

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ მნიშვნელოვანი განმარტება გააკეთა საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით მისი კვალიფიკაციის შეცვლასთან დაკავშირებით(საქმე №Nზს-854-846(კ-16)).

ხაზგასასმელი საკასაციო პალატის განმარტება საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის გამოყენებასთან დაკავშირებით, რომელსაც სსიპ შემოსავლების სამსახური ხშირად უთითებს განხორციელებული დარიცხვის საფუძველად. 18.07.2018წ. Nზს-854-846(კ-16) გადაწყვეტილებაში საკასაციო პალატამ განსაზღვრა საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის გამოყენების ფაქტობრივი და სამართლებრივი წინაპირობები. დავა ეხებოდა სახელმწიფოს შეთავაზების საფუძველზე შპს-ს მიერ ქონების სახელმწიფოსათვის უსასყიდლოდ გადაცემისა და სახელმწიფო ორგანოების მიერ პირობადადებული ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე შპს-თვის უძრავი ნივთის საკუთრებაში გადაცემის ოპერაციების გაცვლის ოპერაციად მიჩნევას და აქედან გამომდინარე შპს-ს დაბეგრას. გადაწყვეტილებაში პალატამ აღნიშნა, რომ 73.9 მუხლით („ბ“ ქვ.პ.) საგადასახადო ორგანოს მინიჭებული აქვს ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის უფლებამოსილება სათანადო პირობების არსებობისას, თუმცა მის მიერ განსაზღვრული კვალიფიკაცია შესაბამისობაში უნდა იყოს ურთიერთობის წარმოშობის პერიოდში მოქმედ კანონმდებლობასთან, არ დაიშვება კვალიფიკაციის შეცვლა კანონმდებლობით გაუთვალისწინებელ ოპერაციაზე. განსახილველ შემთხვევაში ოპერაციების განხორციელების დროს მოქმედი სახელმწიფო ქონების განკარგვასთან დაკავშირებული მოწესრიგება არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლის შესაძლებლობას, მხოლოდ შემდგომში ამოქმედებული ნორმატიული აქტების საფუძველზე გახდა შესაძლებელი სახელმწიფო ქონების გაცვლა, გადასახადებით დაბეგრისათვის კი გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი კანონმდებლობა. პალატამ ასევე აღნიშნა, რომ ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა შესაძლებელია იმ შემთხვევაში უკეთეს ოპერაცია თავისი არსით ეწინააღმდეგება კანონმდებლობას, 73.9 მუხლი ეხება ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს და არა მართლზომიერ გარიგებებს, რომელთა შინაარსიც შეესაბამება მათივე ფორმას. ნაკლები გადასახადის გადახდის მიზანი ყოველთვის არ იწვევს გარიგების მოჩვენებითად მიჩნევას. გადაწყვეტილებაში განიმარტა ბარტერული ოპერაციის მახასიათებლები და აღინიშნა, რომ დაუშვებელია პასუხისმგებლობის დაწესება გადამხდელის ისეთი მოქმედებისათვის, რომლებიც იდება კანონით გათვალისწინებული შეღავათების ფარგლებში, გადასახადისაგან გათავისუფლების კანონიერი შესაძლებლობის რეალიზაციის მიზნით. ამდენად, საკასაციო პალატამ დარიცხვა მიიჩნია არამართლზომიერად.

ბს-854-846(კ-16)

18 ივლისი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ

შემდეგი შემადგენლობით:

ნუგზარ სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მოსამართლეები: **მაია ვაჩაძე**, **ვასილ როინიშვილი**

სხდომის მდივანი - ნ. გ-ი

კასატორი – შპს „...“, წარმომადგენელი თ. მ-ე (რწმუნებულება 19.02.2018წ. N---; 25.06.2018წ. N--- რწმუნებულება).

მოწინააღმდეგე მხარე – სსიპ შემოსავლების სამსახური, წარმომადგენელი მ. წ-ე (14.05.2018წ. N11263 ბრძანება); დ. ბ-ი (21.05.2018წ., N21-04/65188 მინდობილობა); საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, წარმომადგენელი დ. მ-ი (21.02.2018წ., N08-01/24173 მინდობილობა), თ. ტ-ე (21.08.2018წ., N08-01/24226)

დავის საგანი – ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა საგადასახადო ორგანოს მიერ.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.03.2016წ.გადაწყვეტილება

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „...-მა“ სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ, მოსარჩელემ მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 24.12.2013წ. №67953 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.12.2013წ. №7-1089 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.02.2014წ. №10256 ბრძანების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 23.05.2014წ. №7575/2/14 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...-ის“ საჩივრი, კერძოდ, 63369 ლარის დარიცხვის ნაწილში.

მოსარჩელე მხარემ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 14.06.2013წ. №26873 ბრძანების საფუძველზე განხორციელდა შპს „...“ გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. 20.12.2013წ. გამოიცა საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, ხოლო 24.12.2013წ. გამოიცა №7- 1089 საგადასახადო მოთხოვნა, რის საფუძველზეც შპს „...-ს“ დაეკისრა 180972,37 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 63 725 ლარი, ჯარიმა 31 423 ლარი, საურავი 85 824, 37 ლარი. 09.01.2014წ. მოსარჩელემ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლის 24.02.2014წ. N10256 ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, მოსარჩელეს მიეცა საშუალება ჩაეტარებინა შეფასებითი აუდიტი ქ. თბილისში, ... მდებარე 359,45კვ.მ. ფართის უძრავ ქონებაზე და დასკვნა წარედგინა დარიცხული თანხების კორექტირებისთვის. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 24.12.2013წ. №7-1089 საგადასახადო მოთხოვნა და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 24.02.2014წ. №10256 ბრძანება მოსარჩელის მიერ გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში, რომლის გადაწყვეტილებითაც ნაწილობრივ გაუქმდა 24.02.2014წ. №10256 ბრძანება, 24.12.2013წ. №7-1089 საგადასახადო მოთხოვნა და მოსარჩელე გათავისუფლდა სადავო ნაწილში დარიცხული ჯარიმის - 31 423 ლარისა და საურავის 85 825,37 ლარის გადახდისგან. სადავო დარჩა ძირითადი თანხა- 63 725 ლარი.

16.06.2014წ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ მიღებულ იქნა №30236 ბრძანება, რომელსაც საფუძველად დაედო ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება და აუდიტის დეპარტამენტის აუდიტორების დასკვნა. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გამოიცა №7-295 და №7-2906 საგადასახადო მოთხოვნები, კორექტირების შედეგად დარიცხული დარჩა ძირითადი გადასახდელი თანხა- 63 369 ლარი.

მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოების ძირითად საქმიანობას წარმოადგენდა უძრავი ქონების საიჯარო მომსახურება. 2007 წელს საზოგადოების სახელზე ირიცხებოდა ქ. თბილისში, ... მდებარე 359,4 კვ.მ. უძრავი ქონება

(შენობა-ნაგებობა). საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სამოქალაქო რეესტრის სააგენტომ შპს „...-ს“ მიმართა თხოვნით, რომ ზემოაღნიშნული ფართი დაეთმო ქ. თბილისში, ... №4-ში არსებული ფართის სანაცვლოდ, მაგრამ რამდენადაც საქართველოს კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლას, 05.03.2007წ. შპს „...-სა“ და საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს შორის დაიდო უძრავი ქონების უსასყიდლოდ გადაცემის ხელშეკრულება, რომლის საფუძველზეც საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს საკუთრებაში გადაეცა ქ. თბილისში, ... მდებარე 359.4 კვ.მ ფართი. 23.03.2007წ. საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტრომ შპს „...-თან“ გააფორმა ნასყიდობის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად პრივატიზების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით მოსარჩელემ შეიძინა ქ. თბილისში, ... №4-ში მდებარე სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული არასაცხვორებელი ფართი(456.31) და მასზე წილობრივად დამაგრებული მიწის ნაკვეთი, რომლის საპრივატიზებო ღირებულებამ 10000 აშშ დოლარის ეკვივალენტი ლარი შეადგინა. მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ განხორციელდა ორი ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელი ოპერაცია - უძრავი ქონების პირობადადებული პრივატიზაცია პირდაპირი მიყიდვის წესით და უძრავი ქონების უსასყიდლოდ გადაცემა. 20.12.2013წ. საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტით განხორციელებული ოპერაციები მიჩნეულ იქნა ბარტერული ტიპის გარიგებად და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161.7 მუხლის, მე-18.10 მუხლის საფუძველზე შპს „...“ დაიბეგრა დამატებული ღირებულების გადასახადით. მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ არ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის გამოყენების კანონისმიერი საფუძველი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 13.05.2015წ. გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 24.12.13წ. №67953 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სამსახურის 24.12.13წ. №7-1089 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სამსახურის 24.02.2014წ. №10256 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 23.05.2014წ. გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...“ საჩივარი 63 369 ლარის დარიცხვის ნაწილში.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანო არ იყო უფლებამოსილი გამოეყენებინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის “ბ” ქვეპუნქტი. მართალია მოცემული ნორმით საგადასახადო ორგანო აღჭურავილია სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით მისი კვალიფიკაციის შეცვლის უფლებამოსილებით, რაც იმ შემთხვევაში გამოიყენება როდესაც სამეურნეო ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს, სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების ფორმიდან გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო, არამედ მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა, თუ ოპერაციის საფუძველი კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულებაა, მისი რეგულაცია ხორციელდება სამოქალაქო

კოდექსით და სხვა მსგავსი ნორმატიული აქტებით, სწორედ ეს ნორმატიული აქტები უნდა გამოიყენონ საგადასახადო ორგანოებმა მხარეთა ნებისა და ხელშეკრულების ფორმის შესაბამისობის დასადგენად. სადავო პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლას, როგორც გარიგებას, რაც დასტურდება საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სამოქალაქო რეესტრის სააგენტოს მიერ მოსარჩელის პასუხად 12.12.2016წ. გაცემული წერილით. საგადასახადო ორგანოს მიერ ისე განხორციელდა მხარეთა შორის არსებული ოპერაციებისთვის კვალიფიკაციის შეცვლა, რომ დასაბუთებული არ ყოფილა მხარეების მიერ შერჩეული ოპერაციების მეშვეობით გადასახადისაგან თავის არიდების მიზანი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 13.05.2015წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.03.2016წ. გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 13.05.2015წ. გადაწყვეტილების გაუქმებით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, შპს "...-ს" სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მითითებული განმარტება იმის შესახებ, რომ განსახილველ შემთხვევაში მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანო არ იყო უფლებამოსილი გამოეყენებინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის "ბ" ქვეპუნქტის დებულება. საგადასახადო მიზნებისათვის განხორციელებული ოპერაცია სხვა არაფერია თუ არა სკ-ის 521.1 მუხლისა და საგადასახადო კოდექსის 18.10 მუხლებით გათვალისწინებული გაცვლა (ბარტერული ოპერაცია). სააპელაციო პალატა დაეთანხმა აპელანტების მოსაზრებას, რომ ოპერაცია თავისი შინაარსით წარმოადგენს ბარტერული ტიპის გარიგებას, შესაბამისად იგი შემმოწმებლის მიერ განხილულ იქნა როგორც დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია საგადასახადო კოდექსის 161.7 მუხლისა და 18.10 მუხლის (შესაბამისი ოპერაციის განხორციელების დროს მოქმედი კოდექსის 227.2 მუხლის და 22.9 მუხლის) დებულებების თანახმად. სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ სახეზეა სკ-ის 521-ე მუხლით გათვალისწინებული გაცვლის ხელშეკრულება, რაც გამოიხატება ქ.თბილისში, ... N4-ში მდებარე (456.31 კვ.მ.) ფართისა და ქ. თბილისში ... მდებარე (359,4 კვ.მ.) ფართზე საკუთრების უფლების ურთიერთგადაცემაში.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.05.2016წ. გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...-მა“, რომელმაც მოითხოვა 63369 ლარის გადახდისაგან გათავისუფლება, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღება, სარჩელის განხილვისთვის გადახდილი ბაჟის 1905 ლარის, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დაკისრებული ბაჟის 2530 ლარის,

საკასაციო განხილვისთვის გადახდილი ბაჟის 3390.40 ლარის დაბრუნება. კასატორმა აღნიშნა, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ შეაფასა მოსარჩელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები, გამოიყენა კანონი რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა იგი, არ გაითვალისწინა საქართველოს უზანაესი სასამართლოს პრაქტიკა, რომლის თანახმადაც საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის "ბ" ქვეპუნქტი გამოიყენება არამართლზომიერი გარიგებების შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო ოპერაციის ფორმა და შინაარსი ერთმანეთს არ ემთხვევა. მოცემულ შემთხვევაში განხორციელებული ოპერაციის ფორმა და შინაარსი თანხვედრაში იყო და არ არის დასაბუთებული სამეურნეო ოპერაციის მხარეების მიერ შერჩეული ფორმის გამოყენებით გადასახადისაგან თავის არიდების მიზანი. აღნიშნული ნორმა არ იძლეოდა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, არამედ იგი ეხება ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის, თვალთმაქცურ და მოჩვენებით გარიგებებს, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა და გამოიყენა კანონი ჩატარებულ მართლზომიერ სამეურნეო ოპერაციასთან დაკავშირებით. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სამოქალაქო რეესტრის სააგენტოს საქართველოს ეკონომიკური სამინისტროსთვის 08.12.2006წ. №1/12.09.11051 გაგზავნილი წერილში აღნიშნული იყო, რომ გარიგება უნდა დაიდოს არსებული სამართლებრივი ფორმების მიხედვით, ვინაიდან საქართველოს კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლას, ხოლო ფართების სხვაობის შემთხვევაში სხვაობის შესყიდვა მოხდებოდა საბაზრო ფასად და პირდაპირი მიყიდვის ფორმით. მიღებული გადაწყვეტილებით სააპელაციო პალატამ არ მისცა სამართლებრივი შეფასება საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.2007წ. №55 განკარგულებას, რომლის საფუძველზეც დაიგეგმა და განხორციელდა მთელი სამეურნეო ოპერაცია. სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა ასევე იუსტიციის სამინისტროს სამოქალაქო რეესტრის სააგენტოს 08.12.2006წ. წერილი ეკონომიკური განვითარების სამინისტროსთვის, სადაც აღნიშნული იყო, რომ გარიგება უნდა განხორციელებულიყო არსებული ფორმების მიხედვით, რადგან კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლას. ყურადღების მიღმა დარჩა აგრეთვე საგადასახადო ომბუდსმენის შეფასებითი და განმარტებითი ხასიათის მიმართვა, რომელშიც გაზიარებული იყო კასატორის პოზიცია. შესაბამის პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლის შესაძლებლობას, ასეთი გარიგების დადება შესაძლებელი გახდა მოგვიანებით.

საკასაციო საჩივარზე წარდგენილ საკასაციო შესაგებელში შემოსავლების სამსახურმა აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს მიერ რეალიზებულ იქნა 73-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილება და ოპერაცია დაკვალიფიცირდა ბარტერულ ოპერაციად. იმის გათვალისწინებით, რომ ოპერაცია თავისი შინაარსით წარმოადგენს ბარტერული ტიპის გარიგებას, იგი შემმოწმებლის მიერ განხილულ იქნა დასაბეგრ ოპერაციად. ამასთანავე,

მიწოდებული საქონლის საბაზრო ფასი განისაზღვრა ექსპერტის მიერ დადგენილი ღირებულებით. შესაგებლის ავტორი თვლის, რომ სახეზეა სკ-ის 521-ე მუხლით გათვალისწინებული გაცვლის ხელშეკრულება, რაც გამოიხატება ქ. თბილისში ... N4-ში მდებარე (456.31 კვ.მ.) ფართისა და ... მდებარე (359.4 კვ.მ.) ფართზე საკუთრების უფლების ურთიერთგადაცემაში. მიუხედავად იმისა, რომ სადავო პერიოდისათვის არ არსებობდა კონკრეტული საკანონმდებლო აქტი, რომლითაც გათვალისწინებული იქნებოდა სახელმწიფო ქონების გაცვლის გარიგების დადების შესაძლებლობა, მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს ჰქონდა უფლებამოსილება ოპერაციის შინაარსის გათვალისწინებით შეეცვალა მისი ფორმა, ვინაიდან შესაძლებელი იყო თავად განხორციელებული ოპერაციის შინაარსის იდენტიფიცირება მოქმედი კანონმდებლობის საფუძველზე. შესაგებლის ავტორი თვლის, რომ 73-ე მუხლის გამოყენება შეიძლება შეიზღუდოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსის მსგავს ოპერაციას არ იცნობს თავად ქვეყანაში მოქმედი არცერთი სამართლებრივი აქტი. მოცემულ შემთხვევაში სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით შესაძლებელი იყო გაცვლის ხელშეკრულების დადება და ოპერაციის განხორციელება, შესაბამისად შემმოწმებლების მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვით ოპერაცია დაკვალიფიცირდა გაცვლის ხელშეკრულებად.

საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორის წარმომადგენელმა დააზუსტა მოთხოვნა და აღნიშნა, რომ სადავო აქტებს ასაჩივრებდა მხოლოდ დღგ-ს და მოგების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში, კასატორის წარმომადგენლის მიერ დაზუსტდა ბაჟთან დაკავშირებით მოთხოვნა და აღნიშნა, რომ არ მოითხოვდა 16.06.2014წ. N295 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, რომლითაც მოიხსნა დავალიანებები. საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა მისი დაკმაყოფილება. მოპასუხეების წარმომადგენლებმა საკასაციო საჩივრის საფუძველები არ ცნეს და მოითხოვეს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება საკასაციო საჩივრის უსაფუძვლობის გამო.

ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

საკასაციო პალატა საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის და საკასაციო საჩივრის კონიერების შემოწმების შედეგად თვლის, რომ შპს „...-ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ შპს „...-ის“ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგად 24.12.13წ. №67953 ბრძანების და შემოსავლების სამსახურის 24.12.13წ. №7-1089 „საგადასახადო მოთხოვნის“ საფუძველზე შპს „...-ს“ დაერიცხა თანხა 180972 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 63725 ლარი (დღგ - 31 683 ლარი, მოგების გადასახადი - 30280 ლარი, ქონების გადასახადი - 1628 ლარი.), ჯარიმა- 31423 ლარი, საურავი - 85824,37 ლარი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 23.05.2014წ. გადაწყვეტილებით მომჩივანი შპს „...“ გათავისუფლდა დარიცხული ჯარიმისა და საურავისგან, ძირითადი თანხის ნაწილში გადაწყვეტილება უცვლელი დარჩა.

საკასაციო პალატა ყირადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ოპერაციები ჩატარდა სახელმწიფო ორგანოების ინიციატივით. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სსიპ სამოქალაქო რეესტრის სააგენტომ 12.12.2007წ. წერილით მიმართა შპს „...“ -ის დირექტორს და სააგენტოს სამუშაო, საკომუნიკაციო და მართვის პირობების გაუმჯობესების მიზნით სააგენტომ გამოთქვა ერთ შენობაში სააგენტოს განთავსების სურვილი და შესთავაზა საზოგადოების საკუთრებაში არსებული ფართის გაცვლა ... ქ. N4-ში მდებარე შენობის ფართში. ვინაიდან კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლის შესაძლებლობას სააგენტომ დასვა სახელმწიფო ფართის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების და შემდეგ სახელმწიფოსთვის ჩუქების ხელშეკრულებების დადების წინადადება, რაც შეთანხმდა ეკონომიკური განვითარების სამინისტროსთან (ტ.1, ს.ფ. 80-81). რადგან ფართის ოდენობა და ფასი ზუსტად არ ემთხვეოდა ერთმანეთს, საზოგადოებას მიეცა წინადადება, რომ განსხვავებული ზედმეტი ფართი შეესყიდა საბაზრო ფასად, პირდაპირი მიყიდვის ფორმით. საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.2007წ. N55 განკარგულებით, საპრივატიზაციო კანონმდებლობის საფუძველზე სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული არასაცხოვრებელი ფართობი (456,31 კვ.მ.) და მასზე წილობრივად დამაგრებული მიწის ნაკვეთი პირდაპირი მიყიდვის ფორმით გადაეცა შპს „...“ სიმბოლურ ფასად 10 000 აშშ დოლარის ეკვივალენტ ლარად, ერთ თვეში საპრივატიზაციო თანხის გადახდისა და ხელმოწერიდან ორ კვირაში სახელმწიფოს საკუთრებაში უსასყიდლოდ ქ. თბილისში, ... და მასზე წილობრივად დამაგრებული ნაკვეთის სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის პირობით.

საგადასახადო ორგანომ ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კდექსის 73-ე მუხლზე მითითებით მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა არა უსასყიდლოდ გადაცემა არამედ ქონების გაცვლა, ბარტერი, რაც საგადასახადო კანონმდებლობით დასაბეგრ ოპერაციას წარმოადგენს. 17.09.2010წ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2.2 მუხლის, აგრეთვე მე-5 მუხლის თანახმად, გადასახადებით დაბეგრისათვის გამოიყენება

საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს კანონმდებლობა. რაც შეეხება პროცედურულ ნორმებს, მათი გამოყენება ხდება საკითხის განხილვისა და აქტის გამოცემის დროისათვის მოქმედი კანონმდებლობით. სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების დროს მოქმედი 22.12.2004წ. საგადასახადო კოდექსის 20.4 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტი ადგენდა, რომ საქონლის მიწოდებად/მომსახურების გაწევად არ ითვლებოდა სახელმწიფოსათვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისთვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა. 22.12.2004წ. საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სახელმწიფო ქონების პრივატიზაციის პროგრამის მიხედვით მიწოდება თავისუფლდებოდა დღგ-საგან, ამავე კოდექსის 168-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტი ითვალისწინებდა პრივატიზების წესით (უსასყიდლოდ) მოპოვებული უძრავი ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებას საშემოსავლო გადასახადისაგან (პრივატიზაციის შედეგად საქონლის მიწოდება თავისუფლდება დღგ და საშემოსავლო გადასახადისაგან აგრეთვე ამჟამად მოქმედი 17.09.2010წ. საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით და 82-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტით).

რაც შეეხება მოგების გადასახადს საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ განსხვავებული ზედმეტი ფართი (96,91 კვ.მ.) შპს „...“ მიერ შესყიდულია საბაზრო ფასად 1კვ.მ. – 100 აშშ დოლარად, ხოლო დანარჩენი ფართი მის მიერ შეძენილ იქნა შპს „...“ კუთვნილი ფართის გადაცემის სანაცვლოდ. ამდენად, არ დასტურდება შპს „...“ მიერ მოგების მიღება, შესაბამისად არ იკვეთება შპს-ს მოგების გადასახადით დაბეგვრის საფუძველი. სადავო სამართალურთიერთობის წარმოშობის პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 169.1 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტი ადგენდა, რომ მოგების გადასახადის გადამხდელია საქართველოს საწარმო, 170.1 მუხლი ადგენდა, რომ საქართველოს საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება, ანუ სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის. მოცემულ შემთხვევაში, ქონების (ძირითადი საშუალების) რეალიზაციით მიღებული შემოსავლით განხორციელდა ისევე უძრავი ქონების (ძირითადი საშუალების) შეძენა - საწარმოს მიერ გაწეულ იქნა გამოსაქვითი ხარჯი ზუსტად იმ ოდენობით, რა ოდენობის თანხაც მიღებული იქნა ქონების რეალიზაციიდან. შესაბამისად, დაუსაბუთებელია გადასახადის გადამხდელისათვის მოგების გადასახადის დაკისრება მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის არარსებობის გამო.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებას არ ადასტურებს სააპელაციო პალატის მითითება სკ-ის 521-ე მუხლზე. გაცვლის ხელშეკრულების ყოველი მხარე ითვლება იმ ქონების გამყიდველად, რასაც ცვლის და იმის მყიდველად, რასაც სანაცვლოდ იღებს (სკ-ის 521.2 მუხ.). საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა სახელმწიფო საკუთრებაში მყოფი ქონების განკარგვას, კანონმდებლობა ადგენს სახელმწიფო ქონების განკარგვის განსაზღვრულ სახეებს. საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის „ბ“

ქვეპუნტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მინიჭებული აქვს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის უფლებამოსილება შესაბამისი პირობების არსებობისას, თუმცა მის მიერ განსაზღვრული კვალიფიკაცია შესაბამისობაში უნდა იყოს სამართალურთიერთობის წარმოშობის პერიოდში მოქმედ კანონმდებლობასთან, არ დაიშვება კვალიფიკაციის შეცვლა კანონმდებლობით გაუთვალისწინებელ ოპერაციაზე. ოპერაციის განხორციელების დროს მოქმედი კანონმდებლობა, კერძოდ „სახელმწიფო ქონების პრივატიზების შესახებ“ კანონის მე-6 მუხლი პრივატიზების ფორმებს შორის ითვალისწინებდა: კონკურსს, აუქციონს, იჯარა-გამოსყიდვას და პირდაპირ მიყიდვას. ხსენებული ჩამონათვალი იყო ამომწურავი, სადავო პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლის შესაძლებლობას. ამდენად, მოპასუხის მითითება სკ-ის 521-ე მუხლით გათვალისწინებულ გაცვლის ხელშეკრულებაზე, ოპერაციის შინაარსის გათვალისწინებით ფაორმის შეცვლაზე მოკლებულია საკანონმდებლო საფუძველს, ვინაიდან ოპერაციის განხორციელების დროს კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლის შესაძლებლობას.

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროსა და შპს „...“ შორის ჩუქებისა და ნასყიდობის ხელშეკრულებები დადებულია საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.2007წ. N55 განკარგულების და საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის 19.02.2007წ. N1-1/319 ბრძანების საფუძველზე და მათ შესასრულებლად. ხსენებული განკარგულების თანახმად, სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული არასაცხოვრებელი ფართი და მასზე წილობრივად დამაგრებული მიწის ნაკვეთი პირდაპირი მიყიდვის ფორმით გადაეცა შპს „...“-ს“ სიმბოლურ ფასად 10 000 აშშ დოლარის ექვივალენტ ლარად, იმ პირობით თუ სახელმწიფოს საკუთრებაში უსასყიდლოდ იქნებოდა გადაცემული საზოგადოების კუთვნილი უძრავი ქონება და მასზე წილობრივად დამაგრებული მიწის ნაკვეთი. საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.2007წ. N58 განკარგულების გამოცემის დროს მოქმედი „სახელმწიფო ქონების პრივატიზების შესახებ“ კანონის 6.5 მუხლი ადგენდა, რომ პირდაპირი მიყიდვის მიზანს შეადგენს საკუთრების უფლების იმ მიყიდველისათვის გადაცემა, რომელიც სრულად და კეთილსინდისიერად შეასრულებს სახელმწიფო ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზაციისას დადგენილ პირობებს. პირდაპირი მიყიდვის ფორმით სახელმწიფო ქონების გადაცემის პირობებს საქართველოს პრეზიდენტი განსაზღვრავდა (ობიექტის პრივატიზების დროს მოქმედი საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის 20.09.2004წ. N1-1/102 ბრძანებით დამტკიცებული „სახელმწიფო ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების შესახებ“ დებულების 1.2 მუხ.), რომელიც გამოსცემდა აქტს სახელმწიფო ქონების პირდაპირი მიყიდვის შესახებ. „სახელმწიფო ქონების პრივატიზების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლის მე-6 პუნქტის საფუძველზე გამოცემული საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.2007წ. განკარგულებით მოხდა ქ. თბილისში, ... N4-ში მდებარე ქონების და მასზე წილობრივად დამაგრებული მიწის ნაკვეთის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზება. ამდენად, გარიგების ფორმასთან გათანაბრებული ნებართვა, როგორც გარიგების ნამდვილობის პირობა, მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა (საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.2007წ. N55

განკარგულება), სახელმწიფო ქონების პრივატიზება არ გაუქმებულა და ძალაშია, პრივატიზებული სახელმწიფო ქონების დოკუმენტაციის კანონიერების შემოწმების უფლება, სასამართლოს გარდა, „სახელმწიფო ქონების პრივატიზების შესახებ“ 30.05.1997წ. კანონის 11-ე მუხლის თანახმად კოორდინირებული წესით მხოლოდ საქართველოს კონტროლის პალატას გააჩნდა. პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების წესის თანახმად, სახელმწიფო ქონების პრივატიზებისას მყიდველზე საკუთრების უფლება გადადიოდა თანხის მთლიანად გადახდის, საკუთრების დამადასტურებელი მოწმობის გაცემის და საჯარო რეესტრში ან შესაბამის მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის შემდეგ, ხოლო იმ შემთხვევაში თუ მყიდველს უნდა შეესრულებინა გარკვეული ვალდებულებები, მყიდველს საკუთრების უფლება ეძლეოდა ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების პირობით. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა პირობადადებული ნასყიდობის ხელშეკრულება, რადგან გარიგებით გათვალისწინებული შედეგის დადგომა დამოკიდებულია სამომავლო პირობაზე. უკვე აღინიშნა, რომ საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.2007წ. განკარგულებით შპს „...“ სახელმწიფოს საკუთრებაში რიცხული ქონების გადაცემის პირობად განისაზღვრა შპს-ს მიერ ნასყიდობის ფასის - 10000 აშშ დოლარის გადახდა და მის საკუთრებაში რიცხული უძრავი ქონების სახელმწიფოსათვის უსასყიდლო გადაცემა. აღნიშნული დათქმა წარმოადგენდა შპს „...“-ის“ სახელზე საკუთრების გადასვლის პირობას. პირობადადებული ნასყიდობის ხელშეკრულების დადების მომენტისათვის მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფოსა და პირს შორის ქონების გაცვლის შესაძლებლობას, სახელმწიფოსა და შპს „...“-ს შორის ხელშეკრულებები დაიდო 2007 წელს, ხოლო „სახელმწიფო ქონების ტოლფასი ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში გადმოცემის სანაცვლოდ, ფიზიკური ან/და კერძო სამართლის იურიდიული პირებისათვის სახელმწიფო ქონების საკუთრებაში გადაცემის წესისა და პირობების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების მინისტრის ბრძანება, რომელიც ითვალისწინებს სახელმწიფო ქონების გაცვლის შესაძლებლობას, მხოლოდ 07.09.2010წ. გამოიცა („სახელმწიფო ქონების შესახებ“ 21.07.2010წ. კანონის მე-3 მუხლის მე-5 პუნქტის, აგრეთვე 46-ე მუხლის 1-ლი პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სახელმწიფო ქონების გაცემის წესი მისი ტოლფასი ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში გადმოცემის სანაცვლოდ განისაზღვრება საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების მინისტრის ბრძანებით). საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადგილი აქვს არა თუ კვალიფიკაციის შეცვლას, არამედ უმაღლესი სახელმწიფო ორგანოს სამართლებრივი აქტით დადგენილი სამართლებრივი ურთიერთობის გადახედვას, რაც სცილდება საგადასახადო ორგანოსათვის საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტით (ანალოგიური შინაარსის მქონე 22.12.2004წ. საგადასახადო კოდექსის 104.6 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტით) გათვალისწინებული უფლებამოსილების ფარგლებს. აღნიშნულის თაობაზე საქართველოს საგადასახადო ომბუდსმენის 19.05.2014წ. N 02-138/05 მიმართვის მიუხედავად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ არ იქნა მხედველობაში მიღებული 17.09.2010წ. საგადასახადო კოდექსის იმჟამად მოქმედი 42-ე მუხლის მე-5 ნაწილის და საქართველოს მთავრობის 23.02.2011წ. N92 დადგენილების 7.10

მუხლის საფუძველზე საგადასახადო ომბუდსმენის რეკომენდაცია გადამხდელის უფლების აღდგენის შესახებ.

„სახელმწიფო ქონების პრივატიზების შესახებ“ კანონის, საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის 20.09.2004წ. N1-1/102 ბრძანებით დამტკიცებული „სახელმწიფო ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების შესახებ“ დებულების, საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.07წ. №55 განკარგულების, საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის 19.02.07წ. ბრძანების და ნოტარიულად დამოწმებული პირობადადებული ნასყიდობის ხელშეკრულების (23.03.07წ.) საფუძველზე, შპს „...-მა“ მიიღო საკუთრებაში ქ. თბილისში, ... ქ. №4-ში მდებარე შენობა (456,31კვ.მ.), საპრივატიზაციო თანხად 10000 აშშ დოლარი განისაზღვრა. შპს „...-მა“ ნოტარიალურად დამოწმებული 05.03.2007წ. ხელშეკრულებით უსასყიდლოდ გადასცა საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს ქ. თბილისში, ... მდებარე ქონება. 17.09.2010წ. საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტზე მითითებით, რომელიც ითვალისწინებს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ოპერაცია დაკვალიფიცირდა ბარტერულ ოპერაციად, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161.7 მუხლის და 18.10 მუხლის საფუძველზე გადასახადით დაიბეგრა. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა შესაძლებელია იმ შემთხვევაში თუ სამეურნეო ოპერაცია თავისი არსით ეწინააღმდეგება კანონმდებლობის მოთხოვნებს. 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი არ იძლევა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, ის ეხება ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის თვალთმაქცურ და მოჩვენებით გარიგებებს (სუს 14.03.2017წ. Nბს-702-695(2კ-16) განჩინება) და არა მართლზომიერ გარიგებებს, რომელთა შინაარსიც შეესაბამება მისივე ფორმას. ოპერაციის შინაარსის და ფორმის შესაბამისობა ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობით დგინდება. მხარეთა რეალური ნების შესწავლის გარეშე არ დაიშვება გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლა. დაუშვებელია მხარის რეალური ნების იგნორირება, თუ არ არის საკმარისად დიდი ალბათობა იმისა, რომ მხარე თვალთმაქცობს ან ცდება თავისი ნების გამოხატვაში.

ხელშეკრულების ფორმისა და მხარეთა ნებას შორის შესაბამისობის გარკვევა ხდება იმ კანონმდებლობის საფუძველზე, რომლითაც რეგულირდება კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობა. ამ ნორმატიული აქტების გამოყენებით ხდება კონკრეტული სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიულად დადგენილი შინაარსისა და მხარეთა ფაქტობრივი ნების შეპირისპირება. ფორმა წარმოადგენს მხარეთა შეთანხმების კანონმდებლობით დადგენილ შინაარსს, ხოლო შინაარსი კი - მხარეთა რეალურ ნებას. მოცემულ შემთხვევაში არ იკვეთება ნების ნაკლი, გარიგების დადება მხოლოდ მოსაჩვენებლად (მოჩვენებითი გარიგება), იმ განზრახვის გარეშე, რომ მას შესაბამისი იურიდიული შედეგები მოყვეს (სკ-ის 56.1 მუხ.) ანუ მესამე პირის, ამ შემთხვევაში

სახელმწიფოს მოსატყუებლად, რომელიც მოცემულ შემთხვევაში თავად არის გარიგების ერთ-ერთი მხარე. მხარეებს შორის პირობადადებული ნასყიდობის და უსასყიდლოდ ქონების გადაცემის შესახებ ხელშეკრულების დადების პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლის შესაძლებლობას და შესაბამისად ხელშეკრულებების დადების მომენტში არ არსებობდა სახელმწიფოს მოტყუების - გადასახადის გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზანი, ოპერაციის მითითებული ფორმითა და შინაარსით განხორციელება, რომლის ინიციატორებიც სახელმწიფო ორგანოები იყვნენ, მიზნად არ ისახავდა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საგადასახადო ვალდებულებებისაგან თავის არიდებას. ამასთანავე, ნაკლები გადასახადის გადახდის მიზანი ყოველთვის არ იწვევს გარიგების მოჩვენებითად მიჩნევას. ადგილი არ აქვს აგრეთვე სხვა გარიგების დაფარვას (თვალთმაქცური გარიგება) და შესაბამისად დაფარული გარიგების მიმართ მოქმედი წესების გამოყენებას (სკ-ის 56.2 მუხ.). მოჩვენებითი (სიმულირებული) გარიგება შედეგად იწვევს დამალული გარიგების წესების მოქმედებას. უკვე აღინიშნა, რომ სახელმწიფო ქონების განკარგვის დროს მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლის შესაძლებლობას, ხოლო დაფარული გარიგების წესების გამოყენება შესაძლებელია თუ ის მართლზომიერია და ამ საფუძველით ნამდვილია მაშინ, როდესაც კანონით დადგენილი წესის (ამ შემთხვევაში სახელმწიფო ქონების განკარგვის მომწესრიგებელი კანონმდებლობის) დამრღვევი გარიგება, სკ-ის 54-ე მუხლის თანახმად ბათილია. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია შესაბამისი პირობების არსებობისას გულისხმობს იმას, რომ განსაზღვრული კვალიფიკაცია შესაბამისობაში უნდა იყოს მოქმედ კანონმდებლობასთან, რადგანაც შესაბამის პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლის შესაძლებლობას, ხოლო სამოქალაქო კოდექსის ნორმები გამოიყენებოდა საპრივატიზაციო კანონმდებლობით დაშვებული სახელმწიფო ქონების განკარგვის სახეების მიმართ, შესაბამისად კვალიფიკაციის შეცვლის პირობას არ ქმნიდა სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებული ქონების გაცვლის წესები. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ოპერაციის ფორმის და შინაარსის შეუსაბამობის, კვალიფიკაციის შეცვლის საჭიროების მტკიცების ტვირთი აკისრია აღნიშნულის შესახებ აქტის გამომცემ ორგანოს. სზაკ-ის მე-5 მუხლის თანახმად ადმინისტრაციულ ორგანოს არა აქვს უფლება კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, სასკ-ის მე-17 მუხლის მიხედვით აქტის კანონიერების მტკიცების ტვირთი ეკისრება აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოს. სადავო აქტებით არ დასტურდება ისეთი გარემოების არსებობა, რომელიც მიუთითებს ნების გამოვლენის ნაკლზე, ფიქციური გარიგების შესახებ შეთანხმებაზე, ეკონომიკური რეალობის, შინაარსის და სამართლებრივი ფორმის შეუსაბამობაზე, მოცემულ შემთხვევაში ოპერაციის ფორმა შესაბამეა მის შინაარსს.

ბარტერულ ოპერაციაში იგივე ღირებულების ობიექტებს შორის ნატურალური გაცვლაა, გარიგება იდება ერთდროულად ერთი ხელშეკრულების ფარგლებში. მოცემულ შემთხვევაში მხარეებმა ცალკეული და ურთიერთდამოუკიდებელი ხელშეკრულებების

ფარგლებში განახორციელეს სახელმწიფო ავტონომიით მინიჭებული უფლებამოსილებები, პირობადადებული ნასყიდობის ხელშეკრულება, რომელიც დაიდო საქართველოს პრეზიდენტის განკარგულების საფუძველზე და მის შესასრულებლად, მართლზომიერია. განსაზღვრული შედეგის დადგომისთვის პირს კერძო ავტონომიის ფარგლებში თავისი ნების რეალიზებისთვის შეუძლია გამოიყენოს კანონით აუკრძალავი ნებისმიერი ფორმა, არჩევანისას ის ითვალისწინებს თავისი ქონების დაცვის ხარისხს, კონტრაქტისა და სამართლებრივი კონსტრუქციის ფაქტორს. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საგადასახადო ოპტიმიზაციის კანონიერი საშუალებების გამოყენება სავსებით ბუნებრივია, ამის საწინააღმდეგო იქნებოდა გადასახადების მაქსიმალური ოდენობით გადახდის, საუარესო საგადასახადო შედეგებისადმი გადამხდელის მისწრაფება. დაუშვებელია პასუხისმგებლობის დაწესება გადამხდელის ისეთი მოქმედებისათვის, რომლებიც იდება გადამხდელის კანონიერი უფლებების, მიკუთვნებული კანონიერი შეღავათების ფარგლებში, რომელიც კანონიერ საფუძველზე იძლევა გადასახადისაგან გათავისუფლების პირობას. ამდენად, მოცემული სამართლებრივი თავისუფლების ფარგლებში მიზნის მიღწევის ერთ-ერთი კანონიერი გზის არჩევა არ უნდა იწვევდეს მის ავტომატურ მოდიფიცირებას დაბეგვრას დაქვემდებარებული ხელშეკრულების სახეობად, მითუმეტეს კანონსაწინააღმდეგო მიზნისა და ფორმის არარსებობის შემთხვევაში.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სახეზეა სსკ-ის 399.2 მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევა, სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოყენებინა (საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტი, სკ-ის 521-ე მუხ.) და არასწორად განმარტა კანონი. სააპელაციო სასამართლომ სრულად არ გამოიკვლია საქმის გარემოებები, სათანადოდ არ დაასაბუთა გასაჩივრებული განჩინება, რაც სსკ-ის 394-ე მუხლის შესაბამისად საკასაციო საჩივრის აბსოლუტურ საფუძველს წარმოადგენს. ამდენად, საკასაციო საჩივარი საფუძვლიანია და უნდა დაკმაყოფილდეს.

საქმის მასალების თანახმად, მოსარჩელე ქვედა ინსტანციის სასამართლოებში ითხოვდა სადავო აქტების ბათილად ცნობას დღგ-ს, მოგების და ქონების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში, მოსარჩელე თვლიდა, რომ აღნიშნული გადასახადების ნაწილში შპს-ს არამართლზომიერად აქვს დარიცხული თანხა - ჯამში 63 369 ლარი. შესაბამისად, სწორედ ამ ოდენობით განისაზღვრა პირველი ინსტანციის სასამართლოში დავის საგნის ღირებულება, რაც სსკ-ის 39.1 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, ქმნიდა სარჩელზე სახელმწიფო ბაჟის სახით - 1901,07 ლარის (დავის საგნის ღირებულების 3%) გადახდის საჭიროებას, თუმცა სარჩელზე გადახდილ იქნა ჯამში 1905 ლარი (100 + 1805), აღნიშნულიდან გამომდინარე, ზედმეტად გადახდილი თანხა - 3,93 ლარი (1905-1901,07) უნდა დაექვემდებაროს სახელმწიფო ბიუჯეტიდან დაბრუნებას.

საკასაციო ინსტანციის სასამართლოში დავის საგნის ღირებულება შემცირდა, რადგან 11.07.2018წ. გამართულ სასამართლო სხდომაზე კასატორის

საგანმკარგულებლო უფლებამოსილების მქონე წარმომადგენელმა - თ. მ-ემ (რწმუნებულება 19.02.2018წ., N...; 25.06.2018წ. N...) დააზუსტა მოთხოვნები და აღნიშნა, რომ სადავო აქტებს ასაჩივრებს მხოლოდ დღგ-სა და მოგების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში და არ ასაჩივრებს 16.06.2014წ. N295 საგადასახადო მოთხოვნას, აგრეთვე არ ითხოვს სააპელაციო სასამართლოს მიერ მისთვის დაკისრებული ბაჟის მოწინააღმდეგე მხარეთათვის დაკისრებას. 16.06.2014წ. N296 საგადასახადო მოთხოვნის მიხედვით, შპს „...-ს“ დღგ-სა და მოგების გადასახადი დაერიცხა ჯამში 61963 ლარი (31683 + 30280). ვინაიდან კასატორის წარმომადგენელმა აღნიშნა, რომ სადავო აქტების გასაჩივრება ხდება მხოლოდ აღნიშნული გადასახადების დარიცხვის ნაწილში, დავის საგნის ღირებულება საკასაციო სასამართლოში განისაზღვრა - 61 963 ლარით. აღნიშნული, სსკ-ის 39.1 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ქმნიდა სახელმწიფო ბაჟის - 3098,15 ლარის (საკასაციო სასამართლოში დავის საგნის ღირებულების 5%) გადახდის საფუძველს, თუმცა საკასაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილ იქნა -3390,40 ლარი, რის გამოც ზედმეტად გადახდილი თანხა - 292,25 ლარი (3390,40-3098,15) უნდა დაექვემდებაროს სახელმწიფო ბიუჯეტიდან გადამხდელისათვის დაბრუნებას.

სსკ-ის 53.1 მუხლის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. ამდენად, მართალია განსახილველ შემთხვევაში მოწინააღმდეგე მხარეები - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და სსიპ შემოსავლების სამსახური, „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის 5.1 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, გათავისუფლებულები არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან, თუმცა აღნიშნული არ გამორიცხავს მათი, როგორც მოწინააღმდეგე მხარეების, ვალდებულებას სარჩელის დაკმაყოფილებისას ანაზღაურონ სარჩელზე (საჩივარზე) გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

საკასაციო სასამართლო მიხელმძღვანელ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა წ ვ ე ტ ა

1. შპს „...“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.03.2016წ. გადაწყვეტილება და საკასაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 24.12.2013წ. N67953 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.12.2013წ. N7-1089 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.02.2014წ. N10256 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 16.06.2014წ. N30236 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 16.06.2014წ. N7-296 საგადასახადო მოთხოვნა შპს „...“ 61963 ლარის დარიცხვის ნაწილში;
5. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 23.05.2014წ. N7575/2/14 გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც შპს „...“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა 61963 ლარის დარიცხვის გაუქმების მოთხოვნის ნაწილში;
6. სსიპ შემოსავლების სამსახურს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სოლიდარულად დაეკისროთ ბ. კ-ისთვის (პ.ნ....) მის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 100 ლარის ანაზღაურება, ა. ჯ-ისთვის (პ.ნ....) - 1801,07 ლარის ანაზღაურება, თ. მ-ისათვის (პ.ნ. ...) - 3098,15 ლარის ანაზღაურება;
7. ა. ჯ-ს (პ.ნ....) დაუბრუნდეს სარჩელზე 11.02.2015წ. N1 საგადახდო დავალებით გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 1 805 ლარის ნაწილი, - 3,93 ლარი, როგორც ზედმეტად გადახდილი, შემდეგი ანგარიშიდან: ქ. თბილისი, სახელმწიფო ხაზინა, ბანკის კოდი TRESGE22, მიმღების ანგარიშის №200122900, სახაზინო კოდი №300773150;
8. თ. მ-ეს (პ.ნ....) დაუბრუნდეს საკასაციო საჩივარზე 16.09.2016წ. N0 საგადასახდო დავალებით გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 3390,40 ლარის ნაწილი, - 292,25 ლარი, როგორც ზედმეტად გადახდილი, შემდეგი ანგარიშიდან: ქ. თბილისი, სახელმწიფო ხაზინა, ბანკის კოდი TRESGE22, მიმღების ანგარიშის №200122900, სახაზინო კოდი №300773150;
9. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

თავმჯდომარე

ნ. სხირტლაძე

მოსამართლეები:

მ. ვაჩაძე

ვ. როინიშვილი