

[← უკან](#)[წინა შემდეგ →](#)

## საკასაციო საჩივარი

|               |                                           |              |                                                                   |
|---------------|-------------------------------------------|--------------|-------------------------------------------------------------------|
| საქმის ნომერი | ბს-1275(კ-18)                             | კატეგორია    | საგადასახადო ურთიერთობებიდან წარმოშობილი დავები                   |
| თარიღი        | 25/11/2021                                | სახეობა      | საერთო სახელმწიფო და ადგილობრივ გადასახადებთან დაკავშირებით       |
| შედეგი        | გაუქმდა და მიღებულია ახალი გადაწყვეტილება | დავის საგანი | ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა; |

## გადაწყვეტილება/განჩინება

ბს-1275(კ-18)  
წილი

25 ნოემბერი, 2021

ქ. თბილისი

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ  
შემდგომი შიშადაცხადებით:  
ნუგზარ სხირაშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენიებული),  
მოსამართლეები: ქეთევან ცინცაძე, მაია ვაჩაძე

საქმის განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

კასატორი – შპს „...“

მოწინააღმდეგე მხარე – სსიპ შემოსავლების სამსახური, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

დავის საგანი – ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა საგადასახადო ორგანოს მიერ

დასაჩივრებული განჩინება – თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 21.06.2018წ. განჩინება

## აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „...“ 08.02.2017წ. სარჩილით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გაკეთებული 28.09.2015წ. N35989 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 29.09.2015წ. N007-264 საგადასახადო მოთხოვნის, საჩივრის დაამაჟოფილობაზე უარის თქმის ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 18.11.2015წ. N43560 ბრძანების და საჩივრის დაამაჟოფილობაზე უარის თქმის ნაწილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 11.01.2017წ. გადაწყვეტილების ბათილად აღიარების მოთხოვნით.

მოსარჩილმა აღნიშნა, რომ 29.07.2011წ. შპს „...“ (მყიდველი) და ქ. თბილისის მერიის ქონების მართვის სააგენტოს (გამყიდველი) შორის გაფორმდა ხელშეკრულება, რომლის საფუძველზეც გამყიდველმა ქ. თბილისში, ...ის ქოჩისა და ...ის მიმდებარე ადგილზე 20 ჰა მიწის ნაჯიბი მყიდველს 200 000 აშშ დოლარად, ხელშეკრულების მიხედვით დადგინდა პრივატიზაციის პირობები: მყიდველმა აიღო ვალდებულება აქციონერებად არანაკლებ 100 000 ა.შ.მ. საკუთრების ფორმით, სადაც განახორციელებდა მინიმუმ 50 მილიონი აშშ დოლარის ღირებულების ინვესტიციას, ამასთანავე, მყიდველმა იკისრა ვალდებულება, რომ ახალაშენებულ საკუთრებო მიწის ნაკვეთში 5000 ა.შ.მ. საკუთრების ფორმით დადგინდეს საკუთრების ფორმის უსასაიდლოდ, აღნიშნული ხელშეკრულების საფუძველზე, 30.07.2013წ. და 16.04.2014წ. გამყიდველსა და მყიდველს შორის გაფორმდა ოქმები ქონების უსასაიდლოდ საკუთრებაში გადაცემის შესახებ ხელშეკრულებები, რომლის საფუძველზეც გამყიდველს - მერიას საკუთრებაში გადაეცა 5000 ა.შ.მ. ახალაშენებული საკუთრების ფორმით, ქ. თბილისის მთავრობის 25.04.2014წ. დადგენილებით დადასტურდა შპს „...“ მიერ 29.07.2011წ. ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულების - 5000 ა.შ.მ. საკუთრების ფორმით დადგინდა, ქ. თბილისის თვითმმართველი ერთეულისათვის უსასაიდლოდ გადაცემის პირობის შესრულების დაქირავე. შპს-ს თვითმმართველობისათვის აღნიშნული ფართების მიწოდება არ განუხილავს დღე-ით დასაბეგრ ოპერაციად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა აღნიშნული ოპერაცია, მის შინაარსზე მითითებით, განიხილა ბარჯეროვ ოპერაციად და 5000 ა.შ.მ. ფართის მიწოდების დროისთვის არსებული საბაზრო ფასით გაზარდა კომპანიის შემოსავლები და დოგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა. მოსარჩილი მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგანომ სათანადოდ არ შეისწავლა მერიასთან გაფორმებული ხელშეკრულება და მასში მითითებული პირობები. მოსარჩილი აღნიშნავს, რომ 29.07.2011წ. ხელშეკრულებით გათვალისწინებული თანხის გადახდის ვალდებულება შპს-ს მიერ შესრულებული იქნა, ხელშეკრულებით განსაზღვრული იქნა, ხელშეკრულების დანახარჯი

გამყიდველი გადასცემდა მყიდველს საკუთრების უფლებას ხელშეკრულების საგნის ღირებულების სრულად ანაზღაურების შემდეგ, საკუთრების უფლების დამატასკურებით მოწმობის გაცემისა და საჯარო რეკლამის რეკლამაციის გზით. ნასყიდობის საფასურის გადახდის შემდეგ ქონება აღირიცხა კომპანიის სახელზე. საჯარო რეკლამის ამონაწერის მიხედვით საკუთრების უფლება რაიმე ვალდებულებით არ არის დატვირთული. ამდენად, მოსარჩელი მიიჩნევს, რომ 29.07.2011წ. ხელშეკრულება იყო ნასყიდობის ხელშეკრულება პრივატიზაციის ფორმით, 5000 კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის თვითმმართველობისთვის გადასახდამი იყო ერთ-ერთი საპრივატიზაციო პირობა. მოსარჩელი მიიჩნევს, რომ ოპერაციის ბარტერად ვალდებულება მოვალეობა სათანადო ფაქტობრივ და სამართლებრივ დასაბუთებას, რადგან კომპანიის მიერ უძრავ ქონებაში გადახდილი იქნა ხელშეკრულებით განსაზღვრული თანხა - 200 000 აშშ დოლარი. მოსარჩელი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო პერიოდის 73-ე მუხლის მი-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით მისი ვალდებულების შეღავათის უფლება აქვს იმ შემთხვევაში, უკეთესი ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს და არსებობს დასაბუთებული ვარაუდი, რომ სამოქმედო ოპერაციის მხარეების მიერ შერჩეული ოპერაციის ფორმა გამომდინარეობს გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნით და სამოქმედო ოპერაციას შინაარსობრივად სხვა ფორმა შეესაბამება. საგადასახადო პერიოდის 73.9 მუხლის გამოყენება იმ გარემოების მიმართ, რომლის მხარეა ადმინისტრაციული ორგანო, მოვალეობა სამართლებრივ საფუძველს, ამასთანავე, „სახელმწიფო ქონების შესახებ“ ანონის ხელშეკრულების გაფორმებისას მოქმედი რეგულაციის მიხედვით. სახელმწიფო ქონების ზოლდასი ქონების სანაგდლოდ გადაცემის უფლება გააჩნდა მხოლოდ სამინისტროს საჩუქრულო მთავრობის თანხმობით (3.5 მუხ.), მხოლოდ 05.06.2012წ. ანონში შეტანილი დოკუმენტების შედეგად აღნიშნული ნორმა ჩამოყალიბდა განსხვავებული და მიუთითა, რომ ქონების მმართველი საჩუქრულო მთავრობის თანხმობით, ფიზიკურ ან/და კერძო სამართლის იურიდიული პირებს საკუთრებაში გადაცემის სახელმწიფო ქონებას მისი ზოლდასი ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში გადმოცემის სანაგდლოდ. ამდენად, მხოლოდ აღნიშნული დოკუმენტების განხორციელების შემდეგ მიიღა ქ. თბილისის მუნიციპალიტეტის სამართლებრივი უფლება, რომ მოეხდინა ქონების გაგლეა, ხელშეკრულების გაფორმების მომენტში - 29.07.2011წ. ქ. თბილისის მუნიციპალიტეტის მერიას არ ჰქონდა ბარტერის განხორციელების სამართლებრივი შესაძლებლობა. მოსარჩელი უთითებს აგრეთვე საქართველოს ბიზნისმშობლისმინის მოსაზრებაზე, რომელიც იმთხივა შპს .....სა დასაბუთებას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა კოლეგიის 24.08.2017წ. გადაწყვეტილებით შპს .....სა სარჩელი არ დაამაფთხოვია. სასამართლომ დათვალა მიიჩნია შემთხვევა ფაქტობრივად გარემოებები: 29.07.2011წ. ქ. თბილისის მთავრობის სახელით, ქ. თბილისის მერიის სსიპ ქონების მართვის სააგენტოსა (გამყიდველი) და შპს .....სა (მყიდველი) შორის დაიდო ხელშეკრულება „ქ. თბილისის თვითმმართველი ორგანოს საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების პირდაპირი მყიდვის ფორმით პრივატიზების შესახებ“, რომლის მიხედვით გამყიდველმა გადასცა მყიდველს ქ. თბილისში, ....სა ქონება და ...სა შორის არსებული 200 000 კვ.მ. ფართის მიწის ნაკვეთი (ს/კ ...). ხელშეკრულების საგნის ობიექტებზე განისაზღვრა 200 000 აშშ დოლარის ფიქციური ღირებულება, ხელშეკრულების მი-5 მუხლით განისაზღვრა პრივატიზების პირობები. კერძოდ, არანაკლებ 100 000 კვ.მ. ფართობის საცხოვრებელი ფართის მშენებლობა და დასრულება, ხელშეკრულების საჩუქრულო პრივატიზების განკარგულებით დამატებულიდან 5 წლის ვადაში; ინვესტიციის განხორციელება არანაკლებ 50 000 000 აშშ დოლარის ოდენობით; განისაზღვრა ასევე მყიდველის ვალდებულება აშენებულ საცხოვრებელი რაიონში 5000 კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის გამყიდველისათვის უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაცემის შესახებ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 02.09.2014 წ. № 38875 ბრძანების თანახმად, დაინიშნა შპს .....სა საქმიანობის ანალიზით საგადასახადო შემოსუბა, 23.09.2015წ. შედგა საგადასახადო შემოსუბის აქტი, რომლის მიხედვით 5000 კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის ქ. თბილისის თვითმმართველი ორგანოსათვის მიწოდება გადაცემული მიწის ნაკვეთის სანაგდლოდ მიწიერი იქნა ბარტერული ოპერაციად და დაიბეჭდა დღა-ით, მიწოდების დროისთვის არსებული საბაზრო ფასით. შემოსუბის აქტში აღინიშნა აგრეთვე, რომ შესაძლებელია პირიქითი საზოგადოებას გახსნილი ჰქონდა ბიზნის ბარათი, რომლითაც სარგებლობდა კომპანიის დირექტორი და ბარათით გაწეული ხარჯები ხმარდებოდა დირექტორის პირად ინტერესებს, ასევე საზოგადოების მხრიდან ადგილი ჰქონდა ისეთი რაიონის ხარჯების გაწევის, რომელსაც არ ჰქონდა ავტორი მის იურიდიულ საქმიანობასთან და ხმარდებოდა დაქირავებული პირის ინტერესებს. ზომიერდებოდა ხარჯები საზოგადოებას დაავალიფიცირებული ჰქონდა, როგორც წარმომადგენლობითი ხარჯი. მათ შორის გარკვეული ნაწილი დაბეჭდილი ჰქონდა საშემოსავლო გადასახადით. შემოსუბის მიერ აღნიშნული ხარჯების შერჩევითი ანალიზით მიწიერი იქნა, რომ ამ ხარჯების ნაწილი არ იყო დოკუმენტურად დადასტურებული. ხმარდებოდა დაქირავებული პირების პირად ინტერესებს და არ ჰქონდა ავტორი საზოგადოების იურიდიულ საქმიანობასთან. შესაბამისად, არ ვასუბობდა წარმომადგენლობითი ხარჯის მოთხოვნებს, რის გამო შემოსუბის მიერ აღნიშნული ხარჯები ჩაითვალია ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლად და დაიბეჭდა საშემოსავლო გადასახადით. შემოსუბის შედეგად გამოვლინდა გადასახადების არასათანადო აღრიცხვის კიდევ ორი დეფიციტი: უკუდაბეჭდვის წესით დარიცხული დღა-ის დოკუმენტაციის დასაბუთება, საფასურისაგან და არარეგულირებული პირების მიერ გაწეული მომსახურებასთან დაკავშირებით. 23.09.2015წ. საგადასახადო შემოსუბის აქტის საფუძველზე გამოიკა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.09.2015წ. N35989 ბრძანება, რომლის თანახმად, შპს .....სა ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა სულ 1 571 272 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 619 225 ლარი, გარდამ 952 047 ლარი, დარიცხვის ბრძანების საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოიკა 29.09.2015წ. N007-264 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად, შპს .....სა გადასახდელად დაერიცხა: დღა, ძირითადი - 19000 ლარი, გარდამ - 651337 ლარი, სულ - 670337 ლარი; უკუდაბეჭდვის წესით დარიცხული, ძირითადი - 99123 ლარი, გარდამ - 49562 ლარი, საურადი - 406.51 ლარი, სულ - 149091.51 ლარი; მოგების გადასახადი, ძირითადი - 195332 ლარი, გარდამ - 97667 ლარი, საურადი - 123.37 ლარი, სულ - 293122.37 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი, ძირითადი - 271386 ლარი, გარდამ - 136289 ლარი, საურადი - 1278.01 ლარი, სულ - 408953.01 ლარი; ქონების გადასახადი, ძირითადი - 34384 ლარი, გარდამ - 17192 ლარი, სულ - 51576; მიწა - არასასრული, საურადი 54.63 ლარი; იმპორტის გადასახადი, საურადი - 1.57 ლარი, გარდამ, სულ - 1573136.09 ლარი. მათ შორის: ძირითადი: 619225 ლარი, გარდამ - 952047 ლარი, საურადი - 1864.09 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.09.2015წ. ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა ადმინისტრაციული საჩუქრით გასაწივდა შპს .....სა მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 18.11.2015წ. N43560 ბრძანებით შპს .....სა საჩუქარი დაამაფთხოვდა ნაწილობრივ. საგადასახადო პერიოდის 269.7 მუხლის შესაბამისად, შპს .....სა გათვალისწინებულია უკუდაბეჭდვის დღა-ის დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის დარიცხული

საჩივრისაგან: გადასახადის გადახდის მიერ წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარდგინა რეზიდაციის აღება. რომლის მიხედვითაც დადასტურდა, რომ გაწეული მომსახურებისათვის თანხები გადახდილია იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირების მიმართ. რომელთაგანაც საერთაშორისო დაცვითი აქტს ორმაგი დაზარალების თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელი პირების აღკვეთის შესახებ შეთანხმება, თავის მხრივ აუდიტის დეპარტამენტს დაევალოს წარდგენილი ინფორმაციის შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით. სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემკირება); დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაამყარებოდა. აღნიშნული ბრძანება საჩივრის დადამყარებელზე უარის თქმის ნაწილში შპს „...“ საერთაშორისო ოფისის საშინაო საკრედიტო აქტის 11.01.2017წ. გადაწყვეტილებით საჩივარი არარეზიდენტისათვის გადახდილი მომსახურების თანხების გადახდის წყაროსთან დაზარალების ნაწილში დარჩა განუხილველი; საჩივარი თბილისის მერიისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული ფართების ბარტერული ოპერაციის დაზარალებული მფლობელის ჩათვლის ნაწილში დადამყარებოდა ნაწილობრივ: ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შიშოვას სასახლის 18.11.2015 წ. N43560 ბრძანება, აუდიტის დეპარტამენტის 29.09.2015 წ. N007-264 საგადასახადო მოთხოვნა; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალოს დარიცხული ჯარიმის კორექტირება ოპერაციის ბარტერად მიჩნევის ნაწილში: დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაამყარებოდა.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 18.1, 18.10, 73.8, 73.9, 102.1, 161.1, 161.2, 161.7 მუხლოები. 168.4 მუხლის „...“ ქვეპუნქტი და აღნიშნა, რომ შიშოვას საჩივრის თვითმმართველო ერთეულისათვის საცხოვრებელი ფართის უსასყიდლოდ გადაცემის ბუნება, სასამართლომ აღნიშნა, რომ ბარტერული (გაყვანილი) ოპერაციის აღება საგადასახადო კოდექსით არ არის განსაზღვრული. თუმცა სამოქალაქო კოდექსის 521-ი მუხლის თანახმად, გაყვანილი ხელშეკრულების მხარეები ახდენენ ქონებაზე საკუთრების უფლების ურთიერთგადაცემას. საგადასახადო კოდექსის 2.6 მუხლის მიხედვით, საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული საერთაშორისო ანონიმუზაციის ზომები და ცნებები გამოყენდება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაა მათ აქვთ შესაბამის ანონიმუზაციის დონეზე. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საგადასახადო პირობების შესრულებით ანუ საპირდაპირი ოპერაციის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით გადაცემის სანაგდოდ, გამოყენებისათვის საკუთრებაში 5 000 კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის გადაცემით განხორციელდა საქონლის/მომსახურების გაყვანილი (ბარტერული) ოპერაცია, შესაბამისად, აღნიშნულ ნაწილში შპს „...“ სახელზე განხორციელებული დარიცხვები მართლწოდებითაა იქნა მიჩნეული.

სადავო აქტების გასაჩივრების ფარგლების გათვალისწინებით, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელი არ დაეთანხმა ადრეული კომპანიის ბიზნის ბარათთან დაკავშირებული ხარჯების დარიცხვას გაყვანილი ხელშეკრულების ნაწილში საჩივრის დადამყარებელზე უარს. საგადასახადო კოდექსის 8.33, 72.1, 101.1, 101.3, 105-ი, 136-ი მუხლოები მითითებით, სასამართლომ აღნიშნა, რომ საჩივრის მასალებით არ დადასტურდა, შპს „...“ დირექტორისთვის კომპანიის ბიზნის ბარათთან ხარჯების საგადასახადო კოდექსის 8.33 მუხლით დადგენილ წარმომადგენლობით ხარჯად მიჩნევის წინაპირობები.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა კოლეგიის 24.08.2017წ. გადაწყვეტილება საპროცესო წესით გასაჩივრდა შპს „...“ მიერ.

თბილისის საპროცესო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა კოლეგიის 21.06.2018წ. განჩინებით საპროცესო საჩივარი არ დადამყარებოდა, უკუდგინდა დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა კოლეგიის 24.08.2017წ. გადაწყვეტილება. საპროცესო კოლეგიამ სრულად გაიზარა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, მათი სამართლებრივი შეფასება და დამატებით აღნიშნა, რომ სახეზე არ არის ჩუქების ხელშეკრულება, რადგან ჩუქებისთვის დამახასიათებელია უსასყიდლო ხასიათი და ავტომატურობა. მოცემული შემთხვევაში კი შპს-მ მერიისათვის 5000 კვ.მ. ფართის უსასყიდლოდ გადაცემის სანაგდოდ სიმბოლურ ფასად მიიღო 20 კვ.მ. მიწის ნაკვეთი.

თბილისის საპროცესო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა კოლეგიის 21.06.2018წ. განჩინება საპროცესო წესით გასაჩივრდა შპს „...“ მიერ. კასატორმა აღნიშნა, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა სათანადოდ არ გამოიკვლიეს საჩივრის გარემოებები. სადავო აქტებში არ ყოფილა მითითებული ოპერაციის ბარტერად მიჩნევის საფუძვლები. არ დასაბუთებულა საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის გამოყენების საჭიროება. სასამართლოს არ უმსჯელია ოპერაციის კვალიდგადის შედეგის განმარტებით ფაქტობრივად, არ გამოუკვლია შინაარსის შეფასებით ფორმით ხელშეკრულების დანიშნულების მიხედვით ინტერესი. არ უმსჯელია ხელშეკრულების ფორმისა და შინაარსის ურთიერთშეუსაბამობაზე. კასატორმა აღნიშნა, რომ 29.07.2011წ. ხელშეკრულებით ნათლად ჩანს გარიგების შინაარსი. გარიგების საფასურს - 200 000 კვ.მ. მიწის ნაკვეთის პირდაპირი ნასყიდობის ფორმით გადაცემა დამოუკიდებელი არ იყო სამომავლოდ შესასრულებელი საპირდაპირი პირობებით. საპირდაპირი პირობების დარღვევის შემთხვევაში ხელშეკრულება ითვალისწინებდა პირდაპირი და არა საკუთრების უფლების რეგისტრაციის უარის თქმას. ხელშეკრულება დაიდო 2011 წელს, ხოლო თვითმმართველობისათვის ფართის გადაცემა მოხდა 2013 და 2014 წლებში, რაზე დაფუძნებულია ხელშეკრულების საფუძვლიანი საფუძვლიანი გადაცემის შედეგად, შესაბამისად, ოპერაციის ფორმა და შინაარსი თანხვედრაში იყო. 5000 კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის თვითმმართველობისათვის გადაცემა არ მომხდარა 200 000 კვ.მ. მიწის ნაკვეთის საკუთრებაში მიღების სანაგდოდ. საცხოვრებელი ფართის თვითმმართველობისათვის გადაცემა იყო ჩუქების ხელშეკრულება. ს.პ.-ის 525.3 მუხლის თანახმად, საჩივრის დაპირება წარმოშობს ჩუქების ავტომატურობას მხოლოდ მაშინ, თუ იგი წერილობითი ფორმითაა დადებული. უდავოა, რომ 2011წ. ხელშეკრულების დადებისას უსასყიდლოდ გადასაცემი 5000 კვ.მ. ფართი არ არსებობდა. შესაბამისად, მომავალში ამ ფართის გადაცემის ავტომატურობა იარსებობდა მხოლოდ წერილობით ასეთი სამომავლო ფაქტობრივობის გათვალისწინების დროს, რაც განხორციელებულია კიდევ განსახილველ შემთხვევაში. ასაბუთო აღნიშნა, რომ ხელშეკრულება შეესაბამებოდა ორივე მხარის მიზნებს. ხოლო მხარეები არ არიან შეზღუდული გარიგების განხორციელების ფორმის არჩევაში. კასატორმა აღნიშნა, რომ ხელშეკრულების საგანზე საკუთრების გადაცემა განხორციელდა საერთაშორისო პრაქტიკის მიხედვით. განსაზღვრული თანხის დათმობის მიზნით. საჩივრით დასაჯან ან რაიმე სხვა დოკუმენტით, რომელიც გარიგების დადებისას მიწის ნაკვეთის საბაზრო ფასს განსაზღვრავს, არ არსებობს, რის გამო შეუძლებელია იმ დასაჯანის გაკეთება, რომ შესაძლებელია ქონება იყო გადახდილი თანხის არარსებობისა და 5000 კვ.მ. საცხოვრებელი ფართის თვითმმართველობისათვის გადაცემა განხორციელდა მიწის ღირებულების განსაზღვრულობით. ს.პ.-ის 320-ი მუხლის საფუძვლიანად, კასატორს ბათილად მიაჩნია 2011 წ. ხელშეკრულების ის პუნქტი, რომელიც ითვალისწინებდა სამომავლო ქონებაზე (5000 კვ.მ.)

ფართობი) საკუთრების გადაცემის დაპირებას. კასპატორმა აღნიშნა, რომ საცხოვრებელი ფართის უსასაყიდლოდ გადაცემის პირობა იყო მცოდნეობისათვის განსაზღვრული ავტორიტეტის ერთ-ერთი და არა ერთადერთი შემადგენელი ნაწილი და ამ ფაქტორს უფლებას რაიმე პატივით არ ჰქონდა ხელშეკრულებით განსაზღვრულ გარიგების საგანთან. რეალურად განხორციელდა კონკრეტული უძრავი ქონების ნასყიდობა პრივატიზაციის თორმეტთა ნასყიდობის საფაში მითითებულ გადახდაზე ხელშეკრულებით განსაზღვრული საფასური, რის შემდეგ ქონება საჯარო რეესტრში აღიწერა ჰომპანის სახელით რაიმე თანამდებო ავტორიტეტის მითითების გარეშე. ფართის უსასაყიდლოდ გადაცემის ფაქტორს იყო საპრივატიზებო პირობა, რაიმე სარგებლო შპს-ს აღნიშნული ფართის გადაცემით არ მიიღო. ხელშეკრულების ბარტერად მიჩნევის ნორმატიული წინაპირობებს არსებული ოპერაცია არ ამაყოფილებს. სასამართლოს არ უკადრია განმარტების მიღება ხელშეკრულების დადებითი მონაწილე ადმინისტრაციული ორგანოსგან. არ მომხდარა მათი საქმეში ჩართვა, არ დადგენილა, რომ ოპერაციის კონკრეტული ფორმა გამოყენებული იქნა არაერთი სინთეზით. დათმობისათვის თანავე არიოების მიზნით. კასპატორმა აღნიშნა, რომ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეუსაბამობის, კვალიფიკაციის შეცვლის საჭიროების მტკიცების ჩვირთი ავისრია აქტის დამოძღმ ადმინისტრაციული ორგანოს.

კასპატორი მიიჩნევს, რომ ქვითა ინსტანციის სასამართლოებმა უკულოებოფის საქრთვოლოს უზენაისი სასამართლოს პრეჩიკა. საკასაციო პალატის მოსაზრებით (სუსკ 14.03.2017წ. Nბს-702-695(2-16)) საგადასახადო ჯოდიქის 73.9 მუხლი არ იძლევა მართლმითირი გარიგების კვალიფიკაციის შეკვლის შესაძლოებობას და ებება ბათილ, ნების ნაჯლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის, თვალთმაქცურ და მოქვნიებით გარიგებებს. მსგავს საქმეში (სუსკ 18.07.2018წ. Nბს-854-846(2-16)) საქრთვოლოს უზენაისი სასამართლოს განმარტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს აქტი უნდა შეიკავდეს საგადასახადო ჯოდიქის 73.9 მუხლის დამოყენების წინაპირობების არსებობის დასაბუთებებს. ასევე მითითა, რომ განსაზღვრული შეკვლის დადგომისთვის პირს ჯერძო ავტორიტეტის ფარგლებში თაჯის ნების რეალიზებისთვის შეუძლია დამოყენოს კანონით აუკრძალავი ნებისმიერი ფორმა, არჩევანისას ის ითვალისწინებს თაჯის ქონების თაჯის ხარისხს, კონსტრუქციისა და სამართლოებრივი კონსტრუქციის დაქტორს. საგადასახადო ოპერაციისათვის კანონიერი საშუალებების დამოყენება სავსებით ბუნებრივია, ამის საწინააღმდეგო იქნებოდა გადასახადების მაქსიმალური ოდენობით გადახდის, საუარესო საგადასახადო შეიკავისათვის გადახდისთვის მისწრაფება. დაუშვებელია კასუისმგებლობის დაქსრება გადახდისთვის ისეთი მოქმედებისთვის, რომელიც ხორციელდება გადახდისთვის კანონიერი უფლებების. მიკუთვნებული კანონიერი შეიკავების ფარგლებში, რომელიც კანონიერ საფუძვლზე იძლევა გადასახადისგან გათავისუფლების პირობას. მოკვნიერ სამართლოებრივი თაჯისუფლების ფარგლებში მიზნის მიღწევის ერთ-ერთი კანონიერი გზის არჩევა არ უნდა იწვადეს მის ავტომატურ მოდიფიკირებას დაბაჯრას დაქმნობარბული ხელშეკრულების სახეობად, მითუმეტეს კანონსაწინააღმდეგო მიზნისა და ფორმის არარსებობის შემთხვევაში.

კასპატორი აღნიშნავს, რომ „სახელმწიფო ქონების შესახებ“ კანონის ხელშეკრულების გაფორმებისას მოქმედი რედაქციის მიხედვით, სახელმწიფო ქონების კოლოფსი ქონების სანაჯლოდ გათავისუფლების უფლება გააჩნდა მხოლოდ სამინისტროს საქრთვოლოს მთავრობის თანხმობით (3.5 მუხ.). მხოლოდ 05.06.2012წ. კანონში შეკვნილი კვლილებების შედეგად აღნიშნული ნორმა ჩამოყალიბდა განსხვავებულად და მითითა, რომ ქონების მმართვლი საქრთვოლოს მთავრობის თანხმობით. დიქიკურ ან/და ჯრძო სამართლის ოპრითიკო პირობის საკუთრებაში გადასჯემს სახელმწიფო ქონებას მისი კოლოფსი ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში დამოკემის სანაჯლოდ. ამდენად, მხოლოდ აღნიშნული კვლიობის განხორციელების შემდეგ მიაღა ქ. თბილისის მოწიკიკალიკატის სამართლოებრივი შესაძლოებობა. რომ მოეხდინა ქონების გავკვლი, ხელშეკრულების გაფორმების მომენტში - 29.07.2011წ. ქ. თბილისის მოწიკიკალიტეტის მერისა არ ჰქონდა ბარტერის განხორციელების სამართლებრივი შესაძლოებობა.

კასპატორი თვლის, რომ საქმის განხილვისას დაიროვა აგრეთვე პრეკესუალური წესი, რადგან სასამართლო სხდომებზე მკავიკებლობათა დამოკვლის შემდეგ სასამართლომ დასრულებულად ჩათვალა სხდომა და ადგილზე თათბირით მიიღო გადაწყვეტილება ისე, რომ მხარეებს არ მისჯა სპაქრო სიკყვის წარმოქმის საშუალება, მიუხედავად იმისა, რომ შპს-ს წარმომადგენელი ითხოვდა ასეთი სიტყვის წარმოქმის უფლებას.

### სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო პალატა საქმის მასალების შესწავლის და საკასაციო საჩივრის კანონიერების შემოწმების შედეგად თვლის, რომ შპს „...სა“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა დამო:

საქმის მასალებით დასჯურდება, რომ სსიკ შემოსაჯლების სამსახურის აუდიტის დიკარტამენტის მიერ შპს „...სა-ის“ კასლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგად 28.09.2015წ. N35989 ბრძანების და სსიკ შემოსაჯლების სამსახურის 29.09.2015წ. N007-264 საგადასახადო მოთხოვნის საფუძვლზე შპს „...სა“ საგადასახადო დავრიკება: 1573136.09 ლარი, მათ შორის: ძირითადი: 619225 ლარი, ჯარიმა - 952047 ლარი, საურავი - 1864.09 ლარი (დოკ. ძირითადი- 19000 ლარი, ჯარიმა - 651337 ლარი, სულო - 670337 ლარი; უკუდაბეჯდრის წესით დავრიკებული, ძირითადი - 99123 ლარი, ჯარიმა - 49562 ლარი, საურავი - 406.51 ლარი, სულო - 149091.51 ლარი; მოკვლის საგადასახადი, ძირითადი -195332 ლარი, ჯარიმა - 97667 ლარი, საურავი -123.37 ლარი, სულო - 293122.37 ლარი; საშემოსაჯლო საგადასახადი, ძირითადი - 271386 ლარი, ჯარიმა - 136289 ლარი, საურავი - 1278.01 ლარი, სულო - 408953.01 ლარი; ქონების საგადასახადი, ძირითადი -34384 ლარი, ჯარიმა - 17192 ლარი, სულო - 51576; მიწა - არასასოფლო, საურავი 54.63 ლარი; იმპორტის საგადასახადი, საურავი - 1.57 ლარი, ჯამში, სულო - 1573136.09 ლარი, მათ შორის: ძირითადი: 619225 ლარი, ჯარიმა - 952047 ლარი, საურავი - 1864.09 ლარი). დავრიკება განხორციელდა ოთხი აბიზოდის დამო: თავითმმართვლობასთან დადებული ნასყიდობის ხელშეკრულების და ფართების უსასაყიდლოდ საკუთრებაში გადაცემის ოპერაციის ბარტერული ოპერაციად მიჩნევის დამო: არარეზიდენტისთვის გადახდილი მომსახურების თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეჯდრის საფუძვლით; უკუდაბეჯდრის წესით დავრიკებული დოკ-ის დიკლარაციის არაჯეროვნად შეიკებასთან დაკავშირებით და ჰომპანის ბიზნის ბარათითან გაწეული ხარჯების დირიქტორზე გადმოქო ხილოფსად მიჩნევის დამო. საგადასახადების დავრიკების შესახებ ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა შპს „...სა“ მიერ სსიკ შემოსაჯლების სამსახურში გასაჩივრება. სსიკ შემოსაჯლების სამსახურის 18.11.2015წ. ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, ჯრძოდ, შპს „...სა“ გათავისუფლდა უკუდაბეჯდრის წესით დავრიკებული დოკ-ის დიკლარაციაში საგადასახადის თანხის შემკირებისთვის დავრიკებული სანქციისაგან საგადასახადო ჯოდიქის 269.7 მუხლის საფუძვლზე, ამასთანავე, სადამბოლოს მიღვა არარეზიდენტისთვის გადახდილი მომსახურების თანხების გადახდის წყაროსთან დაკავშირებით

[illegible]

საქმის მასალებით დასაბუთდება, რომ ქ. თბილისის მთავრობის 22.07.2011წ. დადგენილების საფუძველზე, ქ. თბილისის მთავრობის სახელით, ქ. თბილისის მერიის სსიპ ქონების მართვის სააგენტოსა (გამყიდველი) და შპს „...ს“ (მყიდველი) შორის 29.07.2011წ. დაიდო „...“. თბილისის თვითმმართველო ერთეულის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების პირდაპირი მყიდვეის ფორმით პრივატიზების შესახებ“ ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით ხელშეკრულება დადებულია „ადგილობრივი თვითმმართველო ერთეულის ქონების შესახებ“ ანონის, ქ. თბილისის მთავრობის 22.07.2011წ. დადგენილების საფუძველზე (29.07.2011წ. ხელშეკრულების პრეამბულა), გამყიდველმა მყიდველს გადასცა უძრავი ქონება საქართველოს ავტონმდეულობით დადგნილი პრივატიზაციის წესების შესაბამისად (ხელშეკრულების 1-ლი მუხ.). 29.07.2011წ. ხელშეკრულების თანახმად, გამყიდველმა გადასცა მყიდველს ქ. თბილისში, ...ის ქუჩასა და ... შორის არსებული 200 000 კვ.მ. ფართის მიწის ნაკვეთი (ს/კ ...), ხელშეკრულების საგნის ღირებულება განისაზღვრა 200 000 აშშ დოლარის ექვივალენტით ლარში, რომლის გადახდის ავალტულება შპს-ს დაეკისრა პრივატიზაციის პირობების საჩარტალოს პრივატიზატომ შთაქნმნიდან 3 თვის განმავლობაში. ხელშეკრულების მე-5 მუხლით განისაზღვრა პრივატიზების პირობები, რომელთა შორის მიითთა მყიდველის - შპს „...ს“ ავალტულებაზე, რომ ახალ შენეებულ საცხოვრებელ მიკრორაიონში გამყიდველისათვის უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაეცა 5000 კვ.მ. საცხოვრებლო ფართი, რაც განხორციელდა კიდევ. სსიპ შეიქსაღების სამსახურმა აღნიშნული ოპერაციები განიხილა ერთობლიობაში და მიიჩნია, რომ ოპერაციის ფორმა მისი შინაარსის შემსაბამო იყო, რეალურად სახიფი იყო ბარტარი, რის გამო საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის საფუძველზე განხორციელდა ოპერაციის კვალიფიკაციის შეკლა და შესაბამისი დაბეგრა. საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ მოკრმოლ შემთხევაში სახიფა საცხოვრებლო ფართის არა უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაეცა, არამედ ქონების ააგლა, რაც საგადასახადო განონმდეულობით დასაბერ ოპერაციას წარმოადგენს. 17.09.2010წ. საგადასახადო კოდექსის 2.2 მუხლის, აგრეთვე მე-5 მუხლის თანახმად, საგადასახადოთ დაბეგრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ავალტულობის წარმოშობის დისათვის მოქმედი განონმდეულობა, რაც შეიხება პროკადორულო წორმებს, მათი გამოყენება ხდება საკითხის განხილვისა და აქტის გამოკრემის დროისათვის მოქმედი განონმდეულობით. საგადასახადო კოდექსის სამკურნო ოპერაციის განხორციელების დროს მოქმედი რედაქციის 100.4 მუხლის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალში ასახება არ ექვიტეგნობროდა სახელმწიფოსათვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისთვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაეცა ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა („დ“ ქ.პ.). სადავო ურთიერთობების წარმოშობის დროს მოქმედი ამავე კოდექსის 168.1 მუხლის „დ“ ქეპონქტის (ამჟამად 230.1 მუხლის „ა“ ქ.პ.) თანახმად, სახელმწიფო ქონების პრივატიზაციის პროგრამის მიხედვით მიწოდება თავისუფლადობად დლა-საგან.

ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა მიიჩნიეს, რომ დარიცხვა მართლზომიერად მოხდა, რადგან განხორციელდა არა თვითმმართველობისთვის ფართების უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაცემა, არამედ გაცვლა, კერძოდ, ფართების უსასყიდლოდ გადაცემის საფუძველი იყო 29.07.2011წ. დადებული ხელშეკრულებით შპს-თვის მიწის ნაკვეთის საკუთრებაში გადაცემის ფაქტი. საკასაციო პალატა თვლის, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებას არ ადასტურებს სააპელაციო პალატის მითითება სკ-ის 521-ე მუხლზე. სააპელაციო პალატის მიერ უგულებელყოფილია 29.07.2011წ. ხელშეკრულების დადებისას მოქმედი ნორმატიული მოწესრიგება, ხელშეკრულების დადების პროცედურა, მხარეები, შინაარსი და მიზნები. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში - 29.07.2011წ. ხელშეკრულების დადებისას ადგილი ჰქონდა თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში მყოფი ქონების განკარგვის, კანონმდებლობა ადგენს თვითმმართველი ერთეულის ქონების განკარგვის განსაზოგოროლო სახიბოს სააოოოსაოოო აოოოოს 73 9 მოხლოს 8<sup>ა</sup> ძეპოონაის თანახმო.

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 გათვალისწინებულ ოპერაციაზე. 29.07.2011წ. ხელშეკრულების დადების დროს მოქმედი კანონმდებლობის, კერძოდ, „ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ქონების შესახებ“ 25.03.2005წ. კანონის (ძალადაკარგულია 05.02.2014წ. N1958 კანონით) მიხედვით, თვითმმართველი ერთეულის ქონების მართვას, განკარგვას, მათ შორის პრივატიზებას და სარგებლობის უფლებით გადაცემას ახორციელებდა თვითმმართველი ერთეულის აღმასრულებელი ორგანო, რომელიც ხელმძღვანელობდა ამ კანონით და „სახელმწიფო ქონების შესახებ“ კანონის იმ დებულებებით, რომლებიც არ ეწინააღმდეგებოდა ამ კანონს, და სხვა ნორმატიული აქტებით (19<sup>1</sup> მუხლის 1-ლი, მე-2 პ.). თვითმმართველი ერთეული თავის საკუთრებაში არსებულ ქონებას განკარგავდა ამ კანონისა და საქართველოს სხვა ნორმატიული აქტების შესაბამისად (მე-12 მუხ.). თვითმმართველი ერთეულის ქონების პრივატიზება ხორციელდებოდა საჯარო ან ელექტრონული აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვისა და კონკურენტული შერჩევის საფუძველზე პირდაპირი მიყიდვის ფორმებით (19<sup>1</sup> მუხლის მე-9 პ.). ხსენებული ჩამონათვალი იყო ამოწურავი და არ ითვალისწინებდა მისი განვრცობითი განმარტების შესაძლებლობას. პრივატიზების ფორმების ჩამოთვლისას „ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ქონების შესახებ“ კანონი არ შეიცავდა მითითებას ჩამოთვლილის გარდა სხვა ფორმით ქონების პრივატიზების შესაძლებლობაზე (19<sup>1</sup>.9 მუხ.), თვითმმართველი ერთეულის ქონების სარგებლობის ფორმების განსაზღვრისგან განსხვავებით (19<sup>5</sup>.1 მუხლში ჩამოთვლილი იყო რა ქონების სარგებლობით გადაცემის ფორმები, ნორმაში დამატებით მიეთითებოდა, რომ ქონების სარგებლობაში გადაცემა შესაძლებელი იყო სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ფორმებითაც („ვ“ ქვ.პ.)). ამდენად „თვითმმართველი ერთეულის ქონების შესახებ“ 25.03.2005წ. კანონის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია არ ითვალისწინებდა თვითმმართველი ერთეულის ქონების გაცვლის სამართლებრივ შესაძლებლობას. „ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ქონების შესახებ“ კანონს მხოლოდ 16.03.2012წ. N5855 კანონით (ანუ ხელშეკრულების დადების შემდეგ) დაემატა ნორმა (19<sup>1</sup> მუხლს დაემატა 13<sup>1</sup> პუნქტი), რომელიც შესაძლებლად მიიჩნედა საპრივატიზებო ფასის გადახდის ნაცვლად ქ. თბილისის თვითმმართველი ერთეულისათვის სანაცვლო ქონების გადაცემას - გაცვლას. რაც შეეხება „სახელმწიფო ქონების შესახებ“ კანონს, რომლის დებულებების გამოყენება აგრეთვე იყო შესაძლებელი თვითმმართველი ერთეულის ქონების განკარგვისას, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ „სახელმწიფო ქონების შესახებ“ კანონის ხელშეკრულების დადებისას მოქმედი რედაქციის თანახმად, მართალია შესაძლებელი იყო ტოლფასი ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემის სანაცვლოდ სახელმწიფო ქონების ფიზიკური ან/და კერძო სამართლის იურიდიული პირების საკუთრებაში გადაცემა, თუმცა აღნიშნული დაიშვებოდა მხოლოდ საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს შუამდგომლობის საფუძველზე საქართველოს მთავრობის თანხმობით (მე-2 მუხ. „ე“ ქვ.პ., 3.5 მუხ.), რასაც განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია. ამდენად, მოპასუხის მითითება სკ-ის 521-ე მუხლით გათვალისწინებულ გაცვლის ხელშეკრულებაზე, ოპერაციის შინაარსის გათვალისწინებით ფორმის შეცვლაზე მოკლებულია საკანონმდებლო საფუძველს, ვინაიდან ოპერაციის განხორციელების დროს კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა თვითმმართველი ერთეულის ქონების კონკრეტული ფორმით გაცვლის შესაძლებლობას. „ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ქონების შესახებ“ კანონის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია ამოწურავად ჩამოთვლიდა ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში არსებული ქონების პრივატიზების ფორმებს. მართალია კანონი შეიცავდა მითითებას პრივატიზების პროცესში თვითმმართველი ერთეულის აღმასრულებელი ორგანოს მიერ „სახელმწიფო ქონების შესახებ“ კანონის გამოყენების შესაძლებლობის თაობაზე (19<sup>1</sup>.3 მუხ.), თუმცა აღნიშნული გულისხმობდა „სახელმწიფო ქონების შესახებ“ კანონით არა თვითმმართველი ერთეულის ქონების პრივატიზების დამატებითი ფორმის დადგენის შესაძლებლობას, არამედ „ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ქონების შესახებ“ კანონით განსაზღვრული პრივატიზების რომელიმე ფორმით თვითმმართველი ერთეულის ქონების პრივატიზების დროს „სახელმწიფო ქონების შესახებ“ კანონის იმ დებულებების გამოყენებას, რომელიც არ ეწინააღმდეგებოდა „ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ქონების შესახებ“ კანონს.

„ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ქონების შესახებ“ 25.03.2005წ. კანონის, ხელშეკრულების დადებისას მოქმედი რედაქციის, მიხედვით ქ. თბილისის თვითმმართველი ერთეულის ქონების პირდაპირი მიყიდვისა და კონკურენტული შერჩევის საფუძველზე პირდაპირი მიყიდვის შესახებ ხელშეკრულებების პირობებს განსაზღვრავდა და ხელშეკრულებებს დებდა ქ. თბილისის მთავრობა, ეს ხელშეკრულებები ძალაში შედიოდა საქართველოს პრეზიდენტის თანხმობის საფუძველზე (19<sup>1</sup>.12 მუხ.). პირდაპირი მიყიდვის ფორმით ქ. თბილისის თვითმმართველი ერთეულის ქონების პრივატიზების შესახებ დაინტერესებულ პირთან ქ. თბილისის მთავრობა აფორმებდა ხელშეკრულებას, რომელსაც საქართველოს პრეზიდენტის თანხმობით შუამდგომლობით განსახილველად უზაფანდო საქართველოს მთავრობას. საქართველოს მთავრობის მიერ ქონების პირდაპირი განკარგვის ფორმით პრივატიზების მიზანშეწონილია მიჩნევის საკითხის დადებითად გადაწყვეტილის შემთხვევაში. ხელშეკრულება წარდგინდებოდა საქართველოს პრეზიდენტს (სადავო პერიოდში მოქმედი, ქ. თბილისის საკრებულოს 27.08.2010წ. N9-62 გადაწყვეტილებით დამტკიცებული „ქ. თბილისის

თვითმმართველი ერთეულის ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების წესის“ 3.3, 3.4 მუხ.). განსახილველ შემთხვევაში სადავოდ არ გამხდარა 29.07.2011წ. ხელშეკრულების დადების პროცედურული მოთხოვნების დაკმაყოფილება, მიჩნევა მხარეები ადასტურებენ, რომ ხელშეკრულებას მოჰყვა შესაბამისი სამართლებრივი შედეგები, ამდენად, იკუთვნებოდა, რომ ხელშეკრულების დადებისას მოქმედი ნორმატიული მოწესრიგების შესაბამისად, 29.07.2011წ. ხელშეკრულების პირობები განსაზღვრავს ქ. თბილისის მთავრობამ და ხელშეკრულება ძალაში შევიდა საქართველოს პრეზიდენტის თანხმობის შემდეგ. საკასაციო სასამართლო ითვალისწინებს, რომ თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების შესახებ 29.07.2011წ. ხელშეკრულება, ისევე, როგორც შპს „...სს“ მიერ თვითმმართველი ერთეულებისათვის 5000 ა.დ.მ. ფართის შესყიდვით და საკუთრებაში გადაცემის ხელშეკრულებები ძალაშია, არ არსებობს მათი სრულად ან ნაწილობრივ გაუქმების შესახებ რაიმე მონაცემი. ამასთანავე, საგადასახადო ორგანო არ არის თვითმმართველი ერთეულის ქონების პრივატიზების შესახებ ხელშეკრულებისა და შესაბამისი ადმინისტრაციული აქტების კანონიერების შემოწმებაზე უფლებამოსილი ორგანო. „წესის“ მე-8 მუხლის თანახმად, ქ. თბილისის თვითმმართველი ერთეულის ქონების პირდაპირი (კონკურენტული შერჩევის საფუძველზე) პირდაპირი მიყიდვის საფუძველზე) მიყიდვის ფორმით პრივატიზებასთან დაკავშირებულ სადავო და ბათილად ცნობის საკითხებს ექსკლუზიურად მხოლოდ სასამართლო განიხილავდა.

სადავო პერიოდში მოქმედი, ქ. თბილისის საკრებულოს 27.08.2010წ. N9-62 გადაწყვეტილებით დამტკიცებული „ქ. თბილისის თვითმმართველი ერთეულის ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების წესის“ თანახმად, ქ. თბილისის თვითმმართველი ერთეულის ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების მიზანი იყო საკუთრების უფლების გადაცემა იმ მიყიდვისათვის, რომელიც სრულად და კეთილსინდისიერად შეასრულებდა ქ. თბილისის თვითმმართველი ერთეულის ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზებისათვის დადგენილ პირობებს (1.4 მუხ.). პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების ხელშეკრულებაში შეიკანონდა მონაცემები შემდგომი პირობებისა და ვალდებულებების შესახებ (3.7 მუხ. „ა“ ქ.პ.), მიყიდვას საკუთრების უფლება ეძლეოდა ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების პირობით (3.8 მუხ.). საჩმის მასალებით დასაბუთდება, რომ 29.07.2011წ. ხელშეკრულების თანახმად, მიყიდვის ვალდებულება 50 მილიონი დოლარის ოდენობის ინვესტიციის განხორციელებისა და 5000 ა.დ.მ. საკომერციო ფართის (ი.წ. „თეთრი კარავის“) შესყიდვით და მიყიდვისათვის გადახდის შესახებ შეადგინდა სახელმძღვანელო პრივატიზაციის საგადასახადო პირობას (ხელშეკრულების მე-5 მუხლი „პრივატიზაციის პირობები“). ინვესტიციების პირობების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით ხელშეკრულების მოქმედების განმავლობაში გათვალისწინებული იყო პრივატიზების საგნის დაზღვრვა (მე-7 მუხ.), პრივატიზაციის პირობების შეუსრულებლობისათვის გათვალისწინებული იყო მიყიდვის მიერ მიყიდვისათვის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზებისათვის დადგენილ პირობებს (მე-10 მუხ.). შესაბამისად, მოკლევადიან შემთხვევაში სახიფათო პირობადაცნობილი ნასყიდობის ხელშეკრულება, რადგან საკუთრების უფლების გადაცემა განხორციელდა მიყიდვის მიერ აღნიშნული ვალდებულებების შესრულების პირობით. პირობადაცნობილი ნასყიდობის ხელშეკრულების დადების მომენტისათვის მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა თვითმმართველი ერთეულსა და პირს შორის ქონების გაყიდვის შესაძლებლობას, მიუხედავად იმისა, რომ ასეთი შესაძლებლობა გათვალისწინებული იყო „სახელმწიფო ქონების შესახებ“ კანონითა და „სახელმწიფო ქონების ჭოლგასის ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში გადმოცემის საანგარიშო, ფინანსური ან/და კერძო სამართლის იურიდიული პირებისათვის სახელმწიფო ქონების საკუთრებაში გადაცემის წესისა და პირობების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების მინისტრის 07.09.2010წ. N1-1/486 ბრძანებით (ძალადაკარგულია საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების მინისტრის 09.07.2020წ. N1/1-362 ბრძანებით). აღნიშნული ნორმატიული აქტების მიხედვით გაკლავა დაშვებული იყო, თუმცა სახელმწიფო ქონებასთან მიმართებით და სრულად განსხვავებული პროცედურების დაცვით, ვიდრე ეს განსახილველ საჩმეშია, კერძოდ, ქონების ურთიერთგადაცემის შესახებ გადაწყვეტილებას იღებდა საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო საქართველოს მთავრობის თანხმობით (07.09.2010წ. N1-1/486 ბრძანებით დამტკიცებული „წესის“ 1.2 მუხ.) და არა თბილისის მთავრობა საქართველოს პრეზიდენტის თანხმობით. სამინისტროს მიერ ქონების ურთიერთგადაცემის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებიდან 1 თვის ვადაში მხარეებს შორის იდებოდა არა პირობადაცნობილი ნასყიდობის ხელშეკრულება, არამედ ქონების ურთიერთგადაცემის ხელშეკრულება (3.2 მუხ.), რასაც მოკლევადიან შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია. ამდენად, უაზრად დავიწყებდა, რომ საჩმეში დაკლავი, სსიპ ქონების მართვის სააგენტოსა და შპს „...სს“ შორის 29.07.2011წ. დადებული იყო თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზების, პირობადაცნობილი ხელშეკრულება. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მოკლევადიან შემთხვევაში ადგილი აქვს საგადასახადო ორგანოს მიერ არა ოპერაციის ვალდებულების შევსებას, არამედ უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ შესაბამისი ნორმატიული მოწესრიგების გათვალისწინებით დადგენილი სამართლებრივი ურთიერთობის დადგენას, რაც სკილდება საგადასახადო ორგანოსათვის საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლებამოსილების ფარგლებში. აღნიშნული მოსაზრებაა გაზიარებული აგრეთვე საქართველოს ბიზნესრეგულაციის 10.01.2017წ. 02-016/01 მიმართებაში, რომელიც უფლებამოსილების გადაცემაზე მიიჩნევს საგადასახადო ორგანოს მიერ პირსა და თვითმმართველი ერთეულს შორის პრივატიზებით-სამართლებრივი ურთიერთობის დადგენას.

საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტით ითვალისწინებს სამკურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით კვალიფიკაციის შევსების შესაძლებლობას, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ოპერაცია დაკვალიფიკირდა ბარბერული ოპერაციად, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161.7 მუხლის და 18.10 მუხლის საფუძველზე გადასახადით დაიბეგრება. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ოპერაციის კვალიფიკაციის შევსება შესაძლებელია იმ შემთხვევაში, თუ სამკურნეო ოპერაცია თავისი არსით ეწინააღმდეგება კანონმდებლობის მოთხოვნებს. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია აღნიშნული ნორმა გამოიყენოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ სამკურნეო ოპერაციას შინაარსობრივად სხვა ნორმა შეესაბამება. საჩმის მასალებით დასაბუთდება, რომ ხელშეკრულება დაიდო შპს „...სს“ და ქ. თბილისის მერიის ქონების მართვის სააგენტოს შორის, ხოლო ხელშეკრულების გაფორმების თაობაზე გადაწყვეტილება მიიღო ქ. თბილისის მთავრობამ. მიიჩნია რა ოპერაცია არა პრივატიზაციის სახედ, არამედ ბარბერად, საგადასახადო ორგანომ ნასყიდობის ხელშეკრულების კვალიფიკაციის შევსებით გადახდა ქ. თბილისის მთავრობის

გადაწყვეტილებით დადგინდეს პრიორიტეტობის ფორმას, რაც სკილდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილების ფარგლებს. 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი არ იძლევა მართლზომიერი გარიგების ჯვლითგადასახადის შევსების შესაძლებლობას, ის ეხება ბათილ, ნების ნაგლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის თვალთმაქცურ და მოწინააღმდეგე გარიგებებს (სუს 14.03.2017წ. №8-702-695(2-16) განჩინება) და არა მართლზომიერი გარიგებებს, რომელთა შინაარსიც შეესაბამება მისივე ფორმას. ოპერაციის შინაარსის და ფორმის შესაბამისობა ურთიერთობის მარგალიტობით განმარტდებლობით დადგინდება. მხარეთა რეალური ნების შესწავლის გარეშე არ დაიშვება გარიგების ჯვლითგადასახადის შევსება. დაუშვებელია მხარის რეალური ნების იგნორირება, თუ არ არის საკმარისად დიდი ალბათობა იმისა, რომ მხარე თვალთმაქცობს ან ცდებდა თავისი ნების გამოხატვაში. ხელშეკრულების ფორმისა და მხარეთა ნებას შორის შესაბამისობის გარეშეა ხდება იმ ანონიმობის სათაუბრობა, რომლითაც რეალური ნება ანონიმობის საპროტოკოლირებული ურთიერთობა. ამ ნორმატიული აქტების გამოყენებით ხდება კონკრეტული სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიული დადგინდეს შინაარსისა და მხარეთა დაქვბრძივი ნების შეპირისპირება. ფორმა წარმოადგენს მხარეთა შეთანხმების განმარტდებლობით დადგინდეს შინაარსის, ხოლო შინაარსი კი - მხარეთა რეალური ნებას. მოცემულ შემთხვევაში არ იკვეთება ნების ნაგლი, გარიგების დადგინდეს მხოლოდ მისაჩვენებლად (მოწინააღმდეგე გარიგება), იმ განხილვის გარეშე, რომ მას შესაბამისი იურიდიული შედეგები მოყვას (სკ-ის 56.1 მუხ.) ანუ მესამე პირის, ამ შემთხვევაში სახელმწიფოს მისაჩვენებლად. მოცემულ შემთხვევაში ხელშეკრულების ერთ-ერთი მხარე თვითმმართველი ერთეულია, ხოლო ხელშეკრულება იდება საქართველოს პრეზიდენტის თანხმობით. ხელშეკრულების დადგინდეს მხარეები მოქმედებენ ოპერაციის განხორციელებისას არსებული განმარტდებლობის საფუძველზე. ოპერაციის მითითებული ფორმითა და შინაარსით განხორციელება, რომლის მონაწილეებიც თვითმმართველობისა და სახელმწიფო ორგანოები იყვნენ. მიზნად არ ისახება საგადასახადო კოდექსით დადგინდეს საგადასახადო ვალდებულებებისაგან თავის არიდებას. ამასთანავე, ნაგლი განსახადის გადახდის მიზანზე ყოველთვის არ იწვევს გარიგების მოწინააღმდეგეობით მიწინავეს. ადგილი არ აქვს აგრეთვე სხვა გარიგების დაფარვას (თვალთმაქცური გარიგება) და შესაბამისად დაფარული გარიგების მიმართ მოქმედი წესების გამოყენებას (სკ-ის 56.2 მუხ.). როგორც აღინიშნა, თვითმმართველი ერთეულის ქონების განაგრვის დროს მოქმედი განმარტდებლობა არ ითვალისწინებდა თვითმმართველი ერთეულის ქონების არსებული პროტოკოლების შესაბამისად გავლის შესაძლებლობას, ხოლო დაფარული გარიგების წესების გამოყენება შესაძლებელია თუ ის მართლზომიერი და ამ საფუძველით ნამდვილია, ხოლო ანონიმით დადგინდეს წესის დამრთველი გარიგება. სკ-ის 54-ე მუხლის თანახმად ბათილია, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება შევსების სამეორნეო ოპერაციის ჯვლითგადასახადის შესაბამისი პირობების არსებობისას გულისხმობს იმას, რომ განსახადრული ჯვლითგადასახადის შესაბამისობაში უნდა იყოს მოქმედი განმარტდებლობასთან. დინადან შესაბამისი პირობებში მოქმედი განმარტდებლობა არ ითვალისწინებდა თვითმმართველი ერთეულის ქონების გავლის შესაძლებლობას, ხოლო სამოქალაქო კოდექსის ნორმები გამოიყენებოდა მხოლოდ საპრიორიტეტობით განმარტდებლობით დაშვებული თვითმმართველი ერთეულის ქონების განაგრვის სახეობის მიმართ, შესაბამისად ჯვლითგადასახადის შევსების პირობას არ ქმნიდა სამოქალაქო კოდექსით გავლისწინებული ქონების გავლის წესები. ჯვლითგადასახადის შევსების აუცილებლობის, დაფარვაში მხარეების ინტერესის, ხელშეკრულების განმარტდებლობასთან წინააღმდეგობის დადგინდეს გარეშე საპროტოკოლირებული პალატამ მართლზომიერად მიიჩნია პრიორიტეტობის ხელშეკრულების ჯვლითგადასახადის შევსება.

საკანადო პალატა აღნიშნავს, რომ ოპერაციის ფორმის და შინაარსის შეუსაბამობის, ჯვლითგადასახადის შევსების საჭიროების მქვლივის კვრთი აკისრია აღნიშნულის შესახებ აქტის გამოყენე ორგანოს. სკ-ის მე-5 მუხლის თანახმად ადმინისტრაციულ ორგანოს არა აქვს უფლება განმარტდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განხორციელოს რაიმე ქმედება, სასკ-ის მე-17 მუხლის მიხედვით აქტის განმარტდებლობის მქვლივის კვრთი გისრება აქტის გამოყენე ადმინისტრაციულ ორგანოს. სადავო აქტებით არ დასაქვრდება ისეთ გარემოების არსებობა, რომელიც მიუთითებს ნების გამოვლენის ნაგლი. ფიქციური გარიგების შესახებ შეთანხმებაზე, გონომიკური რეალობის, შინაარსის და სამართლებრივი ფორმის შესაბამისაზე, მოცემულ შემთხვევაში ოპერაციის ფორმა შეესაბამება მის შინაარსს.

საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის მე-10 ნაწილი განსახადრავს ბარტერული ოპერაციის გნებას, რომლის თანახმად, საქონლის/მომსახურების გავლის (ბარტერული) ოპერაციის საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი თითოეული მხარისთვის ითვლება საქონლის/მომსახურების საბზრო ფასით რეალიზაციად, ხოლო საქონლის/მომსახურების თითოეული მიმღებისთვის - საქონლის/მომსახურების იმავ საბზრო ფასით შეძენად. საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად ასეთი ოპერაციის დროს გამოწერილ პირველად საგადასახადო დოკუმენტში გადახდელს უფლება აქვს მიწოდებული მომსახურების რეკვირები ასახოს მისი ღირებულების, მათ შორის საქონლის ერთეულის ფასის მითითების გარეშე. საგადასახადო კოდექსი ბარტერული ოპერაციის გნებას იყენებს მხოლოდ საქონლის ან/და მომსახურების გავლის ოპერაციის მნიშვნელობით (18.10 მუხ.). ოპერაციის ბარტერად მიწინააღმდეგე მიღების ქონების საგადასახადო არ ხდება თანხის გავლა. ბარტერის დროს პირი საქონლის მიწოდების ოპერაციას ახორციელებს სხვა საქონლის საგადასახადო, ხელშეკრულება არ უნდა შეიცავდეს ფულის ანგარიშსწორების კომპონენტს. მოცემულ შემთხვევაში კომპანის მიერ უმრავ ქონებაში გადახდილ იქნა ხელშეკრულებით განსახადრული თანხა - 200 000 აშშ დოლარი.

29.07.2011წ. ხელშეკრულების მიხედვით კონკრეტულად განსახადრავს გარიგების საგანი და ფასი. გარიგების ფასისგან განკალკულბლად დადგინდა საპრიორიტეტობა პირობები, რომელთა შორის დასახელოდა თვითმმართველობისთვის საგადასახადო ფართის უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაცემის შესახებ შპს „...ს“ ვალდებულება. საკანადო პალატა აღნიშნავს, რომ გავლის ხელშეკრულებით მხარეებს გისრებათ ქონებაზე საკუთრების ურთიერთგადაცემის ვალდებულება (სკ-ის 521.1 მუხ.), ხოლო საგადასახადო ქონების არაბოლოფასების შემთხვევაში, ქონების ნაწილი შეიძლება ანაზოაუდეს ფულის (სკ-ის 522-ე მუხ.). საგადასახადო ორგანო მიიჩნევს, რომ სახიზა გავლის ხელშეკრულება, თუმა ვერ ასაბუთებს ქონებათა (მიწის ნაკვეთის და 5000 კვ.მ. საგადასახადო ფართის) ბოლოფასების, ნასყიდობის ფასის - 200 000 აშშ დოლარის ამ ორი ქონების ღირებულებების ქონის სხვაობის ასანაზოაუდობლად გადახდას. მხოლოდ დადგინდეს დაქვბრძივი გარემოებებსა და ბარტერული ოპერაციის დაბეგარის ნორმატიული წესზე მითითება არ ასაბუთებს ოპერაციის ბარტერად ჯვლითგადასახადის, სადავო აქტები არ შეიცავს რაიმე დასაბუთებას ოპერაციის ბარტერად მიწინააღმდეგეობის, საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის გამოყენების წინაპირობების არსებობის შესახებ. საგადასახადო ორგანოს სრულად უკუგებულოფილი აქვს ხელშეკრულების დადგინდეს მოქმედი ნორმატიული მოწინააღმდეგეობა, ხელშეკრულების დადგინდეს ნორმატიული პროკედურა. მისი მხარეები. მიზანი და შინაარსი.

„ადაგილობრივი თვითმმართველობის ქონების შესახებ“ 25.03.2005წ. კანონი ამომწურავად განსაზღვრავდა ადაგილობრივი თვითმმართველობის ბალანსზე არსებული ქონების პრივატიზაციის ფორმებს, რაც არძალას პრივატიზაციის, როგორც განსაკუთრებული საჯაროსამართლებრივი ღონისძიების განხორციელების, კერძო სამართლით გათვალისწინებული გარიგების ფარგლებში მოქმედებს, ამდენად, სადავო სამართალმართლობის გადგომის (ბარტერი) ხელშეკრულებად კვალიფიკაცია არ შეესაბამება კანონმდებლობას. განხორციელებული ინვესტიციის ოდენობიდან, ინფრასტრუქტურული განვითარებაში მისი მნიშვნელოვანი ფუნქციონალური ზეგავლენის გათვალისწინებით, განხორციელებული ინვესტიცია განსაკუთრებული მნიშვნელობის ინვესტიციათა რიგს განეკუთვნება („ინვესტიციების სახელმწიფო მხარდაჭერის შესახებ“ კანონის 9.1 მუხ.).

ყურადღების გამახვილებას საჭიროებს ის ფაქტი, რომ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პრივატიზაცია დაფუძნებულია პირდაპირი მიყიდვის წესით პრივატიზაციაზე, თუმცადა ხელშეკრულების პირობებზე გარდა ნასყიდობის ფასის გადახდისა, მუნიციპალიტეტის მიერ გათვალისწინებულია მრავალი არსებითი ვალდებულების განხორციელება, რომელიც ესადაგებოდა მუნიციპალიტეტის საჯაროსამართლებრივ მიზნებს და ბევრად მძიმე ფინანსური ტვირთის მატარებელი იყო შემძენისთვის, ვიდრე მხოლოდ ნასყიდობის ფასად განსაზღვრული 200 ათასი აშშ დოლარის გადახდა. ამდენად, ვინაიდან ხელშეკრულების ჯეროვნად შესრულება მუნიციპალიტეტის მხრიდან მოიცავს მხოლოდ თბილისის მუნიციპალიტეტში არსებული 20 ჰა მიწის ნაკვეთის შემძენის საკუთრებაში გადაცემას, ხოლო შემძენისთვის განსაზღვრულია კომპლექსური ვალდებულებები, პირდაპირი მიყიდვის წესით პრივატიზაციის ხელშეკრულების ჯეროვნად შესრულება არ ამოიწურება მუნიციპალიტეტის მიერ მიწის ნაკვეთის გადაცემით და მის სანაცვლოდ, შემძენის მიერ გადახდილი თანხის მუნიციპალიტეტისთვის გადახდით, არამედ უკავშირდება აგრეთვე შემძენის მხრიდან მრავალი, ფინანსური თვალსაზრისით ბევრად მძიმე ტვირთის მატარებელი უკუვალდებულების განხორციელებას, როგორცაა: საინვესტიციო ვალდებულება (50 მილიონი აშშ დოლარი) და აშენებულ სამშენებლო ობიექტში 5000 კვ.მ.-ის მუნიციპალიტეტისთვის უსასყიდლოდ გადაცემა. ამასთან, ინვესტორისთვის განსაზღვრული კონკრეტული ვალდებულების შესრულებისთვის განსაზღვრული იყო ცალკეული ვადები, რაც ცხადყოფს, რომ მხოლოდ 200000 აშშ დოლარის გადახდა არ ამოწურავდა ხელშეკრულების ჯეროვნად შესრულებისთვის გათვალისწინებულ ვალდებულებებს და დარჩენილი ვალდებულებების შეუსრულებლობა ხელშეკრულების პირობების დარღვევის, მისგან გამომდინარე ხელშეკრულებიდან გასვლისა და მეორადი ვალდებულებების წარმოშობის საფუძველს ქმნიდა. ამასთან, როგორც უკვე აღინიშნა, სამეურნეო ოპერაციის ბარტერად კვალიფიკაციისათვის ღონისძიება არ უნდა შეიცავდეს ფულადი ანგარიშსწორების კომპონენტს (თუნდაც ნაწილობრივ), ამდენად, ვინაიდან ინვესტორისთვის გათვალისწინებული ვალდებულებები კომპლექსურია და მოიცავს გარდა 5000 კვ.მ.-ის გადაცემისა, მიღებული მიწის ნაკვეთის საკუთრებაში მიღებისთვის 200000 აშშ დოლარის გადახდას, ამასთან 50 მილიონი აშშ დოლარის საინვესტიციო ვალდებულების განხორციელებას, ცხადია, რომ ასეთი ხელშეკრულების მიზანი ქონების გაცვლა ვერ იქნება, რამეთუ სადავო ოპერაციის მიზნებისთვის, ერთ შემთხვევაში არსებობს მატერიალურად განსხვავებული 20 ჰა ფართობის მიწის ნაკვეთი, ხოლო მეორე შემთხვევაში მატერიალურად არარსებული პოტენციური ვალდებულება, რომელიც საპრივატიზაციო ხელშეკრულების ჯეროვნად შესრულებისთვის ერთ-ერთი და არა ერთადერთი პირობა იყო. ვინაიდან პრივატიზაციის წესით პირდაპირი მიყიდვის ხელშეკრულებაში ზუსტადაა განსაზღვრული საინვესტიციო თანხის რაოდენობა და ასაშენებელი კომპლექსის ფართობი (რაც გაცვლის ხელშეკრულების მიზნებისთვის ყოვლად ირელევანტური და უშინაარსოა), ცხადია, რომ ხელშეკრულება ემსახურება მუნიციპალიტეტის საჯაროსამართლებრივ მიზანს, რომელიც გარდა მიწის ნაკვეთის პრივატიზაციისა და მისგან გამომდინარე ვალდებულებად განსაზღვრული ქონებრივი ანაზღაურების შესრულებისა, საინვესტიციო პირობად 50 მილიონი აშშ დოლარის ინვესტიციასა და განაშენიანების ფართობის განსაზღვრას ემსახურება, რაც ქ. თბილისის მუნიციპალიტეტისთვის გარკვეულ ეკონომიკურ სარგებელს და ურბანული განვითარების საჯარო მიზნებს მოიაზრებს. ამდენად, დაუსაბუთებელია შემოსავლების სამსახურის მოსაზრება, რომ აღნიშნული ხელშეკრულება განხილული უნდა იქნეს გაცვლად, ვინაიდან პრივატიზაცია მკაცრად განსაზღვრული საჯაროსამართლებრივი მიზნების მქონე ღონისძიებაა, რომელიც ემსახურება სახელმწიფო ან მუნიციპალური ინტერესების განხორციელებას, ამდენად, შეუძლებელია მუნიციპალიტეტის მიერ სახელმწიფოს აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოების მონაწილეობით განხორციელებული (პირდაპირი მიყიდვის ფორმით) პრივატიზების ბარტერულ ხელშეკრულებად განხილვა. ხელშეკრულების პირობებიდან ნათლად იკვეთება, რომ პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზაციის ხელშეკრულება კომპლექსურ სამართლებრივ ვალდებულებებს განსაზღვრავს, რომლის განხორციელებაც საგადასახადო-სამართლებრივი თვალსაზრისით რამდენიმე ოპერაციას მოიცავს. ერთ შემთხვევაში მუნიციპალიტეტის მიერ 20 ჰა მიწის ნაკვეთის შემძენისთვის გადაცემა, რომელიც გათავისუფლებულია დღგ-თი დაბეგვრისაგან როგორც სპეციალური მუხლით, საგადასახადო კოდექსის 168.1 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სახელმწიფო ქონების პრივატიზაციის ფორმის ფარგლებში, აგრეთვე ზოგადი ნორმით, საგადასახადო კოდექსის 168.1 მუხლის „ქ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მიწის ნაკვეთის მიწოდებით. ამასთან, მხედველობაშია მისაღები 2011 წლის ბოლო რედაქციის საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტის დებულება, რომელიც სახელმწიფოსთვის/მუნიციპალიტეტისთვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემას ან და მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევას აკრძალავს, როგორც სახელმწიფო ქონების პრივატიზაციის ფორმის ფარგლებში, აგრეთვე ზოგადი ნორმით, საგადასახადო კოდექსის 168.1 მუხლის „ქ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მიწის ნაკვეთის მიწოდებით. ამასთან, მხედველობაშია მისაღები 2011 წლის ბოლო რედაქციის საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტის დებულება, რომელიც სახელმწიფოსთვის/მუნიციპალიტეტისთვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემას ან და მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევას აკრძალავს, როგორც სახელმწიფო ქონების პრივატიზაციის ფორმის ფარგლებში, აგრეთვე ზოგადი ნორმით, საგადასახადო კოდექსის 168.1 მუხლის „ქ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მიწის ნაკვეთის მიწოდებით.

სადავო სამართალწერეთიერთობის წარმომხმარებლის დროს მოქმედით საგადასახადო ჯიშის 168.1 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლების გარეშე დღე-გან გათავისუფლებულია სახელმწიფო ქონების მიწოდების პრივატიზაციის პროგრამის მიხედვით, საპროგრამო პალატის გასაწიფრებოლ განმარტებში აღნიშნულია, რომ თავის გათავისუფლება საჭიროებს „პროდაქტორი მიცოდების ფორმით პრივატიზაციის შესახებ“ ხელშეკრულების საფუძვლზე სახელმწიფო ფართის თვითმმართველო ერთეულისთვის (გამცოდნელისათვის) გათავისუფლების (მიწოდების) არსის გარდაგებას, ჯრმოდ იმის გარდაგებას სახეზეა საქონლის უსაყიდლოდ გათავისუფლება ადგილობრივი თვითმმართველობისთვის, თუ ხელშეკრულების საფუძვლზე პირების შესრულებას, საპროგრამო სასამართლოს მოსაზრებით ადგილი არ აქვს უსაყიდლოდ მიწოდებას, სახეზეა სახელმწიფო ფართის მიწოდების გარეშე გარდაგება, რის საფუძვლზე საპროგრამო სასამართლო ასკნის, რომ საზერო ფასით 5000 ჯ.მ. სახელმწიფო ფართის მიწოდების დღე-ით დამგაგრა არის განმარტებაში (საგადასახადო ჯიშის 161.7 მუხ.). სასაგარო სასამართლო ზემოდ მოყვანილი მოტავიდან გამომდინარე, არ იხიარება საპროგრამო პალატის მოსაზრებას ხელშეკრულების გვლოფიდან მოგვლის, გარეშე გარდაგების არსებობის შესახებ, რა საგადასახადო ორგანოების სადავო აქტების შინაარსიდან გამომდინარე, თავისთავად საგარის საფუძვლზე ქმნის სადავო აქტების გათილად იწმობისთვის, ამასთანავე, არა საგადასახადო ორგანოების სადავო აქტებში და არა საპროგრამო პალატის განმარტებში არ არის მოყვანილი მოსაზრებები იმასთან დაგვრებით თუ რაზე უნდა დამტავრებულ საგარეშე გარეშე ხელშეკრულებით გათავისუფლებული მიწოდება, მიიჩნია რა სახელმწიფო ფართის მიწოდება გარეშე, საპროგრამო პალატა შემოფარგა საგადასახადო ჯიშის 168.4 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტზე მითითებით, რომლის თანახმად ჩათვლის უფლებით დღე-გან გათავისუფლებულია სახელმწიფო ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისთვის საქონლის უსაყიდლოდ გათავისუფლება ან/და მომსახურების უსაყიდლოდ გარეშე, საპროგრამო პალატამ არ იქონია მსგელობა სადავო სამართალწერეთიერთობის მიმართ საგადასახადო ჯიშის (სადავო პრიოდში მოქმედი რედაქციის მიხედვით) 168.1 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტით გათავისუფლებული დამტავრების გამტავრების შესაძლებლობაზე, რომლის შესაბამისად სახელმწიფო ქონების პრივატიზაციის პროგრამის თანახმად მიწოდება თავისუფლოდ გათავისუფლება, სასაგარო პალატა აღნიშნავს, რომ როგორც ამჟამად, ისე სადავო პრიოდში მოქმედი წორმაგებოლო მოწესრიგების გათავისუფლებით, პრივატიზება გულისხმობდა განმით განსაზღვრული ფორმით ფიზიკური ან ორთიდიოლო პირების ან მათი გართიანებების მიერ საკუთრების უფლების შემტნას არა მხოლოდ სახელმწიფო, არამედ ადგილობრივი თვითმმართველობის ქონებაზე, მართალია ამჟამად სახელმწიფო და მოწივიპალატი საკუთრება გამტავრალია, თუმცა სახელმწიფო და ადმინისტრაციო-ტერიტორიოლო ერთეულების (მოწივიპალატი) საკუთრების უფლებათა გამტავრებით თვითმმართველობის ორგანოების არგაგმედი არსებობდა რესპუბლიკურ და ადგილობრივ საკუთრებაში არსებული სახელმწიფო საკუთრება (საქართველოს რესპუბლიკის მიწისტრთა გბინგის 16.06.1995წ. N344 დამტავრებით დამტავრებული დებულების 1-ლი მუხ.), ადგილობრივი თვითმმართველობა სახელმწიფო მმართველობის ერთგვარად დიგარტავლიზაციო ფორმა, რომელსა ახასიათებს არგირებობა და ადგილობრივი მნიშვნელობის საკითხების მართა-გამტავრებაში გარდაგული დამტავრებლობა, ამტავნად, სახელმწიფო ქონების ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის გათავისუფლება წარმოადგენდა ხელისუფლების ორგანოების შერის ქონების განაწილებას, სახელმწიფო ხელისუფლების ერთი ორგანოგაციო ნაწილიდან სხვა ნაწილო გათავისუფლება და არა განგირებობას, სასაგარო პალატა ყორადობას ამხიბელობს იმ გარემოებაზე, რომ პრივატიზაციის მიხანია ჯრმოდ საკუთრებაში არმყოფი ქონების განგირებობა და აღნიშნულით საზერო გლომტავის, იწესტიტორიო აქტივების, მიწარმობის და სხვ. გარეთარების ხელშეწყობა, ჯრმოდ საკუთრებაში არმყოფი ქონების მოსაკუთრე შიომტავა იყოს როგორც სახელმწიფო, ასევე - თვითმმართველობა, აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასაგარო პალატა თვლის, რომ საგადასახადო ჯიშის 168.1 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის, დღე-გან გათავისუფლებულია უნდა იქნეს მიწელოლი არა მხოლოდ სახელმწიფოს, არამედ თვითმმართველობის ქონების პრივატიზების ფარგლებში განხორციელებული მიწოდება, საწინააღმდეგო განმარტების შესაძლებლობა, დიგარტინირების ლიგატიმირი მიხანია, საგადასახადო ჯიშის 168.1 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტში მხოლოდ სახელმწიფო ქონების პრივატიზების მოაზრება და მუხლის მოწესრიგების სფეროდან თვითმმართველო ერთეულის ქონების პრივატიზების შემტხეგის გამტარიგება არ ფუნქცია რამე გონივრლო საფუძვლზე, მოგელოლ შემტხეგაში მხარეებმა გლოკელო ხელშეკრულების ფარგლებში განხორციელების სახელმწიფო აკტივითი მიწეწელოლი უფლებამოსილებები, 29.07.201წ. ხელშეკრულების მი-4 მუხლის თანახმად, გამტავლო მიცოდება გათავისუფლება საკუთრების უფლებას მიცოდების მიერ ხელშეკრულების საგნის ოტირებულების ანაზლარების შემტავ, სტენგელო მუხლის თანახმად, საკუთრების უფლების გათავისუფლება ხორციელებოდა საკუთრების უფლების დამტავსკურებლო მოწმობის გავტის გებოთ და საგარო რეგისტრში საინგესტიტორი გლოტავლიზების მიტითებით შემტავი რეგისტრაციოთ, ხელშეკრულების 5.4 მუხლში აღნიშნა გამტავლების საკუთრებაში 5000 ჯ.მ. სახელმწიფო ფართის გათავისუფლების უსაყიდლობის შესახებ, 29.07.201წ. ხელშეკრულების საფუძვლზე უტრავი ქონება აღირიგება საგარო რეგისტრში, რეგისტრაციიდან განხორციელოდა 5000 ჯ.მ. სახელმწიფო ფართის აშინგამედი, ხელშეკრულების საგანზე საკუთრების გათავისუფლება განხორციელება ხელშეკრულების საჭიროების პრიოდტავნაში შეტახნებობს და ხელშეკრულებით განსაზღვრული თანხის 200 000 აშშ დოლარის გათახებით შიმტავმ, საქმის მასკოტში არ მოტივობა ხელშეკრულებაში დამტავრებული მიწის საზერო ოტირებულების განმსაზღვრელო დოკუმტი, სასამართლოს არ უმსგელოდა ხელშეკრულების დატების მომტნაისათვის შიმტილი მიწის ნაგვტის ოტირებულებისა და გათახებით თანხის გტრელოტკუროტავა, შესაბამისად, არ არის დადგელოლი, რომ 5000 ჯ.მ. სახელმწიფო ფართი იყო ნაგვტის ოტირებულების ნაკუთრთ ანაზლარების საშუალეში, შესაბამისად, დაუსკუთებელია გარეგნის გარგვით ოტრავიად გვლიფიგავი, სადავო სამართალწერეთიერთობის მიმართ საგადასახადო ჯიშის 168.4 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის (ჩათვლის უფლებით დღე-გან გათავისუფლებულია სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისთვის საქონლის უსაყიდლოდ გათავისუფლება ან/და მომსახურების უსაყიდლოდ გარეშე) გამტავრების გამტარიგება, 29.07.201წ. ხელშეკრულება ს-ის 340-ე მუხლის თანახმად, წარმოადგენს შერეოლო ტიპის ხელშეკრულებას, რომელიც შესრულების არსთან ახლოდგომი წორების საფუძვლზე უნდა განმარტდეს, 5000 ჯ.მ. სახელმწიფო ფართის უსაყიდლოდ გათავისუფლება დაგვშირებით 30.07.201წ. და 16.04.201წ. დაციო გლოკელო ხელშეკრულებები, რის საფუძვლზე 25.04.201წ. საგარო რეგისტრში დარეგისტრირდა სსიპ ქონების მართვის საგენტოს საკუთრება, რთავ თავის მტრე დდასკუროთა ერთ-ერთი

[illegible]

ყოველივე ზემოთხსენებულიდან გამომდინარე, საპასაგიო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საბიჭოს სსპ-ის 399.2 მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევა, საპილოტო სასამართლომ გამოიყენა პანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა (საგადასახადო ჯიშის 73.9 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტი, სსპ-ის 521-ე მუხ.) და არასწორად განმარტა პანონი, საპილოტო სასამართლომ სრულად არ გამოიძღვია საქმის გარემოებები, სათანადოდ არ დაასაბუთა გასაჩივრებული განჩინება, რაც სსპ-ის 394-ე მუხლის შესაბამისად საპასაგიო საჩივრის აბსოლუტურ საფუძვლს აქმის, ამდენად, საპასაგიო პალატა თვლის, რომ საპასაგიო საჩივარი საფუძვლად და აქნდა დაჰყავდნენ. რაც შეეხება პასაჟირის მოთხოვნას საპილოტო პალატაში საპილოტო სიტყვის წარმოთქმაში ხილულობის შესახებ, პალატა თვლის, რომ აღნიშნული გარემოება არ აქმის გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების საფუძვლს, რადგან შპს „...სსპ“ საპილოტო პალატის სხდომაზე მიიღო საკუთარი მოსაზრებების დათმობის საშუალება. ამასთანავე, წარდგინო საპასაგიო საჩივარში შპს-ს სრულად ასახა საკუთარი მოსაზრებები, რის გამო საპილოტო სიტყვის წარმოთქმის საფუძვლად, მისი უფლება არ შეიძლება.

[illegible]

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა ღ ა წ ყ ვ ი ტ ა

1. შპს „...ას“ სააკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის საპკოლო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 21.06.2018წ. განჩინება და სამიზნე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „...ას“ სარჩილო დაკმაყოფილდეს;
4. ოპერაციის ბარჭრად ჰვალიფიკაციის და ამ საფუძველზე განხორციელებული ღონისძიების ნაწილში ბათილად იქნეს აღნიშნული სსიპ შიშისაღების სამსახურის 28.09.2015წ. N35989 ბრძანება, სსიპ შიშისაღების სამსახურის 29.09.2015წ. N007-264 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შიშისაღების სამსახურის 18.11.2015წ. N43560 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 11.01.2017წ. N11734/2/15 გადაწყვეტილება;

6. სსიპ თემოსალომის საფარული და საქონლო ფინანსთა სამსახურის სოლიდარულად დაიკისროთ შპს „...ასთვის“ (ს.კ. ...) მის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 5 000 ლარის ანაზღაურება;
7. სსიპ შიმოსალომის სამსახურს და საქონლო ფინანსთა სამსახურის სოლიდარულად დაიკისროთ შ. თ-ისათვის (პ.ნ. ...) მის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 15 000 ლარის ანაზღაურება;
8. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

თავმჯდომარე

ნ. სხირტლაძე

მოსამართლეები:

ქ. ცინცაძე

მ. ვაჩაძე

[← უკან](#)[«წინა შედეგი»](#)