“ სახელზე დარიცხული საგადასახადო ვალდებულებების გადახდის დაკისრების შესახებ, არამედ მოცემული გადაწყვეტილებით დაკისრებული თანხების გადახდის შედეგად წარმოშობილი (შესაძლო) სამომავლო გადასახადების დაფარვის საკითხზე. მხედველობაშია მისაღები, რომ მოსარჩელე მხარე სადავოდ არ ხდის, რომ სადავო – სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანების მიღებამდე, პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული დავალიანების, კერძოდ, გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 მაისის №... და 2007 წლის 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნების გაუქმების მოთხოვნით სსიპ შემოსავლების სამსახურს პირველად საჩივრით მიმართა 2007 წლის 7 ივნისს, რომლის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6316 ბრძანებით შპს „...ს“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; მოსარჩელე მხარის მიერ მითითებული ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს გადაწყვეტილება კი მიღებულია 2005 წლის 27 სექტემბერს. ამდენად, ცხადია, რომ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6316 ბრძანების მიღებისას

ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილება ცნობილი იყო მოპასუხე მხარისათვის. უდავოა ის გარემოებაც, რომ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6316 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2007 წლის 28 სექტემბრის გადაწყვეტილება, კანონით დადგენილი ვადაში, სასამართლოში არ გასაჩივრებულა“.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა შპს „...ს“ მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 6 ოქტომბრის განჩინებით (საქმე №3ბ/192-156.) შპს „...ს“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განჩინების მიხედვით, აპელანტი არ დაეთანხმა სასამართლოს მსჯელობას იმასთან დაკავშირებით, რომ ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილებაში საუბარია მოპასუხე სახელმწიფოსათვის არა შპს „...ს“ სახელზე დარიცხული საგადასახადო ვალდებულებების გადახდის დაკისრების შესახებ, არამედ მოცემული გადაწყვეტილებით დაკისრებული თანხების გადახდის შედეგად წარმოშობილი (შესაძლო) სამომავლო გადასახადების დაფარვის საკითხზე. მისი აღნიშვნით, ხსენებული განმარტება ეწინააღმდეგებოდა ამავე სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილ სხვა ფაქტობრივ გარემოებებს, კერძოდ, სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის, რომ საგადასახადო ინსპექციის მოთხოვნას 4 347 ლარზე, რომელიც განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენდა, საფუძვლად ედო კასპის რაიონული სასამართლოს 2001 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილება, რომელიც ანულირებული იქნა ევროპის ადამიანის უფლებათა დაცვის სასამართლოს 2005 წლის გადაწყვეტილებით. შესაბამისად, ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილება არ აღსრულებულა, რადგან საგადასახადო მოთხოვნა რჩებოდა შპს „...ს“ სახელზე. აპელანტის მითითებით, სასამართლომ ასევე არ მიიღო მხედველობაში ის გარემოება, რომ დავის საგანი ეხებოდა ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის გადაწყვეტილების მიღებამდე საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნას. სასარჩელო მოთხოვნა პირდაპირ უკავშირდებოდა საგადასახადო ორგანოების მიერ მოთხოვნილ იმ თანხებს, რომლებზეც აღნიშნულ გადაწყვეტილებაში უკვე მოხდა მსჯელობა. ევროსასამართლომ დაადგინა, რომ საგადასახადო ორგანოების მიერ შპს „...საგან“ ამჟამად მოთხოვნილი საგადასახადო დავალიანე-

ბა წარმოადგენდა საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროს დაკვეთით შესრულებული სამუშაოდან გამომდინარე მისაღები თანხის ნაწილს, რომელიც შპს „...მ“, მიუხედავად მის სასარგებლოდ მიღებული სასამართლოს გადაწყვეტილებისა და აღსრულების ორგანოებისათვის მიმართვისა, ვერ მიიღო. შესაბამისად, ევროსასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოების მიერ ამჟამად მოთხოვნილი თანხის შპს „...ს“ მიერ გადაუხდელობაზე პასუხისმგებელი იყო სახელმწიფო და არა სანარმო.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 23 თებერვლის განჩინებით (საქმე №ბზ-797-789(კ-15)) დაუშვებლად იქნა მიჩნეული შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 6 ოქტომბრის განჩინების გაუქმების თაობაზე.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ 2002 წლის 30 მაისს შპს „...მ“ და ნ. მ-ემ ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოში საქართველოს წინააღმდეგ წარადგინეს განაცხადი №28537/02. განმცხადებლები ჩიოდნენ 2001 წლის 14 მაისის სასამართლოს გადაწყვეტილების აღუსრულებლობასთან დაკავშირებით.

ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის განჩინებით (საბოლოო გახდა 2005 წლის 27 დეკემბერს) დასაშვებად გამოცხადდა შპს „...ს“ მიერ, კონვენციის მე-6, მე-13 მუხლებისა და №1 დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის საფუძველზე წაყენებული პრეტენზიები იმ მოცულობით, რომლითაც ისინი 2002 წლის 7 ივნისის შემდგომ პერიოდს ეხება, ხოლო განაცხადის დანარჩენი ნაწილი გამოცხადდა დაუშვებლად. სასამართლომ დაადგინა, რომ ადგილი ჰქონდა კონვენციის მე-6 მუხლის (§1), მე-13 მუხლის, №1 დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის დარღვევას.

სასამართლომ დაადგინა, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ, განმცხადებელ კომპანიას, კონვენციის 44-ე მუხლის (§2) შესაბამისად, განჩინების ძალაში შესვლის დღიდან სამი თვის ვადაში, გადახდის დღეს არსებული კურსით, ეროვნულ ვალუტაში, უნდა გადაუხადოს: 10.000 (ათი ათასი) ევრო მატერიალური ზიანის ანაზღაურების სახით; 1.000 (ათასი) ევრო მორალური ზიანის ანაზღაურების სახით; 2.050 (ორი ათას ორმოცდაათი) ევრო განუყოფელი ხარჯებისა და დანახარჯების ანაზღაურების სახით; აგრეთვე ნებისმიერი გადასახადი, რომელიც ამ თანხასთან შეიძლება იყოს დაკავშირებული; აღნიშნული ვადის გასვლის შემდეგ, თანხის სრულ გა-

დარიცხვამდე, ზემოხსენებულ თანხას საჯარიმო პერიოდის განმავლობაში დაერიცხება, გადახდის დღეს მოქმედი, ევროპის ცენტრალური ბანკის ზღვრული სასესხო განაკვეთის თანაბარი ჩვეულებრივი პროცენტები, რასაც დაემატება სამი პროცენტი. უარყოფილ იქნა განმცხადებელი კომპანიის დანარჩენი მოთხოვნები სამართლიან დაკმაყოფილებასთან დაკავშირებით.

სასამართლომ განმარტა, რომ სამართლიანი სასამართლო განხილვის უფლება მოიცავს ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულების უფლებას. ეს უფლება არარეალური იქნებოდა, თუ მაღალი ხელშემკვრელი მხარის ეროვნული სამართლებრივი სისტემა შესაძლებელს გახდიდა, ძალაში შესული საბოლოო გადაწყვეტილება ერთი მხარის საზიანოდ არაქმედითი დარჩენილიყო. კონვენციის მე-6 მუხლის მიზნებიდან გამომდინარე, ნებისმიერი სასამართლოს მიერ გამოტანილი გადაწყვეტილების აღსრულება „სასამართლო პროცესის“ განუყოფელ ნაწილად უნდა განიხილებოდეს (სხვა პრეცედენტთა შორის იხ. *Burdov v. Russia*, no. 59498/00, §34, ECHR 2002-III; *Hornsby v. Greece*, judgment of 19 March 1997, Reports of Judgments and Decisions 1997- II, p. 510, §40). მიუხედავად ამისა, სასამართლოს გადაწყვეტილების აღსრულების შეჩერება გარკვეული ვადით, საზოგადოებრივ წესრიგთან დაკავშირებული სირთულეების მოგვარების აუცილებლობიდან გამომდინარე, შესაძლებელია, გამართლებული იყოს განსაკუთრებული გარემოებების შემთხვევაში (*Prodan v. Moldova*, no. 49806/99, § 53, ECHR 2004-... (ამონარიდები)). მოცემულ შემთხვევაში მთავრობას არ მიუთითებია რაიმე კონკრეტულ გარემოებაზე, რომელიც გაამართლებდა სასამართლო გადაწყვეტილების ოთხ წელიწადზე მეტი ხნის განმავლობაში აღუსრულებლობას (cf. *Immobiliare Saffi v. Italy* [GC], no. 22774/93, §§ 69- 74, ECHR 1999-V). სასამართლოს მიაჩნია, რომ განმცხადებელ კომპანიას ხელი არ უნდა შეშლოდა, ესარგებლა მის სასარგებლოდ გამოტანილი სასამართლო გადაწყვეტილებით, რასაც მისი ფუნქციონირებისათვის სასიცოცხლო მნიშვნელობა ჰქონდა. ძალაში შესული სასამართლო გადაწყვეტილების ოთხ წელზე მეტი ხნის განმავლობაში აღუსრულებლობის გამო, საქართველოს შესაბამისმა უწყებებმა კონვენციის მე-6 მუხლის (§1) მოთხოვნები ყოველგვარი სასარგებლო ეფექტის გარეშე დატოვეს. შესაბამისად, ადგილი ჰქონდა კონვენციის მე-6 მუხლის (§1) დარღვევას.

სასამართლომ პრეცედენტულ სამართალზე მითითებით აღნიშნა, რომ განმცხადებლის მიმართ მის სასარგებლოდ გამოტანილი გადაწყვეტილების აღსრულების შეუძლებლობა წარმოადგენს საკუთრებით მშვიდობიანად სარგებლობის უფლებაში ჩარევას, როგორც ეს №1 დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის პირველ წინადა-

დებამია ჩამოყალიბებული (სხვა პრეცედენტთა შორის იხ. ზემოხსენებული Burdov, § 40; Bakalov v. Ukraine, no. 14201/02, § 39, 30 November 2004). სასამართლოს აზრით, წინამდებარე საქმეში, განმცხადებელი კომპანიისათვის 2002 წ. 7 ივნისიდან დღემდე (იხ. ზემოთ §38) მის სასარგებლოდ გამოტანილი გადაწყვეტილების აღსრულების შეუძლებლობა წარმოადგენდა საკუთრების მშვიდობიანი სარგებლობის უფლებაში ჩარევას, რაზეც მიუთითებს №1 დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის პირველი აბზაცი. მთავრობას არ წარუდგენია რაიმე არგუმენტი ამ ჩარევის გასამართლებლად.

განჩინებაში ზიანთან დაკავშირებით მითითებულია, რომ განმცხადებელმა კომპანიამ, 2004 წლის 7 ივნისს სასამართლოს წარუდგინა სამართლიანი დაკმაყოფილების მოთხოვნა და მატერიალური ზიანის ანაზღაურების სახით 223.500 ლარი (102.034 ევრო) მოითხოვა. ამ თანხიდან 11.628 ლარი (5.332 ევრო) შეესაბამებოდა 2001 წლის 14 მაისის გადაწყვეტილებაში აღნიშნულ ძირითად თანხას, ხოლო დანარჩენი წარმოადგენდა 4.347 ლარის (1.994 ევრო) ოდენობით დაგროვილი დღგ-ის დავალიანების ჯარიმებს, რაც, იმავდროულად, აღნიშნული გადაწყვეტილებით დადგენილი ვალის ნაწილიცაა. განმცხადებელი კომპანია ირწმუნებოდა, რომ ევროსასამართლოს მიერ განჩინების გამოტანის დროისთვის, მასზე დაკისრებული საგადასახადო ჯარიმების ოდენობა 223.500 ლარს მი აღწევდა. მოთხოვნის ამ ნაწილის საბუთად, განმცხადებელმა 2002 წლის 10 ნოემბერსა და 2004 წლის 24 აგვისტოს, საგადასახადო ორგანოების მიერ მისთვის გაგზავნილი დოკუმენტები წარადგინა (იხ. ზემოთ, §§ 16 და 17). რაც შეეხება დამატებით განცდილ მატერიალურ ზიანს, განმცხადებელმა კომპანიამ მოგების დანაკარგის ასანაზღაურებლად, რაც მას გადაწყვეტილების აღუსრულებლობის გამო მიადგა, მოითხოვა 20.000 ევრო. ამ მოთხოვნის დასასაბუთებლად მას რაიმე დამატებითი დოკუმენტი არ წარუდგენია. განმცხადებელმა კომპანიამ მოითხოვა 10.000 ევრო მორალური ზიანისთვის, რომელიც მან ოფიციალური ორგანოების მხრიდან გადაწყვეტილების აღუსრულებლობის გამო განიცადა. მთავრობამ განმცხადებელი კომპანიის მოთხოვნები გადაჭარბებულად და დაუსაბუთებლად მიიჩნია. იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ მან უკვე მოახერხა საგადასახადო ორგანოების 2002 წლის 10 ნოემბერის შეტყობინების გაბათილება, მთავრობამ არ გაიზიარა ის მოსაზრება, რომ განმცხადებელ კომპანიას 223.500 ლარის ოდენობის ჯარიმის გადახდა არ შეეძლო. საგადასახადო ორგანოების 2004 წლის 24 აგვისტოს შეტყობინებასთან დაკავშირებით კი მთავრობამ აღნიშნა, რომ განმცხადებელ კომპანიას საქმე ეროვნულ სასამართლოებში არ გაუსაჩივრებია.



სასამართლომ აღნიშნა, რომ 2001 წლის 14 მაისის გადაწყვეტილება ჯერ არ აღსრულებულა. რაკი მთავრობამ ვერ უზრუნველყო ვალის გადახდა ხანგრძლივი დროის განმავლობაში და არც იმაზე მიუთითებია, რომ მისი გადახდა შესაძლებელი იქნებოდა განჭვრეტად მომავალში, სასამართლომ დაასკვნა, რომ განმცხადებელმა კომპანიამ განიცადა გარკვეული მატერიალური ზიანი, რაც აღნიშნული გადაწყვეტილებით დადგენილ ვალს აღემატებოდა და განმცხადებელ კომპანიას ამ ნაწილში მიაკუთვნა 10.000 ევრო. იმ მატერიალურ ზიანთან დაკავშირებით, რაც საგადასახადო დავალიანებაზე დაგროვილ ჯარიმებს შეეხებოდა, სასამართლომ გაითვალისწინა, რომ ამ ჯარიმათა მნიშვნელოვანი ნაწილი გაბათილებულ იქნა. მეტიც, ფაქტობრივად, განმცხადებელ კომპანიას სახელმწიფო ბიუჯეტში არასოდეს გადაუხდია სამართლიანი დაკმაყოფილების სახით მოთხოვნილი საგადასახადო ჯარიმის რაიმე ნაწილიც კი. შესაბამისად, მას ამ მხრივ რაიმე ფაქტობრივი დანაკარგი არ განუცდია. ამასთან, სასამართლომ ვერ დაინახა მიზეზობრივი კავშირი აღმოჩენილ დარღვევასა და განმცხადებელი კომპანიის მოთხოვნას შორის მოგების დანაკარგთან დაკავშირებით, რომელიც არავითარი დოკუმენტით არ ყოფილა გამყარებული. შესაბამისად, სასამართლომ უარყო მატერიალური ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნა ამ ნაწილში.

მორალურ ზიანთან დაკავშირებით, სასამართლომ აღნიშნა, რომ ვინაიდან სახელმწიფო უწყებებმა ოთხ წელიწადზე მეტი ხნის განმავლობაში ვერ უზრუნველყვეს განმცხადებელი კომპანიის სასარგებლოდ გამოტანილი გადაწყვეტილების აღსრულება, ამ უკანასკნელს შეექმნა პრობლემები საგადასახადო ორგანოებთან, ხოლო მისი ეკონომიკური საქმიანობა სერიოზულად დაზარალდა. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ განმცხადებელმა კომპანიამ ამ ფინანსური შედეგებისთვის უნდა მიიღოს კომპენსაცია მორალური ზიანის სახით (cf. *Sovtransavto Holding v. Ukraine* (just satisfaction), no. 48553/99, §§ 78-80, 2 October 2003; *Comingersoll v. Portugal* [GC], no. 35382/97, §§ 32-36, ECHR 2000-IV). სასამართლომ განმცხადებელს მორალური ზიანის ანაზღაურების სახით მიაკუთვნა 1.000 ევრო.

საქალაქო სასამართლომ აგრეთვე დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს 2015 წლის 11 მარტის №1793 მიმართვით შპს „...ს“ 2015 წლის 5 მარტის წერილის პასუხად ეცნობა, რომ ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტმა 2011 წლის 14 სექტემბერს მინისტრთა მოადგილეების 1120-ე შეხვედრაზე, სხვებს შორის, მიიღო საბოლოო რეზოლუცია ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს საქმეზე – შპს „...“ და მ-იძე (საჩივრის №28537/02). საბოლოო რეზოლუციით მინისტრთა კომიტეტ-



მა დაასრულა ხსენებული საქმის განხილვა, რითაც დაადასტურა, რომ ევროპული სასამართლოს მიერ აღნიშნულ საქმეში დადგენილი დარღვევები საბოლოოდ აღმოიფხვრა მოპასუხე სახელმწიფოს მიერ.

ამასთან, საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტის მიერ 2011 წლის 14 სექტემბერს მინისტრთა მოადგილეების 1120-ე შეხვედრაზე მიღებულია რეზოლუცია CM/ResDH(2011)108, რომელიც შეეხება ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს განჩინებების აღსრულებას, სამი საქმე საქართველოს წინაღმდეგ, მათ შორის, შპს „...“ და მ-იძე, საჩივრის №28537/02, 2005 წლის 27 სექტემბრის განჩინება, საბოლოო გახდა 2005 წლის 27 დეკემბერს.

რეზოლუციის თანახმად, მოსთხოვა რა მოპასუხე სახელმწიფოს ინფორმაციის მიწოდება იმ ღონისძიებათა შესახებ, რომლებიც ამ უკანასკნელმა გაატარა სასამართლოს განჩინებათა აღსასრულებლად, იმ ვალდებულებიდან გამომდინარე, რომელიც სახელმწიფოს ეკისრება კონვენციის 46-ე (§1) მუხლით; განიხილა რა მთავრობის მიერ წარდგენილი ინფორმაცია, კონვენციის 46-ე (§2) მუხლის გამოყენების შესახებ კომიტეტის წესების თანახმად, დარწმუნდა რა, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ მომჩივნებს გადაურიცხა განჩინებებით გათვალისწინებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხები, შეახსენებს რა, რომ სასამართლოს მიერ დარღვევების დადგენა, განჩინებებით მიკუთვნებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხის გადახდის გარდა, აუცილებლობის შემთხვევაში მოითხოვს, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ გაატაროს ინდივიდუალური ხასიათის ღონისძიებები დარღვევის გამოსწორებისა და მისი შედეგების აღმოფხვრის მიზნით, თუ შესაძლებელია *restitutio in integrum* გზით და ზოგადი ხასიათის ღონისძიებები, მსგავსი სახის დარღვევათა პრევენციის მიზნით, კომიტეტი აცხადებს, მოპასუხე სახელმწიფოს მიერ გატარებული ღონისძიებების განხილვის შემდეგ (იხ. დანართი), რომ წინამდებარე საქმეებში მან შეასრულა კონვენციის 46-ე (§2) მუხლიდან გამომდინარე მისი ვალდებულებები და იღებს გადაწყვეტილებას საქმეთა დახურვის შესახებ.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, რეზოლუციის დანართში აღნიშნულია, რომ შპს „...“ და მ-იძისა და შპს „ა...“ და მე-ის საქმეებში მიკუთვნებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხა მოიცავს აღუსრულებელი შიდა სასამართლო გადაწყვეტილებებით მიკუთვნებულ თანხებსაც. გარდა ამისა, ევროპულმა სასამართლომ სამართლიანი დაკმაყოფილება მიაკუთვნა მორალური ზიანის ანაზღაურების სახით იმ მომჩივნებს, რომლებმაც შესაბამისი მოთხოვნა წამოაყენეს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მინისტრთა კომი-

ტექტმა არავითარი სხვა ინდივიდუალური ღონისძიების გატარება არ მიიჩნია საჭიროდ.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ რეზოლუციის დანართში ასევე მითითებულია მოპასუხე სახელმწიფოს დასკვნა, რომლის მიხედვითაც, მთავრობა მიიჩნევს, რომ გატარებულმა ღონისძიებებმა სრულად აღმოფხვრა მომჩივნებთან მიმართებაში ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს მიერ დადგენილი კონვენციის დარღვევები, აღნიშნული ღონისძიებები მოახდენს მსგავსი სახის დარღვევების პრევენციას და შედეგად, საქართველომ შეასრულა კონვენციის 46-ე (§1) მუხლიდან გამომდინარე მისი ვალდებულებები.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ 2015 წლის 6 მაისს შპს „...მ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავეების განხილვის საბჭოს, რომლითაც ახლად აღმოჩენილ გარემოებათა გამო დავის განახლება მოითხოვა. გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებებს წარმოადგენდა: გორის რეგიონული ცენტრის 2007 წლის 7 მაისის №... და 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნები და შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6313 ბრძანება.

საჩივრის ავტორმა მიუთითა ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის განჩინებაზე, აღნიშნა, რომ დავის საგანი ეხებოდა აღნიშნული გადაწყვეტილების მიღებამდე საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნას, რომელიც პირდაპირ უკავშირდებოდა თანხებს, რომლებზეც იმსჯელა ევროსასამართლომ. სანარმოს წარმომადგენელმა განმარტა, რომ ევროსასამართლომ დაადგინა საგადასახადო ორგანოების მიერ მოთხოვნილი თანხის შპს „...ს“ მიერ გადაუხდელობაში სანარმოს პასუხისმგებლობის არარსებობა. კომპანიამ ასევე მიუთითა ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტის მიერ 2011 წლის 14 სექტემბრის რეზოლუციაზე და განმარტა, რომ ევროსასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება სათანადოდ არ იყო აღსრულებული და გასაჩივრებული აქტები უნდა გაუქმებულიყო.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავეების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილებით საჩივარი №10176/2/15 არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, გადაწყვეტილებაში აღნიშნულია, რომ მომჩივნას არ წარუდგენია ისეთი გარემოებანი და მტკიცებულებები, რომელთა დროულად წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისთვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას. ამასთან, მიეთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილზე, საბჭომ განმარტა, რომ შემოსავლების სამსახურის

მომსახურების დეპარტამენტის ინფორმაციით, 2015 წლის 28 მაისის მდგომარეობით, შპს „...ს“ ერიცხებოდა დავალიანება 15 158 ლარის ოდენობით. პირადი აღრიცხვის ბარათის შესწავლის შედეგიდან გამომდინარე, მომსახურების დეპარტამენტმა მიიჩნია, რომ საგადასახადო დავალიანება, მისი წარმოშობისა და დეკლარაციების წარდგენის დროის მიხედვით, აკმაყოფილებდა საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, თუ მომჩივნის მიერ გადახდილი იქნებოდა ქონების გადასახადში ძირითადი დავალიანების თანხა – 868 ლარი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საბჭომ მიიჩნია, რომ მომსახურების დეპარტამენტს, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის შესაბამისად, დარიცხული თანხების ჩამოწერა უნდა დავალდებოდა.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 27 აგვისტოს გამოცემული იყო №32542 ბრძანება შპს „...ს“ მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის თანახმად დავალიანების ჩამოწერის თაობაზე, რომლითაც შპს „...ს“ პირადი აღრიცხვის ბარათებზე 2014 წლის 24 დეკემბრის სავადოთი შეუმცირდა დღგ-ში ძირითადი 4 346,97 ლარი, საურავი 6 699,56 ლარი, მოგების გადასახადში საურავი 0,01 ლარი, ქონების გადასახადში ძირითადი 194,41 ლარი, საურავი 1 102,16 ლარი, გაუქმებულ გადასახადებში საურავი 0,01 ლარი.

ბრძანების მიხედვით, შპს „...ს“ პირადი აღრიცხვის ბარათების შესწავლის შემდეგ გამოვლინდა შემდეგი: შპს „...ს“, 01.01.2005 წლის მდგომარეობით, ბიუჯეტის მიმართ ერიცხებოდა დავალიანება 54 282,34 ლარი. პირს 2005 წლის შემდეგ, დასკვნის შედგენის თარიღისთვის, საგადასახადო ორგანოში დეკლარაციები არ წარუდგენია, გარდა ქონების გადასახადის დეკლარაციებისა. 01.01.2005 წლიდან 25.12.2014 წლამდე გადასახადის გადახდა არ ფიქსირდებოდა. დავალიანების ნაწილი შემცირებული იყო 2007-2008 წლებში დღგ-ში, სხვა ჯარიმებსა და სოციალურ გადასახადში. ამდენად, შპს „...ს“ აკმაყოფილებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მოთხოვნებს და 2005 წლის 1 იანვრამდე არსებული საგადასახადო დავალიანება და მასზე დარიცხული საურავი ექვემდებარებოდა ჩამოწერას. 2005 წლის 1 იანვრის შემდგომ პერიოდში ქონების გადასახადში დარიცხული იყო 2004-2006 წლების გადასახადი, 2007 წელს დარიცხული იყო ჯარიმები 2004-2006 წლების დეკლარაციების დაგვიანებით წარდგენისათვის და საურავი. ამდენად, დავალიანების ჩამოწერა საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ბ“ ქვეპუნ-

ქტის შესაბამისად ვერ განხორციელდებოდა, ვინაიდან არ იყო გადახდილი ქონების გადასახადში 2005-2009 წლებში წარმოშობილი ძირითადი დავალიანება – 673,46 ლარი. აღნიშნული დავალიანების დაფარვის შემთხვევაში, ჩამოინერებოდა სხვა ჯვარიმებში რიცხული ჯარიმა 200 ლარი და ქონების გადასახადში რიცხული საურავი სრულად.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს 2017 წლის 25 მაისის №3107 მიმართვით შპს „...ს“ ეცნობა, რომ ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილების „შპს „...“ და მ-იძე საქართველოს წინააღმდეგ“ აღსრულების პროცესი დასრულდა ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტის მიერ 2011 წლის 14 სექტემბრის საბოლოო რეზოლუციის მიღებით. აღნიშნული რეზოლუციით დადასტურდა, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ გაატარა ეფექტური ინდივიდუალური და ზოგადი ღონისძიებები, რის შედეგადაც ხსენებული გადაწყვეტილება აღსრულებულად გამოცხადდა. რაც შეეხება კითხვას, ინფორმირებული იქნა თუ არა ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტი საქართველოს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ მიღებული 2007 წლის გადაწყვეტილების თაობაზე, მითითებული ინფორმაცია მინისტრთა კომიტეტში წარდგენილი არ ყოფილა, რადგან აღნიშნული სცილდებოდა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის გადაწყვეტილების აღსრულების ფარგლებს.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტზე, რომლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დადგენილი წესით განიხილონ გადასახადის გადამხდელის წერილები, საჩივრები და შეკითხვები, საჭიროების შემთხვევაში უსასყიდლოდ მიაწოდონ მას ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.

ამავე კოდექსის 297-ე მუხის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო შემომწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

ამავე კოდექსის 305-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში ამ მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში. მომჩივანს უფლება აქვს, დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს სასამართლოში.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ კანონმდებლობა უშვებს გამოწვევის საერთო წესიდან, ადგენს რა ახლად გამოვლენილ/ახლად აღმოჩენილ გარემოებათა გამო დავის განახლების შესაძლებლობას. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 308-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განახლება დასაშვებია მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების შემთხვევაში, გადაწყვეტილების მიღებიდან 6 წლის ვადაში. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, მომჩივანი ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებით მიმართავს დავის განმხილველ ბოლო ორგანოს, რომელმაც არსებითად იმსჯელა მომჩივნის მიერ მითითებულ დავის საგანზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით კი, ახლად აღმოჩენილად ან ახლად გამოვლენილად ჩაითვლება ისეთი გარემოებები ან მტკიცებულებები, რომლებიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა დროულად წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას.

ამრიგად, საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ კანონმდებლობით დასაშვებია დავის განხილვის განახლება ახლად აღმოჩე-

ნილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების არსებობისას. გარემოება თუ მტკიცებულება რომ ახლად აღმოჩენილად/გამოვლენილად ჩაითვალოს, იგი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს: 1. მის შესახებ მომჩივანისათვის ცნობილი არ უნდა ყოფილიყო დავის განხილვისას; 2. მისი დავის განხილვის დროს წარდგენა მომჩივანისთვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი უნდა გამხდარიყო. ამდენად, სასამართლოს მითითებით, კანონიერ ძალაში შესული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით მოწესრიგებული საკითხის დამატებითი კვლევა, შესწავლა და დავის ხელახალი განხილვა მხოლოდ იმ შემთხვევაშია დასაშვები, თუკი განმცხადებელი მიუთითებს ადმინისტრაციულ ორგანოს იმ გარემოებებზე და წარუდგენს იმ ფაქტების დამადასტურებელ მტკიცებულებებს, რაც დაადასტურებს ახლად აღმოჩენილი თუ ახლად გამოვლენილი გარემოებების გამო დავის განახლების საფუძვლების არსებობას.

სასამართლომ განმარტა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, დადგენილი იყო, რომ 2015 წლის 6 მაისს შპს „...მ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც ახლად აღმოჩენილ გარემოებათა გამო დავის განახლება მოითხოვა. გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებებს წარმოადგენდა გორის რეგიონული ცენტრის 2007 წლის 7 მაისის №... და 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნები და შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6313 ბრძანება. ვინაიდან აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები შესული იყო კანონიერ ძალაში, სასამართლო დავის განხილვის საგანს წარმოადგენდა არა მითითებული აქტებით გათვალისწინებული მოწესრიგების კანონიერების არსებითი შესწავლა, არამედ უნდა განსაზღვრულიყო, რამდენად არსებობდა დავის განახლების კანონით გათვალისწინებული საფუძველი, რომელიც, თავის მხრივ, აქტის კანონიერების შემდგომ შესწავლასა და შეფასებას მოითხოვდა. მოსარჩელე ახლად გამოვლენილ გარემოებად მიუთითებდა ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის განჩინებასა და ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტის მიერ 2011 წლის 14 სექტემბრის რეზოლუციაზე, განმარტავდა რა, რომ ევროსასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება სათანადოდ არ იყო აღსრულებული და უნდა გაუქმებულიყო დარიცხვა.

სასამართლომ, ასევე ყურადღება მიაქცია ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს განჩინების სამოტივაციო და სარეზოლუციო ნაწილებზე, რომლებითაც განხილვის საგანი სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღუსრულებ-

ლობა გახდა. სწორედ აღნიშნულიდან გამომდინარე, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის განჩინებით ევროპულმა სასამართლომ დაადგინა, რომ ადგილი ჰქონდა კონვენციის მე-6 მუხლის (§1), მე-13 მუხლის, №1 დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის დარღვევას და მიაკუთვნა განმცხადებელ კომპანიას მატერიალური და მორალური ზიანის ანაზღაურება. ამასთან, საქმეში წარმოდგენილია თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 25 ნოემბრის კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილება (საქმე №3/ 859-14), სადაც სასამართლომ განმარტა, რომ გაზიარებას ვერ დაექვემდებარებოდა შპს „...ს“ მოსაზრება, რომ სადავო – სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანების მიღებისას, მოპასუხე მხარემ არ გაითვალისწინა სტრასბურგის ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილება და ამდენად, შპს „...ს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სრულიად უსაფუძვლოდ ერიცხებოდა დავალიანება. სასამართლომ მიიჩნია, რომ ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს ზემოაღნიშნულ გადაწყვეტილებაში განსაზღვრული იყო მოპასუხე სახელმწიფოსათვის არა შპს „...ს“ სახელზე დარიცხული საგადასახადო ვალდებულებების გადახდის დაკისრების შესახებ, არამედ მოცემული გადაწყვეტილებით დაკისრებული თანხების გადახდის შედეგად წარმოშობილი (შესაძლო) სამომავლო გადასახადების დაფარვის საკითხზე.

საქალაქო სასამართლომ, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს განჩინებისა და თბილისის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილების ანალიზის საფუძველზე, მიიჩნია, რომ ევროპული სასამართლოს განჩინება არ ადგენდა იმ ფაქტს, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა იყო უკანონო და უნდა გაბათილებულიყო, მით უფრო, რომ ევროსასამართლო არ წარმოადგენს მეოთხე ინსტანციის სასამართლოს და მსჯელობს კონკრეტული უფლების დარღვევასა და მხარის მოთხოვნისას სამართლიანი დაკმაყოფილების მიკუთვნებაზე, ხოლო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობას იგი ვერ მოახდენს. გარდა აღნიშნულისა, საქალაქო სასამართლოს შეფასებით, საგულისხმო იყო ისიც, რომ მოსარჩელისათვის დაკისრებული თანხები ადმინისტრაციული წარმოებისას დაექვემდებარა კორექტირებას.

სასამართლომ ასევე დამატებით მიუთითა ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის 46-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისადაც, მაღალი ხელშემკვრელი მხარეები კისრულობენ ვალდებულებას, დაემორჩილონ სასამართლოს საბო-



ლოო გადაწყვეტილებას ნებისმიერ საქმეზე, რომლის მხარეებიც ისინი არიან. სასამართლოს საბოლოო გადაწყვეტილება გადაეცემა მინისტრთა კომიტეტს, რომელიც ზედამხედველობს მის აღსრულებას.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქმეში წარმოდგენილი იყო ევროსასამართლოს გადაწყვეტილების აღსრულებაზე ზედამხედველობის განმახორციელებელი ორგანოს – მინისტრთა კომიტეტის მიერ 2011 წლის 14 სექტემბერს მინისტრთა მოადგილეების 1120-ე შეხვედრაზე მიღებული რეზოლუცია CM/ResDH(2011)108, რომელშიც მითითებულია, რომ მოსთხოვა რა მოპასუხე სახელმწიფოს ინფორმაციის მიწოდება იმ ღონისძიებათა შესახებ, რომლებიც ამ უკანასკნელმა გაატარა სასამართლოს განჩინებათა აღსასრულებლად, იმ ვალდებულებიდან გამომდინარე, რომელიც სახელმწიფოს ეკისრება კონვენციის 46-ე (§1) მუხლით; განიხილა რა მთავრობის მიერ წარდგენილი ინფორმაცია, კონვენციის 46-ე (§2) მუხლის გამოყენების შესახებ კომიტეტის წესების თანახმად, დაწინაურდა რა, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ მომჩივნებს გადაურიცხა განჩინებებით გათვალისწინებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხები, შეახსენებს რა, რომ სასამართლოს მიერ დარღვევების დადგენა, განჩინებებით მიკუთვნებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხის გადახდის გარდა, აუცილებლობის შემთხვევაში მოითხოვს, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ გაატაროს ინდივიდუალური ხასიათის ღონისძიებები დარღვევის გამოსწორებისა და მისი შედეგების აღმოფხვრის მიზნით, თუ შესაძლებელია *restitutio in integrum* გზით და ზოგადი ხასიათის ღონისძიებები, მსგავსი სახის დარღვევათა პრევენციის მიზნით, კომიტეტი აცხადებს, მოპასუხე სახელმწიფოს მიერ გატარებული ღონისძიებების განხილვის შემდეგ, რომ წინამდებარე საქმეებში მან შეასრულა კონვენციის 46-ე (§2) მუხლიდან გამომდინარე მისი ვალდებულებები და იღებს გადაწყვეტილებას საქმეთა დახურვის შესახებ.

საქალაქო სასამართლომ აგრეთვე აღნიშნა, რომ რეზოლუციის დანართში ინდივიდუალური ღონისძიებების სახით მითითებული იყო, რომ შპს „...“ და მ-იძისა და შპს „ა...“ და მე-ის საქმეებში მიკუთვნებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხა მოიცავს აღსრულებელი შიდა სასამართლო გადაწყვეტილებებით მიკუთვნებულ თანხებსაც. გარდა ამისა, ევროპულმა სასამართლომ სამართლიანი დაკმაყოფილება მიაკუთვნა მორალური ზიანის ანაზღაურების სახით იმ მომჩივნებს, რომლებმაც შესაბამისი მოთხოვნა წამოაყენეს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მინისტრთა კომიტეტმა არავითარი სხვა ინდივიდუალური ღონისძიების გატარება არ მიიჩნია საჭიროდ. ამრიგად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარ-

ჩელის მიერ მითითებული დოკუმენტი არ წარმოადგენდა იმგვარ გარემოებას, რომელსაც მის სასარგებლოდ საკითხის გადანყვევების უფლება შეიძლებოდა წარმოეშვა.

საქალაქო სასამართლომ ყურადღება მიაქცია მოსარჩელის მიერ ადმინისტრაციული წარმოების განახლების მოთხოვნით წარდგენილ საჩივარში მის მიერ ახლად აღმოჩენილ/გამოვლენილ გარემოებებზე მითითებულ მტკიცებულებებსა და ფაქტებზე და გაიზიარა მოპასუხეთა პოზიცია, რომ არ არსებობდა ახლად გამოვლენილი/აღმოჩენილი გარემოებები, შესაბამისად, სარჩელი ფაქტობრივ-სამართლებრივად დაუსაბუთებელი იყო და არ უნდა დაკმაყოფილებულიყო.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 16 ნოემბრის გადანყვევტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...მ“, რომელმაც გასაჩივრებული გადანყვევტილების გაუქმება და ახალი გადანყვევტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 მაისის განჩინებით შპს „...ს“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 16 ნოემბრის გადანყვევტილება.

სააპელაციო პალატამ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, აგრეთვე, პოზიცია, რომ არ არსებობდა ახლად გამოვლენილი/აღმოჩენილი გარემოებები, ამდენად, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადანყვევტილება დავა, აპელანტის მიერ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად არ ყოფილა წარდგენილი მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყვევტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, არ არსებობდა გასაჩივრებული გადანყვევტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 მაისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...მ“, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადანყვევტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 22 ოქტომბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3

ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი. ამასთან, კასატორს – შპს „...ს“ სახელმწიფო ბაჟის გადახდა მოცემულ საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე გადაუვადდა.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლო დეტალურად მსჯელობს და იშველიებს შპს „...ს“ სასარგებლოდ საქართველოს სახელმწიფოს წინააღმდეგ ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს მიერ მიღებულ 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილებაზე, რომლითაც ევროსასამართლომ საქართველოს სახელმწიფო სცნო პასუხისმგებლად შპს „...ს“ მიმართ, თუმცა სააპელაციო სასამართლო აკეთებს აღნიშნული მსჯელობის საწინააღმდეგო სამართლებრივ დასკვნებს.

მიუხედავად დავის საქმის მოცულობისა, კასატორის მოსაზრებით, სასამართლოს მიერ შესაფასებელია კონკრეტული მტკიცებულება, კერძოდ ევროსასამართლოს მინისტრთა კომიტეტის 2011 წლის 14 სექტემბრის რეზოლუცია CM/ResDH(2011)108 „ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს განჩინებების აღსრულება სამი საქმე საქართველოს წინააღმდეგ“.

ევროსაბჭოს მინისტრთა კომიტეტის ზემოხსენებულ რეზოლუციაში აღნიშნულია: „სასამართლოს მიერ დარღვევების დადგენა, განჩინებით მიკუთვნებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხების გადახდის გარდა, აუცილებლობის შემთხვევაში მოითხოვს, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ გაატაროს: ინდივიდუალური ხასიათის ღონისძიებები დარღვევის გამოსწორებისა და მისი შედეგების აღმოფხვრის მიზნით, თუ შესაძლებელია restitution in integrum-ის გზით და ზოგადი ხასიათის ღონისძიებები, მსგავსი სახის დარღვევათა პრევენციის მიზნით“.

კასატორი განმარტავს, რომ 2011 წლის 14 სექტემბრის CM/ResDH(2011)108 რეზოლუციის მომზადებისას ევროსაბჭოს მინისტრთა კომიტეტი დაეყრდნო საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მიერ მიწოდებულ ინფორმაციას შპს „...სთან“ დაკავშირებით ევროსასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილების შესრულების თაობაზე. კასატორის მითითებით, ამ საკითხის სრულყოფილი შესწავლის მიზნით მან მიმართა იუსტიციის სამინისტროს და ითხოვა შემჭიდროებულ ვადებში მოენოდებინათ წერილობითი ინფორმაცია ევროსაბჭოს მინისტრთა კომიტეტის მიერ ზემოაღნიშნული 2011 წლის რეზოლუციის (CM/ResDH(2011)108) მომზადებამდე ინფორმირებული იქნა თუ არა საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მხრიდან ევროსაბჭოს მინისტრთა კომიტეტი საქართველოს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ მიღებული 2007

წლის გადაწყვეტილებების თაობაზე, რომლითაც შპს „...ს“ 2007 წელს ხელახლა დაერიცხა ბიუჯეტის სასარგებლოდ ევროსასამართლოს მიერ 2005 წლის გადაწყვეტილებაში ნამსჯელი და სახელმწიფოს ბრალეულობით გამოწვეული გადასახადები.

კასატორი აღნიშნავს, რომ ზემოხსენებული წერილის პასუხად იუსტიციის სამინისტროს მიერ წარდგენილი იქნა 2017 წლის 25 მაისის №3107 წერილი, სადაც იუსტიციის სამინისტრო აღნიშნავს: „რაც შეეხება თქვენს კითხვას, ინფორმირებული იქნა თუ არა ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტი საქართველოს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ მიღებული 2007 წლის გადაწყვეტილების თაობაზე, მოგახსენებთ, რომ ზემოთ მითითებული ინფორმაცია მინისტრთა კომიტეტში წარდგენილი არ ყოფილა“. კასატორის მითითებით, იუსტიციის სამინისტრო ასევე აღნიშნავს, რომ მოცემული ინფორმაცია იმის გამო არ იქნა წარდგენილი, რომ ხსენებული სცილდებოდა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილების აღსრულების ფარგლებს.

კასატორის განმარტებით, იუსტიციის სამინისტროს აღნიშნული წერილი მეტყველებს იმაზე, რომ ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტი ზემომითითებული რეზოლუციის მომზადებისას არ ყოფილა ინფორმირებული საქართველოს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს 2007 წლის სადავო ადმინისტრაციული გადაწყვეტილებების თაობაზე. კასატორის მოსაზრებით, იუსტიციის სამინისტროს მიერ წერილში მითითებული პოზიცია მიუწოდებლობის მიზეზთან დაკავშირებით დაუსაბუთებელია იმის გამო, რომ ერთი მხრივ, იუსტიციის სამინისტრო მოქმედებს საქართველოს სახელით და წარმოადგენს შპს „...ს“ მონინალმდეგე მხარეს, შესაბამისად, იუსტიციის სამინისტროს, როგორც სახელმწიფოს სახელით მოქმედ უწყებას, გააჩნია მიკერძოებული პოზიცია. მეორე მხრივ, კასატორი ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ 2007 წლის სადავო გადაწყვეტილებები მოიცავს ევროსასამართლოს მიერ შესწავლილ პერიოდს და აღნიშნული გადაწყვეტილებები აუცილებლად უნდა შეფასებულიყო ევროსასამართლოს გადაწყვეტილების გათვალისწინებით. ამდენად, არსებობს ევროსასამართლოს გადაწყვეტილების არასათანადოდ აღსრულებულად მიჩნევის წინაპირობები.

კასატორი, აგრეთვე, აღნიშნავს, რომ ევროსაბჭოს მინისტრთა კომიტეტის რეზოლუციით მოპასუხე სახელმწიფოსათვის დაკისრებული ვალდებულება დღემდე სახელმწიფოს მიერ სათანადოდ შესრულებული არ არის. ამდენად, ამ სადავო საქმის სრული და სწორი შეფასებისთვის საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს 2017

წლის 25 მაისის №3107 წერილს მნიშვნელოვანი მტკიცებულებითი ღირებულება გააჩნია.

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლოს ევალუბო-და სამართლიანი დაკმაყოფილების საკითხზე მსჯელობასთან ერთად შეეფასებინა ორი საკითხი: 1. ამავე კონვენციაში მინისტრთა კომიტეტი მოპასუხე სახელმწიფოს ავალებს „გაატაროს ინდივიდუალური ხასიათის ღონისძიებები დარღვევის გამოსწორებისა და მისი შედეგების აღმოფხვრის მიზნით“ და 2. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს 2017 წლის 25 მაისის №3107 წერილი, რომლის პოზიციაზეც მოხდა მინისტრთა კომიტეტის რეზოლუციის მომზადება. მიუხედავად იმისა, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ, რომელსაც წარმოადგენს საქართველოს იუსტიციის სამინისტრო, არ მიაწოდა სათანადო ინფორმაცია მინისტრთა კომიტეტს, კომიტეტის რეზოლუციაში პრევენციის სახით მაინც მოხვდა ჩანაწერი ინდივიდუალური ღონისძიებების გატარების დავალდებულების თაობაზე, რომელიც მოპასუხე სახელმწიფოს მიერ არ იქნა შესრულებული, რაც აისახა მოპასუხეების მიერ 2007 წელს გამოცემულ სადავო ადმინისტრაციულ აქტებშიც. კასატორი მიიჩნევს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებას არ მისცეს სწორი სამართლებრივი შეფასება.

კასატორის მითითებით, სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 308-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, რომელიც ადგენს ახლად გამოვლენილ გარემოებათა გამო გადასინჯვის მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადას. თავად სასამართლო გადაწყვეტილებაში მიუთითებს იმ ნორმატიულ საფუძვლებზე, რა შემთხვევაშიც უნდა მოხდეს სადავო ადმინისტრაციული აქტების გადასინჯვა. კასატორის მოსაზრებით, განსახილველი დავა ამ ნორმატიულ საფუძვლებს სრულად აკმაყოფილებს.

კასატორის განმარტებით, ხანდაზმულობის საკითხთან დაკავშირებით ასევე საყურადღებოა საქართველოს კონსტიტუციის მე-6 მუხლის მე-2 პუნქტი, რომლის თანახმად, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებას ან შეთანხმებას, თუ იგი არ ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციას, კონსტიტუციურ შეთანხმებას აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა შიდასახელმწიფოებრივი ნორმატიული აქტების მიმართ. კასატორის მითითებით, ევროსაბჭოს მინისტრთა კომიტეტის მიერ შპს „...სთან“ დაკავშირებით მომზადებულ 2011 წლის რეზოლუციას უპირატესი იურიდიული ძალა აქვს შიდა სახელმწიფო რეგულაციებთან მიმართებაში.

გარდა ამისა, კასატორის მოსაზრებით, მხედველობაშია მისაღები ის გარემოებაც, რომ 2013 წლიდან შპს „...“ ახორციელებდა დავას სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანს-

სთა სამინისტროს წინააღმდეგ სწორედ ხსენებულ უკანონოდ დარიცხულ თანხებზე, რაც მოცემულ დავაზე დადგენილ გარემოებას წარმოადგენს. შესაბამისად, კასატორი მიიჩნევს, რომ დაუშვებელი და დაუსაბუთებელია უარის საფუძვლად ხანდაზმულობის ნორმების გამოყენება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 17 იანვრის განჩინებით შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაიწმინა მხარეთა დასწრების გარეშე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 მაისის განჩინება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: 2014 წლის 17 მარტს შპს „...მ“ სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებით (საქმე №3/859-14) სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 აპრილის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობისა და 5 415 ლარის ოდენობით დარიცხული გადასახადისაგან გათავისუფლების თაობაზე, შპს „...ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ უდავო ფაქტობრივ გარემოებებად მიიჩნია, რომ 1. 2000 წელს კასპის რაიონის საგადასახადო ინსპექციამ სასარჩელო განცხადებით მიმართა კასპის რაიონულ სასამართლოს, რომლითაც გამარტივებული წესით განცხადების განხილვა და შპს „...ს“ მიერ ბიუჯეტის ვადაგადაცილებული დავალიანების – 30 735 ლარის გადახდევინების თაობაზე ბრძანების გაცემა მოითხოვა. კასპის რაიონული სასამართლოს 2001 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; შპს „...ს“ დირექტორს ნ. მ-ეს მოპასუხის სასარგებლოდ დაეკისრა დღგ-ის – 4 347 ლარის გადახდა, ხოლო სასარჩელო მოთხოვნის – 26 388 ლარის გადახდის დაკისრების ნაწილში მოსარჩელეს



ეთქვა უარი. გადაწყვეტილება მხარეთა მიერ არ გასაჩივრებულა და შესულია კანონიერ ძალაში.

2. დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2001 წლის 14 მაისის გადაწყვეტილებით შპს „...ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა. მოპასუხე საქართველოს განათლების სამინისტროს შპს „...ს“ სასარგებლოდ დაექისრა 11 628 ლარის გადახდა. აღნიშნული გადაწყვეტილებით დადგენილია საქართველოს განათლების სამინისტროს ბრალეულობა მოსარჩელისათვის ზარალის მიყენებაში, რაც გამოწვეული იყო მხარეთა შორის არსებული ხელშეკრულების პირობების დროულად შეუსრულებლობით. აღნიშნულ გადაწყვეტილებაზე 2001 წლის 2 ივლისს გაიცა სააღსრულებო ფურცელი.

3. შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე, 2007 წლის მდგომარეობით შპს „...ს“ ერიცხებოდა დავალიანება, ძირითადი თანხა – 4 347 ლარი და საურავი – 20 590.76 ლარი.

4. 2007 წლის 7 ივნისს შპს „...მ“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 მაისის №... და 2007 წლის 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნების გაუქმება მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6313 ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; შპს „...ს“ საგადასახადო დავალიანება დღგ-ს ძირითადი თანხის ნაწილში მიჩნეულ იქნა აღიარებულად და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-8 ნაწილის „კ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, საჩივარი აღნიშნულ ნაწილში დატოვებულ იქნა განუხილველად. ამასთან, გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საწარმოს პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული 600 ლარის შემცირება 200 ლარამდე.

5. 2007 წლის 14 აგვისტოს შპს „...მ“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს საჩივრით მიმართა და შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6313 ბრძანების ბათილად ცნობა, (დღგ-ს ნაწილში განუხილველად დატოვების შესახებ), გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნის საურავის ნაწილში (დღგ-ს ძირითადი თანხა 4 347 ლარი, საურავი 20 590 ლარი, ქონების გადასახადში საურავი 1 654 ლარი) და 2007 წლის 7 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2007 წლის 28 სექტემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 124-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, შპს „...ს“ მიმართ დღგ-ის ნაწილში დარიცხული საგა-



დასახადო სანქციის გადაანგარიშება და შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის გაგზავნა.

6. შპს „...მ“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილების საფუძველზე პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული დავალიანების გაუქმება მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანებით შპს „...ს“ საჩივარი დარჩა განუხილველი. ბრძანებაში აღნიშნულია, რომ ანალოგიური მოთხოვნით, 2007 წლის 7 ივნისს, საზოგადოებას უკვე ჰქონდა მიმართული შემოსავლების სამსახურისათვის და 2007 წლის 6 აგვისტოს №6313 გადაწყვეტილებით შპს „...ს“ საჩივარი ნაწილობრივ იყო დაკმაყოფილებული.

7. 2013 წლის 11 ნოემბერს შპს „...მ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანების ბათილად ცნობა მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 აპრილის გადაწყვეტილებით საჩივარი, საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ი“ პუნქტის შესაბამისად, დარჩა განუხილველი იმ საფუძველზე, რომ შპს „...ს“ სადავო საკითხის გადაწყვეტის მიზნით მიმართული ჰქონდა სასამართლოსათვის.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ მოცემულ საქმეზე ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილებისა და 2014 წლის 25 ნოემბრის სასამართლოს სხდომის ოქმის საფუძველზე, დაადგინა შემდეგი სადავო ფაქტობრივი გარემოება: „ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილებით დადგენილია, რომ მოპასუხე სახელმწიფოს – საქართველოს შპს „...სთვის“ უნდა გადაეხადა 1. 10 000 ევრო – ფულადი ზარალისათვის. 2. 1000 ევრო – არაფულადი ზარალისათვის. 3. 2050 ევრო – ხარჯებისათვის. 4. პლიუს ნებისმიერი გადასახადი, რომელიც შესაძლოა დაირიცხოს. სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელე მხარის მოსაზრებას, რომ სადავო – სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანების მიღებისას, მოპასუხე მხარემ არ გაითვალისწინა სტრასბურგის ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილება და ამდენად, შპს „...ს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სრულიად უსაფუძვლოდ ერიცხება დავალიანება. სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს ზემოაღნიშნულ გადაწყვეტილებაში საუბარია მოპა-

სუხე სახელმწიფოსათვის არა შპს „...ს“ სახელზე დარიცხული საგადასახადო ვალდებულებების გადახდის დაკისრების შესახებ, არამედ მოცემული გადაწყვეტილებით დაკისრებული თანხების გადახდის შედეგად წარმოშობილი (შესაძლო) სამომავლო გადასახადების დაფარვის საკითხზე. მხედველობაშია მისაღები, რომ მოსარჩელე მხარე სადავოდ არ ხდის, რომ სადავო – სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანების მიღებამდე, პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული დავალიანების, კერძოდ, გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 მაისის №... და 2007 წლის 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნების გაუქმების მოთხოვნით სსიპ შემოსავლების სამსახურს პირველად საჩივრით მიმართა 2007 წლის 7 ივნისს, რომლის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6316 ბრძანებით შპს „...ს“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; მოსარჩელე მხარის მიერ მითითებული ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს გადაწყვეტილება კი მიღებულია 2005 წლის 27 სექტემბერს. ამდენად, ცხადია, რომ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6316 ბრძანების მიღებისას ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილება ცნობილი იყო მოპასუხე მხარისათვის. უდავოა ის გარემოებაც, რომ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6316 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2007 წლის 28 სექტემბრის გადაწყვეტილება, კანონით დადგენილი ვადაში, სასამართლოში არ გასაჩივრებულა.“

საქალაქო სასამართლომ დადგინდა ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა შპს „...ს“ მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 6 ოქტომბრის განჩინებით (საქმე №3ბ/192-15წ.) შპს „...ს“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განჩინების მიხედვით, აპელანტი არ დაეთანხმა სასამართლოს მსჯელობას იმასთან დაკავშირებით, რომ ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილებაში საუბარია მოპასუხე სახელმწიფოსათვის არა შპს „...ს“ სახელზე დარიცხული საგადასახადო ვალდებულებების გადახდის დაკისრების შესახებ, არამედ მოცემული გადაწყვეტილებით დაკისრებული თანხების გადახდის შედეგად წარმოშობილი (შესაძლო) სამომავლო გადასახადების დაფარვის საკითხზე. მისი აღნიშვნით, ხსენებული განმარტება ეწინააღმდეგებოდა ამავე სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილ სხვა ფაქტობრივ გარემოებებს, კერძოდ, სასამართლომ დადგინილად მიიჩნია ის, რომ საგა-

დასახადო ინსპექციის მოთხოვნას 4 347 ლარზე, რომელიც განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენდა, საფუძვლად ედო კასპის რაიონული სასამართლოს 2001 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილება, რომელიც ანულირებული იქნა ევროპის ადამიანის უფლებათა დაცვის სასამართლოს 2005 წლის გადაწყვეტილებით. შესაბამისად, ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილება არ აღსრულებულა, რადგან საგადასახადო მოთხოვნა რჩებოდა შპს „...ს“ სახელზე. აპელანტის მითითებით, სასამართლომ ასევე არ მიიღო მხედველობაში ის გარემოება, რომ დავის საგანი ეხებოდა ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის გადაწყვეტილების მიღებამდე საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნას. სასარჩელო მოთხოვნა პირდაპირ უკავშირდებოდა საგადასახადო ორგანოების მიერ მოთხოვნილ იმ თანხებს, რომლებზეც აღნიშნულ გადაწყვეტილებაში უკვე მოხდა მსჯელობა. ევროსასამართლომ დაადგინა, რომ საგადასახადო ორგანოების მიერ შპს „...საგან“ ამჟამად მოთხოვნილი საგადასახადო დავალიანება წარმოადგენდა საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროს დაკვეთით შესრულებული სამუშაოდან გამომდინარე მისაღები თანხის ნაწილს, რომელიც შპს „...მ“, მიუხედავად მის სასარგებლოდ მიღებული სასამართლოს გადაწყვეტილებისა და აღსრულების ორგანოებისათვის მიმართვისა, ვერ მიიღო. შესაბამისად, ევროსასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოების მიერ ამჟამად მოთხოვნილი თანხის შპს „...ს“ მიერ გადაუხდელობაზე პასუხისმგებელი იყო სახელმწიფო და არა საწარმო.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 23 თებერვლის განჩინებით (საქმე №ბს-797-789(კ-15)) დაუშვებლად იქნა მიჩნეული შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 6 ოქტომბრის განჩინების გაუქმების თაობაზე.

2002 წლის 30 მაისს შპს „...მ“ და ნ. მ-ემ ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოში საქართველოს წინააღმდეგ წარადგინეს განაცხადი №28537/02. განმცხადებლები ჩიოდნენ 2001 წლის 14 მაისის სასამართლოს გადაწყვეტილების აღუსრულებლობასთან დაკავშირებით.

ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის განჩინებით (საბოლოო გახდა 2005 წლის 27 დეკემბერს) დასაშვებად გამოცხადდა შპს „...ს“ მიერ, კონვენციის მე-6, მე-13 მუხლებისა და №1 დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის სა-

ფუძველზე წაყენებული პრეტენზიები იმ მოცულობით, რომლითაც ისინი 2002 წლის 7 ივნისის შემდგომ პერიოდს ეხება, ხოლო განაცხადის დანარჩენი ნაწილი გამოცხადდა დაუშვებლად. სასამართლომ დაადგინა, რომ ადგილი ჰქონდა კონვენციის მე-6 მუხლის (§1), მე-13 მუხლის, №1 დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის დარღვევას.

სასამართლომ დაადგინა, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ, განმცხადებელ კომპანიას, კონვენციის 44-ე მუხლის (§2) შესაბამისად, განჩინების ძალაში შესვლის დღიდან სამი თვის ვადაში, გადახდის დღეს არსებული კურსით, ეროვნულ ვალუტაში, უნდა გადაუხადოს: 10.000 (ათი ათასი) ევრო მატერიალური ზიანის ანაზღაურების სახით; 1.000 (ათასი) ევრო მორალური ზიანის ანაზღაურების სახით; 2.050 (ორი ათას ორმოცდაათი) ევრო განუული ხარჯებისა და დანახარჯების ანაზღაურების სახით; აგრეთვე ნებისმიერი გადასახადი, რომელიც ამ თანხასთან შეიძლება იყოს დაკავშირებული; აღნიშნული ვადის გასვლის შემდეგ, თანხის სრულ გადარიცხვამდე, ზემოხსენებულ თანხას საჯარიმო პერიოდის განმავლობაში დაერიცხება, გადახდის დღეს მოქმედი, ევროპის ცენტრალური ბანკის ზღვრული სასესხო განაკვეთის თანაბარი ჩვეულებრივი პროცენტები, რასაც დაემატება სამი პროცენტი. უარყოფილ იქნა განმცხადებელი კომპანიის დანარჩენი მოთხოვნები სამართლიან დაკმაყოფილებასთან დაკავშირებით.

სასამართლომ განმარტა, რომ სამართლიანი სასამართლო განხილვის უფლება მოიცავს ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულების უფლებას. ეს უფლება არარეალური იქნებოდა, თუ მაღალი ხელშემკვრელი მხარის ეროვნული სამართლებრივი სისტემა შესაძლებელს გახდიდა, ძალაში შესული საბოლოო გადაწყვეტილება ერთი მხარის საზიანოდ არაქმედითი დარჩენილიყო. კონვენციის მე-6 მუხლის მიზნებიდან გამომდინარე, ნებისმიერი სასამართლოს მიერ გამოტანილი გადაწყვეტილების აღსრულება „სასამართლო პროცესის“ განუყოფელ ნაწილად უნდა განიხილებოდეს (სხვა პრეცედენტთა შორის იხ. *Burdov v. Russia*, no. 59498/00, §34, ECHR 2002-III; *Hornsby v. Greece*, judgment of 19 March 1997, Reports of Judgments and Decisions 1997- II, p. 510, §40). მიუხედავად ამისა, სასამართლოს გადაწყვეტილების აღსრულების შეჩერება გარკვეული ვადით, საზოგადოებრივ წესრიგთან დაკავშირებული სირთულეების მოგვარების აუცილებლობიდან გამომდინარე, შესაძლებელია, გამართლებული იყოს განსაკუთრებული გარემოებების შემთხვევაში (*Prodan v. Moldova*, no. 49806/99, § 53, ECHR 2004-... (ამონარიდები)). მოცემულ შემთხვევაში მთავრობას არ მიუთითებია რაიმე კონკრეტულ გარემოებაზე, რომელიც გაამართლებდა

სასამართლო გადაწყვეტილების ოთხ წელიწადზე მეტი ხნის განმავლობაში აღუსრულებლობას (cf. *Immobiliare Saffi v. Italy* [GC], no. 22774/93, §§ 69- 74, ECHR 1999-V). სასამართლოს მიაჩნია, რომ განმცხადებელ კომპანიას ხელი არ უნდა შეშლოდა, ესარგებლა მის სასარგებლოდ გამოტანილი სასამართლო გადაწყვეტილებით, რასაც მისი ფუნქციონირებისათვის სასიცოცხლო მნიშვნელობა ჰქონდა. ძალაში შესული სასამართლო გადაწყვეტილების ოთხ წელზე მეტი ხნის განმავლობაში აღუსრულებლობის გამო, საქართველოს შესაბამისმა უწყებებმა კონვენციის მე-6 მუხლის (§1) მოთხოვნები ყოველგვარი სასარგებლო ეფექტის გარეშე დატოვეს. შესაბამისად, ადგილი ჰქონდა კონვენციის მე-6 მუხლის (§1) დარღვევას.

სასამართლომ პრეცედენტულ სამართალზე მითითებით აღნიშნა, რომ განმცხადებლის მიმართ მის სასარგებლოდ გამოტანილი გადაწყვეტილების აღსრულების შეუძლებლობა წარმოადგენს საკუთრებით მშვიდობიანად სარგებლობის უფლებაში ჩარევას, როგორც ეს №1 დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის პირველ წინადადებაშია ჩამოყალიბებული (სხვა პრეცედენტთა შორის იხ. ზემოხსენებული *Burdov*, § 40; *Bakalov v. Ukraine*, no. 14201/02, § 39, 30 November 2004). სასამართლოს აზრით, წინამდებარე საქმეში, განმცხადებელი კომპანიისათვის 2002 წ. 7 ივნისიდან დღემდე (იხ. ზემოთ §38) მის სასარგებლოდ გამოტანილი გადაწყვეტილების აღსრულების შეუძლებლობა წარმოადგენდა საკუთრების მშვიდობიანი სარგებლობის უფლებაში ჩარევას, რაზეც მიუთითებს №1 დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის პირველი აბზაცი. მთავრობას არ წარუდგენია რაიმე არგუმენტი ამ ჩარევის გასამართლებლად.

განჩინებაში ზიანთან დაკავშირებით მითითებულია, რომ განმცხადებელმა კომპანიამ, 2004 წლის 7 ივნისს სასამართლოს წარუდგინა სამართლიანი დაკმაყოფილების მოთხოვნა და მატერიალური ზიანის ანაზღაურების სახით 223.500 ლარი (102.034 ევრო) მოითხოვა. ამ თანხიდან 11.628 ლარი (5.332 ევრო) შეესაბამებოდა 2001 წლის 14 მაისის გადაწყვეტილებაში აღნიშნულ ძირითად თანხას, ხოლო დანარჩენი წარმოადგენდა 4.347 ლარის (1.994 ევრო) ოდენობით დაგროვილი დღგ-ის დავალიანების ჯარიმებს, რაც, იმავდროულად, აღნიშნული გადაწყვეტილებით დადგენილი ვალის ნაწილიცაა. განმცხადებელი კომპანია ირწმუნებოდა, რომ ევროსასამართლოს მიერ განჩინების გამოტანის დროისთვის, მასზე დაკისრებული საგადასახადო ჯარიმების ოდენობა 223.500 ლარს მიაღწევდა. მოთხოვნის ამ ნაწილის საბუთად, განმცხადებელმა 2002 წლის 10 ნოემბერსა და 2004 წლის 24 აგვისტოს, საგადასახადო ორგანოების მიერ მისთვის გაცხადებული დოკუმენტები წარადგინა (იხ. ზემოთ, §§ 16 და 17). რაც შეეხება დამატებით განცდილ მატე-

რიალურ ზიანს, განმცხადებელმა კომპანიამ მოგების დანაკარგის ასანაზღაურებლად, რაც მას გადაწყვეტილების აღუსრულებლობის გამო მიადგა, მოითხოვა 20.000 ევრო. ამ მოთხოვნის დასასაბუთებლად მას რაიმე დამატებითი დოკუმენტი არ წარუდგენია. განმცხადებელმა კომპანიამ მოითხოვა 10.000 ევრო მორალური ზიანისთვის, რომელიც მან ოფიციალური ორგანოების მხრიდან გადაწყვეტილების აღუსრულებლობის გამო განიცადა. მთავრობამ განმცხადებელი კომპანიის მოთხოვნები გადაჭარბებულად და დაუსაბუთებლად მიიჩნია. იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ მან უკვე მოახერხა საგადასახადო ორგანოების 2002 წლის 10 ნოემბრის შეტყობინების გაბათილება, მთავრობამ არ გაიზიარა ის მოსაზრება, რომ განმცხადებელ კომპანიას 223.500 ლარის ოდენობის ჯარიმის გადახდა არ შეეძლო. საგადასახადო ორგანოების 2004 წლის 24 აგვისტოს შეტყობინებასთან დაკავშირებით კი მთავრობამ აღნიშნა, რომ განმცხადებელ კომპანიას საქმე ეროვნულ სასამართლოებში არ გაუსაჩივრებია.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ 2001 წლის 14 მაისის გადაწყვეტილება ჯერ არ აღსრულებულა. რაკი მთავრობამ ვერ უზრუნველყო ვალის გადახდა ხანგრძლივი დროის განმავლობაში და არც იმაზე მიუთითებია, რომ მისი გადახდა შესაძლებელი იქნებოდა განჭვრეტად მომავალში, სასამართლომ დაასკვნა, რომ განმცხადებელმა კომპანიამ განიცადა გარკვეული მატერიალური ზიანი, რაც აღნიშნული გადაწყვეტილებით დადგენილ ვალს აღემატებოდა და განმცხადებელ კომპანიას ამ ნაწილში მიაკუთვნა 10.000 ევრო. იმ მატერიალურ ზიანთან დაკავშირებით, რაც საგადასახადო დავალიანებაზე დაგროვილ ჯარიმებს შეეხებოდა, სასამართლომ გაითვალისწინა, რომ ამ ჯარიმათა მნიშვნელოვანი ნაწილი გაბათილებულ იქნა. მეტიც, ფაქტობრივად, განმცხადებელ კომპანიას სახელმწიფო ბიუჯეტში არასოდეს გადაუხდია სამართლიანი დაკმაყოფილების სახით მოთხოვნილი საგადასახადო ჯარიმის რაიმე ნაწილიც კი. შესაბამისად, მას ამ მხრივ რაიმე ფაქტობრივი დანაკარგი არ განუცდია. ამასთან, სასამართლომ ვერ დაინახა მიზეზობრივი კავშირი აღმოჩენილ დარღვევასა და განმცხადებელი კომპანიის მოთხოვნას შორის მოგების დანაკარგთან დაკავშირებით, რომელიც არავითარი დოკუმენტით არ ყოფილა გამყარებული. შესაბამისად, სასამართლომ უარყო მატერიალური ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნა ამ ნაწილში.

მორალურ ზიანთან დაკავშირებით, სასამართლომ აღნიშნა, რომ ვინაიდან სახელმწიფო უწყებებმა ოთხ წელიწადზე მეტი ხნის განმავლობაში ვერ უზრუნველყვეს განმცხადებელი კომპანიის სასარგებლოდ გამოტანილი გადაწყვეტილების აღსრულება, ამ უკანას-



კნელს შეექმნა პრობლემები საგადასახადო ორგანოებთან, ხოლო მისი ეკონომიკური საქმიანობა სერიოზულად დაზარალდა. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ განმცხადებელმა კომპანიამ ამ ფინანსური შედეგებისთვის უნდა მიიღოს კომპენსაცია მორალური ზიანის სახით (cf. *Sovtransavto Holding v. Ukraine (just satisfaction)*, no. 48553/99, §§ 78-80, 2 October 2003; *Comingersoll v. Portugal [GC]*, no. 35382/97, §§ 32-36, ECHR 2000-IV). სასამართლომ განმცხადებელს მორალური ზიანის ანაზღაურების სახით მიაკუთვნა 1.000 ევრო.

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს 2015 წლის 11 მარტის №1793 მიმართვით შპს „...ს“ 2015 წლის 5 მარტის წერილის პასუხად ეცნობა, რომ ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტმა 2011 წლის 14 სექტემბერს მინისტრთა მოადგილეების 1120-ე შეხვედრაზე, სხვებს შორის, მიიღო საბოლოო რეზოლუცია ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს საქმეზე – შპს „...ა“ და მ-ე (საჩივრის №28537/02). საბოლოო რეზოლუციით მინისტრთა კომიტეტმა დაასრულა ხსენებული საქმის განხილვა, რითაც დაადასტურა, რომ ევროპული სასამართლოს მიერ აღნიშნულ საქმეში დადგენილი დარღვევები საბოლოოდ აღმოიფხვრა მოპასუხე სახელმწიფოს მიერ.

ამასთან, ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტის მიერ 2011 წლის 14 სექტემბერს მინისტრთა მოადგილეების 1120-ე შეხვედრაზე მიღებული რეზოლუცია CM/ResDH(2011)108, რომელიც შეეხება ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს განჩინებების აღსრულებას, სამი საქმე საქართველოს წინაღმდეგ, მათ შორის, შპს „...“ და მ-იძე, საჩივრის №28537/02, 2005 წლის 27 სექტემბრის განჩინება, საბოლოო გახდა 2005 წლის 27 დეკემბერს.

რეზოლუციის თანახმად, მოსთხოვა რა მოპასუხე სახელმწიფოს ინფორმაციის მიწოდება იმ ღონისძიებათა შესახებ, რომლებიც ამ უკანასკნელმა გაატარა სასამართლოს განჩინებათა აღსასრულებლად, იმ ვალდებულებიდან გამომდინარე, რომელიც სახელმწიფოს ეკისრება კონვენციის 46-ე (§1) მუხლით; განიხილა რა მთავრობის მიერ წარდგენილი ინფორმაცია, კონვენციის 46-ე (§2) მუხლის გამოყენების შესახებ კომიტეტის წესების თანახმად, დარწმუნდა რა, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ მომჩივნებს გადაურიცხა განჩინებებით გათვალისწინებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხები, შეახსენებს რა, რომ სასამართლოს მიერ დარღვევების დადგენა, განჩინებებით მიკუთვნებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხის გადახდის გარდა, აუცილებლობის შემთხვევაში მოითხოვს, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ გაატაროს ინდივიდუალური ხასიათის ღონისძიებები დარღვევის გამოსწორებისა და მისი შედეგების აღმოფხვრის მიზნით, თუ შესაძლებელია *restitutio in integrum*



გზით და ზოგადი ხასიათის ღონისძიებები, მსგავსი სახის დარღვევათა პრევენციის მიზნით, კომიტეტი აცხადებს, მოპასუხე სახელმწიფოს მიერ გატარებული ღონისძიებების განხილვის შემდეგ (იხ. დანართი), რომ წინამდებარე საქმეებში მან შეასრულა კონვენციის 46-ე (§2) მუხლიდან გამომდინარე მისი ვალდებულებები და იღებს გადაწყვეტილებას საქმეთა დახურვის შესახებ.

რეზოლუციის დანართში აღნიშნულია, რომ შპს „...“ და მ-იძისა და შპს „ა...ი“ და მე-ის საქმეებში მიკუთვნებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხა მოიცავს აღუსრულებელი შიდა სასამართლო გადაწყვეტილებებით მიკუთვნებულ თანხებსაც. გარდა ამისა, ევროპულმა სასამართლომ სამართლიანი დაკმაყოფილება მიაკუთვნა მორალური ზიანის ანაზღაურების სახით იმ მომჩივნებს, რომლებმაც შესაბამისი მოთხოვნა წამოაყენეს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მინისტრთა კომიტეტმა არავითარი სხვა ინდივიდუალური ღონისძიების გატარება არ მიიჩნია საჭიროდ.

რეზოლუციის დანართში, ასევე, მითითებულია მოპასუხე სახელმწიფოს დასკვნა, რომლის მიხედვითაც, მთავრობა მიიჩნევს, რომ გატარებულმა ღონისძიებებმა სრულად აღმოფხვრა მომჩივნებთან მიმართებაში ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს მიერ დადგენილი კონვენციის დარღვევები, აღნიშნული ღონისძიებები მოახდენს მსგავსი სახის დარღვევების პრევენციას და შედეგად, საქართველომ შეასრულა კონვენციის 46-ე (§1) მუხლიდან გამომდინარე მისი ვალდებულებები.

2015 წლის 6 მაისს შპს „...მ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც ახლად აღმოჩენილ გარემოებათა გამო დავის განახლება მოითხოვა. გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებებს წარმოადგენდა: გორის რეგიონული ცენტრის 2007 წლის 7 მაისის №... და 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნები და შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6313 ბრძანება.

საჩივრის ავტორმა მიუთითა ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის განჩინებაზე, აღნიშნა, რომ დავის საგანი ეხებოდა აღნიშნული გადაწყვეტილების მიღებამდე საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნას, რომელიც პირდაპირ უკავშირდებოდა თანხებს, რომლებზეც იმსჯელა ევროსასამართლომ. სანარმოს წარმომადგენელმა განმარტა, რომ ევროსასამართლომ დაადგინა საგადასახადო ორგანოების მიერ მოთხოვნილი თანხის შპს „...ს“ მიერ გადაუხდელობაში სანარმოს პასუხისმგებლობის არარსებობა. კომპანიამ ასევე მიუთითა ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტის მიერ 2011 წლის 14 სექტემბრის რეზოლუციაზე და განმარტა, რომ ევროსა-

სამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება სათანადოდ არ იყო აღსრულებული და გასაჩივრებული აქტები უნდა გაუქმებულიყო.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილებით საჩივარი №10176/2/15 არ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილებაში აღნიშნულია, რომ მომჩივანს არ წარუდგენია ისეთი გარემოებანი და მტკიცებულებები, რომელთა დროულად წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისთვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას. ამასთან, მიეთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილზე, საბჭომ განმარტა, რომ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის ინფორმაციით, 2015 წლის 28 მაისის მდგომარეობით, შპს „...ს“ ერთხეობდა დავალიანება 15 158 ლარის ოდენობით. პირადი აღრიცხვის ბარათის შესწავლის შედეგიდან გამომდინარე, მომსახურების დეპარტამენტმა მიიჩნია, რომ საგადასახადო დავალიანება, მისი წარმოშობისა და დეკლარაციების წარდგენის დროის მიხედვით, აკმაყოფილებდა საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, თუ მომჩივნის მიერ გადახდილი იქნებოდა ქონების გადასახადში ძირითადი დავალიანების თანხა – 868 ლარი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საბჭომ მიიჩნია, რომ მომსახურების დეპარტამენტს, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის შესაბამისად, დარიცხული თანხების ჩამონერა უნდა დავალებოდა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 27 აგვისტოს გამოცემული იყო №32542 ბრძანება შპს „...ს“ მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის თანახმად დავალიანების ჩამონერის თაობაზე, რომლითაც შპს „...ს“ პირადი აღრიცხვის ბარათებზე 2014 წლის 24 დეკემბრის სავადოთი შეუმცირდა დღგ-ში ძირითადი 4 346,97 ლარი, საურავი 6 699,56 ლარი, მოგების გადასახადში საურავი 0,01 ლარი, ქონების გადასახადში ძირითადი 194,41 ლარი, საურავი 1 102,16 ლარი, გაუქმებულ გადასახადებში საურავი 0,01 ლარი.

ბრძანების მიხედვით, შპს „...ს“ პირადი აღრიცხვის ბარათების შესწავლის შემდეგ გამოვლინდა შემდეგი: შპს „...ს“, 01.01.2005 წლის მდგომარეობით, ბიუჯეტის მიმართ ერთცხებოდა დავალიანება 54 282,34 ლარი. პირს 2005 წლის შემდეგ, დასკვნის შედგენის თარიღისთვის, საგადასახადო ორგანოში დეკლარაციები არ წარუდგენია, გარდა ქონების გადასახადის დეკლარაციებისა. 01.01.2005 წლიდან 25.12.2014 წლამდე გადასახადის გადახდა არ ფიქსირდება. დავალიანების ნაწილი შემცირებული იყო 2007-2008 წლებში

დღგ-ში, სხვა ჯარიმებსა და სოციალურ გადასახადში. ამდენად, შპს „...“ აკმაყოფილებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მოთხოვნებს და 2005 წლის 1 იანვრამდე არსებული საგადასახადო დავალიანება და მასზე დარიცხული საურავი ექვემდებარებოდა ჩამოწერას. 2005 წლის 1 იანვრის შემდგომ პერიოდში ქონების გადასახადში დარიცხული იყო 2004-2006 წლების გადასახადი, 2007 წელს დარიცხული იყო ჯარიმები 2004-2006 წლების დეკლარაციების დაგვიანებით წარდგენისათვის და საურავი. ამდენად, დავალიანების ჩამოწერა საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად ვერ განხორციელდებოდა, ვინაიდან არ იყო გადახდილი ქონების გადასახადში 2005-2009 წლებში წარმოშობილი ძირითადი დავალიანება – 673,46 ლარი. აღნიშნული დავალიანების დაფარვის შემთხვევაში, ჩამოიწერებოდა სხვა ჯარიმებში რიცხული ჯარიმა 200 ლარი და ქონების გადასახადში რიცხული საურავი სრულად.

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს 2017 წლის 25 მაისის №3107 მიმართული შპს „...ს“ ეცნობა, რომ ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილების „შპს „...“ და მ-იძე საქართველოს წინააღმდეგ“ აღსრულების პროცესი დასრულდა ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტის მიერ 2011 წლის 14 სექტემბრის საბოლოო რეზოლუციის მიღებით. აღნიშნული რეზოლუციით დადასტურდა, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ გაატარა ეფექტური ინდივიდუალური და ზოგადი ღონისძიებები, რის შედეგადაც ხსენებული გადაწყვეტილება აღსრულებულად გამოცხადდა. რაც შეეხება კითხვას, ინფორმირებული იქნა თუ არა ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტი საქართველოს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ მიღებული 2007 წლის გადაწყვეტილების თაობაზე, მითითებული ინფორმაცია მინისტრთა კომიტეტში წარდგენილი არ ყოფილა, რადგან აღნიშნული სცილდებოდა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის გადაწყვეტილების აღსრულების ფარგლებს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტზე, რომლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება. ამავე კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დადგენილი წესით განიხილონ გადასახადის გადამხდელის წერილები,

საჩივრები და შეკითხვები, საჭიროების შემთხვევაში უსასყიდლოდ მიაწოდონ მას ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე.

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

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო შემოსემების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

ამავე კოდექსის 305-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში ამ მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში. მომჩივანს უფლება აქვს, დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს სასამართლოში.

საკაცაციო სასამართლო სააპელაციო სასამართლოს მსგავსად, მიუთითებს, რომ კანონმდებლობა უშვებს გამონაკლისს საერთო წესიდან და ადგენს ახლად გამოვლენილ/ახლად აღმოჩენილ გარემოებათა გამო დავის განახლების შესაძლებლობას. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 308-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განახლება დასაშვებია მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების შემთხვევაში, გადაწყვეტილების მიღებიდან 6 წლის ვადაში. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, მომჩივანი ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებით მიმართავს დავის განმხილველ ბოლო ორგანოს, რომელმაც არსებითად იმსჯელა მომჩივნის მიერ მითითებულ დავის საგანზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის

მე-7 ნაწილით კი განმარტებულია, რომ ახლად აღმოჩენილად ან ახლად გამოვლენილად ჩაითვლება ისეთი გარემოებები ან მტკიცებულებები, რომლებიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა დროულად წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას, რომ კანონმდებლობით დასაშვებია დავის განხილვის განახლება ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების არსებობისას. იმისათვის, რომ გარემოება თუ მტკიცებულება ახლად აღმოჩენილად/გამოვლენილად ჩაითვალოს, იგი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს: 1. მის შესახებ მომჩივანისათვის ცნობილი არ უნდა ყოფილიყო დავის განხილვისას; 2. მისი დავის განხილვის დროს წარდგენა მომჩივანისთვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი უნდა გამხდარიყო. ამრიგად, კანონიერ ძალაში შესული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით მოწესრიგებული საკითხის დამატებითი კვლევა, შესწავლა და დავის ხელახალი განხილვა მხოლოდ იმ შემთხვევაშია დასაშვები, თუკი განმცხადებელი მიუთითებს ადმინისტრაციულ ორგანოს იმ გარემოებებზე და წარუდგენს იმ ფაქტების დამადასტურებელ მტკიცებულებებს, რომლებიც დადასტურებს ახლად აღმოჩენილი თუ ახლად გამოვლენილი გარემოებების გამო დავის განახლების საფუძველების არსებობას.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ 2015 წლის 6 მაისს შპს „...მ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც ახლად აღმოჩენილ გარემოებათა გამო დავის განახლება მოითხოვა. გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებებს წარმოადგენდა: გორის რეგიონული ცენტრის 2007 წლის 7 მაისის №... და 31 მაისის №... საგადასახადო მოთხოვნები და შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 6 აგვისტოს №6313 ბრძანება. ვინაიდან აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები შესული იყო კანონიერ ძალაში, სასამართლო დავის განხილვის საგანს წარმოადგენს არა მითითებული აქტებით გათვალისწინებული მოწესრიგების კანონიერების არსებითი შესწავლა, არამედ უნდა განისაზღვროს, რამდენად არსებობდა დავის განახლების კანონით გათვალისწინებული საფუძველი, რომელიც, თავის მხრივ, აქტის კანონიერების შემდგომ შესწავლასა და შეფასებას მოითხოვს. მოსარჩელე ახლად გამოვლენილ გარემოებად მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის განჩინებასა და ევროპის საბჭოს მინისტრთა კომიტეტის მიერ 2011 წლის

14 სექტემბრის რეზოლუციაზე, კერძოდ, განმარტავს, რომ ევრო-სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება სათანადოდ არ არის აღსრულებული და უნდა მოხდეს დარიცხვის გაუქმება.

საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მითითებას ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს განჩინების სამოტივაციო და სარეზოლუციო ნაწილებზე, რომლებითაც განხილვის საგანი გახდა სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულებლობა. სწორედ აღნიშნულიდან გამომდინარე, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის განჩინებით ევროპულმა სასამართლომ დაადგინა, რომ ადგილი ჰქონდა კონვენციის მე-6 მუხლის (§1), მე-13 მუხლის, №1 დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის დარღვევას და მიაკუთვნა განმცხადებელ კომპანიას მატერიალური და მორალური ზიანის ანაზღაურება. ამასთან, საქმეში წარმოდგენილია თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 25 ნოემბრის კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილება (საქმე №3/ 859-14), სადაც სასამართლომ განმარტა, რომ ვერ გაიზიარებს შპს „...ს“ მოსაზრებას, რომ სადავო – სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 17 ოქტომბრის №51379 ბრძანების მიღებისას, მოპასუხე მხარემ არ გაითვალისწინა სტრასბურგის ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს 2005 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილება და ამდენად, შპს „...ს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სრულიად უსაფუძვლოდ ერიცხება დავალიანება. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპის სასამართლოს ზემოაღნიშნულ გადაწყვეტილებაში განსაზღვრულია მოპასუხე სახელმწიფოსათვის არა შპს „...ს“ სახელზე დარიცხული საგადასახადო ვალდებულებების გადახდის დაკისრების შესახებ, არამედ მოცემული გადაწყვეტილებით დაკისრებული თანხების გადახდის შედეგად წარმოშობილი (შესაძლო) სამომავლო გადასახადების დაფარვის საკითხზე.

საკასაციო სასამართლო ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს განჩინებისა და თბილისის სააპელაციო სასამართლოს განჩინების ანალიზის საფუძველზე, მიიჩნევს, რომ ევროპული სასამართლოს განჩინება არ ადგენდა იმ ფაქტს, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა იყო უკანონო და უნდა გაბათილებულიყო, მით უფრო, რომ ევროსასამართლო არ წარმოადგენს მეოთხე ინსტანციის სასამართლოს და მსჯელობს კონკრეტული უფლების დარღვევასა და მხარის მოთხოვნისას სასამართლიანი დაკმაყოფილების მიკუთვნებაზე, ხოლო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობას იგი ვერ მოახ-



დენს. გარდა აღნიშნულისა, საგულისხმოა, რომ მოსარჩელისათვის დაკისრებული თანხები ადმინისტრაციული წარმოებისას დაექვემდებარა კორექტირებას.

ამასთან, საქმეში წარმოდგენილია ევროსასამართლოს გადანყვეტილების აღსრულებაზე ზედამხედველობის განმახორციელებელი ორგანოს – მინისტრთა კომიტეტის მიერ 2011 წლის 14 სექტემბერს მინისტრთა მოადგილეების 1120-ე შეხვედრაზე მიღებული რეზოლუცია CM/ResDH(2011)108, რომელშიც მითითებულია, რომ მოსთხოვა რა მოპასუხე სახელმწიფოს ინფორმაციის მიწოდება იმ ღონისძიებათა შესახებ, რომლებიც ამ უკანასკნელმა გაატარა სასამართლოს განჩინებათა აღსასრულებლად, იმ ვალდებულებიდან გამომდინარე, რომელიც სახელმწიფოს ეკისრება კონვენციის 46-ე (§1) მუხლით; განიხილა რა მთავრობის მიერ წარდგენილი ინფორმაცია, კონვენციის 46-ე (§2) მუხლის გამოყენების შესახებ კომიტეტის წესების თანახმად, დარწმუნდა რა, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ მომჩივნებს გადაურიცხა განჩინებებით გათვალისწინებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხები, შეახსენებს რა, რომ სასამართლოს მიერ დარღვევების დადგენა, განჩინებებით მიკუთვნებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხის გადახდის გარდა, აუცილებლობის შემთხვევაში მოითხოვს, რომ მოპასუხე სახელმწიფომ გაატაროს ინდივიდუალური ხასიათის ღონისძიებები დარღვევის გამოსწორებისა და მისი შედეგების აღმოფხვრის მიზნით, თუ შესაძლებელია *restitutio in integrum* გზით და ზოგადი ხასიათის ღონისძიებები, მსგავსი სახის დარღვევათა პრევენციის მიზნით, კომიტეტი აცხადებს, მოპასუხე სახელმწიფოს მიერ გატარებული ღონისძიებების განხილვის შემდეგ, რომ წინამდებარე საქმეებში მან შეასრულა კონვენციის 46-ე (§2) მუხლიდან გამომდინარე მისი ვალდებულებები და იღებს გადანყვეტილებას საქმეთა დახურვის შესახებ. რეზოლუციის დანართში კი ინდივიდუალური ღონისძიებების სახით მითითებულია, რომ შპს „...“ და მძისა და შპს „ა...“ და მე-ის საქმეებში მიკუთვნებული სამართლიანი დაკმაყოფილების თანხა მოიცავს აღუსრულებელი შიდა სასამართლო გადანყვეტილებებით მიკუთვნებულ თანხებსაც. გარდა ამისა, ევროპულმა სასამართლომ სამართლიანი დაკმაყოფილება მიაკუთვნა მორალური ზიანის ანაზღაურების სახით იმ მომჩივნებს, რომლებმაც შესაბამისი მოთხოვნა წამოაყენეს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მინისტრთა კომიტეტმა არავითარი სხვა ინდივიდუალური ღონისძიების გატარება არ მიიჩნია საჭიროდ. ამდენად, საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას, რომ მოსარჩელის მიერ მითითებული დოკუმენტი არ წარმოადგენს იმგვარ გარემოებას, რომელმაც მის სასარგებლოდ საკითხის გა-



დანყვეტის უფლება შეიძლება წარმოშვას.

საკასაციო სასამართლო განსახილველ შემთხვევაში, იზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა პოზიციას, რომ სახეზე არ გვაქვს ახლად გამოვლენილი/აღმოჩენილი გარემოებები, შესაბამისად, არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 მაისის განჩინება.

ამასთან, საკასაციო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 39-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სახელმწიფო ბაჟის ოდენობა საკასაციო საჩივრისათვის შეადგენს დავის საგნის ღირებულების 5 პროცენტს, მაგრამ არანაკლებ 300 ლარისა. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 22 ოქტომბრის განჩინებით კასატორს – შპს „...ს“ სახელმწიფო ბაჟის გადახდა მოცემულ საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე გადაუვადდა. ამდენად, საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის გამო, შპს „...ს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ უნდა დაეკისროს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 22 ოქტომბრის განჩინებით გადავადებული სახელმწიფო ბაჟის – 300 ლარის ანაზღაურება.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლით და

### **და ა დ ბ ი ნ ა :**

1. შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 მაისის განჩინება;
3. შპს „...ს“ დაეკისროს გადავადებული სახელმწიფო ბაჟის – 300 (სამასი) ლარის ანაზღაურება;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლო  
თბილისი 0110, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №6  
ტელ.: (995 32) 299 72 23  
[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)