

საბადასასალო დავები

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

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი
ადმინისტრაციულ საქმეებზე

2019, №3

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

2019, №3

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

2019, №3

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

2019, №3

გადაწყვეტილებების შერჩევასა და დამუშავებაზე პასუხისმგებელი

ლიანა ლომიძე

ტექნიკური რედაქტორი

მარიკა მაღალაშვილი

რედაქციის მისამართი:

0110, თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32, ტელ: 299 04 18;
www.supremecourt.ge

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

საკიეზული

1. დღ-ით დაბეგვრა	
საგადასახადო დაბეგვრის კანონიერების შემონმება	4
დღ-ის, მოგების და ქონების გადასახადის დარიცხვის კანონიერება	21
დღ-ის გადაუხდელობისათვის დაკისრებული ჯარიმის და საურავის კანონიერება	38
2. საგადასახადო ვალდებულებების გადახდეინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელება	
ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის სავალდებულო წინაპირობები	57; 72
საგადასახადო შეთანხმების გაფორმება საგადასახადო დავალიანების შემცილების მიზნით	87
ცრუმაგიერი პირის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდეინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელება	121
ცრუმაგიერ და ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ჩათვლა	134
3. საგადასახადო სამართალდარღვევა და აუდიტი	
აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების წარმოების წესი	150
საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების წესი	173
საბაჟო კონტროლი, საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტის დადგენა	187

1. დღგ-ით დაჯგვრა

საგადასახადო დაჯგვრის კანონიერების შემოწმება

განჩინება საქართველოს სასჯელით

№ბს-702-695(2კ-16)

14 მარტი, 2017 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

სს „...“ 2014 წლის 20 ივნისს სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ. მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 მაისის №... გადაწყვეტილების გასაჩივრებულ ნაწილში; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №... ბრძანების გასაჩივრებულ ნაწილში; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 31 დეკემბრის №... ბრძანების; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 დეკემბრის №... ბრძანებისა და 2013 წლის 24 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრებულ ნაწილში ბათილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა ჩაატარა საგადასახადო შემოწმება და 2013 წლის 23 დეკემბერს გამოსცა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზე 2013 წლის 24 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნით სს „...“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 6 365 262 49 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 2 830 137 ლარი, ჯარიმა – 1 388 957 ლარი და საურავი -2 146 168 49 ლარი.

საბოლოოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 მაისის №... გადაწყვეტილებით, სს „...“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, კერძოდ 4 სადავო საკითხიდან არ დაკმაყოფილდა ორი, რომელიც შეეხება იჯარით აღე-

ბული ფართის დაბრუნებისას სარემონტო სამუშაოების მომსახურების მიწოდებად განხილვას და სს „ვ...“ დაკავშირებულ ოპერაციას, რაზეც სს „...“ დაეკისრა 2 604 527 ლარის გადახდა.

მოსარჩელე იჯარით აღებული ფართის კეთილმოწყობასთან დაკავშირებით მიუთითებდა, რომ კომპანიას იჯარით აღებულ ფართზე განეული ჰქონდა სარემონტო სამუშაოები. შემომწმებელთა მიერ, იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების ნარჩენი ღირებულება დაბეგრულ იქნა დღგ-ით საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში. საიჯარო ხელშეკრულების საფუძველზე კომპანია წლების განმავლობაში იყენებდა იჯარის ობიექტს ეკონომიკური საქმიანობისათვის და იჯარით აღებულ ფართზე სარემონტო სამუშაოების ჩატარება საჭირო იყო მისი სრულფასოვანი ფუნქციონირებისათვის. ამასთან, 2008 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების მეიჯარისათვის დაბრუნება არ განიხილებოდა მიწოდებად დღგ-ს მიზნებისათვის. რაც შეეხება სს „ვ...“ დაკავშირებულ ოპერაციას: 2010 წლის 4 მარტს დაფუძნდა სს „ვ...“, რომლის კაპიტალშიც შეტანილ იქნა 10 411 565 ლარის ღირებულების უძრავი ქონება. 2010 წლის 11 მარტის სამეთვალყურეო საბჭოს კრების ოქმის საფუძველზე კომპანიამ განახორციელა საკუთარი აქციების გამოსყიდვა შპს „კ...“, რომელიც იმ მომენტისათვის ფლობდა კომპანიის 24,78% სანაცვლოდ აქციონერისათვის გადაცემულ იქნა ახლად დაფუძნებული კომპანიის – სს „ვ...“ 89% წილი. შემომწმებელთა მიერ აღნიშნულ ოპერაციას შეეცვალა ფორმა შინაარსთან შეუსაბამობის საფუძველით და დაკვალიფიცირდა წილის სანაცვლოდ ქონების მიწოდებად, რაც დაექვემდებარა დღგ-ით დაბეგრას. მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ 2010 წელს მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით წილის მიწოდება არ ექვემდებარებოდა დღგ-ით დაბეგრას. ამდენად, მოსარჩელის მოსაზრებით საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის გამოყენება არ იყო მართებული ზემოაღნიშნულ ოპერაციებთან მიმართებაში.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მარტის გადაწყვეტილებით სს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი ძალაში შესვლიდან გასაჩივრებულ ნაწილში ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 მაისის №... გადაწყვეტილება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №... ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 31 დეკემბრის №... ბრძანება, ამავე სამსახურის 2013 წლის 30 დეკემბრის

№... ბრძანება და 2013 წლის 24 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა.

აღნიშნული გადანყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 აპრილის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მარტის გადანყვეტილება.

სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელესა და ფ/პ ი. კ-ეს შორის 2008 წლის 22 აპრილს დაიდო უძრავი ქონების იჯარით გადაცემის ხელშეკრულება, ხელშეკრულებით გადასახდელი საიჯარო თანხა განისაზღვრა ყოველთვიურად 7 749 ევროს ოდენობით (ექვივალენტი ლარში); 2008 წლის 30 ოქტომბერს შეწყვეტილ იქნა საიჯარო ხელშეკრულება და უძრავი ქონება დაუბრუნდა მესაკუთრეს – ფ/პ ი. კ-ეს; ასევე დადგენილია, რომ 2008 წელს იჯარით აღებულ ფართზე მოსარჩელემ ჩაატარა 402,326 ლარის ღირებულების სარემონტო სამუშაოები; საგადასახადო ორგანომ მეიჯარის მიერ იჯარით აღებულ ფართზე სარემონტო სამუშაოების ჩატარების ოპერაცია განიხილა მომსახურების მიწოდებად და მეიჯარე დაბეგრა დღგ-ით ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში სარემონტო სამუშაოების ნარჩენი ღირებულების (402 326 ლარი) შესაბამისად საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე; სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიცია იმის შესახებ, რომ აღნიშნულ საგადასახადო დაბეგვრას არ გააჩნდა მატერიალურ-სამართლებრივი საფუძველი და, შესაბამისად, არის უკანონო; კერძოდ, სადავო იჯარის ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსით საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების მეიჯარისათვის დაბრუნება არ განიხილებოდა მიწოდებად დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის; მითითებული ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას დაექვემდებარა 2011 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის „ვ“ პუნქტის შესაბამისად; შესაბამისად, სააპელაციო პალატამ დასაბუთებულად მიიჩნია პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიცია იმის შესახებ, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ სადავო დარიცხვა განა-

ხორციელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილითა და ამავე კოდექსის მე-5 მუხლით განსაზღვრული მოთხოვნის დარღვევით, რადგან მითითებული ნორმით იმპერატიულად არის დადგენილი, რომ გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს კანონმდებლობა. სააპელაციო პალატამ ასევე გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიცია იმის შესახებ, რომ საქმეზე დადგენილი იმ უდავო ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, როდესაც მხარეთა შორის დადებული იყო იჯარის ხელშეკრულება, რომელიც შეწყდა მხარეთა ნების საფუძველზე, კომპანია იჯარით აღებულ ფართზე სარემონტო სამუშაოების განხორციელების შემდეგ გარკვეული პერიოდის განმავლობაში (ხელშეკრულების შეწყვეტამდე) სარგებლობდა იჯარით აღებული ფართით და იხდიდა შესაბამის საიჯარო ქირას, გამორიცხავს საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლით განსაზღვრული უფლებამოსილების გამოყენების საფუძველზე სადავო სამეურნეო ოპერაციის მომსახურების მიწოდებად კვალიფიკაციის შესაძლებლობას.

სს „ვ...“ დაკავშირებული ოპერაციის მიმართ სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2010 წლის 4 მარტს მოსარჩელე კომპანიამ დააფუძნა სს „ვ...“, რომლის კაპიტალში შეტანილი იქნა 10 411 565 ლარის ღირებულების უძრავი ქონება; 2010 წლის 11 მარტს კომპანიის სამეთვალყურეო საბჭოს გადაწყვეტილებით გამოსყიდულ იქნა საკუთარი აქციები (24,78%) შპს „კ...“ სს „ვ...“ 89%-იანი წილის გადაცემის სანაცვლოდ (წილის ღირებულება – 6 986 500 ლარი, იგივეა რაც შპს „კ...“ 24,78% წილის ღირებულება; მითითებულ სამეურნეო ოპერაციას საგადასახადო ორგანომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე შეუცვალა კვალიფიკაცია და მიიჩნია, რომ სადავო სამეურნეო ოპერაცია წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას, კერძოდ, ქონების მიწოდებას წილის სანაცვლოდ, რის გამოც ეს ოპერაცია დაუქვემდებარა დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას; სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიცია იმის შესახებ, რომ აღნიშნულ სადავო სამეურნეო ოპერაციასთან მიმართებაში არ არსებობდა ფაქტობრივ-სამართლებრივი წინაპირობები მისი კვალიფიკაციის შეცვლასთან დაკავშირებით; კერძოდ, სადავო სამეურნეო ოპერაციით განხორციელდა სანარმოს წილის მიწოდება აქციების სანაცვლოდ, რაც არის „მენარმეთა შესახებ“ კანონის 53.1. მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად კანონიერი და ლეგიტიმური ოპერაციაა, ამასთან, ოპერაციის ფორმა შეესაბამება მის შინაარსს, რადგან დადგენილია, რომ მოსარჩელე კომ-

პანია დღემდე არის სს „ვ...“ 11% წილის მფლობელი, რომლის ღირებულება დაახლოებით არის 1,2 მილიონი ლარი; შესაბამისად, სასამართლომ არ გაიზიარა საგადასახადო ორგანოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ კომპანიის მიერ სს „ვ...“ 11% წილის ფლობას აქვს ფორმალური ხასიათი; ამასთან, სააპელაციო პალატამ საყურადღებოდ მიიჩნია საქმეში წარმოდგენილი გარემოებები იმის შესახებ, რომ კომპანია აღნიშნულ აქტივს უკავშირებს კომერციულ მიზნებს, კერძოდ, გეგმავს არქიტექტურული პროექტის განვითარებას მინის ნაკვეთზე, რის შესახებაც მას გააჩნია შესაბამისი დამუშავებული პროექტები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 აპრილის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

კასატორებმა მიუთითეს, რომ მხარეთა შორის სადავოა შემდეგი ორი საკითხი: 1. იჯარით აღებული ფართის სარემონტო სამუშაოების იჯარის საგნის დაბრუნებისას მომსახურების მიწოდებად განხილვა; 2. სს „ვ...“ დაკავშირებული ოპერაცია;

– იჯარით აღებული ფართის სარემონტო სამუშაოების იჯარის საგნის დაბრუნებისას მომსახურების მიწოდებად განხილვასთან დაკავშირებით კასატორებმა აღნიშნეს: სასამართლოება მიუთითეს, რომ საგადასახადო ორგანომ დარიცხვის განხორციელებისას უსაფუძვლოდ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილება და განმარტა, რომ სადავო იჯარის ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსით საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების მეიჯარისათვის დაბრუნება არ განხილვებოდა მიწოდებად დღგ-ის მიზნებისათვის. ამასთან, სასამართლოს განმარტებით, მითითებული ოპერაცია დღგ-ით დაბეგვრას დაექვემდებარა 2011 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად. სასამართლოს განმარტებით „თუ მოპასუხემ მიიჩნია, რომ კომპანიის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია ექვემდებარებოდა დაბეგვრას, ის ვალდებული იყო მიეთითებინა საგადასახადო კოდექსის იმ ნორმაზე, რომელიც სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების დროისათვის ცალსახად განსაზღვრავდა ამ ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის შესაძლებლობას“. კასატორები არ ეთანხმებიან სასამართლოების მითითებულ მსჯელობას, ვინაიდან დადგენილია, რომ შპს „კლ...“ და ფ/პ ი. კ-ის შორის 2008 წლის 22 აპრილს დაიდო უძრავი ქონების იჯარით გადაცემის ხელშეკრუ-

ლება, ხელშეკრულებით გადასახდელი საიჯარო თანხა განისაზღვრა ყოველთვიურად 7 749 ევროს ოდენობით (ექვივალენტი ლარში). ამასთან, ხელშეკრულებით არ იყო განსაზღვრული საიჯარო გადასახდელების შემცირება იჯარით აღებული ფართის კეთილმოწყობის ღირებულებით. 2008 წლის 30 ოქტომბერს შეწყვეტილ იქნა 2013 წლის 22 აპრილის ხელშეკრულება, რის შედეგადაც უძრავი ქონება დაუბრუნდა მესაკუთრეს – ფ/პ ი. კ-ეს. შპს „კლ...“ 2008 წელს იჯარით აღებულ ფართზე შპს „ო...“ ჩაატარებინა 402,326 ლარის ღირებულების სარემონტო სამუშაოები (დღგ-ის გარეშე), საიდანაც 270,000 ლარის სამუშაოებზე დღგ არ ჩაუთვლია (იმ მომენტში არ იყო დღგ-ის გადამხდელი). 2008 წლის ოქტომბრის თვეს, როცა განხორციელდა იჯარის საგნის დაბრუნება მეიჯარეზე, სს „კლ...“ აღადგინა სარემონტო სამუშაოების ნაწილზე ჩათვლილი დღგ-ის თანხები. შემომგების მიერ მოხდა ოპერაციის განხილვა მომსახურების მიწოდებად და დაიბეგრა დღგ-ით იმ პერიოდისათვის არსებული ნარჩენი ღირებულებიდან (402 326 ლარი). 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით: „საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისთვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული“. ხოლო ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით კი – „მომსახურების გაწევად ითვლება სხვა პირისათვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. მომსახურების მიწოდებას არ განეკუთვნება ისეთი მომსახურების გაწევა, რომელიც დღგ-ის მიზნებისათვის გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას ან დაქირავებით მუშაობას“.

საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია: ამ კოდექსის 239-ე ან 240-ე მუხლის მიხედვით საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ (გარდა, ამ კოდექსით გათავისუფლებული მიწოდებისა); საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად კი დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების მომენტი.

კასატორების მოსაზრებით მითითებული ნორმების ანალიზიდან ცალსახად ჩანს, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა, თითქოს 2008 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსით, საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში იჯარით აღებულ

ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების მეიჯარისათვის დაბრუნება არ განიხილებოდა მომსახურების მიწოდებად დღგ-ის მიზნებისათვის არის მცდარი და დაუსაბუთებელი, რადგან 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსი იცნობდა იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების დღგ-ით დაბეგვრის შესაძლებლობას, რაც დასტურდება შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2010 წლის წლის 12 აგვისტოს №1475 ბრძანებით დამტკიცებული №0802 სიტუაციური სახელმძღვანელოთი. აღნიშნული სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით იმ შემთხვევაში, თუკი იჯარით აღებულ ცვეთად აქტივზე რემონტის ხარჯი კაპიტალიზებულია და იჯარის ხელშეკრულება ვადაზე ადრეა შეწყვეტილი, გადაცემული აქტივის ღირებულებას უნდა დაერიცხოს დღგ. ამდენად, კასატორების მოსაზრებით 2011 წლის 1 იანვარს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტით არ მომხდარა ახალი დაბეგვრის ობიექტის შექმნა, არამედ ის ოპერაცია, რომელიც მანამდეც იბეგრებოდა დღგ-თი, უფრო დაკონკრეტდა, რათა თავიდან ყოფილიყო აცილებული ყოველგვარი გაუგებრობა, რაც კანონმდებლობის სრულყოფის ჩვეულებრივი და მუდმივი პროცესია.

შპს „კლ...“ იჯარით აღებულ ფართს ჩაუტარა კაპიტალური რემონტი, რომლის ღირებულებამ ჯამში შეადგინა 402 326 ლარი. რემონტის ხარჯის კაპიტალიზება მოხდა იჯარით აღებულ უძრავ ქონებასთან და რემონტი გახდა უძრავი ქონების არსებითი შემადგენელი ნაწილი. მას შემდეგ რაც მოხდა იჯარის ხელშეკრულების შეწყვეტა, ნივთის მესაკუთრეს გადაეცა არსებითად გაუმჯობესებულ მდგომარეობაში მყოფი ქონება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის მიხედვით: „საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს: ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა; ბ) სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს“.

საგადასახადო ორგანოების მიერ შეფასდა მოსარჩელის ბიზნეს სპეციფიკა და საიჯარო გადასახადების ოდენობა, ასევე შეფასდა თუ რეალურად რამდენ ხანს მოქმედებდა საიჯარო ხელშეკრულება, რა დროს მოხდა საიჯარო ქონების უკან დაბრუნება, რისი გათვალისწინებითაც ადმინისტრაციული ორგანოები მიიჩნევენ, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე ოპერაცია წარმოადგენს მეიჯარისათვის მომსახურების განევას და შესაბამისად, საკვებით სწორად არის გადასახადის გადამხდელი და-

ბეგრული დამატებული ღირებულების გადასახადით.

– მიერ სადავო საკითხთან – სს „გ.“ დაკავშირებულ ოპერაციასთან დაკავშირებით კასატორები მიუთითებენ შემდეგს: 2010 წლის 4 მარტს სს „ს.“ მიერ დაფუძნებულ იქნა სს „ვ.“, რომლის კაპიტალშიც შეტანილ იქნა უძრავი ქონება 10,411,565 ლარის ღირებულებით. სს „ს.“ გახდა სს „ვ.“ 100% წილის მფლობელი. სს „ს.“ მხრიდან სს „ვ.“ შენატანის განხორციელების პერიოდისათვის მისი დამფუძნებლები იყვნენ: 1. სს „სა...“ – 74.56%; 2. შპს „კ...“ – 24.78%; 3. გ. ნ-ი – 0.65%. 2010 წლის 11 მარტის სამეთვალყურეო საბჭოს კრების ოქმის საფუძველზე სს „ს.“ განახორციელა საკუთარი აქციების გამოსყიდვა შპს „კ...“, რომელიც იმ მომენტისთვის ფლობდა კომპანიის 24,78%. სანაცვლოდ აქციონერისათვის გადაცემულ იქნა ახლად დაფუძნებული კომპანიის – სს „ვ.“ 89% წილი. აღნიშნული ოპერაციის ფარგლებში კომპანიის მიერ სს „ვ.“ 89%-იანი წილი შეფასებული იყო 6,9 მლნ ლარად, ხოლო სს „ს.“ შპს „კ...“ კუთვნილი წილი 24,78% შეფასებული იქნა ასევე 6,9 მლნ ლარად.

ზემოაღნიშნული ოპერაცია კომპანიამ განიხილა, როგორც წილის სანაცვლოდ წილის გადაცემა, ხოლო საგადასახადო ორგანოს მიერ კი იგი შეფასებულ იქნა, როგორც უძრავი ქონების მიწოდება წილის სანაცვლოდ. შესაბამისად, შემომწმებელთა მიერ მოცემულ ოპერაციას შეეცვალა ფორმა შინაარსთან შეუსაბამობის საფუძველით, რაც დაექვემდებარა დღგ-ით დაბეგრას. კერძოდ, 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა ამ კოდექსის 239-ე ან 240-ე მუხლის მიხედვით საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ. სააპელაციო სასამართლოს მიერ მიღებული განჩინების მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას უსაფუძვლოდ იქნა გამოყენებული საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი. სასამართლოს განმარტებით, არ დასტურდება ის გარემოება, რომ სადავო სამეურნეო ოპერაციის მითითებული ფორმითა და შინაარსით განხორციელება მიზნად ისახავდა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საგადასახადო ვალდებულების თავიდან აცილებას. სასამართლოებმა მიიჩნიეს, რომ კომპანიის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია წარმოადგენს წილის მიწოდებას, რამდენადაც კომპანია სს „ვ.“ 11% წილის მფლობელია დღემდე და ამ წილის ღირებულება დაახლოებით არის 1,2 მილიონი ლარი. ამასთან, სასამართლო დაეყრდნო მტკიცებულებას, რომლის მიხედვითაც სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების შემდეგ

კომპანიის მიერ განხორციელებულია იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ქმედებები, რომლებიც უკავშირდება კომპანიის ინტერესს მითითებულ წილთან მიმართებაში, კერძოდ კომპანია გეგმავს არქიტექტურული პროექტის განვითარებას მინის ნაკვეთზე.

ადმინისტრაციული ორგანოები არ ეთანხმებიან სასამართლოების მსჯელობას. სს „გ...“ რაიმე სახის საქმიანობა არ განუხორციელებია, გარდა საქართველოს ბანკზე ქონების იჯარით გადაცემისა (შპს „კ...“ წილის გადაცემის შემდეგ). მიუხედავად იმისა, რომ მოხდა ქონების შეტანა დღგ-ის გადამხდელი პირის სს „ს.“ მიერ, სს „გ...“ კაპიტალში, დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციაზე პირი საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით არ დამდგარა. ამასთან, სს „ს...“ მხრიდან, გარდა ქონებრივი შენატანისა, არ მომხდარა არანაირი ისეთი ხარჯის განწვევა, რაც სს „გ...“ ამ ქონების მწარმოებლურობას გააუმჯობესებდა.

რაც შეეხება გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ კონცეპტუალურ დიზაინს, რომელიც შესრულებულია ...-ის მიერ, იგი შედგენილია 2011 წლის 25 იანვარს და დღემდე მისი განხორციელებისათვის არანაირი კაპიტალიზებადი ხარჯი არ არის განეული. აქედან გამომდინარე, მითითებულ წილთან მიმართებაში კომპანიის ინტერესის „კონცეპტუალური დიზაინის“ მეშვეობით დადგენა, მოკლებულია ყოველგვარ დასაბუთებას. სადავო საკითხის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვისას სრულყოფილად იქნა გამოკვლეული ყველა ფაქტობრივი გარემოება და მიჩნეულ იქნა, რომ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს შემდეგ გარემოებათა გამო: სს „ს...“ 2010 წლის 4 მარტს დააფუძნა სს „გ...“; სანესდებო კაპიტალში შეიტანა სს „სა...“ მიერ სს „ს...“ შეტანილი სს „გე...“ ყოფილი ქონება მდებარე ღვინის ქარხანა შეფასებული 10,411,565 ლარის ღირებულებით; სს „ს...“ გახდა სს „გ...“ 100%-იანი წილის მფლობელი; იმ მიზნით, რომ საკუთარი წილიდან გაეყვანა შპს „კ...“ სს „ს...“ სს „გ...“ 89% გადასცა შპს „კ...“ და სანაცვლოდ გაუცვალა სს „ს...“ კუთვნილ 24,78% წილზე; სს „ს...“ მიერ სს „გ...“ დაფუძნება და წილის გადაცემა შპს „კ...“ განხორციელდა ერთდროულად; სს „ს...“ სს „გ...“ არსებული 89%-იანი წილი – 9,266,293 ლარის ღირებულების აქციები გაუცვალა შპს „კ...“ 6,986,500 მლნ ლარის ღირებულების აქციებში; შპს „კ...“ ოპერაციის განხორციელების თარიღისათვის არ იყო დღგ-ის გადამხდელი. მომჩივნის მხრიდან გარდა ქონებრივი შენატანისა არ მომხდარა არანაირი კაპიტალიზებადი ხარჯის განწვევა სს „გ...“ ამ ქონების მწარმოებლუნარიანობის გასაუმჯობესებლად.

კასატორები მიიჩნევენ, რომ მითითებული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე ნათელია, რომ საგადასახადო ორგანოს

პოზიცია ზემოაღნიშნულ საკითხთან მიმართებაში არის დასაბუთებული და კანონშესაბამისი, კერძოდ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის შესაბამისად ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს და აღნიშნული არის ქონების მიწოდება წილის სანაცვლოდ. საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს: ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა; ბ) სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. გამომდინარე აქედან, კასატორების მოსაზრებით, სს „ს...“ მიერ სს „ვ...“ შექმნა და ამ უკანასკნელის – 9,266,293 ლარის ღირებულების 89%-იანი წილის „კ...“ (რომელიც არ არის დღგ-ის გადამხდელი), 6,986,500 მლნ ლარის ღირებულების 24,78%-ის წილის სანაცვლოდ გადაცემა, ოპერაციის შინაარსის გათვალისწინებით, წარმოადგენს არა 89%-იანი წილის გასხვისებას, არამედ ქონების მიწოდებას წილის სანაცვლოდ. ფაქტობრივი გარემოებებიდან დგინდება, რომ მიუხედავად იმისა, რომ მომჩივანმა ფორმალურად დაიტოვა სს „ვ...“ 11%-იანი წილი, მან შპს „კ...“ ფაქტობრივად ოპერაციის შინაარსის მიხედვით შესაბამისი ღირებულებით მიანოდა, მდებარე უძრავი ქონება. გადამხდელი რომ სწორედ უძრავი ქონების მიწოდებას ისახავდა მიზნად და არა წილის გასხვისებას, ნათლად ჩანს სასამართლოსთვის მხარის მიერ მიცემული ახსნა-განმარტებებიდან და საპაექრო სიტყვიდანაც. კერძოდ, მხარემ განმარტა, რომ იმ შემთხვევაში თუ უძრავ ქონებას არ გაიტანდნენ საზოგადოების გარეთ და არ დაარეგისტრირებდნენ სხვა შპს-ზე, პოტენციური ინვესტორები სიფრთხილის გამო უარს აცხადებდნენ აღნიშნულ უძრავ ქონებასთან დაკავშირებულ პროექტებში მონაწილეობაზე, რამეთუ არ სურდათ თანხები ჩაედოთ იმ უძრავი ქონების განვითარებაში, რომლის მფლობელიც საქართველოს მასშტაბით ახორციელებდა სხვა პროექტებსაც და თუკი ერთ-ერთ ამ პროექტთან დაკავშირებით შეიქმნებოდა ფინანსური პრობლემები, ეს აუცილებლად აისახებოდა ამ კონკრეტული უძრავი ქონების ბედზეც.

კასატორები მიუთითებენ, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი არ ამოიწურება მხოლოდ ისეთი ოპერაციებით, რომელთა მიმართაც სამოქალაქო კოდექსის 56-ე მუხლის საფუძველზე დადგენილია ფიქტიურობა ან თვალთმაქცურობა. აღნიშნული ნორმის თანახმად, კონკრეტული ოპერაციის შეფასება არ არის დაკავშირებული მხოლოდ მის ფორმალურ შინაარსზე (მაგ. სახეზე გვაქვს ნასყიდობის თუ ჩუქების ხელშეკრუ-

ლება), ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის აქტუალურია ხელშეკრულების არა მხოლოდ ფორმალური მხარე არამედ ასევე ძალზედ მნიშვნელოვანია ის მატერიალური შედეგები, რომლის საფუძველზეც უნდა განხორციელდეს კონკრეტული საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა. ასეთ პირობებში კი გარიგების მართლზომიერების თაობაზე საუბარი დაკავშირებულია ისეთ საკითხთან, როგორცაა გადასახადის გადამხდელის მიერ კუთნილი გადასახადისგან თავის არიდება, რაც წმინდა სამოქალაქო სამართლებრივი კუთხით რიგ შემთხვევაში შესაძლოა განხორციელებული იყოს „მართლზომიერი“, კანონმდებლობის სრული დაცვით გაფორმებული ხელშეკრულებების საფუძველზე. ანუ, შესაძლოა, გადამხდელის ქმედება ფორმალურად მართლზომიერი იყოს, მაგრამ არსებითად ეწინააღმდეგებოდეს კანონის მიზნებს და მიმართული იყოს გადასახადისაგან თავის არიდებისაკენ. შესაბამისად, ოპერაციის საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით შეფასებისას მნიშვნელოვანია სწორად განისაზღვროს საწარმოთა მოტივაცია და განისაზღვროს შედეგობრივად რისკენ არის მიმართული მათი ქმედებები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 6 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ განიხილა საკასაციო საჩივრები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეისწავლა საქმის მასალები, გასაჩივრებული განჩინების ფაქტობრივ-სამართლებრივი დასაბუთება და მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი;

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება).

„დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია“ გულისხმობს მხარის მითითებას საპროცესო-სამართლებრივ დარღვევებზე, რასაც შედეგად ფაქტობრივი გარემოებების არასწორად დადგენა მოჰყვა. განსახილველ შემთხვევაში, სადავოა იჯარით აღებული ფართის კეთილმონყობასთან და სს „ვ...“ დაკავშირებულ ოპერაციებზე დღგ-ს დარიცხვის კანონიერება, რასთან დაკავშირებით დასაშვები და დასაბუთებული შედავება წარმოდგენილი არ ყოფილა, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო ხელმძღვანელობს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილი შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებით:

1. მოსარჩელესა და ფ/პ ი. კ-ეს შორის 2008 წლის 22 აპრილს დაიდო უძრავი ქონების იჯარით გადაცემის ხელშეკრულება, ხელშეკრულებით გადასახდელი საიჯარო თანხა განისაზღვრა ყოველთვიურად 7 749 ევროს ოდენობით (ექვივალენტი ლარში); 2008 წლის 30 ოქტომბერს შეწყვეტილ იქნა საიჯარო ხელშეკრულება და უძრავი ქონება დაუბრუნდა მესაკუთრეს – ფ/პ ი. კ-ეს; ასევე დადგენილია, რომ 2008 წელს იჯარით აღებულ ფართზე მოსარჩელემ ჩაატარა 402,326 ლარის ღირებულების სარემონტო სამუშაოები; საგადასახადო ორგანომ მეიჯარის მიერ იჯარით აღებულ ფართზე სარემონტო სამუშაოების ჩატარების ოპერაცია განიხილა მომსახურების მიწოდებად და მეიჯარე დაბეგრა დღგ-ით ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში სარემონტო სამუშაოების წარჩენი ღირებულების (402 326 ლარი) შესაბამისად საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე.

2. 2010 წლის 4 მარტს მოსარჩელე კომპანიამ დააფუძნა სს „ვ...“, რომლის კაპიტალში შეტანილ იქნა 10 411 565 ლარის ღირებულების უძრავი ქონება; 2010 წლის 11 მარტს კომპანიის სამეთვალყურეო საბჭოს გადაწყვეტილებით გამოსყიდული იქნა საკუთარი აქციები (24,78%) შპს „კ...“ სს „ვ...“ 89%-იანი წილის გადაცემის სანაცვლოდ (წილის ღირებულება – 6 986 500 ლარი, იგივეა რაც შპს „კ...“ 24, 78% წილის ღირებულება; მითითებულ სამეურნეო ოპერაციას საგადასახადო ორგანომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე შეუცვალა კვალიფიკაცია და მიიჩნია, რომ სადავო სამეურნეო ოპერაცია წარმოადგენს დასაბეგროპერაციას, კერძოდ ქონების მიწოდებას წილის სანაცვლოდ, რის გამოც ეს ოპერაცია დაუქვემდებარა დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.

იჯარით აღებულ ფართზე სარემონტო სამუშაოების მომსახურების მიწოდებად განხილვასთან მიმართებაში საქმის მასალებში არსებული მტკიცებულებებით დასტურდება და მხარეები სადავოდ არ ხდიან იმ გარემოებას, რომ კომპანიას იჯარით აღებულ

ფართზე განეული ჰქონდა სარემონტო სამუშაოები, რომლის ნარჩენი ღირებულება მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაბეგრა დამატებული ღირებულების გადასახადით საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში, რაც საკასაციო პალატას მიაჩნია კანონსაწინააღმდეგოდ შემდეგ გარემოებათა გამო:

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

მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანო სადავოდ არ ხდის იმ გარემოებას, რომ საიჯარო ხელშეკრულება გაფორმებული იყო ფართზე, რომელსაც კომპანია იყენებდა განსაზღვრული დროის განმავლობაში, ამასთან ყოველთვიური საიჯარო ქირა შეადგენდა 7 749 ევროს და ხელშეკრულებით არ იყო განსაზღვრული საიჯარო გადასახდელების შემცირება იჯარით აღებული ფართის კეთილმოწყობის ღირებულებით.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო დარიცხვის განხორციელებისას უსაფუძვლოდ იქნა გამოყენებული საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილება. სადავო იჯარის ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსით საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების მეიჯარისათვის დაბრუნება არ განიხილებოდა მიწოდებად დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის და მითითებული ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას დაექვემდებარა 2011 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის „ვ“ პუნქტის შესაბამისად. ამდენად, სადავო დარიცხვა განხორციელებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილითა და ამავე კოდექსის მე-5 მუხლით განსაზღვრული მოთხოვნის დარღვევით. კერძოდ, მითითებული ნორმით იმპერატიულად არის დადგენილი, რომ გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს კანონმდებლობა, ხოლო ამ კოდექსის დარღვევით გადასახადის დარიცხვას კანონმდებელი დაუშვებლად მიიჩნევს. ამდენად, იმ პირობებში, როდესაც არსებობს მხარეთა შორის იჯარის ხელშეკრულების დადებისა და მისი შეწყვეტის დამადასტურებელი მტკიცებუ-

ლებები, მოსარჩელის დაბეგვრა დამატებული ღირებულების გადასახადით მომსახურების მიწოდებისათვის არ შეესაბამება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ მოთხოვნებს.

კასატორები ვერ ასაბუთებენ 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილით განსაზღვრული უფლებამოსილების გამოყენების მართლზომიერებას მოცემულ სამეურნეო ოპერაციასთან მიმართებაში, რამდენადაც სადავო არ არის ის გარემოება, რომ განსაზღვრული დროის განმავლობაში კომპანია სარგებლობდა იჯარის ხელშეკრულების საფუძველზე ობიექტით, ხოლო ამ გარემოების გამაქარწყლებელი მტკიცებულების წარმოდგენა საგადასახადო ორგანომ ვერ უზრუნველყო ვერც ადმინისტრაციული წარმოებისა და ვერც სამართალწარმოების ეტაპზე. ამდენად, თუ ადმინისტრაციულმა ორგანომ მიიჩნია, რომ კომპანიის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია ექვემდებარებოდა დაბეგვრას, ის ვალდებული იყო მიეთითებინა საგადასახადო კოდექსის იმ ნორმაზე, რომელიც სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების დროისათვის ცალსახად განსაზღვრავდა ამ ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის შესაძლებლობას.

სს „გ...“ დაკავშირებული ოპერაცია ეფუძნება შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს: 2010 წლის 4 მარტს „ს...“ დააფუძნა სს „გ...“, რომლის კაპიტალში შეტანილ იქნა 10 411 565 ლარის ღირებულების უძრავი ქონება. „ს...“ მიერ შენატანის განხორციელების მომენტში მისი დამფუძნებლები იყვნენ სს „სა...“ – 74,56%, შპს „კ...“ – 24,78%, გ. ნ-ი – 0,65 %.

„ს...“ გამოისყიდა მის საკუთრებაში არსებული აქციები შპს „კ...“ 2010 წლის 11 მარტის სამეთვალყურეო საბჭოს №45 კრების ოქმის საფუძველზე, ხოლო სანაცვლოდ შპს „კ...“ გადაეცა სს „გ...“ 89% (რომლის ღირებულება შეფასებულ იქნა 6 986 500 ლარად), იმავე ოდენობის თანხით იყო შეფასებული ასევე შპს „კ...“ 24,78% წილი. მითითებულ სამეურნეო ოპერაციას, შემომხმების აქტის მიხედვით, მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე შეუცვალა ფორმა და შინაარსი და მიიჩნია, რომ სადავო სამეურნეო ოპერაცია წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას, კერძოდ ქონების მიწოდებას წილის სანაცვლოდ, რის გამოც ეს ოპერაცია დაექვემდებარა დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.

საკასაციო პალატა სრულად იზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მოსაზრებას, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას დასახელებულ სადავო საკითხთან დაკავ-

შირებით, ასევე უსაფუძვლოდ იქნა გამოყენებული საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ „ს...“ 2010 წლის 11 მარტის სამეთვალყურეო საბჭოს №45 გადაწყვეტილების საფუძველზე კომპანიის მიერ განხორციელებული მის საკუთრებაში არსებული აქციების შპს „კ...“ გამოსყიდვა წარმოადგენს 2004 წლის 22 იანვრის საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ დღგ-ისაგან გათავისუფლებულ სამეურნეო ოპერაციას, რამდენადაც კომპანია სს „ვ...“ 11% წილის მფლობელია დღემდე და ამ წილის ღირებულება დაახლოებით 1,2 მილიონი ლარია. შესაბამისად, დაუსაბუთებელია საგადასახადო ორგანოს მოსაზრება, წილის ფორმალურად ფლობისა და მისი ღირებულების არამატერიალურობის შესახებ. ამასთან, საქმის მასალებით დასტურდება, რომ სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების შემდეგ კომპანიის მიერ განხორციელებულია იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ქმედებები, რომლებიც უკავშირდება კომპანიის ინტერესს მითითებულ წილთან მიმართებაში, კერძოდ, კომპანიას დაგეგმილი აქვს არქიტექტურული პროექტის განვითარება მინის ნაკვეთზე.

ასევე არ არის დასაბუთებული კასატორების არგუმენტი იმის შესახებ, რომ სადავო სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებისას, სს „ვ...“ წილის ღირებულებასა და შპს „კ...“ წილის ღირებულებას შორის არსებული სხვაობა წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილით მინიჭებული უფლებამოსილების შესაბამისად ამ ოპერაციისათვის კვალიფიკაციის შეცვლის საკმარის საფუძველს და იზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოების განმარტებას, რომ წილთა ღირებულებას შორის არსებული სხვაობა შესაძლებელია მიჩნეული იქნეს დივიდენდად, რომელიც მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, დაბეგრას არ ექვემდებარება. შესაბამისად, სს „ვ...“ დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციის განხილვა ქონების მიწოდებად დაუსაბუთებელია, რამდენადაც ადმინისტრაციულ ორგანოს არ უმსჯელია და არ გამოუკვლევია შესაძლებელი იყო თუ არა ქონების მიწოდება ფიზიკურად, მისი სპეციფიკიდან და ადგილმდებარეობიდან გამომდინარე. უფრო მეტიც, შემოწმების აქტის შედგენისას და ამ აქტის საფუძველზე გამოცემული გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას, ასევე სამართალწარმოების ვერცერთ ეტაპზე საქმის განხილვისას ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენლებმა ვერ შეძლეს იმ გარემოების დადასტურება, რომ სადავო სამეურნეო ოპერაციის მითითებული ფორმითა და შინაარსით განხორციელებული

ბა მიზნად ისახავდა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საგადასახადო ვალდებულების თავის არიდებას.

საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს კასატორის მითითებას, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი.

აღნიშნული ნორმის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა ან სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს, შესაბამისად, კანონმდებელი შესაძლებლად მიიჩნევს ოპერაციის კორექტირებას, თუ მისი გამოხატვის ფორმა და მხარეთა რეალური ნება არ ემთხვევა ერთმანეთს. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ნორმა არ იძლევა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, არამედ ეხება ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის, თვალთმაქცურ და მოჩვენებით გარიგებებს.

მოცემულ შემთხვევაში კასატორებმა ვერ დაასაბუთეს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენების წინაპირობების არსებობა, რამდენადაც რაიმე ურთიერთობის ფარგლებში ოპერაციის ფორმიდან გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო ან საგადასახადო კოდექსი, არამედ ამ ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა. როდესაც ოპერაციის საფუძველი კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულებაა, მისი რეგულაცია ხორციელდება სამოქალაქო კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით. ამ ნორმატიული აქტების გამოყენებით უნდა მოხდეს კონკრეტული სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიულად დადგენილი შინაარსისა და მხარეთა ფაქტობრივი ნების შეპირისპირება. სწორედ ეს ნორმატიული აქტები უნდა იქნეს გამოყენებული საგადასახადო ორგანოს მიერ იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა გარიგების ფორმა მხარეთა ნებას. თუ არის საკმარისად დიდი ალბათობა იმისა, რომ მხარე თვალთმაქცობს ან ცდება თავისი ნების გამოხატვაში, მხოლოდ მაშინ უნდა იქნეს გამოყენებული შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი. მოცემულ შემთხვევაში სს „ს...“ და შპს „კ...“ შორის დადებული გარიგება შეესაბამება მის შინაარსს და არ არსებობდა გარიგების დღეს გადასახადით დაბეგვრის სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგანომ ვერ დაადასტურა განხორციელებული ოპერაციების ფორმისა და შინაარსის კონფლიქტი, რაც სააპელაციო სასამართლომ სამარ-

თლებრივად მართებულად შეაფასა.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლის მიხედვით კი, საკასაციო სასამართლო არ დააკმაყოფილებს საკასაციო საჩივარს, თუ კანონის მითითებულ დარღვევას არა აქვს ადგილი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებელი განჩინება დასაბუთებული, კანონიერია და მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი არ არსებობს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 აპრილის განჩინება;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის, მოგების და ქონების გადასახადის დარიცხვის კანონიერება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელმწიფო

№ბს-854-846(კ-16)

18 ივლისი, 2018 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა საგადასახადო ორგანოს მიერ.

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. №... საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.02.2014წ. №... 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 შემომომება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. 20.12.2013წ. გამოიცა საგადასახადო შემომომების შუალედური აქტი, ხოლო 24.12.2013წ. გამოიცა №... 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. №10256 ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, მოსარჩელეს მიეცა საშუალება ჩაეტარებინა შეფასებითი აუდიტი ქ. თბილისში, ... მდებარე

359,45კვ.მ. ფართის უძრავ ქონებაზე და დასკვნა წარედგინა დარიცხვითი თანხების კორექტირებისთვის. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 24.12.2013წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 24.02.2014წ. №... ბრძანება მოსარჩელის მიერ გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში, რომლის გადაწყვეტილებითაც ნაწილობრივ გაუქმდა 24.02.2014წ. №... ბრძანება, 24.12.2013წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა და მოსარჩელე გათავისუფლდა სადავო ნაწილში დარიცხვითი 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 №... ბრძანება, რომელსაც საფუძვლად დაედო ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება და აუდიტის დეპარტამენტის აუდიტორების დასკვნა. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გამოიცა №... და №... საგადასახადო მოთხოვნები, კორექტირების შედეგად დარიცხვითი დარჩა ძირითადი გადასახადელი თანხა – 63 369 ლარი.

მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ შესამომნებელ 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 „...-ს“ 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 არასაცხოვრებელი ფართი (456.31) და მასზე წილობრივად დამატებული მიწის ნაკვეთი, რომლის საპრივატიზებო ღირებულებამ 10000 აშშ დოლარის ეკვივალენტი ლარი შეადგინა. მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ განხორციელდა ორი ერთმანეთისაგან დამოუკიდებ-

ბელი ოპერაცია – უძრავი ქონების პირობადადებული პრივატიზაცია პირდაპირი მიყიდვის წესით და უძრავი ქონების უსასყიდლოდ გადაცემა. 20.12.2013წ. საგადასახადო შემოსემების შუალედური აქტით განხორციელებული ოპერაციები მიჩნეულ იქნა ბარტერული ტიპის გარიგებად და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161.7 მუხლის, 18.10 მუხლის საფუძველზე შპს „...“ დაიბეგრა დამატებული ღირებულების გადასახადით. მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ არ სებობს 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. №... ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.12.13წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.02.2014წ. №... 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 აღჭურვილია 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 კერძო სასამართლებრივი 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 ყო-

ფილა 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 შემომწმებლის მიერ განხილულ იქნა როგორც დღ-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, ... №4-ში მდებარე (456.31 კვ.მ.) ფართისა და ქ. თბილისში ... მდებარე (359,4 კვ.მ.) ფართზე საკუთრების უფლების ურთიერთგადაცემამში.

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 წარ-

დგენილი მტკიცებულებები, გამოიყენა კანონი რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა იგი, არ გაითვალისწინა საქართველოს უზენაესი 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 გაგზავნილ წერილში აღნიშული 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 შემომონმებლის 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 ... №4-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 შემომონმებლების 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. №... 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 გადანყევტილების უცვლელად დატოვება საკასაციო საჩივრის

უსაფუძვლობის გამო.

სამოტივაციო ნაწილი:

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. №... ბრძანების და შემოსავლების სამსახურის 24.12.13წ. №7-... „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 ყურადღებას 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. №4-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. რადგან ფართის ოდენობა და ფასი ზუსტად არ ემთხვეოდა ერთმანეთს, საზოგადოებას მიეცა წინადადება, რომ განსხვავებული ზედმეტი ფართი შეეყიდა საბაზრო ფასად, პირდაპირი მიყიდვის ფორმით. საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.2007წ. №55 განკარგულებით, საპრივატიზაციო კანონმდებლობის საფუძველზე სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული არასაცხოვრებელი ფართობი (456,31 კვ.მ.) და მასზე წილობრივად დამაგრებული მიწის ნაკვეთი პირდაპირი მიყიდვის ფორმით გადა-

ეცა 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 კოდექსის 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 განევად არ ითვლებოდა სახელმწიფოსათვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისთვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ განევა. 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-სა 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 დაბეგრის 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 ისევ უძრავი ქონების (ძირითადი საშუალების) შექმნა – საწარმოს მიერ განეულ 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 გადანყვეტილების 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 განკარგვის კანონმდებლობა ადგენს სახელმწიფო ქონების განკარგვის განსაზღვრულ სახეებს. საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის 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 ფორმის შეცვლაზე მოკლებულია საკანონმდებლო საფუძველს, ვინაიდან ოპერაციის განხორციელების დროს კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სახელმწიფო ქონების გაცვლის შესაძლებლობას.

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საქართველოს ეკონომი-

კური განვითარების სამინისტროსა და შპს „...“ შორის ჩუქებისა და ნასყიდობის ხელშეკრულებები დადებულია საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.2007წ. №55 განკარგულებისა და საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის 19.02.2007წ. №1-1/319 ბრძანების საფუძველზე და მათ შესასრულებლად. სხენებული განკარგულების თანახმად, სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული არასაცხოვრებელი ფართი და მასზე ნილობრივად 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 ნილობრივად დამაგრებული მიწის ნაკვეთი. საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.2007წ. №58 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. №1-1/102 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, ... №4-ში მდებარე ქონების და მასზე ნილობრივად დამაგრებული მიწის ნაკვეთის პირდაპირი მიყიდვის ფორმით პრივატიზება. ამდენად, გარიგების ფორმასთან გათანაბრებული ნებართვა, როგორც გარიგების ნამდვილობის პირობა, მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა (საქართველოს პრეზიდენტის 13.02.2007წ. №55 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 მიყიდველზე 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 უსასყიდლოდ 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. №02-138/05 მიმართვის მიუხედავად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს-

თან 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. №92 დადგენილების 7.10 მუხლის საფუძველზე საგადასახადო ომბუდსმენის რეკომენდაცია გადამხდელის უფლების აღდგენის შესახებ.

„სახელმწიფო ქონების პრივატიზების შესახებ“ კანონის, საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის 20.09.2004წ. №1-1/102 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 დამონმებული პირობადადებული ნასყიდობის ხელშეკრულების (23.03.07წ.) საფუძველზე, შპს „...-მა“ მიიღო საკუთრებაში ქ. თბილისში, ... ქ. №4-ში მდებარე შენობა (456,31 კვ.მ.), საპრივატიზაციო თანხად 10000 აშშ დოლარი განისაზღვრა. შპს „...-მა“ ნოტარიალურად დამონმებული 05.03.2007წ. ხელშეკრულებით უსასყიდლოდ გადასცა საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს ქ. თბილისში, ... მდებარე ქონება. 17.09.2010წ. საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის „ბ“ 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. №ბს-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 საფუძველზე ნამდვილია მამინ, 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 კა-

ნონმდებლობა 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 სანინაალმდეგოდ 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 შეესაბამება 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 სახელშეკრულებო ავტონომიით მიჩნეული უფლებამოსილებები, პირობადადებული ნასყიდობის ხელშეკრულება, რომელიც დაიდო საქართველოს პრეზიდენტის განკარგულების საფუძველზე და მის შესასრულებლად, მართლზომიერი. განსაზღვრული შედეგის დადგომისთვის პირს კერძო ავტონომიის ფარგლებში თავისი ნების რეალიზებისთვის შეუძლია გამოიყენოს კანონით აუკრძალავი ნებისმიერი ფორმა, არჩევანისას ის ითვალისწინებს თავისი ქონების დაცვის ხარისხს, კონტრაჰენტისა და სამართლებრივი კონსტრუქციის ფაქტორს. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საგადასახადო ოპტიმიზაციის კანონიერი საშუალებების გამოყენება სავსებით ბუნებრივია, ამის სანინაალმდეგო 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 სამარ-

თლებრივი 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 გამოეყენებინა (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 გადახდილი 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., №...; 25.06.2018წ. №...) დააზუსტა მოთხოვნები და აღნიშნა, რომ სადავო აქტებს ასაჩივრებს მხოლოდ დღგ-სა და მოგების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში და არ ასაჩივრებს 16.06.2014წ. №... საგადასახადო მოთხოვნას, აგრეთვე არ ითხოვს სააპელაციო სასამართლოს მიერ მისთვის დაკისრებული ბაჟის მოწინააღმდეგე მხარეთათვის დაკისრებას. 16.06.2014წ. №... 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 გადანაწევები, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტიში 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, განთავისუფლებულები არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან, თუმცა აღნიშნული არ გამორიცხავს მათი, როგორც მოწინააღმდეგე მხარეების, ვალდებულებას სარჩელის დაკმაყოფილებისას აანაზღაურონ სარჩელზე (საჩივარზე) გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ა ც ი 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. №... ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.12.2013წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.02.2014წ. №... ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 16.06.2014წ. №30236 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 16.06.2014წ. №... საგადასახადო მოთ-

ხოვნა შპს „...“ 61963 ლარის დარიცხვის ნაწილში;

5. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 23.05.2014წ. №7575/2/14 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. №1 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. №0 საგადასახადო 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.

**დღგ-ის გადაუხდელობისათვის დაკისრებული ჯარიმის
დასაურავის კანონიერება**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სასჯელით**

№ბს-858-850(კ-16)

13 სექტემბერი, 2018 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: საგადასახადო ორგანოს განმარტება, დღგ-ის გადახდა, დღგ-ის გადაუხდელობისათვის სანქციის გამოყენება

აღწერილობითი ნაწილი:

ი.მ. ა. ს-ემ 10.12.2014წ. სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 02.12.2013წ. №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 19.02.2014წ. №... ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 22.10.2014წ. გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა კამერალური საგადასახადო შემოწმება, რის საფუძველზეც შედგა შემოწმების აქტი და 02.12.13წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ბიუჯეტის წინაშე დავალიანება განისაზღვრა 2 830 182.35 ლარით. დამატებით დარიცხული გადასახადის დაკისრება გამოწვეულია იმით, რომ მის საკუთრებაში არსებული და ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ქ. რუსთავში, ... მდებარე ფართი საბაზრო ღირებულებაზე ნაკლებ ფასად გაიყიდა, ნამეტი თანხა დაიბეგრა როგორც საშემოსავლო გადასახადით, ასევე დღგ-ით, დავალიანების დაკისრების სხვა საფუძველს წარმოადგენდა ის გარემოება, რომ 2002 წელს აუქციონის წესით 21 449 აშშ დოლარად შეფასებული ქ. რუსთავში, ... შენობა 2008 წელს მიეყიდა შპს „...“ 2 900 000 ლარად. შემოწმებელმა მიიჩნია, რომ 2007-08 წწ. ქონება გამოყენებული იყო ეკონომიკურ საქმიანობაში, კერძოდ გადაცემული იყო იჯარით, რის გამოც რეალიზებული ქონების ნამეტი ღირებულება და-

იბეგრა. შემონმების შედეგად დაიბეგრა აგრეთვე სს „პ...“ მიღებული პირგასამტეხლოს თანხები.

შემონმების აქტი და საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში, რომლის 19.02.14წ. №... ბრძანებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა საჩივარი, ... მდებარე უძრავი ქონების რეალიზაციის ოპერაციასთან დაკავშირებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გარიგებაში დოკუმენტურად დადასტურებული ფასით ხელმძღვანელობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით დარიცხული თანხების კორექტირება. შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭომ აღნიშნა, რომ მასალების მიხედვით სს „პ...“ მიერ მენარმისათვის ჩარიცხული თანხები წარმოდგენდა საიჯარო გადასახადს, რის გამოც დაიბეგრა დღგ-ით. ამასთანავე, გადამხდელს მიეცა წინადადება წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტისათვის დამატებითი დოკუმენტაცია/ინფორმაცია სს „პ...“ მიერ ჩარიცხული თანხების მიზნობრიობასთან დაკავშირებით, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა წარმოდგენილი დოკუმენტაციის/ინფორმაციის შესწავლა და თუ დადასტურდებოდა, რომ აღნიშნული თანხები იყო პირგასამტეხლო, დეპარტამენტს დაევალა პირგასამტეხლოს თანხის დღგ-ით დაბეგვრის საფუძვლით განხორციელებული დარიცხვის შემცირება. საჩივარი დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდა, რაც გასაჩივრდა ა. ს-ის მიერ.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების საბჭომ 22.10.14წ. გადაწყვეტილებით ასევე ნაწილობრივ დააკმაყოფილა ინდ. მენარმის საჩივარი, საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში საჩივარი დაკმაყოფილდა. საბჭომ მიუთითა, რომ უძრავი ქონების გაქირავება ან იჯარით გადაცემა არ წარმოადგენს სამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას. საბჭომ მიიჩნია, რომ არ არის დასაბუთებული 2008 წელს გასხვისების შედეგად მიღებული ნამეტის მიჩნევა სამენარმეო საქმიანობის ფარგლებში მატერიალური აქტივის რეალიზაციით მიღებულ ნამეტად, რის გამოც დასაშვებად იქნა მიჩნეული საგადასახადო კოდექსის 168.1 მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული შეღავათის გამოყენება, შესაბამისად აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დარიცხული თანხების კორექტირება. ამასთანავე არ დაკმაყოფილდა 2008 წელს რეალიზებული უძრავი ქონების დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ნაწილში დარიცხვის გაუქმების ნაწილში საჩივარი. საბჭომ აღნიშნა, რომ ერთჯერადი ოპერაცია აღემატებოდა 100 ათას ლარს, შესაბამისად გადამხდელს წარმოეშვა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრის ვალდებულება.

მოსარჩელე არ ეთანხმება რა დღგ-ის დარიცხვას, აღნიშნავს, რომ უნივერსამის შენობა შეძენილი აქვს როგორც ფიზიკურ პირს,

შეძენილი ქონება არ უკავშირდება ეკონომიკურ საქმიანობას, წინააღმდეგ შემთხვევაში ის აღრიცხული იქნებოდა როგორც ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ძირითადი საშუალება, მის შესაძენად დაკავშირებულ ხარჯებს გამოქვითავდა ერთობლივი შემოსავლიდან. 226.1 მუხლის საფუძველზე, რომლის თანახმად დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად არ ითვლება ერთი ოპერაციის ფარგლებში სანარმოს ყველა აქტივის მეორე გადამხდელისათვის მიწოდება, მოსარჩელე თვლის, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის შემთხვევაში ისარგებლებდა ამ შეღავათით. აუდიტის დეპარტამენტმა მისგან დამოუკიდებლად მოიპოვა მასსა და შპს „მ...“ შორის დადებული იჯარის ხელშეკრულება. მოსარჩელისათვის ამ ხელშეკრულების შესახებ მხოლოდ დავის მიმდინარეობის პროცესში გახდა ცნობილი, ხელშეკრულება არის უთარილო, მას ხელი არ მოუწერია ხელშეკრულებაზე, შენობის სივრცითი ნაწილი დაყოფილია რამდენიმე ნაწილად, არცერთი მათგანი არ არის ხელშეკრულებაში აღნიშნული ფართის ტოლი. მოსარჩელე უთითებდა აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სათათბირო საბჭოს 28.11.06წ. №17 სხდომის ოქმზე, რომლითაც საბჭომ იმსჯელა ფიზიკური პირის მიერ მის საკუთრებაში არსებული ქონების ერთჯერადი რეალიზაციის ოპერაციის დღგ-ით დაბეგვრის საკითხზე და დაადგინა, რომ ფიზიკური პირის მიერ საკუთრებაში არსებული ქონების ერთჯერადი რეალიზაცია არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას მიუხედავად კომპენსაციის თანხის ოდენობისა. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე მოსარჩელე არ დაეთანხმა სადავო აქტებს იმ ნაწილში, რომელშიც მისი მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 25.06.2015წ. გადაწყვეტილებით ი.მ. ა. ს-ის სარჩელი დაკმაყოფილდა, გასაჩივრებულ ნაწილში ძალაში შესვლის დღიდან ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 02.12.2013წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 19.02.2014წ. №... ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 22.10.2014წ. გადაწყვეტილება. სასამართლომ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განვითარებული მსჯელობა წინააღმდეგობრივია, საიჯარო ხელშეკრულებებიდან გამომდინარე სამინისტრო განმარტავს, რომ ი/მ ა. ს-ის მიერ ქონების იჯარით გაცემა არ წარმოადგენს სამენარმეო-ეკონომიკურ საქმიანობას, თუმცა ამის საწინააღმდეგოდ ამავე ქონების რეალიზაცია საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია ეკონომიკურ საქმიანობად და ოპერაცია შეაფასა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. სასამართლომ აღნიშნა, აგრეთ-

ვე, რომ საქმეში არ არის რაიმე სახის მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა ა. ს-ის მიერ ქონების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ფაქტს. შესაბამისად 2008 წელს რეალიზაციის ოპერაცია ვერ იქნება მიჩნეული ეკონომიკურ საქმიანობად. საგადასახადო დეპარტამენტის 13.12.2006წ. №2-03/10968 წერილით დასტურდება, რომ ფიზიკური პირის მიერ მის საკუთრებაში არსებული ქონების ერთჯერადი რეალიზაცია (გარდა საგადასახადო კოდექსის 13.4 მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევისა, როდესაც ქონების რეალიზაცია ხორციელდება სისტემატიურად და იგი გამსხვიებული პირის პროფესიული საქმიანობაა) არ განიხილება ეკონომიკურ საქმიანობად, რაც წარმოადგენს კოდექსის 221.1 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის ნორმის გამოყენების აუცილებელ პირობას. მითითებული დოკუმენტის ადრესატები იყვნენ საგადასახადო ინსპექციები, რომელთაც მიეთითადა კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების პირობებში როგორ უნდა განხორციელებინათ ოპერაციის შეფასება. აღნიშნული მიზნად ისახავდა ყველა გადამხდელის მიმართ ერთგვაროვან მიდგომას. სზაკ-ის 4.3 მუხლის თანახმად, საქმის გარემოებათა იდენტიურობის შემთხვევაში დაუშვებელია სხვადასხვა პირის მიმართ განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღება, გარდა კანონით გათვალისწინებული საფუძვლის არსებობისას. სასამართლომ მიიჩნია, რომ აქტები გამოცემულია კანონის მოთხოვნათა დარღვევით, ორგანოს შეფასება მოცემულ შემთხვევაში განსხვავებულია სხვა იდენტიური ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში განხორციელებული შეფასებისაგან. პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 01.09.2016წ. გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა, გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 25.06.2015წ. გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით ი.მ. ა.ს-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა ა. ს-ესა და შპს „ბ...-ის“ დირექტორთან 03.03.2007წ. შენობის (ქ. რუსთავში ... (ყოფილი ...) მდებარე საოფისე ფართის) იჯარის №1/07 ხელშეკრულებაზე, 04.03.2008წ. შენობის (ქ. რუსთავში ... (... №50) მდებარე საოფისე ფართის) იჯარის №1/08 ხელშეკრულებაზე, ქ. რუსთავი, ..., ყოფილი ... №50, I სართული, ოთახი №3-ში სათამაშო აპარატის სალონის მოწყობის თაობაზე ფინანსთა სამინისტროს 2008 წლის 19 მარტის

№264 ბრძანებაზე, ქ. რუსთავი, ... №3, I სართული, ფართი №1-ში სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის №19-06/3965 ნებართვაზე, 2011 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტზე, 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, 239-ე ან 240-ე მუხლებზე და აღნიშნა, რომ ხსენებული ნორმების მიხედვით ამკარაა, რომ ოპერაცია იბეგრება დღგ-ით, თუ სახეზეა ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული ოპერაცია და არ აქვს მნიშვნელობა იგი განხორციელებულია სამენარმეო-ეკონომიკური თუ არასამენარმეო-ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში. შესაბამისად, რადგანაც, უძრავი ქონების რეალიზაცია თავისი ბუნებით მიმართულია კომპენსაციის მიღებისაკენ და ამკარაა მისი ეკონომიკური ბუნება, აღნიშნული რეალიზაცია განხილული უნდა იყოს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ ა. ს-ეს კუთვნილი ფართი გამოყენებული ჰქონდა ეკონომიკურ (არასამენარმეო ეკონომიკურ) საქმიანობაში და აღნიშნა, რომ ვინაიდან ნებისმიერი სახის ეკონომიკური საქმიანობისას, თუ გადამხდელის ბრუნვა 100 000 ლარს სცდება, მენარმე ვალდებულია დადგეს დღგ-ს გადამხდელად და გადაიხადოს კუთვნილი გადასახადი. საქმეზე დადგენილად იქნა ცნობილი ა. ს-ის მიერ კუთვნილი ფართის ეკონომიკურ (არასამენარმეო ეკონომიკურ) საქმიანობაში გამოყენების ფაქტი, რაც გულისხმობს იმას, რომ მის მიერ განხორციელებული ოპერაცია ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგრვას. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სათათბირო საბჭოს 28.11.2006წ. №17 სხდომის ოქმი არ არის ნორმატიული ან ინდივიდუალური შინაარსის ძალის მქონე დოკუმენტი, შესაბამისად, არასწორია პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა ოქმით დადგენილი საკითხის ა. ს-ეზე გავრცელების შესახებ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი.მ. ა.ს-ემ.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო პალატამ საკმარისად არ მიიჩნია დარიცხვის დროს გამოყენებული დოკუმენტაცია და მოიძია ისეთი მტკიცებულებები, რაც დარიცხვის დროს არ ყოფილა შეფასებული და არ გამხდარა აქტის გამოცემის საფუძველი. აღნიშნული ქმედებით სააპელაციო სასამართლომ ფაქტობრივად ახალი შემოწმება ჩაატარა, ნაცვლად იმისა, რომ შეეფასებინა გასაჩივრებული აქტების კანონიერება. სააპელაციო სასამართლომ არასწორი შეფასება მისცა საქმეში არსებულ მტკიცებულებებს, კერძოდ, არ გაითვალისწინა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს

სათათბირო საბჭოს 28.11.2006წ. №17 სხდომის ოქმით გადაწყვეტილი საკითხი, რომლის თანახმად ფიზიკური პირის მიერ მის საკუთრებაში არსებული ქონების ერთჯერადი რეალიზაცია არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას, მიუხედავად კომპენსაციის თანხის ოდენობისა. აღნიშნული მითითება სავალდებულო იყო საგადასახადო ორგანოებისა და გადასახადის გადამხდელებისთვის. სააპელაციო სასამართლოს არ უმსჯელია სათათბირო საბჭოს გადაწყვეტილების სამართლებრივ ბუნებაზე, რომლის მიმართ ი.მ. ა. ს-ეს კანონიერი ნდობა ჰქონდა. კასატორი მიუთითებს საკასაციო სასამართლოს 23.09.2014წ. №ბს-205-203(კ-14) გადაწყვეტილების შეფასებებზე და აღნიშნავს, რომ მითითებული გადაწყვეტილებით შეფასებულია ის საკითხები, რაც მისი საკასაციო საჩივრის საფუძვლებს შეადგენს. სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა ა. ს-ის მითითება იმის შესახებ, რომ სადავო აქტით შეფასებული იქნა ა. ს-ესა და შპს „გ...“ შორის 2008 წელს გაფორმებული ნასყიდობის ხელშეკრულება, რომლის საგანი იყო ქ. რუსთავში ... მდებარე, ყოფილი ... №50-ის შენობა, ხოლო გადაწყვეტილების დასაბუთებისას სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა 01.01.2007წ. ქ. რუსთავში, ... ქ. №3-ში მდებარე შენობაზე გაფორმებულ იჯარის ხელშეკრულებაზე (მე-18 გვ.მე-6 აბზ.). აღნიშნული უძრავ ქონება ა. ს-ეს არ გაუსხვისებია, მითითებული უძრავი ქონების ფართის 35%-ს დღემდე ფლობს ა. ს-ე და ამ ფართს არ ეხება აქტის გასაჩივრებული ნაწილი. ამდენად, გაურკვეველია, რა კავშირი აქვს ქ. რუსთავში, ... №3-ში მდებარე ფართზე დადებულ იჯარის ხელშეკრულებას განსახილველ დავასთან. კასატორი მიუთითებს, რომ იმ შემთხვევაში თუ იგი მიიჩნევდა, რომ ვალდებული იყო დღგ-ის გადამხდელად დარეგისტრირებულიყო, იგი დარეგისტრირდებოდა და ისარგებლებდა 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 226.1 მუხლით გათვალისწინებული შეღავათით.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ი.მ. ა. ს-ის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ჯარიმისა და საურავის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებული იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, ა. ს-ის სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული აქტები ჯარიმისა და საურავის დაკისრების ნაწილში და ამ ნაწილში დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების ხელახალი

გამოკვლევის შედეგად მიიღოს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ი.მ. ა. ს-ის 01.01.2007წ.-01.06.2013წ. საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემონმების შედეგებზე გამოიცა 31.10.2013წ. საგადასახადო შემონმების აქტი და 02.12.2013წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა სულ 2 830 182 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადის სახით 961 671 ლარი, ჯარიმა 668 859 ლარი და საურავი 1 199 652 ლარი. საგადასახადო შემონმების აქტი და საგადასახადო მოთხოვნა ა. ს-ემ სადავო გახადა შემოსავლების სამსახურსა და დავების განხილვის საბჭოში. ა. ს-ის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა დღგ-ის თანხის, დღგ-ის გადაუხდელობისათვის დაკისრებული ჯარიმისა და საურავის დარიცხვის ნაწილში. საქმის პირველი ინსტანციის სასამართლოში განხილვის დროს ა. ს-ის წარმომადგენელმა აღნიშნა, რომ სადავოდ ხდის დღგ-ის ნაწილში დარიცხვას (თბილისის საქალაქო სასამართლოს 14.05.15წ. სხდომის ოქმი 13:53:31 სთ). 02.12.2013წ. №... საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად დღგ-ის ნაწილში ა. ს-ეს გადასახდელად დაეკისრა ძირითადი თანხა – 586 668 ლ., ჯარიმა – 484 380 ლ., საურავი 722 746 ლ., სულ დღგ-ის ნაწილში 1 793 794 ლ. . სწორედ აღნიშნული დარიცხვის კანონიერება გახდა სასამართლოს მსჯელობის საგანი.

საფუძველს მოკლებულია კასატორის მითითება სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამატებითი მტკიცებულებების გამოთხოვის უსწორობის შესახებ. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციული სასამართლო წარმოების ინკვიზიციური საწყისების გათვალისწინებით, სასკ-ის მე-4 და მე-19 მუხლების შესაბამისად, სასამართლო უფლებამოსილია საკუთარი ინიციატივითაც შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები. ამასთანავე, სამოქალაქო საპროცესო კანონმდებლობით სააპელაციო სასამართლო პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყვეტილებას ამონმებს ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით (სსკ-ის 377.1 მუხ.), იგი არ არის შეზღუდული დაადგინოს ახალი ფაქტობრივი გარემოებები და მიიღოს მტკიცებულებები.

სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადანყვეტილება დღგ-ის დარიცხვის ნაწილში არ ეწინააღმდეგება საკასაციო საჩივარში აღნიშნულ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 23.09.2014წ. №ბს-205-203(კ-14) განჩინებას. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მითითებული განჩინებით შეფასებულია განსხვავებული ფაქტობრივი გარემოებები, კერძოდ, განჩინება ეხებოდა ფიზიკური პირის მიერ ეკონომიკურ საქმიანობის განხორციელებას

მენარმედ რეგისტრაციის გარეშე, ხოლო სადავო იყო მენარმედ რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის საფუძვლით გამოწერილი სამართალდარღვევის ოქმების კანონიერება. შესაბამისად, არარელევანტურია კასატორის მიერ საკასაციო სასამართლოს განჩინებაზე მითითება განსახილველ საქმესთან მიმართებით, სახეზე არ არის დივერგენტობა.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქმის მასალებით დასტურდება ი.მ. ა. ს-ის მიერ იჯარის ხელშეკრულებების დადება შპს „ბ...“, შპს „მ...“, რაც სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად ითვლებოდა არასამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად (2004-2010წ.წ. მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 13.6 მუხ. „გ“ ქვპ.). აღნიშნულით დასტურდება, რომ ი/მ. ა. ს-ე 2008 წელს გასხვისებულ ქონებას იყენებდა არასამენარმეო ეკონომიკური მიზნებისთვის (გაცემდა იჯარით) და ახორციელებდა არასამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას, რაც სადავო პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად განეკუთვნებოდა ეკონომიკურ საქმიანობას (13.3 მუხ.). ამასთან, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნებოდა იჯარით გაცემული ქონებიდან მიღებული შემოსავლები (175.3 მუხ. „გ“ ქვეპუნ.). მოსარჩელე რეგისტრირებული იყო ინდივიდუალურ მენარმედ და ითვლება მენარმე ფიზიკურ პირად, მოსარჩელის მიერ რეალიზებული უძრავი ქონებები კომერციული დანიშნულებისაა და იჯარით იყო გაცემული, შესაბამისად გამოყენებული იყო არასამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობაში. ვინაიდან საქმეში დაცული მტკიცებულებებით დასტურდება მოსარჩელის მიერ არასამენარმეო ეკონომიკური საქმიანობის მიზნით უძრავი ქონების გამოყენება, შესაბამისად ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი იმჟამად მოქმედი 22.12.2004წ. საგადასახადო კოდექსის (175-ე, 211-ე, 225-ე, 239-ე, 240-ე მუხ.) თანახმად ექვემდებარებოდა დღ-ით დაბეგვრას.

საქმის მასალებით არ დასტურდება კასატორის მოსაზრება ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს სადავო გადაწყვეტილების წინააღმდეგობრივი ხასიათის შესახებ. საკასაციო პალატა არ იზიარებს კასატორის მოსაზრებას საბჭოს მიერ დარიცხვის უსაფუძვლობის დადასტურების და აღნიშნულის მიუხედავად მხოლოდ გადასახადის ნაწილის, კერძოდ საშემოსავლო გადასახადის გაუქმებით შემოფარგვლის შესახებ. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსი ცნობდა ეკონომიკური საქმიანობის ორ სახეობას – სამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას და არასამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას. 22.12.2004 წ. საგადასახადო კოდექსის მე-13

მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით არასამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას განეკუთვნებოდა ქონების იჯარით გადაცემა, ფიზიკური პირის მიერ მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების გაქირავება და იჯარით გადაცემა (175-ე მუხ.). სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ დავის პირველ საგანთან – სამემოსავლო გადასახადთან დაკავშირებით დაადგინა, რომ გადამხდელის მიერ არ განხორციელებულა სამენარმეო-ეკონომიკური საქმიანობა, თუმცა ადგილი ჰქონდა არასამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას. ვინაიდან სამემოსავლო გადასახადისათვის დადგენილი შეღავათით სარგებლობისათვის პირს არ უნდა ეწარმოებია ფართში სამენარმეო-ეკონომიკური საქმიანობა, საბჭომ დაადგინა სამემოსავლო გადასახადისთვის დადგენილი შეღავათის გამოყენების შესაძლებლობა (168-ე მუხ.). რაც შეეხება დამატებული ღირებულების გადასახადს, საქმეზე დადგენილად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები ადასტურებენ ფართში არასამენარმეო ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებას, დღგ-თან მიმართებაში გადასახადის გადახდისაგან განთავისუფლებისათვის ეკონომიკური საქმიანობის განუხორციელებლობა არ იყო საკმარისი, დამატებული ღირებულების გადასახადისგან განთავისუფლებისათვის ფართი არ უნდა გამოყენებულიყო როგორც სამენარმეო, ისე არასამენარმეო ეკონომიკური საქმიანობისთვის. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან დასტურდება ფართის იჯარით გადაცემა, ანუ მისი არასამენარმეო ეკონომიკური საქმიანობისთვის გამოყენება და სადავო არ არის მის მიერ განხორციელებული ოპერაციის ღირებულება (2900000 ლ.), რაც აღემატება 100 000 ლარს, გადამხდელი იმჟამად მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად უნდა აღრიცხულიყო დღგ-ის გადამხდელად და გადაეხადა დღგ.

საკასაციო საჩივრის დაშვებისა და დაკმაყოფილების საფუძველს არ ქმნის კასატორის ი/მ ა. ს-ის მითითება სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 226-ე მუხლის 1-ელ ნაწილზე, რომლის თანახმად სანარმოს ყველა აქტივის ან ამ სანარმოს დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის მინოდება ერთი ოპერაციის ფარგლებში დღგ-ის მეორე გადამხდელისათვის, არ ითვლება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. დღგ-ისგან გათავისუფლების პირობას, ხსენებული ნორმის თანახმად, წარმოადგენს ის, რომ მიმნოდებელი უნდა იყოს სანარმო, ამასთანავე, 22.12.04წ. კოდექსის 25-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად სანარმოს არ განეკუთვნება ინდივიდუალური სანარმო, რომელიც 36-ე მუხლის თანახმად წარმოადგენდა ფიზიკური პირი, თუ ის „მენარმეთა შესახებ“ კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით არის ინდივიდუალური მენარმე. საქმის მასალების მიხედვით ინდ.მენარმედ ა. ს-ე 15.03.2005წ. არის რეგის-

ტრირებული. ამასთანავე, გადასახადისაგან გათავისუფლების პირობას 226-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად წარმოადგენდა მიმწოდებელის და მიმღების მიერ 15 კალენდარული დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოსათვის შეტყობინება აღნიშნული მიწოდების შესახებ (226.2 მუხ.), რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია.

საფუძველს მოკლებულია კასატორის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება არასწორად დაეფუძნა ქ. რუსთავში ... ქ. №3-ში მდებარე შენობაზე გაფორმებულ იჯარის ხელშეკრულებას (მე-18 გვ.მე-6 აბზ.), ხოლო სადავო აქტით შეფასებული იქნა ა. ს-ესა და შპს „ვ...“ შორის 2008 წელს გაფორმებული ნასყიდობის ხელშეკრულება, რომლის საგანი იყო ქ. რუსთავში ... მდებარე, ყოფილი ... №50-ის შენობა. სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილი ქ. რუსთავში ... ქ. №3-ში მდებარე შენობაზე გაფორმებულ იჯარის ხელშეკრულებებთან ერთად უთითებს ქ. რუსთავში ... (ყოფილი ... №50) მდებარე საოფისე ფართზე ა. ს-ესა და შპს „ბ...-ის“ 03.03.2007წ. №1/07 და 04.03.2008წ. №1/08 იჯარის ხელშეკრულებებზე, აგრეთვე სათამაშო აპარატების საკონტროლო-სალარო აპარატის №2485 სარეგისტრაციო ბარათზე, რომელიც განთავსებული იყო მისამართზე ქ. რუსთავი, ..., ... 50. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქმეში დაცულია: ა. ს-ესა და შპს „მ...“ შორის დადებული №1/07 ხელშეკრულება ... ყოფილი ... ფართის სარგებლობაში გადაცემის შესახებ; შპს „ბ...“ განცხადება სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის თაობაზე და მის სახელზე ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის დეპარტამენტის უფროსის მიერ №19-06/1651 და №19-06/2486 ნებართვები, რომლებიც ითვალისწინებდნენ სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობას ..., ყოფილი ... №50-ში; ა. ს-ესა და შპს „ბ...“ შორის დადებული 03.03.2007წ. №1/07 და 04.03.2008წ. №1/08 ხელშეკრულებები დროებით სარგებლობაში ქ. რუსთავში, ... (ყოფილი ... №50) ფართის დროებით სარგებლობაში გადაცემის შესახებ; შპს „ბ...“ 03.04.2007წ. განცხადება 50-ში საკონტროლო სალარო აპარატის რეგისტრაციის და 21.12.2009წ. №1471 ცნობა რეგისტრაციიდან მოხსნის შესახებ; ამავე მისამართზე გაცემული საკონტროლო-სალარო აპარატის სარეგისტრაციო ბარათი. ამდენად, სააპელაციო პალატის დასკვნა უნივერსალის შენობის იჯარით გაცემის, შენობის არასამწარმეო ეკონომიკური მიზნით გამოყენების შესახებ – საფუძვლიანია. სსკ-ის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის და-

საშვები და დასაბუთებული პრეტენზია. კასატორის მიერ წამოყენებული პრეტენზია სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების მიმართ არ არის დასაბუთებული.

საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს არ ქმნის კასატორის მოსაზრება, რომ ქ. რუსთავეში,-ში ... შენობის შესყიდვის შემდეგ მას განუული ჰქონდა ხარჯები, ხოლო შემონმებამ რეალიზაციის თანხას გამოაკლო მხოლოდ შესყიდვის თანხა და არ გაუთვალისწინებია უძრავი ქონების გაუმჯობესებაზე განუული დანახარჯები. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოს 19.02.2014წ. №9002 ბრძანებით დადგინდა, რომ გადამხდელს უნდა მიეცეს წინადადება წარუდგინოს აუდიტის დეპარტამენტს დამატებითი დოკუმენტაცია/ინფორმაცია ქ. რუსთავეში ...-ში მდებარე უძრავ ქონებაზე განუული ხარჯების შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს აღნიშნული ბრძანებით დაევალა წარმოდგენილი დოკუმენტაციის შესწავლა, უძრავი ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავლის დადგენა და აღნიშნულის გათვალისწინებით დარიცხვის კორექტირების განხორციელება. ამასთანავე, საგადასახადო ორგანოს 02.03.2014წ. და 31.03.2014წ. ინფორმაციის თანახმად, გადამხდელმა ვერ წარმოადგინა უძრავ ქონებაზე განუული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, რის გამოც დარიცხვის კორექტირება არ მომხდარა.

დამატებული ღირებულების გადასახადის ძირითადი თანხის დარიცხვის ნაწილში კასატორის მოთხოვნის საფუძველიანობას არ ადასტურებს აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სათათბირო საბჭოს 28.11.2006წ. №17 სხდომის ოქმი. სადავო აქტების გამოცემის დროს მოქმედი, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 15.07.2005წ. №528 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს ფინანსთა მინისტრის სათათბირო საბჭოს დებულების“ მე-14 მუხლის თანახმად, სათათბირო საბჭოს კომპეტენციას განეკუთვნებოდა საკითხების განხილვა და ანალიზი (მე-3 მუხ.), განსახილველი საკითხის თაობაზე საბოლოო გადაწყვეტილებას იღებდა მინისტრი, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს. გადასახადების დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა, რომელიც შედგება საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, საგადასახადო კოდექსის და მათ შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან. საბჭოს სხდომის ოქმი, დეპარტამენტის წერილი არ წარმოადგენს კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტს, გა-

დასახადებით დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხებზე კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს გამოსცემს საქართველოს მთავრობა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრი (22.12.04წ. კოდექსის 2.4 მუხ.). ასეთად სათათბირო საბჭოს წერილისა და მეთოდური მითითების მიჩნევის შემთხვევაშიც კი სადავო აქტების დროს გამოცემული საგადასახადო კოდექსის 2.4 და 3.1 მუხლების თანახმად კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის დებულებას, რომელიც არ შეესაბამება კოდექსის დებულებებს, სამართლებრივი ძალა არ აქვს, კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი არ ცვლის საგადასახადო კოდექსით რეგულირებადი ურთიერთობების მონაწილეთა ვალდებულებების შინაარსს. ვალდებულების წარმოშობის დროს მოქმედი 29.10.1996წ. „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის თანახმად მეთოდური მითითება არ იყო ნორმატიული აქტი (მე-4, მე-5 მუხ.), ასეთად ის არც შემდგომში მიღებული „ნორმატიული აქტების შესახებ“ 22.10.2009წ. კანონით მიიჩნევა. სადავო ურთიერთობის წარმოშობის პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებდა შესრულებული ან შესასრულებელი საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ გადამხდელი სათვის ნერილობითი განმარტების გაგზავნას (46-ე, 47-ე მუხ.), რასაც მოცემულ შემთხვევაში აგრეთვე ადგილი არ ჰქონია. ამდენად, საკასაციო პალატა თვლის, რომ დღე-ის ძირითადი თანხის დაბეგვრის ნაწილში სადავო აქტები კანონიერია. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის თანახმად, გადასახადების ოდენობას ადგენს კანონი, გადასახადისაგან განთავისუფლება დასაშვებია მხოლოდ კანონით. შესაბამისად არ დაიშვება ინსტრუქციით, მეთოდური მითითებით ან სათათბირო საბჭოს ოქმით გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების შეცვლა. გადასახადებით დაბეგვრისას საგადასახადო კოდექსის დებულებებსა და საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობისას გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის დებულებები, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის (22.12.2004წ. კოდექსის მე-2 მუხ.). შესაბამისად საფუძველს მოკლებულია სზაკ-ის 4.3 მუხლზე მითითება, საგადასახადო ორგანოს განმარტებას არ აქვს სასამართლოსათვის სავალდებულო მნიშვნელობა, პირიქით, სასამართლოს ნორმის განმარტება უნდა იქნეს მხედველობაში მიღებული საგადასახადო ორგანოების საქმიანობაში.

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ დამატებული ღირებუ-

ლების გადასახადის ნაწილში ა. ს-ეს გადასახდელად დაეკისრა 586 668 ლ., ჯარიმა 484 380 ლ., საურავი 722 746 ლ., სულ დღგ-ის ნაწილში 1 793794 ლ. . დამატებული ღირებულების გადასახადის ძირითად თანხასთან ერთად ჯარიმის და საურავის თანხების დაკისრებასთან დაკავშირებით საკასაციო პალატა მხედველობაში იღებს იმას, რომ სათათბირო საბჭოს ოქმში მოყვანილი მოსაზრებები აისახა დეპარტამენტის მეთოდურ მითითებებში და სახელმძღვანელოდ გადაეგზავნა საგადასახადო ორგანოებს. საკასაციო პალატა ითვალისწინებს აგრეთვე იმას, რომ 2011 წლის 01 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა, კერძოდ, 22.12.2004წ. საგადასახადო კოდექსის 3.2 მუხლი ადგენდა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარე საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით გამოსცემდა ბრძანებებს, შიდა ინსტრუქციებს და მეთოდურ მითითებებს საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით, საგადასახადო ორგანოები საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში ხელმძღვანელობდნენ ასეთი ბრძანებებით, შიდა ინსტრუქციებითა და მეთოდური მითითებებით (ანალოგიურ დებულებას შეიცავს აგრეთვე ამჟამად მოქმედი 17.09.2010წ. საგადასახადო კოდექსის 2.5 მუხ., რომლის თანახმად სსიპ შემოსავლების სამსახურის უფროსი საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით, გამოსცემს მეთოდურ მითითებებს საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე). საგადასახადო ორგანოს განმარტებას საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე აქვს სარეკომენდაციო ხასიათი და არ არის სავალდებულო გადამხდელისათვის, მით უფრო სასამართლოსათვის, ასეთი განმარტების საფუძველზე პირის ქმედება არ ათავისუფლებს მას გადასახადის გადახდისაგან, ვინაიდან სახეზე არ არის ამჟამად მოქმედი კანონმდებლობით გათვალისწინებული „საჯარო გადაწყვეტილება“ (17.09.2010წ. საგადასახადო კოდექსის 46-ე მუხ.), რომელსაც იმპერატიულობის ნიშნები ახასიათებს, რადგანაც ყველა ან გარკვეული კატეგორიის გადამხდელთა მიმართ საჯარო გადაწყვეტილების სახით გაცემული ნორმის განმარტებას სავალდებულო ძალა აქვს გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოს შორის ურთიერთობაში, შესაბამისად მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად მნიშვნელოვანი ნორმის ერთგვაროვანი განმარტების მიზნით მიღებული ე.წ. „საჯარო გადაწყვეტილების“ (17.09.10წ. საგადასახადო კოდექსის 46-ე, 269-ე მუხ.) მიხედვით გადამხდელის მიერ ქმედების განხორციელების შემთხვევაში, საჯარო გადაწყვეტილების არამართლობიერების

შემდგომში დადგენის შემთხვევაშიც, გადამხდელს სანქცია არ დაეკისრება (საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 15.12 მუხ.). რაც შეეხება დავალიანების წარმოშობის მომენტისათვის მოქმედ 22.12.2004წ. საგადასახადო კოდექსს, კოდექსის 124.4 მუხლი ითვალისწინებდა გადამხდელის მიმართ სანქციის გამოყენებაზე უარის თქმას მხოლოდ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის კოდექსის ნორმებთან კოლიზიის შემთხვევაში.

ამასთანავე, მიუხედავად იმისა, რომ მეთოდურ მითითებებს არ ჰქონდათ ნორმატიული, იმპერატიული ხასიათი, მეთოდური მითითება წარმოადგენდა საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის განმარტების და გამოყენების ოფიციალურ დოკუმენტს. 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის 52.1 მუხლის „ო“ ქვეპუნქტი ადგენდა საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებას თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით განმარტებითი სამუშაოების ჩატარების მეთოდური და ინსტრუქციული მითითებების გამოცემის ვალდებულებას. სადავო სამართალურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის შესახებ“ 29.12.2006წ. კანონის 7.1 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად შემოსავლების სამსახურს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში და კანონმდებლობით დადგენილი წესით ევალუბოდა საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით განმარტებითი მუშაობის ჩატარება, მეთოდური და ინსტრუქციული მითითებების გამოცემა. მეთოდური მითითებების გადამხდელისათვის სარეკომენდაციო ხასიათის მიუხედავად (ამის შესახებ პირდაპირ მითითებას შეიცავს ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 46.1 მუხ.), საგადასახადო ორგანოსათვის მათ ფაქტობრივად შესასრულებლად სავალდებულო ხასიათი გააჩნდათ. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ფიზიკური პირის დღგ-ს გადახდისგან გათავისუფლების საკითხი განხილულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკის საკითხების განმხილველი ჯგუფის სხდომაზე, რომელმაც მიზანშეწონილად მიიჩნია სამინისტროს სათათბირო საბჭოზე საკითხის განხილვა. სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 13.10.2006წ. წერილით საგადასახადო ინსპექციებისათვის შესაბამისი მეთოდური მითითების დაშვებამდე მოთხოვნილ იქნა სამინისტროში საკითხის განხილვა. საკითხის სამინისტროს სათათბირო საბჭოს განხილვის შემდეგ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 13.12.2006წ. №2-03/10968

წერილით, რომლის ადრესატები იყვნენ საგადასახადო ინსპექციები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სათათბირო საბჭოს 18.11.2006წ. გადაწყვეტილების გათვალისწინებით, ინსპექციებს მიეთითათ, რომ ფიზიკური პირის მიერ საკუთრებაში არსებული ქონების ერთჯერადი რეალიზაცია (გარდა კოდექსის მე-13 მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, როდესაც ქონების რეალიზაცია ხორციელდება სისტემატურად და იგი გამსხვილებელი პირის პროფესიული საქმიანობაა) არ განიხილება ეკონომიკურ საქმიანობად, რაც წარმოადგენს კოდექსის 221.1 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის ნორმის აუცილებელ პირობას, დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციისათვის. წერილით მიეთითა აგრეთვე, რომ ფიზიკური პირის მიერ მის საკუთრებაში არსებული ქონების რეალიზაცია არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას, მიუხედავად კომპენსაციის თანხის ოდენობისა. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობისათვის. ვინაიდან ვალდებულების შეუსრულებლობას – გადასახადის გადაუხდელობას საფუძვლად ედო საგადასახადო ორგანოს განმარტება, რომლითაც, როგორც წესი, ხელმძღვანელობდნენ საგადასახადო ორგანოები საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში და რომლის გამოყენება გადასახადის გადამხდელს, მისთვის არასავალდებულო ხასიათის მიუხედავად, შეეძლო თავის საქმიანობაში, რაც ქმნიდა გადამხდელის შეცდომაში შეყვანის გარკვეულ პირობას, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო აქტები გადამხდელისათვის დღგ-ის გადაუხდელობისათვის სანქციის დაკისრების ნაწილში არ არის დასაბუთებული. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ქონების მესაკუთრის მიმართ გადასახადების შემზღუდავი ხასიათი ქმნის საგადასახადო ორგანოების მიმართ ცხადი და მკვეთრი სამართლებრივი მიდგომების მოთხოვნის საფუძველს, შეძლებისდაგვარად ერთმნიშვნელოვანი და ცხადი უნდა იყოს არა მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობა, არამედ საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის განმარტება. საგადასახადო ორგანოებს არ უმსჯელიათ სადავო აქტების გამოცემის დროს მოქმედი კოდექსით (17.09.10წ.) გათვალისწინებული სანქციისგან გათავისუფლების პირობების (კერძოდ მოსარჩელის კეთილსინდისიერად მიჩნევის, გადაუხდელობის მიზეზის – შეცდომის) არსებობაზე (269.7 მუხ.).

აღნიშნულის გათვალისწინებით საკასაციო პალატა თვლის, რომ არ არის დასაბუთებული საგადასახადო ორგანოს მიერ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადაუხდელ თანხაზე საურავის დაჯარიმის დაკისრება. დამრღვევის მიმართ ფინანსური სანქციების

– ჯარიმის და საურავების გამოყენების საფუძველია – საგადასახადო სამართალდარღვევა, ფინანსური სანქციების მოცულობა უკავშირდება ბიუჯეტში გადაუხდელი გადასახადის თანხების ოდენობას (ჯარიმის ოდენობა უკავშირდება შემცირებული გადასახადის ოდენობას) და ვადებს (დადგენილ ვადაში გადაუხდელ გადასახადზე საურავის დარიცხვა წარმოებს ვადაგადაცილებულ პერიოდზე). საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა დადგენილია საგადასახადო კანონმდებლობით, მისი გამოყენებისათვის უნდა გაირკვეს გადასახადისგან თავის არიდების ფაქტის არსებობა. საამისოდ უნდა დადგინდეს სსიპ საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ მეთოდური მითითების საგადასახადო ორგანოსთვის დაგზავნის, საჯარო გავრცელების, გადამხდელის მიერ მისი გაცნობის, სადავო სამართალურთიერთობების წარმოშობამდე მითითებებში ცვლილებების შეუტანლობის ფაქტები, აგრეთვე დეპარტამენტის 13.12.2006წ. №2-03/10968 წერილში აღნიშნული საგამონაკლისო პირობების არსებობა, კერძოდ მოსარჩელის მიერ უძრავი ქონების რეალიზაციის არასისტემატურობა ანუ ერთჯერადობა. საგადასახადო ორგანოებს სადავო აქტების გამოცემისას არ უმსჯელია იმაზე, თუ რამდენად წარმოადგენს წერილობითი მითითების შესრულება ბრალის გამომრიცხავ გარემოებას და შესაბამისად საგადასახადო სანქციისგან განთავისუფლების პირობას. გარკვევას საჭიროებს ჰქონდა თუ არა ადგილი გადამხდელის შეცდომას, რომლის შედეგად არ არის გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადი, თუ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას, რისთვისაც უნდა დადგინდეს გადამხდელის ბრალის არსებობა. საურავი და ჯარიმა საგადასახადო სანქციათა სახეობებია, საურავი თავისი შინაარსით უფლებააღდგენითი სანქციაა, რომელიც აიძულებს პირს სათანადოდ შეასრულოს საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნები. კანონმდებლობის ერთგვაროვანი აღსრულების მიზნით მოპასუხის მიერ გამოყენებული მეთოდური მითითებიდან გამომდინარე, გაურკვეველია მოცემულ შემთხვევაში საურავის საკომპენსაციო მნიშვნელობა, ჯარიმის გამოყენების ნაწილში არ იკვეთება გადამხდელის ბრალი.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნის დარღვევის საკითხზე დავის განხილვისას კანონმდებლობით დადგენილი წარმოების პროცედურულ ნორმებს აქვთ უკუქცევითი ძალა, ნორმატიულ აქტს უკუქცევითი ძალა არ აქვს, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ამასთანავე, საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუქცევითი ძალა მატერიალურ ნაწილში (გადასახადის სახეობა, ოდენობა), თუმცა მოქმედი საგადასახადო სამართალწარმოების პროცედურული ნორმე-

ბის გამოყენება საკითხის განხილვისას დასაშვებია მანამდე მოქმედი კანონმდებლობის საფუძველზე წარმოშობილი ნორმების მიმართ. მხედველობაშია მისაღები ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის დათქმა, რომლის თანახმად საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამონვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით (საგულისხმოა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 269.7 მუხლის საფუძველზე ათავისუფლებს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელს სანქციისაგან 2010 წ. 1 იანვრამდე მოქმედი კოდექსის ნორმების საფუძველზე წამოშობილ დავალიანებებთან დაკავშირებით დაკისრებული სანქციებისაგან (იხ. მაგ. საბჭოს 23.05.14წ. მიღებული გადაწყვეტილება, №7575/2/14 გადანყვეტილებაზე).

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების უცილობელ პირობას წარმოადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა. საკასაციო პალატა თვლის, რომ ასეთ პირობას არ პასუხობს სადავო აქტები დღგ-ის გადაუხდელობისათვის ჯარიმისა და საურავის დაკისრების ნაწილში. სასკ-ის 32.4 მუხლის თანახმად, უკეთუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან დადასტურებულია ი.მ. ა. ს-ის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება და სადავო არ არის მის მიერ განხორციელებული ოპერაციის ღირებულება (2900000 ლ.), რაც აღემატებოდა 100 000 ლარს, იგი ვალდებული იყო გატარებულიყო დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაში და გადაეხადა დღგ-ის თანხა (221.1 მუხ. „ა“ ქვპ.). სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ დღგ-ის ნაწილში კასატორის მიერ მითითებული გარემოებები არ ქმნის საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს. ამასთანავე, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავ-

ლების სამსახურის 02.12.2013წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 19.02.2014წ. №... ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 22.10.2014წ. გადაწყვეტილება გასაჩივრებული ჯარიმის (484 380ლ.) და საურავის (722 746,35ლ.) ნაწილში.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსკ-ის 411-ე მუხლის საფუძველზე, არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების საურავისა და ჯარიმის დაკისრების ნაწილში გაუქმებისა და ა. ს-ის საკასაციო საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველი.

ვინაიდან სადავო აქტები დღგ-ის გადაუხდელობისათვის სანქციის ნაწილში გამოცემულია სათანადო გამოკვლევის გარეშე, სასკ-ის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები იმ ნაწილში, რომლითაც ა. ს-ის მოთხოვნა ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის 5.1 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლდებიან საგადასახადო ორგანოები – ყველა საქმეზე. ხსენებული ნორმა არ აწესრიგებს მხარეებს შორის ხარჯების განაწილების წესს. სსკ-ის 53-ე მუხლის, სასკ-ის 10.3 მუხლის საფუძველზე მოსარჩელის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხა სოლიდარულად უნდა დაეკისროს მოპასუხეებს. სასკ-ის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, მოპასუხეებს – სსიპ შემოსავლების სამსახურს და ფინანსთა სამინისტროს ა. ს-ის სასარგებლოდ უნდა დაეკისროთ ა. ს-ის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხის ნაწილი გადაწყვეტილებით დაკმაყოფილებული ნაწილის პროპორციულად 6000 ლარის გადახდა (პირველი ინსტანციის სასამართლოში გადახდილია 3000 ლარი და საკასაციო სასამართლოში – 6000 ლარი).

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე და 411-ე მუხლით და

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. ი.მ. ა. ს-ის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ად-

მინისტრაციულ საქმეთა პალატის 01.09.2016წ. გადაწყვეტილება სადავო აქტების დამატებული ღირებულების გადასახადის დარიცხვის კანონიერად მიჩნევის ნაწილში;

3. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 01.09.2016წ. გადაწყვეტილება სადავო აქტების დამატებული ღირებულების გადასახადის გადაუხდელობისათვის დაკისრებული ჯარიმის და საურავის დარიცხვის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებული იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

4. ა. ს-ის სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 02.12.2013წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 19.02.2014წ. №... ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 22.10.2014წ. გადაწყვეტილება დამატებული ღირებულების გადასახადის გადაუხდელობისათვის დაკისრებული ჯარიმისა და საურავის ნაწილში და ამ ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურს და ფინანსთა სამინისტროს ა. ს-ის სასარგებლოდ დაეკისროთ ა. ს-ის სასარგებლოდ მის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხის ნაწილის – 6000 ლარის გადახდა;

6. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**2. საგადასახადო ვალდებულებების
გადასდევინების უზრუნველყოფის
ღონისძიებების განხორციელება**

**ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის სავალდებულო
წინაპირობები**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელმწიფო**

№ბს-1195-1189(კ-17)

14 ივნისი, 2018 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2016 წლის 27 ოქტომბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სა-
სარჩელო განცხადებით მიმართა გორის რაიონულ სასამართლოს,
მოპასუხეების – ი/მ „ზ. წ-ის“, კ. წ-ისა და შპს „...“ მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, 2015 წლის 16 აპრილის №12066
ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური
ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად ი/მ „ზ. წ-ს“ (საიდენ-
ტიფიკაციო კოდი: ...) გააჩნდა აღიარებული საგადასახადო დავა-
ლიანება, რომელიც შეადგენდა 67678,69 ლარს. საზოგადოების სა-
საქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შემ-
დეგ მან ეკონომიკური საქმიანობა შეაჩერა, რეგისტრაციიდან მოხ-
სნა საკონტროლო-სალარო აპარატი, რის შემდეგაც დაარეგისტრი-
რა შპს „...“ (საიდენტიფიკაციო კოდი: ...). ზ. წ-ი თვითონ გახდა დი-
რექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელი. მან საგადასახადო ან-
გარიშ-ფაქტურით შპს „...“ გადაანერა 22 954,88 ლარის ღირებულე-
ბის საქონელი. ი/მ „ზ. წ-მა“ იმავდროულად თავის საკუთრებაში
არსებული უძრავი ქონება ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველ-
ზე გადააფორმა შვილზე – კ. წ-ზე, რაც მიუთითებდა საგადასახა-
დო ვალდებულებების შესრულებისათვის თავის არიდებაზე.

ამდენად, მოსარჩელემ ი/მ „ზ. წ-ის“, კ. წ-ისა და შპს „...“ ერთმა-
ნეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 28 ოქტომბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის განცხადება დაკმაყოფილდა; სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით ყადაღა დაედო მოპასუხე კ. ნ-ის (პ/ნ ...) კუთვნილ უძრავ ქონებას, გორის მუნიციპალიტეტის სოფელ ... მდებარე სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთს, დაზუსტებული ფართობი – 5 283 კვ.მ, საკადასტრო კოდით: ..., ასევე შპს „...“ მოძრავ ქონებას.

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი ი/მ „ზ. ნ-ის“, კ. ნ-ისა და შპს „...“ მიმართ მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა; გაუქმდა გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 28 ოქტომბრის განჩინებით სარჩელის უზრუნველყოფად გამოყენებული ღონისძიება, რომლითაც ყადაღა დაედო მოპასუხე კ. ნ-ის კუთვნილ უძრავ ქონებას – გორის მუნიციპალიტეტის სოფელ ... მდებარე სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთს, დაზუსტებული ფართობი – 5283 კვ.მ, საკადასტრო კოდით, ..., ასევე შპს „...“ მოძრავ ქონებას.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ზ. ნ-ი ინდივიდუალურ მენარმედ დარეგისტრირდა 2000 წლის 18 მაისს (ძველი საინფორმაციო კოდი: ...). მის მიერ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, 2016 წლის 12 ოქტომბრის მდგომარეობით, 67 524,97 ლარს შეადგენდა. მის ქონებაზე გავრცელებული იყო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებული იყო საგადასახადო ორგანოს ყადაღა. ი/მ „ზ. ნ-მა“ 2015 წლის 15 მაისს რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომელიც 2015 წლის 22 მაისს დარეგისტრირდა ზ. ნ-ის მიერ დაფუძნებულ შპს „...“ სახელზე, რომლის პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი მ. ნ-ი იყო. ი/მ „ზ. ნ-მა“ შპს „...ს“ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით გადაანერა 22 954,88 ლარის ღირებულების საქონელი. 2015 წლის 16 აპრილის ჩუქების ხელშეკრულებით ზ., ც. და კ. ნ-ების სახელზე რიცხვული უძრავი ქონება საკუთრების უფლებით აღირიცხა კ. ნ-ის სახელზე. ზ. ნ-ი არის კ. და მ. ნ-ების მამა.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი

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

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

სასამართლომ საქმის მასალებით დადგენილად მიიჩნია, რომ მოპასუხეები წარმოადგენდნენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს. ის ფაქტი, რომ ი/მ „ზ. ნ-მა“ რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომელიც დარეგისტრირდა შპს „...“ სახელზე, ასევე ი/მ „ზ. ნ-ის“ მიერ შპს „...“ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით გადაენერა 22 954,88 ლარის ღირებულების საქონელი, არ ქმნიდა მათი ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან აღნიშნული ქმედებები სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენდა ჩვეულებრივ სამენარმეო საქმიანობას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის

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

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ზ. წ-ი არის კ. და ... წ-ების მამა, თუმცა ვერც ეს ფაქტი ვერ გახდებოდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მათი ცნობის საფუძველი, რადგან არ დგინდებოდა მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამენარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. ასევე დაუსაბუთებელი იყო მოსარჩელის პოზიცია, რომ უძრავი ქონების კ. წ-ზე გაჩუქებით დასტურდებოდა ი/მ „ზ. წ-თან“ მისი გაუმიჯნაობა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მითითებული ქონების ერთ-ერთ თანამესაკუთრეს ისედაც წარმოადგენდა კ. წ-ი, ხოლო გაჩუქება მოხდა დარჩენილი ორი თანამესაკუთრის – ც. და წ-ების ერთობლივი მოქმედებით. სასამართლომ განმარტა, რომ თუნდაც დადასტურებულიყო გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ჩუქების გაფორმება, მხოლოდ ეს ფაქტი ვერ გახდებოდა ზ. წ-ის ცრუმავიერ პირად კ. წ-ის აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი.

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

სასამართლომ განმარტა, რომ ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმავიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა ყოფილიყო გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნდა საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შესულიყო სხვა პირთან,

რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი ყოფილიყო მათი განსხვავება. საქმეზე წარმოდგენილი არ ყოფილა არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და განზრახ ერთობლივი – გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანომ მოპასუხებდად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ და „თ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, მიიჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე ისინი იმავდროულად მიიჩნია ცრუმაგიერ პირებად, რაც სასამართლომ არ გაიზიარა. ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად.

სასამართლოს მითითებით, საქმის მასალებით არ დასტურდება მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორის, თუმცა, ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც, არ არსებობს მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან, სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრება.

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

სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 28 ოქტომბრის განჩინებით, სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, ყადაღა დაედო მოპასუხე კ. ნ-ის კუთვნილ უძრავ ქონებას და ასევე შპს „...“ მოძრავ ქონებას. საქართველოს სა-

მოქალაქო საპროცესო კოდექსის 199¹-ე მუხლის თანახმად, სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შემთხვევაში სასამართლო თავისი გადაწყვეტილებით (განჩინებით) აუქმებს ამ სარჩელთან დაკავშირებით გამოყენებულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას, რაც საჩივრდება ამ გადაწყვეტილების (განჩინების) გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი წესით. სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემული სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარი თქმა წარმოადგენს სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გაუქმების საფუძველს.

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 სექტემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთებისას მიუთითა მათზე და აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად გადაწყვიტა დავა. მხარის მიერ არ ყოფილა წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილ გარემოებებს და გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 სექტემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად ცნო ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც საფუძველად დაედო სასარჩელო მოთხოვნას, თუმცა სამართლებრივი თვალსაზრისით სასამართლომ საკმარის საფუძველად არ მიიჩნია ურთიერთდამოკიდებულება, საგადასახადო შემონიშნების დაწყებისთანავე ქონების განრიდება და საქმიანობის შეჩერება. ი/მ „ზ. წ-ის“ მიმართ საგადასახადო დავალიანება წარმოიშვა 2015 წლის 16 აპრილის

№12066 ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად. ი/მ „ზ. ნ-მა“ თავის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება იმავე დღეს ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გადააფორმა შვილზე – კ. ნ-ზე. 2015 წლის 15 მაისს რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატი და იმავე პერიოდში შეაჩერა სამენარმეო საქმიანობა. იგივე საკონტროლო-სალარო აპარატი ... ნ-მა დაურეგისტრირა 2015 წლის 22 მაისს დაფუძნებულ შპს „...“, ხოლო ამავე წლის 19 ივნისის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით სანარმოს გადაანერა 22 954,88 ლარის ღირებულების საქონელი. 2015 წლის 1 ივლისს ი/მ „ზ. ნ-ს“ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად გადასახდელად დაერიცხა სანქცია – 24 909,64 ლარის გადახდა. კასატორი არ ეთანხმება სასამართლოს მსჯელობას, როდესაც მან გამოიცილა ურთიერთდამოკიდებულება იმ თვალსაზრისით, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული განსაკუთრებული ურთიერთობა მაშინაა სახეზე, როცა ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ ურთიერთობას.

კასატორი ასევე აღნიშნავს, რომ ცრუმადიერი მფლობელობის ბუნდოვანება ვლინდება იმაში, თუ რას შეიძლება გულისხმობდეს კანონმდებელი ერთმანეთისგან განუსხვავებლობაში. აღნიშნული დანაწესის განმარტება კანონში არ არის, თუმცა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების გზით შემოსავლის მიღების საერთო მიზანი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია განურჩევლობასთან მიმართებით. საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ სახეზეა საოჯახო ბიზნესი და მოგების მიღების საერთო მიზანი. ასევე, სახეზეა ერთი სამართლებრივი ფორმით საქმიანობის შეჩერება და იმავე სამართლებრივი სიკეთეების საშუალებით ახალი სუბიექტის მიერ მისი გაგრძელება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 8 იანვრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 29 მარტის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მათი შეს-

წავლისა და ანალიზის, გასაჩივრებული განჩინების იურიდიული და-საბუთებულობისა და წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის მოტი-ვეების შემოწმების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლე-ბის სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გა-უქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გა-დანყევტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარ-ჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: ზ. ნ-ი ინდივიდუალურ მენარ-მედ დარეგისტრირდა 2000 წლის 18 მაისს (ძველი საიდენტიფიკა-ციო კოდი - ...). მის მიერ აღიარებული საგადასახადო დავალიანე-ბა, 2016 წლის 12 ოქტომბრის მდგომარეობით, 67 524,97 ლარს შე-ადგენს. მის ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნო-ბა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგანოს ყადაღა. ი/მ „ზ. ნ-მა“ 2015 წლის 15 მაისს რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტრო-ლო-სალარო აპარატი, რომელიც 2015 წლის 22 მაისს დარეგისტრირ-და ზ. ნ-ის შვილის - ... ნ-ის სახელზე დაფუძნებულ შპს „...“ სახელ-ზე, რომლის პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი ... ნ-ია. ი/მ „ზ. ნ-მა“ შპს „...“ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით გადაანე-რა 22 954,88 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფა-სეულობები. 2015 წლის 16 აპრილის ჩუქების ხელშეკრულებით ზ., ც. და კ. ნ-ების სახელზე რიცხული უძრავი ქონება საკუთრების უფლებით აღირიცხა კ. ნ-ის სახელზე. ზ. ნ-ი არის კ. და მ. ნ-ების მამა.

განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს ი/მ „ზ. ნ-ის“, კ. ნ-ისა და შპს „...“ ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებად აღიარება წარმოად-გენს, რასაც მოსარჩელე ითხოვს იმ საფუძველით, რომ მითითებუ-ლი პირები წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებს, ვინაი-დან მათ განახორციელეს კონკრეტული ოპერაციები, რაც მიმარ-თული იყო იმ მიზნისკენ, რომ თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგა-დასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათ-ვის.

საკასაციო სასამართლო თავდაპირველად მიუთითებს საქარ-თველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლზე, რომელიც შეი-ცავს ცრუმადგიერი მფლობელობის დეფინიციას. მითითებული ნორ-მის მიხედვით, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შე-უძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირის-გან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზ-რუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ით-ვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმადგიერი პირები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გა-

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

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას, რომლითაც იგი გამორიცხავს პირების ურთიერთდამოკიდებულებას იმ თვალსაზრისით, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როცა ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ ურთიერთობას. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ აღნიშნული ნორმა პირდაპირ განსაზღვრავს არაპირდაპირ საწარმოს მართვის კლასიფიკაციას, როგორც განსაკუთრებულ ურთიერთობას. ამასთან, წილის არაპირდაპირი ფლობა გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-6 ნაწილში, რომლის მიხედვითაც, ამ მუხლის მიზნებისთვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმადიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენე-

ბულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები.

სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული განჩინების მიღებისას საკმარის საფუძვლად არ მიიჩნია ურთიერთდამოკიდებულება, კერძოდ, საგადასახადო შემონმების დაწყებისთანავე ქონების განრიდება და სამენარმეო საქმიანობის შეჩერება მაშინ, როცა საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ ი/მ „ზ. ნ-ის“ მიმართ საგადასახადო დაავალიანება წარმოიშვა 2015 წლის 16 აპრილის №12066 ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად. სწორედ ამ დღეს ი/მ „ზ. ნ-მა“ თავის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გადააფორმა შვილზე – კ. ნ-ზე. 2015 წლის 15 მაისს რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატი და ამავე პერიოდში შეაჩერა სამენარმეო საქმიანობა. რეგისტრაციიდან მოხსნილი საკონტროლო-სალარო აპარატი ზ. ნ-ის შვილმა – მ. ნ-მა დაარეგისტრირა 2015 წლის 22 მაისს დაფუძნებულ შპს „...“ სახელზე, ხოლო ამავე წლის 19 ივნისის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით სანარმოს გადაანერა 22 954,88 ლარის ღირებულების საქონელი. შპს „...“ სამენარმეო საქმე გააგრძელა იმავე მისამართზე, რა მისამართზეც ფუნქციონირებდა ი/მ „ზ. ნ-ი“. 2015 წლის 1 ივლისს ი/მ „ზ. ნ-ს“ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად გადასახდელოდ დაერიცხა სანქცია – 24 909,64 ლარის ოდენობით.

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

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული საგადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზ-

ღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება – თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე, რომ ი/მ „ზ. ნ-მა“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყებისთანავე თავის საკუთრებაში აღრიცხული უძრავი ქონება 2015 წლის 16 აპრილის ჩუქების ხელშეკრულებების საფუძველზე გადააფორმა შვილზე – კ. ნ-ზე. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ი/მ „ზ. ნ-ის“ მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ უძრავ/მოძრავი ქონების გადაფორმება და სამენარმეო საქმიანობის შეჩერება, ხოლო შემდგომ ამისა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაწერა, მიზნად ისახავს გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებებისგან თავის არიდებას.

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

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ი/მ „ზ. ნ-ი“, კ. ნ-ი და შპს „...“ წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებს. საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები ცალსახად ადასტურებენ დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან გამიჯვნის შეუძლებლობას, კერძოდ: ი/მ „ზ. ნ-ის“ მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყებისთანავე თავის საკუთრებაში აღრიცხული უძრავი ქონების 2015 წლის 16 აპრილის ჩუქების ხელშეკრულებების საფუძველზე შეიღზე – კ. ნ-ზე გადაფორმება; ი/მ „ზ. ნ-ის“ მიერ 2015 წლის 15 მაისს საკონტროლო-სალარო აპარატის – ... რეგისტრაციიდან მოხსნა, რომელიც შემდეგ დარეგისტრირდა ზ. ნ-ის შვილის მიერ დარეგისტრირებულ შპს „...“ სახელზე; შპს „...“ მიერ სამენარმეო საქმიანობის გაგრძელება იმავე მისამართზე, რა მისამართზეც ფუნქციონირებდა ი/მ „ზ. ნ-ი“; 2015 წლის 19 ივნისის სერია ... №... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით ი/მ „ზ. ნ-ის“ მიერ 22 954,88 ლარის ღირებულების საქონლის გადაწერა შპს „...“ სანარმოზე; შპს „...“ მიერ 2015 წლის 15 ოქტომბერს საკონტროლო-სალარო აპარატის – ... რეგისტრაციიდან მოხსნა და სამენარმეო საქმიანობის შეჩერება. ზემოაღნიშნული გარემოებები ნათლად ადასტურებს, რომ დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება მოცემული ბიზნესსაქმიანობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ცრუმადგიერი მფლობელობის ბუნდოვანება ვლინდება იმაში, თუ რას შეიძლება გულისხმობდეს კანონმდებელი ერთმანეთისგან განუსხვავებლობაში. აღნიშნული დანაწესის განმარტება კანონში არ არის, თუმცა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების გზით შემოსავლის მიღების საერთო მიზანი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია განურჩევლობასთან მიმართებით. საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ სახეზეა საოჯახო ბიზნესი და მოგების მიღების საერთო მიზანი. ასევე სახეზეა ერთი სამართლებრივი ფორმით საქმიანობის შეჩერება და იმავე სამართლებრივი სიკეთეების საშუალებით (ერთი და იგივე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები) ახალი სუბიექტის მიერ მისი გაგრძელება.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ი/მ „ზ. ნ-ის“ მიერ განხორციელებული ქმედებათა ჯაჭვი მიზანმიმართულია გადასახადებისა და საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავის არიდებისათვის, რაც ქმნის ი/მ „ზ. ნ-ის“, კ. ნ-ისა და შპს „...“ ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ 2016 წლის 12 ოქტომბრის მდგომარეობით ი/მ „ზ. ნ-ის“ აღიარებული საგადასა-

ხადო დავალიანება 67 524,97 ლარია. მის ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ყადაღა.

ზემოაღნიშნული გარემოებების ანალიზის საფუძველზე ნათელია, რომ „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 16 აპრილის №12066 ბრძანების გამოცემის შემდეგ ი/მ „ზ. ნ-ისათვის“ ცნობილი გახდა სავარაუდო საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე, რის შემდეგ მან იმავე პერიოდში ეტაპობრივად შეძლო მოთხოვნებისგან თავის არიდების მიზნით მის სახელზე არსებული უძრავი ქონების გადაფორმება სხვა პირებზე, კერძოდ: ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე უძრავი ქონება გადაუფორმა თავის შვილს – ე. ნ-ს, 2015 წლის 22 მაისს შექმნილ კომპანიას – შპს „...“, რომლის დამფუძნებელი და 100%-იანი წილის მფლობელი არის ზ. ნ-ის შვილი – მ. ნ-ი, გადასცა მის საკუთრებაში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. მოცემულ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს გააჩნდა მოლოდინი შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების დაკისრების თაობაზე, რის შემდეგაც ეტაპობრივად განახორციელა მის საკუთრებაში არსებული აქტივების ოჯახის წევრებზე განკარგვა.

მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 20.04.2017წ. №ბს-167-165(კ-17) განჩინებაზე, რომლითაც დაუშვებლად იქნა მიჩნეული საკასაციო საჩივარი და უცვლელად დარჩა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2016 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილება. აღნიშნული გადაწყვეტილებით განიმარტა, რომ ი/მ „მ.შ-ის“ მიერ განხორციელებულ ქმედებათა ჯაჭვი მიზანმიმართული იყო გადასახადებისა და საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავის არიდებისათვის. სააპელაციო სასამართლომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დააკმაყოფილა და საქმეზე მიღებული ახალი გადაწყვეტილებით ნ.ნ. და ე.ნ. აღიარა ი/მ „მ.შ-ის“ ცრუმადგერ პირებად. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს აღნიშნული განმარტებები გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვებისას სრულად გაიზიარა საკასაციო სასამართლომ და მიუთითა, რომ სააპელაციო სასამართლომ მართებულად მიიჩნია გადაწყვეტილებაში მითითებული პირები ერთმანეთის ცრუმადგერ პირებად (ასევე იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 13.03.2018წ. გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-763-755(კ-16)).

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპ-

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

მოცემულ შემთხვევაში, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულებების მქონე გადასახადის გადახდელის – ი/მ „ზ. ნ-ის“ მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით კ. ნ-სა და შპს „...“ ისეთ კავშირში შესვლა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთიმეორისაგან განსხვავება, რამდენადაც მათ შორის წარმომოხილი სამართლებრივი ურთიერთობა მხოლოდ ფორმალურია და ატარებს ფიქტიურ ხასიათს, რომელიც საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის თავიდან არიდებას ემსახურება, რაც მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ კასატორმა – სსიპ შემოსავლების სამსახურმა დადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძვლად უდევს მის მოთხოვნას. ამასთან, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა საქართვე-

ლოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვე-
პუნქტის დარღვევა, რომლის თანახმად, გადაწყვეტილება ყოველ-
თვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ იგი იური-
დიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული (გადაწყვეტილების
გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლები), ხოლო ამავე კოდექსის 411-
ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გა-
დაწყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხ-
ლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქ-
მის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბ-
რუნების საფუძვლები.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩ-
ნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი
უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამარ-
თლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 სექტემ-
ბრის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომ-
ლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყო-
ფილდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ად-
მინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნა-
წილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე
მუხლით და

გ ა დ ა ნ ე ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმა-
ყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრა-
ციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 14 სექტემბრის განჩინება და
საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. ი/მ „ზ. ნ-ი“, კ. ნ-ი და შპს „...“ ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუ-
მაგიერ პირებად;
5. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება სა-
ბოლოა და არ საჩივრდება.

**ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის სავალდებულო
წინაპირობები**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელმთრო**

№ბს-302-302(კ-18)

20 სექტემბერი, 2018 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**

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

დავის საგანი: ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

აღწერილობითი ნაწილი:

2014 წლის 3 ნოემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – შპს „...“, შპს „ზ...“-ის, შპს „თ...“, გ. ჭ-ისა და მ. ი-ის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, შპს „...“, შპს „ზ...“ და შპს „თ...“ მათი დამფუძნებლების – გ. ჭ-ისა და მ. ი-ის მეშვეობით ახორციელებდნენ სამეწარმეო საქმიანობას იმგვარად, რომ თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების გადახდისაგან. შპს „...“ გ. ჭ-ის მიერ დაფუძნდა 2002 წლის 5 ნოემბერს. საწარმომ 2007 წლისათვის ფაქტობრივად შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა, თუმცა აღნიშნული პერიოდისათვის მას გააჩნდა დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულება – 189 816,08 ლარის ოდენობით, რომელიც დღემდე არ შესრულებულა. საწარმოს საქმიანობის შეწყვეტის მომენტისთვის გ. ჭ-ემ დააფუძნა ახალი საწარმო – შპს „ზ...“ და აღნიშნული სახელით გააგრძელა სამეწარმეო საქმიანობა. შპს „ზ...“-მა ფაქტობრივად სამეწარმეო საქმიანობა შეწყვიტა 2012 წელს. ამ დროისთვის საწარმოს გააჩნდა დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულება – 27 973,14 ლარის ოდენობით, რომელიც ასევე დღემდე არ შესრულებულა. შპს „ზ...“-ის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის შეწყვეტის მომენტისთვის, 2012 წლის 8 ივლისს გ. ჭ-ის ოჯახის წევრმა – მ. ი-მა (შვილის მეუღლე) დააფუძნა საწარმო – შპს „თ...“, რომელიც ახორციელებდა იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, რასაც შპს „...“ და შპს „ზ...“.

აქედან გამომდინარე, მოსარჩელემ საქართველოს საგადასა-

ხადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე შპს „...“, შპს „ზ...“-ის, შპს „თ...“, გ. ჭ-ისა და მ. ი-ის ცრუმადიერ პირებად აღიარება მოითხოვა. ამასთან, მოსარჩელემ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 191-ე და 198-ე მუხლების შესაბამისად, გ. ჭ-ის შემდეგ მოძრავ და უძრავ ქონებაზე: ქ. თბილისი, ..., მე-... მ/რ, კორპუსი №..., (ს/კ ...); ქ. თბილისი, ... ქ. №..., (ს/კ ...); მ. ი-ის შემდეგ მოძრავ და უძრავ ქონებაზე: გარდაბანი, სოფელი ..., (ს/კ ...); შპს „...“ მოძრავ ქონებაზე; შპს „ზ...“-ის მოძრავ ქონებაზე და შპს „თ...“ მოძრავ ქონებაზე ყადაღის დადების თაობაზე იშუამდგომლა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 4 ნოემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის განცხადება სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 4 ნოემბრის განჩინებაზე საჩივარი წარადგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და შუამდგომლობის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 12 ნოემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საჩივარი თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 4 ნოემბრის განჩინების გაუქმების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა; საჩივარი საქმის მასალებთან ერთად გადაეგზავნა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 31 დეკემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 4 ნოემბრისა და 2014 წლის 12 ნოემბრის განჩინებები; ყადაღა დაედო: გ. ჭ-ის საკუთრების უფლებით დარეგისტრირებულ უძრავ ქონებას (მინის ნაკვეთის ს/კ ...), მდებარე – ქ. თბილისი, ..., მე-... მ/რ, კორპუსი №... ბ. ...; გ. ჭ-ის საკუთრების უფლებით დარეგისტრირებულ უძრავ ქონებას (მინის ნაკვეთის ს/კ ...), ზონა – ..., სექტორი – ქ. ..., კვარტალი – ..., ნაკვეთი – ..., ნაკვეთის ფუნქცია – სასოფლო-სამეურნეო, დაზუსტებული ფართობი – 1396.00 კვ.მ, მისამართი: ქ. ..., ... ქუჩა (...), სახლი №...; მ. ი-ის საკუთრების უფლებით დარეგისტრირებულ უძრავ ქონებას (მინის ნაკვეთის ს/კ ...), ზონა – ..., სექტორი – ..., კვარტალი – ..., ნაკვეთი – ..., ნაკვეთის ფუნქცია – სასოფლო-სამეურნეო, დაზუსტებული ფართობი – 606.00 კვ.მ, მისამართი: ..., სოფელი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდა; შპს „...“, შპს „ზ...“, შპს „თ...“, გ. ჭ-ე და მ. ი-ი ცნობილ იქნენ ცრუმაგიერ პირებად.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ გ. ჭ-ემ შპს „...“ დააფუძნა 2002 წლის 5 ნოემბერს. 2014 წლის 27 ოქტომბრის მდგომარეობით, შპს „...“ სალდირებული საგადასახადო დავალიანება ერიცხება – 357 415,33 ლარის ოდენობით. გ. ჭ-ემ შპს „ზ...“ დააფუძნა 2007 წლის 3 აპრილს. შპს „ზ...“ 2014 წლის 27 ოქტომბრის მდგომარეობით ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება – 46 496,10 ლარის ოდენობით. 2012 წლის 8 ივლისს გ. ჭ-ის ოჯახის წევრმა – მ. ი-მა (რძალი) დააფუძნა შპს „თ...“. 2014 წლის 27 ოქტომბრის მდგომარეობით შპს „თ...“ ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით განსაზღვრული სავალდებულო წინაპირობები სახეზე იყო. კერძოდ, საქმის მასალებში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დასტურდებოდა და არც მოპასუხეები უარყოფდნენ იმ გარემოებას, რომ 2002 წლის 5 ნოემბერს გ. ჭ-ემ დააფუძნა შპს „...“. 2014 წლის 27 ოქტომბრის მდგომარეობით სანარმოს სალდირებული საგადასახადო დავალიანება ერიცხებოდა – 357 415,33 ლარის ოდენობით, დავალიანების ძირითადი ნაწილი დარიცხული იყო დღგ-ს გადასახადში სანარმოს მიერ წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების მიხედვით, შპს „...“ სამენარმეო საქმიანობა, ფაქტობრივად, 2007 წელს შეწყვიტა. მითითებულ პერიოდში სანარმოს გააჩნდა დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულება – 189 816 ლარის ოდენობით (მათ შორის ძირითადი გადასახადი – 101 636,59 ლარი, საურავი – 88 179,49 ლარი), რომელიც მოპასუხეს დღემდე არ აქვს გადახდილი. ამასთან, შპს „...“ დამფუძნებელმა გ. ჭ-ემ ამ სანარმოს საქმიანობის ფაქტობრივად შეწყვეტის მომენტიდან დააფუძნა ახალი სანარმო შპს „ზ...“, რომელმაც სამენარმეო საქმიანობა გააგრძელა საგადასახადო ვალდებულების გარეშე, მაგრამ 2011-2012 წლებში სანარმომ შპს „...“ მსგავსად განახორციელა კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დეკლარირება, რომელიც არ შეასრულა. სადავო არ არის ასევე, რომ შპს „ზ...“-ს 2014 წლის 27 ოქტომბრის მდგომარეობით ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება – 46 496,10 ლარის ოდენობით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიან ელექტრონულ ბაზაში არსებული მონაცემების მიხედვით, შპს „ზ...“-მა ფაქტობრივად

შენწყვიტა სამენარმეო საქმიანობა 2012 წლისათვის და 2012 წლის 8 ივლისს გ. ჭ-ის შვილის მეუღლემ – მ. ი-მა დააფუძნა ახალი საწარმო შპს „თ...“, რომელიც ახორციელებდა იმავე სამენარმეო საქმიანობას, რასაც შპს „...“ და შპს „ზ...“.

მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს „...“, შპს „ზ...“-ისა და შპს „თ...“ განსხვავება პრაქტიკულად შეუძლებელი იყო, რამდენადაც მითითებული საწარმოები დამფუძნებლების – გ. ჭ-ისა და მ. ი-ის მეშვეობით ახორციელებდნენ ერთი და იმავე სამენარმეო საქმიანობას, ხოლო მათი ცალკე იურიდიულ პირებად დაფუძნება და საქმიანობის ასეთი ფორმით განხორციელება რეალურად ემსახურებოდა არსებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისაგან თავის არიდებას. ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმის მასალებში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დასტურდებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით ცრუმავიერ პირად აღიარებისათვის სავალდებულო ორი პირობის არსებობა, კერძოდ, საწარმოები დაფუძნებული იყვნენ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, აგრეთვე, შპს „...“, შპს „ზ...“-ისა და შპს „თ...“ ძირითადი საქმიანობა არსებითად არ განსხვავდებოდა ერთმანეთისაგან. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი საფუძვლიანი იყო და უნდა დაკმაყოფილებულიყო.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს შპს „...“, შპს „ზ...“-მა, შპს „თ...“, გ. ჭ-ემ და მ. ი-მა, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 15 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“, შპს „ზ...“-ის, შპს „თ...“, გ. ჭ-ისა და მ. ი-ის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 14 მაისის გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 31 დეკემბრის განჩინება სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ.

სააპელაციო სასამართლო არ დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, მათ სა-

მართლებრივ შეფასებებს და მიიჩნია, რომ საქალაქო სასამართლოს მიერ დავის გადანყვეტა მოხდა მატერიალური ნორმების არასწორი განმარტების საფუძველზე, რაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის შესაბამისად ქმნიდა გადანყვეტილების გაუქმების საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, აღნიშნული მუხლის საფუძველზე სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო, პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში, უტყუარი ფაქტობრივი გარემოებების არარსებობა გამორიცხავდა წინამდებარე სარჩელის დაკმაყოფილების შესაძლებლობას.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ, ისევე როგორც მოსარჩელის მხრიდან, არასწორადაა აღქმული საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლში ჩამოყალიბებული კონცეფცია, რამაც განაპირობა საქმეზე არასწორი გადანყვეტილების მიღება. იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ შპს „...“, შპს „ზ...“, შპს „თ...“, გ. ჭ-ე და მ. ი-ი საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა და განცალკევებულობა; შექმნილია ფორმალურად და მთლიანად კონ-

ტროლდება ბენეფიციარის მიერ; კომპანიის აქტივები დამფუძნებლის მიერ გამოიყენება პირადი მიზნებისათვის რაიმე სახის ანაზღაურების გარეშე; კომპანიის აქტივები და მისი დამფუძნებლის აქტივები არ არის გამიჯნული; საწარმოებს ჰყავთ დამფუძნებელთა აბსოლუტურად სიმეტრიული შემადგენლობა; საწარმოები შექმნილია ერთი და იმავე გარეგნობის განხორციელების მიზნით; ერთ საწარმოზე ფორმდება აქტივები, ხოლო მეორეზე ვალდებულებები; საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ან პარტნიორის ვალდებულებების დასაფარავად და ა.შ.. სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ დამკვიდრებელი კონცეფციის თანახმად, ასეთი ტიპის აღიარებითი სარჩელის პირობებში საჭიროა დადგინდეს, რომ კომპანია ფაქტობრივად წარმოადგენს მაკონტროლებელი ბენეფიციარის „მეორე მეს“ და მისი დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მისი გამიჯვნის შესაძლებლობას. საქმეში წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება არ ქმნის ზემოაღნიშნული რომელიმე ფაქტორის დადასტურების შესაძლებლობას.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ სამართლებრივი ურთიერთობა შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტის საფუძველზე. ფაქტის არსებობას სამართლებრივი ნორმა უკავშირებს გარკვეული იურიდიული შედეგის დადგომის შესაძლებლობას. იმ პირობებში, როდესაც ვერ დასტურდება თავად ფაქტი, ეჭვქვეშ დგება მისი თანმდევი იურიდიული შედეგი. ფაქტის დადასტურებას აქვს არა მარტო საპროცესო, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობა, რაც ნიშნავს იმას, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობისას არახელსაყრელი შედეგი ეკისრება იმ მხარეს, რომელმაც ამ ფაქტის დადასტურება ვერ შეძლო. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ თავი ვერ გაართვა მისთვის კანონით დაკისრებულ მტკიცების ვალდებულებას, ვერ დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძველად დაედო მის მოთხოვნას და რაც გამოორიცხავდა სარჩელის დაკმაყოფილების შესაძლებლობას.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 199¹ მუხლის თანახმად, სარჩელის მიღებაზე უარის თქმის, სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის, სარჩელის განუხილველად დატოვების ან საქმის წარმოების შეწყვეტის შემთხვევაში სასამართლო თავისი გადაწყვეტილებით (განჩინებით) აუქმებს ამ სარჩელთან დაკავშირებით გამოყენებულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას, რაც საჩივრდება ამ გადაწყვეტილების (განჩინების) გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი წესით. დადგენილია, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 31 დეკემბრის გან-

ჩინებით ყადაღა დაედო 1. გ. ჭ-ის საკუთრების უფლებით დარეგისტრირებულ უძრავ ქონებას (მინის ნაკვეთის საკადასტრო კოდი №...) მდებარე, ქ.თბილისი, ..., მე-4 მ/რ, კორპუსი №... . ბ. ...; 2. გ. ჭ-ის საკუთრების უფლებით დარეგისტრირებულ უძრავ ქონებას (მინის ნაკვეთის საკადასტრო კოდი №...), ზონა – ..., სექტორი – ქ. ..., კვარტალი ..., ნაკვეთი ..., ნაკვეთის ფუნქცია – სასოფლო-სამეურნეო, დაზუსტებული ფართობი – 1396.00 კვ.მ, მისამართი: ქ. ..., ... ქუჩა (...), სახლი №...; 3. მ. ი-ის საკუთრების უფლებით დარეგისტრირებულ უძრავ ქონებას (მინის ნაკვეთის საკადასტრო კოდი №...), ზონა – გარდაბანი, სექტორი – ..., კვარტალი ..., ნაკვეთი ..., ნაკვეთის ფუნქცია – სასოფლო-სამეურნეო, დაზუსტებული ფართობი – 606.00 კვ.მ, მისამართი: ..., სოფელი განსახილველ შემთხვევაში, ვინაიდან სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი, უნდა გაუქმებულიყო თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 31 დეკემბრის განჩინება სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 15 დეკემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

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

კასატორის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნება. აღნიშნული განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ სახელმწიფოს შემოსავლები, კერძოდ, გადასახადები არ უნდა იყოს დამოკიდებული გადასახადის გადამხდელთა შორის ურთიერთობაზე. კასატორს მიაჩნია, რომ მოპასუხე პირები წარმოადგენდნენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, რომლებიც უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით ახდენდნენ ახალი საწარმოების დაფუძნებას და საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობას. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო და-

ადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთმანეთის ცრუმთავი პირები. შპს „...“ ადეკლარირებს ვალდებულებებს, თუმცა გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ფაქტობრივად წყვეტს სამენარმეო საქმიანობას, აღარ გააჩნია ბრუნვები, შემოსავლები, მაგრამ აფუძნებს ახალ საწარმოს შპს „ზ...“-ის სახელით და განაგრძობს საქმიანობას ყოველგვარი ვალდებულებების გარეშე. მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ ორივე საწარმოს დამფუძნებელი არის ერთი და იგივე პირი – გ. ქ-ე. შპს „ზ...“ დეკლარაციების საფუძველზე წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით წყვეტს საქმიანობას და ურთიერთდამოკიდებული პირის მეშვეობით აფუძნებს ახალ საწარმოს – შპს „თ...“. ზემოაღნიშნული ოპერაციების ჯაჭვი უთითებს იმ გარემოებაზე, რომ კონკრეტულ პირებს სურდათ განეხორციელებინათ სამენარმეო საქმიანობა იმგვარად, რომ არ შეესრულებინათ საგადასახადო ვალდებულება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 29 მარტის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 14 ივნისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

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

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: საჯარო რეესტრის ამონაწე-

რის თანახმად, გ. ჭ-ემ 2002 წლის 5 ნოემბერს შპს „...“ დააფუძნა. შედარების აქტის შესაბამისად (02.01.2014წ. – 27.10.2014წ.), შპს „...“ სალდირებული საგადასახადო დავალიანება ერიცხება – 357 415,33 ლარის ოდენობით. გ. ჭ-ემ შპს „ზ...“ დააფუძნა 2007 წლის 3 აპრილს. შპს „ზ...“-ს 2014 წლის 27 ოქტომბრის მდგომარეობით, ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება – 46 496,10 ლარის ოდენობით. 2012 წლის 8 ივლისს გ. ჭ-ის ოჯახის წევრმა – მ. ი-მა (რძალი) დააფუძნა შპს „თ...“. 2014 წლის 27 ოქტომბრის მდგომარეობით, შპს „თ...“ ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება – 139 923,89 ლარის ოდენობით.

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

საკასაციო სასამართლო თავდაპირველად მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლზე, რომელიც შეიცავს ცრუმაგიერი მფლობელობის დეფინიციას. მითითებული ნორმის მიხედვით, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. მითითებული ნორმის საფუძველზე, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ პირების ერთმანეთის ცრუმაგიერად აღიარებისათვის აუცილებელია ორი პირობის ერთდროულად არსებობა, კერძოდ, შეუძლებელი უნდა იყოს პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება და ამავდროულად პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდებისათვის (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადაებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო და-

ვალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება – თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული სავალდებულო წინაპირობები სახეზეა. კერძოდ, საქმის მასალებში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დასტურდება ის გარემოება, რომ 2002 წლის 5 ნოემბერს გ. ჭ-ემ დააფუძნა შპს „...“. 2014 წლის 27 ოქტომბრის მდგომარეობით საწარმოს სალდირებული საგადასახადო დავალიანება ერიცხება – 357 415,33 ლარის ოდენობით, დავალიანების ძირითადი ნაწილი დარიცხულია დღგ-ს გადასახადში, საწარმოს მიერ წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების მიხედვით, შპს „...“ სამენარმეო საქმიანობას ფაქტობრივად წვევებს 2007 წელს. მითითებულ პერიოდში საწარმოს გააჩნდა დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულება – 189 816 ლარის ოდენობით, რომელიც მოპასუხეს დღემდე არ აქვს გადახდილი. უფრო მეტიც, შპს „...“ დამფუძნებელმა გ. ჭ-ემ ამ საწარმოს საქმიანობის ფაქტობრივად შეწყვეტის მომენტიდან დააფუძნა ახალი საწარმო შპს „ზ...“, რომელმაც სამენარმეო საქმიანობა გააგრძელა საგადასახადო ვალდებულების გარეშე, მაგრამ 2011-2012 წლებში საწარმომ შპს „...“ მსგავსად განხორციელა კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების დეკლარირება და იგი არ შეასრულა. სადავო არ არის ასევე, რომ შპს „ზ...“-ს 2014 წლის 27 ოქტომბრის მდგომარეობით ერიცხება საგადასახადო დავალიანება – 46 496,10 ლარის ოდენობით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონულ ბაზაში არსებული მონაცემების მიხედვით, 2012 წლისათვის შპს „ზ...“-მა ფაქტობრივად შეწყვიტა სამენარმეო საქმიანობა და იმავე წლის 8 ივლისს გ. ჭ-ის შვილის მეუღლემ, მ. ი-მა დააფუძნა ახალი საწარმო შპს „თ...“, რომელიც ახორციელებს იმავე სამენარმეო საქმიანობას, რასაც შპს „...“ და შპს „ზ...“. დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, სასამართლოს მიაჩნია, რომ შპს „...“, შპს „ზ...“, შპს „თ...“ განსხვავება პრაქტიკულად შეუძლებელია, რამდენადაც მითითებული საწარმოები დამფუძნებლების – გ. ჭ-ისა და მ. ი-ის მეშვეობით ახორციელებენ ერთი და იმავე სამენარმეო საქმიანობას, ხოლო მათი ცალკე იურიდიულ პირებად დაფუძნება და საქმიანობის ასეთი ფორმით განხორციელება რეალუ-

რად ემსახურება არსებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისაგან თავის არიდებას.

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

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას, რომლითაც იგი მოცემულ შემთხვევაში გამოორიცხავს პირების ურთიერთდამოკიდებულებას იმ თვალსაზრისით, რომ აღიარებითი სარჩელის პირობებში საჭიროა დადგინდეს, რომ კომპანია ფაქტობრივად წარმოადგენს მაკონტროლებელი ბენეფიციარის „მეორე მეს“ და მისი დამოუკიდებლობის ხარისხი არ იძლევა მისი გამიჯვნის შესაძლებლობას. სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქმეში წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება არ ქმნის ზემოაღნიშნული რომელიმე ფაქტორის დადასტურების შესაძლებლობას.

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

ცებულებებით დასტურდება ზემოაღნიშნული ნორმით ცრუმადი-
ერ პირად აღიარებისათვის სავალდებულო ორი პირობის არსებო-
ბა, კერძოდ, საწარმოები დაფუძნებული არიან გადასახადის გა-
დახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არი-
დების მიზნით, ამასთან, შპს „...“ , შპს „ზ...“-ისა და შპს „თ...“ ძირი-
თადი საქმიანობა არსებითად არ განსხვავდება ერთმანეთისაგან,
რაც ქმნის სისპეცემოსავლების სამსახურის სარჩელის საფუძვლი-
ანობას. ამასთან, საქმეში არსებული ფაქტობრივი გარემოებებით
დადგენილია, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებუ-
ლი ურთიერთობა, კერძოდ, ენევიან ერთი და იმავე სამეწარმეო
საქმიანობას, შპს „თ...“ დამფუძნებელმა – მ. ი-მა, რომელიც არის
გ. ჭ-ის რძალი (შვილის მეუღლე), საწარმო დაარეგისტრირა მას შემ-
დეგ, რაც შპს „...“ და შპს „ზ...“-ს სახელმწიფოს წინაშე წარმოეშვათ
გარკვეული საგადასახადო დავალიანებები.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, დადგენილი ფაქტობ-
რივი გარემოებები ნათლად ადასტურებენ იმ ფაქტს, რომ დასახე-
ლებული პირების ერთმანეთისგან განსხვავება მოცემული ბიზნე-
საქტივობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია. შესაბამისად, აბსო-
ლუტურად დასაბუთებულია საკასაციო საჩივრის მოსაზრება მი-
თითებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავების შეუძლებლო-
ბისა და მათი ერთ მენარმე სუბიექტად განხილვის თაობაზე, რის
გამოც მათ ერთობლივად მთელი თავისი ქონებით უნდა აგონ პა-
სუხი იმ საგადასახადო ვალდებულებისათვის, რომლის გადაუხდე-
ლობასაც აქვს ადგილი.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე,
რომ შპს „...“ და შპს „ზ...“ დაფუძნებულია ერთი და იგივე პირის – გ.
ჭ-ის მიერ. საქმეში წარმოდგენილი დეკლარაციებით დასტურდე-
ბა, რომ შპს „...“ სახელზე 2006 წელს ფიქსირდება ერთობლივი შე-
მოსავალი – 107 739 ლარის ოდენობით, ამასთან, საწარმოს გააჩნია
დიდი ოდენობით საგადასახადო ვალდებულება, თუმცა საწარმოს
დამფუძნებელი სამეწარმეო საქმიანობას წყვეტს შპს „...“ სახელით
და აგრძელებს შპს „ზ...“-ის სახელით, რომელსაც იმავე წელს (2007
წელი) უფიქსირდება ერთობლივი შემოსავალი – 877 580 ლარის
ოდენობით. ამასთან, როდესაც შპს „ზ...“-ს დეკლარაციების საფუძ-
ველზე წარმოეშვა საგადასახადო ვალდებულებები, საწარმო, ნაც-
ვლად იმისა, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტში გადაიხადოს კუთვნილი
გადასახადები, ფაქტობრივად წყვეტს სამეწარმეო საქმიანობას და
ურთიერთდამოკიდებული პირის (შვილის მეუღლის) მეშვეობით
აფუძნებს ახალ საწარმოს – შპს „თ...“, რომელსაც სამეწარმეო საქ-
მიანობის განხორციელების პირველივე წელს უფიქსირდება ერ-
თობლივი შემოსავალი – 175 569,14 ლარის ოდენობით. ამდენად,

აღნიშნული იურიდიული პირები თავისი არსით წარმოადგენენ ფიქტიურ პირებს და მათ მაგიერ რეალურ სამეწარმეო საქმიანობას შეზღუდული პასუხისმგებლობის სტატუსის გამოყენებით ახორციელებენ გ. ქ-ე და მ. ი-ი.

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

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ცრუმაგიერი მფლობელობის ბუნდოვანება ვლინდება იმაში, თუ რას შეიძლება გულისხმობდეს კანონმდებელი ერთმანეთისგან განუსხვავებლობაში. აღნიშნული დანაწესის განმარტება კანონში არ არის, თუმცა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების გზით შემოსავლის მიღების საერთო მიზანი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია განურჩევლობასთან მიმართებით. საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ სახეზეა ერთი სამართლებრივი ფორმით საქმიანობის შეჩერება და სხვა სამართლებრივი ფორმით ახალი სუბიექტის მი-

ერ მისი გაგრძელება. ამასთან, მოცემული საწარმოები ახორციელებენ ერთი და იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, ასევე ჰყავთ საერთო მიწნოდებლები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გ. ჭ-ისა და მ. ი-ი მიერ განხორციელებული ქმედებათა ჯაჭვი მიზანმიმართულია გადასახადებისა და საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავის არიდებისათვის, რაც ქმნის შპს „...“, შპს „ზ...“-ის, შპს „თ...“, გ. ჭ-ისა და მ. ი-ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 20.04.2017წ. №ბს-167-165(კ-17) განჩინებაზე, რომლითაც დაუშვებლად იქნა მიჩნეული საკასაციო საჩივარი და უცვლელად დარჩა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2016 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილება. აღნიშნული გადაწყვეტილებით განიმარტა, რომ ი/მ „მ.შ-ის“ მიერ განხორციელებულ ქმედებათა ჯაჭვი მიზანმიმართული იყო გადასახადებისა და საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავის არიდებისათვის. სააპელაციო სასამართლომ სისპ შემოსაველების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დააკმაყოფილა და საქმეზე მიღებული ახალი გადაწყვეტილებით ნ.ნ. და ე.ნ. აღიარა ი/მ „მ.შ-ის“ ცრუმაგიერ პირებად. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს აღნიშნული განმარტებები გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვებისას სრულად გაიზიარა საკასაციო სასამართლომ და მიუთითა, რომ სააპელაციო სასამართლომ მართებულად მიიჩნია გადაწყვეტილებაში მითითებული პირები ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად (ასევე იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 13.03.2018წ. გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-763-755(კ-16)).

მოცემულ შემთხვევაში, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულებების მქონე გადასახადის გადამხდელის – შპს „...“ დამფუძნებლის – გ. ჭ-ის მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ახალი საწარმოების დაფუძნებით მ. ი-თან ისეთ კავშირში შესვლა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთიმეორისაგან განსხვავება, რამდენადაც მათ შორის წარმოშობილი სამართლებრივი ურთიერთობა მხოლოდ ფორმალურია და ატარებს ფიქტიურ ხასიათს, რომელიც საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის თავიდან არიდებას ემსახურება, რაც მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ კასატორმა – სისპ შემოსაველების სამსახურმა დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძველად უდევს მის მოთხოვნას. ამასთან, საკასაციო სასამარ-

თლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის დარღვევა, რომლის თანახმად, გადანყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ იგი იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული (გადანყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლები), ხოლო ამავე კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადანყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადანყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძვლები.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 15 დეკემბრის გადანყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადანყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ყ ვ ე ტ ი ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 15 დეკემბრის გადანყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადანყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. შპს „...“, შპს „ზ...“, შპს „თ...“, გ. ჭ-ე და მ. ი-ი ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად;
5. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადანყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საგადასახადო შეთანხმების გაფორმება
საგადასახადო დავალიანების შემცირების მიზნით**

**განჩინება
საქართველოს სახელმწიფო**

№ბს-122-122(კ-17)

19 ივლისი, 2018 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**

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

დავის საგანი: ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2014 წლის 24 ნოემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სა-სარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამარ-თლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – შპს „...“-ის, შპს „ფ...“-ის“, შპს „ქ...ისა“ და შპს „გ...“-ის“ მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, შპს „ქ...“, შპს „...“, შპს „გ...“ და შპს „ფ...“ ახორციელებენ სამენარმეო საქმიანობას იმგვარად, რომ თა-ვი აარიდონ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების გადახ-დევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებს.

შპს „ქ...“ დაფუძნდა 2006 წლის 7 ნოემბერს. საწარმოს 100%-იან წილის მფლობელს წარმოადგენს თ. უ-ა, ხოლო დირექტორს – ი. უ-ა. საწარმოს 2014 წლის 21 ნოემბრის მდგომარეობით უფიქსირ-დება ბიუჯეტის წინაშე შეუსრულებელი სალდირებული საგადასა-ხადო ვალდებულება 1 192 561.8 ლარის ოდენობით.

შპს „...“ დაფუძნდა 2008 წლის 1 დეკემბერს. საწარმოს 100%-იანი წილის მფლობელს წარმოადგენს თ. უ-ა, ხოლო დირექტორს – ი. უ-ა. საწარმოს 2014 წლის 21 ნოემბრის მდგომარეობით უფიქ-სირდება ბიუჯეტის წინაშე შეუსრულებელი სალდირებული საგა-დასახადო ვალდებულება 115 067 167.04 ლარის ოდენობით.

შპს „გ...“ დაფუძნდა 2012 წლის 15 დეკემბერს. საწარმოს 100%-იანი წილის მფლობელს წარმოადგენს თ. უ-ა, ხოლო დირექტორს – ზ. ნ-ი. საწარმოს 2014 წლის 21 ნოემბერს მდგომარეობით უფიქ-სირდება ბიუჯეტის წინაშე შეუსრულებელი სალდირებული საგა-დასახადო ვალდებულება 27 033 361.88 ლარის ოდენობით.

შპს „ფ...“ დაფუძნდა 2014 წლის 18 სექტემბერს. საწარმოს 100%-იანი წილის მფლობელს წარმოადგენს ა. ნ-ი, ხოლო დირექტორს –

ზ. ბ-ი. საწარმოს 2014 წლის 21 ნოემბრის მდგომარეობით არ უფიქსირდება ბიუჯეტის წინაშე შეუსრულებელი სალდირებული საგადასახადო ვალდებულება.

შპს „ქ...“ ქვემოიჯარეებს წარმოადგენენ შპს „...“ და შპს „G...“. შპს „...“ და შპს „G...“ ფლობდნენ აზარტული თამაშობების სისტემურ ელექტრონული ფორმით მონყობის უფლებას, რომელიც მათივე მოთხოვნის საფუძველზე გაუქმდა, ხოლო შპს „ფ...-ს“ მიეცა უფლება №19-06/11 და №19-05/185 ნებართვების საფუძველზე, მონყობილი თამაშობების სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მონყობის შესახებ (...).

ამასთან, მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურიდან მონოდებული საგამოძიებო მასალებიდან დგინდება, რომ შპს „ქ...“ წარმოადგენს „ა...“ მესაკუთრეს, რომელიც სარგებლობის უფლებით გადაცემული ჰქონდა შპს „ჯ...“ და შპს „...“-ზე, ხოლო დღეის მდგომარეობით აღნიშნული ქონება სარგებლობის უფლებით გადაცემულია შპს „ფ...“. სწორედ შპს „ფ...“ №19-06/11 და №19-05/185 ნებართვების საფუძველზე ახორციელებს საქმიანობას (...).

მოსარჩელის მითითებით, საგამოძიებო სამსახურის მიერ მონოდებული მასალებით, ასევე დასტურდება, რომ თანამშრომლები შპს „...“-ში, შპს „ჩ...“-ში“ და შპს „ფ...“-ში“ არიან ერთი და იგივე პირები, ასევე აღნიშნული საწარმოების ფაქტობრივი ხელმძღვანელი არის ერთი და იგივე პირი.

საქმეში არსებული მასალებით დასტურდება, რომ მოპასუხე პირები შპს „ქ...“, შპს „...“, შპს „G...“ და შპს „ფ...“ სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებენ იმგვარად, რომ თავი აარიდონ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს, ამასთან, აღნიშნული მიზნის მიღწევის თვალსაზრისით მოპასუხე პირთა ერთმანეთისაგან განსხვავება შეუძლებელია.

ამდენად, მოსარჩელემ შპს „ქ...“, შპს „...“-ის, შპს „G...“-ის და შპს „ფ...“-ის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად, ერთმანეთის ცრუმადიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

ამასთან, მოსარჩელემ სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 191-ე და 198-ე მუხლების შესაბამისად, მოპასუხის შპს „...“-ის (ს/ნ ...) მოძრავ ქონებაზე, მათ შორის, „...“ (...) სახელმწიფო საწარმე ნიშნით ...; „...“ სახელმწიფო საწარმე ნიშნით ...; შპს „G...“-ის“ (ს/ნ ...), შპს „ფ...“-ის“ (ს/ნ ...) მოძრავ ქონებაზე, ასევე შპს „ქ...“ (ს/ნ ...) მოძრავ ქონებაზე, მათ შორის, სასაქონლო ნიშანი „ა...“ და ავტომობილები, ასევე შემდეგ უძრავ ქონებაზე: ა) ქ.ფოთი, ქუჩა ... (ს/კ ...); ბ) ქ. ბორჯომი, ... №1, (ს/კ ...); გ) ქ.ბათუმი ... ქ. №10, (ს/კ ...); დ) რაიონი ყაზბეგი, ... (ს/კ ...), ყადაღის დადების თაობაზე იშუამდგომლა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 25 ნოემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის განცხადება სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 25 ნოემბრის განჩინება საჩივრით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 11 დეკემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საჩივარი თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 25 ნოემბრის განჩინების გაუქმების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა. საჩივარი საქმის მასალებთან ერთად გადაეგზავნა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 თებერვლის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 25 ნოემბრის და ამავე სასამართლოს 2014 წლის 11 დეკემბრის განჩინებები და საქმეზე მიღებულ იქნა ახალი განჩინება; სსიპ შემოსავლების სამსახურის განცხადება სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების თაობაზე დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ყადაღა დაედო: შპს „...“-ის (ს/ნ ...) საკუთრებაში რიცხულ შემდეგ ქონებას: 1. „...“ (...) სახელმწიფო საწარმო ნიშნით ...; 2. „...“ სახელმწიფო საწარმო ნიშნით ...; შპს „ქ...“ (ს/ნ ...) სასაქონლო ნიშანს „ა...“; ასევე მის საკუთრებაში რიცხულ შემდეგ უძრავ ქონებას: ა) ქ.ფოთი, ქუჩა ..., საკადასტრო კოდი ...; ბ) ქ.ბორჯომი, ... №1, საკადასტრო კოდი ...; გ) ქ.ბათუმი ... ქ. №10, საკადასტრო კოდი: ...; დ) რაიონი ყაზბეგი, ..., საკადასტრო კოდი სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდა. განჩინება ყადაღის რეგისტრაციის მიზნით გადაეგზავნა საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა; გაუქმდა მოცემულ საქმეზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 თებერვლის განჩინებით (საქმე №33/1684-14) გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2006 წლის

7 ნოემბერს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ქ...“, რომლის დირექტორია ი. უ-ა, ხოლო 100%-იანი წილის მესაკუთრე – თ. უ-ა. საწარმოს იურიდიულ მისამართად მიეთითა: თბილისი, ... რაიონი, ... №1 (სასტუმრო ...).

2008 წლის პირველ დეკემბერს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „...“, რომლის დირექტორია ი. უ-ა, ხოლო 100%-იანი წილის მესაკუთრე – თ. უ-ა. საწარმოს იურიდიულ მისამართად მიეთითა თბილისი, საბურთალოს რაიონი, ... №1.

2012 წლის 25 დეკემბერს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ჩ...“, რომლის დირექტორია ზ. ნ-ი, ხოლო 100%-იანი წილის მესაკუთრე – თ. უ-ა. საწარმოს იურიდიულ მისამართად მიეთითა: ქ. თბილისი, ვაკე-საბურთალოს რაიონი, ... №1.

2014 წლის 18 სექტემბერს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ფ...“. რეესტრიდან 2014 წლის 18 სექტემბრის ამონაწერის მიხედვით, საწარმოს დირექტორი და 100%-იანი წილის მესაკუთრეა გ. მ-ე.

2014 წლის 10 ოქტომბერს გ. მ-ესა და ა. ნ-ს შორის დაიდო ხელშეკრულება შპს „ფ...-ის“ წილის დათმობის (ნასყიდობის) შესახებ. მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან 2014 წლის 10 ოქტომბრის ამონაწერის მიხედვით, შპს „ფ...-ის“ დირექტორია ზ. ბ-ი, ხოლო 100%-იანი წილის მესაკუთრე – ა. ნ-ი.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის უფროსისადმი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 27 ივნისის №21-14/45343 მიმართვის შესაბამისად, აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 სექტემბრის №44463 ბრძანების საფუძველზე მიმდინარეობს შპს „...“-ის საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, ხოლო 2014 წლის 15 აპრილის №21158 ბრძანების საფუძველზე – შპს „G...-ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. მიმართვის თანახმად, შემოწმებისას გაირკვა, რომ მითითებული საწარმოების საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს სათამაშო ბიზნესი, კერძოდ, შპს „...“-ის საქმიანობას წარმოადგენს ინტერნეტსაიტზე www.....com ტოტალიზატორისა და ნარდის სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამა-

შის, დარბაზის ტოტალიზატორისა და კაზინოს მოწყობა (ქ. ბათუმში), ხოლო შპს „G...-ის“ საქმიანობის საგანს წარმოადგენს სისტემურ-ელექტრონული ფორმით თამაშობების, სათამაშო აპარატების სალონისა და კაზინოს მოწყობა (...). აღნიშნულ სანარმოებს სისტემურ-ელექტრონული ფორმით თამაშებისა და საიტის IT მომსახურებას უწევს შპს „ს...“, რომლის მომსახურებიდან შემოსავლები ძირითადად ფორმირდება შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ მიერ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით თამაშებიდან მიღებული მოგების გარკვეული პროცენტული ოდენობით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის განსაკუთრებით მნიშვნელოვან საქმეთა სამმართველოს გამოძიებლის გამოძიების დაწყების აღრიცხვის ბარათის მიხედვით, 2014 წლის 27 ივნისს დაიწყო გამოძიება შპს „...“-ის, შპს „G...-ისა“ და შპს „ს...“-ის ხელმძღვანელ პირთა მიერ განსაკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადებისათვის თავის არიდების ფაქტზე.

2014 წლის 23 სექტემბერს შპს „ქ...“ (მეიჯარე) და შპს „ფ...-ს“ (მოიჯარე) შორის დადებულია გარკვეული სახის ინვენტარის (რულეტი, მაგიდა, ფიშკები, რულეტკის ფერი, ბურთულა, დოლი, სეიფი, სათამაშო აპარატის, პოკერის და ინსპექტორის სკამები, კონდიციონერი, პრინტერი, ტელეფონი, მაცივარი, კარტები, სარკე, ფულითა და სხვა სათვალეები, ნოუთბუქები, პერსონალური კომპიუტერის სრული კომპლექტი) საიჯარო ხელშეკრულება. ყოველთვიური საიჯარო ქირა განისაზღვრა 18 290 ლარის ოდენობით დღგ-ს ჩათვლით. იმავე დღეს მხარეთა შორის გაფორმებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ინვენტარის მიღება-ჩაბარების აქტი.

2014 წლის 23 სექტემბრის საიჯარო ხელშეკრულება ვადაზე ადრე შეწყდა მხარეთა 2014 წლის 27 დეკემბრის შეთანხმების საფუძველზე.

2014 წლის 30 სექტემბერს შპს „ქ...“ (მეიჯარე) და შპს „ფ...-ს“ (მოიჯარე) შორის დადებულია გარკვეული სახის ინვენტარის (პრინტერი, მონიტორი, პროცესორი, მაუსი, კლავიატურა, ყურსასმენი, დინამიკი, სკამები, დაფა, ტანსაცმლის საკიდი, მაგიდა, საათი, ტელევიზორი, მიკროტალღური ღუმელი) საიჯარო ხელშეკრულება. ყოველთვიური საიჯარო ქირა განისაზღვრა 5 000 ლარის ოდენობით დღგ-ს ჩათვლით. 2014 წლის პირველ ოქტომბერს მხარეთა შორის გაფორმებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ინვენტარის მიღება-ჩაბარების აქტი.

2014 წლის 30 სექტემბრის საიჯარო ხელშეკრულება ვადაზე ადრე შეწყდა მხარეთა 2014 წლის 27 დეკემბრის შეთანხმების საფუძველზე.

2014 წლის 15 ოქტომბერს შპს „ქ...“ (გამცემი) და შპს „ფ...-ს“ (მიმღები) შორის დადებულია ხელშეკრულება სასაქონლო ნიშნის გამოყენების უფლების გადაცემაზე. კერძოდ, მიმღებს მიენიჭა უფლება ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში კომერციული სახელის (სასაქონლო ნიშნის) სახით გამოყენებინა გამსხვივების კუთვნილი სასაქონლო ნიშანი სიტყვათწყობითcom,ge, ...,com. ეს უფლება მიმღებს გადაეცა შეუზღუდავად მის მიერ მოწყობილი ტოტალიზატორისა და სისტემურ ელექტრონული ფორმით მოწყობილი თამაშობებისათვის. მიმღებს მიენიჭა უფლებამოსილება, თავისი შეხედულებისამებრ სასაქონლო ნიშნები გამოეყენებინა თავისი საქმიანობის რეკლამირების მიზნით. ხელშეკრულების მე-3 მუხლით განისაზღვრა ხელშეკრულების ღირებულების გამაანგარიშების წესი და გადახდის ვადა.

2014 წლის 15 ოქტომბრის ხელშეკრულება ვადაზე ადრე შეწყდა მხარეთა 2014 წლის 27 დეკემბრის შეთანხმების საფუძველზე.

საქართველოს ინტელექტუალური საკუთრების ეროვნული ცენტრის 2014 წლის 25 ნოემბრის №2177/03 წერილის მიხედვით, დასახელება „აჭარაბეთი“ იდენტური ნიშანი საქპატენტში რეგისტრირებული, კერძოდ,ge,com, სამივე ნიშნის მფლობელია შპს „ქ...“.

შპს „...“-ზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ გაცემულია ტოტალიზატორის მოწყობის შესახებ №19-05/1174 ნებართვა. ობიექტის მისამართია ბათუმი, ... ქ. №14, პირველი სართული, ფართი №1. ნებართვის მოქმედების ვადა განისაზღვრა 2011 წლის 22 აპრილის ჩათვლით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2012 წლის 27 დეკემბრის №250/01 ბრძანებით შპს „G...-ზე“ გაცემულია სამორინეს მოწყობის ნებართვა, მისამართი: დაბა ყაზბეგი, ... ქ. 1, სართული 1, ფართი 1. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გაცემულია სამორინეს მოწყობის სანებართვო მოწმობა №19-04/16, რომლის მოქმედება განისაზღვრა 2017 წლის 26 დეკემბრის ჩათვლით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 20 ოქტომბრის №672/01 ბრძანებით შპს „ფ...-ზე“ გაცემულია წამახალისებელი გათამაშების მოწყობის ნებართვა მისამართზე: თბილისი, ..., კორპ. 15, ბინა 16.

აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გაცემულია წამახალისებელი გათამაშების მოწყობის სანებართვო მოწმობა №19-03/124, რომლის მოქმედება განისაზღვრა 2015 წლის 19 ოქტომბრის ჩათვლით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს „ფ...-ზე“ გაცემულია სამორინეს მოწყობის სანებართვო მოწმობა №19-04/26, რომლის მოქმედება განისაზღვრა 2019 წლის 25 სექტემბრის ჩათვლით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 23 სექტემბრის №648/01 ბრძანებით 2014 წლის 23 სექტემბრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 27 დეკემბრის №251/01 ბრძანება და გაუქმდა შპს „G...-ზე“ გაცემული სამორინეს მოწყობის №19-06/071 ნებართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 26 სექტემბრის №656/01 ბრძანებით 2014 წლის 26 სექტემბრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 27 დეკემბრის №250/01 ბრძანება და გაუქმდა შპს „G...-ზე“ გაცემული სამორინეს მოწყობის №19-04/16 ნებართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 29 დეკემბრის №724/01 ბრძანებით 2014 წლის 29 დეკემბრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 23 სექტემბრის №651/01 ბრძანება და გაუქმდა შპს „ფ...-ზე“ გაცემული სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის №19-06/111 ნებართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 29 დეკემბრის №725/01 ბრძანებით 2014 წლის 29 დეკემბრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 26 სექტემბრის №657/01 ბრძანება და გაუქმდა შპს „ფ...-ზე“ გაცემული სამორინეს მოწყობის №19-04/26 ნებართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 29 დეკემბრის №734/01 ბრძანებით 2014 წლის 29 დეკემბრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 სექტემბრის №652/01 ბრძანება და გაუქმდა შპს „ფ...-ზე“ გაცემული ტოტალიზატორის მოწყობის №19-05/185 ნებართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2015 წლის 19 თებერვლის №776/01 ბრძანებით 2015 წლის 19 თებერვლიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 20 ოქტომბრის №672/01 ბრძანება და გაუქმდა შპს „ფ...-ზე“ გაცემული წამახალისებელი გათამაშების მოწყობის №19-03/124 ნებართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 7 ნოემბრის №118860-21-11 სამსახურებრივი ბარა-

თის მიხედვით, შპს „ფ...-მა“ 2014 წლის 24 სექტემბერს მომსახურების დეპარტამენტს მიმართა განცხადებით სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის №19-06/111 და ტოტალიზატორის მოწყობის №19-06/185 ნებართვებში ცვლილების შეტანის შესახებ, კერძოდ, თამაშობების სისტემურ-ელექტრონული ფორმითაც მოწყობის შესახებ ვებგვერდზე – www.....com; www.....ge. გადამხდელს განცხადებებზე დაუდგინდა ხარვეზი, რადგან აღნიშნული ვებგვერდებით სარგებლობდნენ სხვა გადასახადის გადამხდელები. შესაბამისად, შპს „G...“ და შპს „...“. 2014 წლის 25 სექტემბერს გადამხდელებმა წარადგინეს განცხადებები შპს „G...-ის“ სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის №19-06/072 და შპს „...“-ის ტოტალიზატორის მოწყობის №19-05/009 ნებართვებში ცვლილებების შეტანის შესახებ, აზარტული თამაშობების სისტემურ ელექტრონული ფორმით მოწყობის გაუქმების მოთხოვნით ვებგვერდზე – www.....com; www.....ge, რაზედაც განმცხადებლებს გაეგზავნათ დადებითი პასუხი. ხარვეზის გამოსწორების თანახმად, 2014 წლის 25 სექტემბერს შპს „ფ...-ის“ მიერ დარეგისტრირებულ ორივე განცხადებას მიენიჭა დადებითი პასუხი №19-06/111 და №19-06/185 ნებართვების საფუძველზე მოწყობილი თამაშობების სისტემურ-ელექტრონული ფორმითაც მოწყობის შესახებ.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის 2014 წლის 10 ნოემბრის №119778-21-05 მიმართვის მიხედვით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, 2014 წლის 10 ნოემბრის მდგომარეობით, შპს „...“-ს ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება 114 743 167,06 ლარი და შპს „G...-ს“ — 26 925 179,79 ლარი. 2014 წლის 7 ნოემბერს, შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ მიმართ, შემოსავლების სამსახურის მიერ, საგადასახადო დავის პერიოდში, საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის მიზნით გამოცემულ იქნა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, შესაბამისად, №094-247 და №006-2468 ბრძანებები. შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 7 ნოემბრის №118860-21-11 სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ მიმართ, მათივე მოთხოვნის საფუძველზე, გაუქმებულ იქნა აზარტული თამაშობების სისტემურ ელექტრონული ფორმით მოწყობის უფლება, ხოლო შპს „ფ...-ს“ მიეცა უფლება №19-06/11 და №19-05/185 ნებართვების საფუძველზე მოწყობილი თამაშობების სისტემურ-ელექტრონული ფორმითაც მოწყობის შესახებ (www.....com; www.....ge).

მიმართვაში აღნიშნულია, რომ შპს „ქ...“, შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ დამფუძნებელი და 100%-იანი წილის მფლობელი არის თ. უ-ა.

როგორც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2014 წლის 8 ნოემბრის №8063/15-04-01 წერილით გადმოგზავნილი სისხლის სამართლის საქმის მასალებიდან ირკვევა, რომ შპს „ქ...ის“ ქვემოიჯარეები არიან შპს „...“ და შპს „G...“.

მითითებული გადასახადის გადამხდელების იურიდიული მისამართი არის ქ. თბილისი, ... №1, ი. უ-ა არის შპს „ქ...“ და შპს „...“-ის დირექტორი.

მიმართვის თანახმად, შესაძლებელია, რომ აღნიშნული გადასახადის გადამხდელების მიერ აზარტული თამაშობების სისტემურ ელექტრონული ფორმით მოწყობის უფლების ცვლილება მიზნად ისახავდეს გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდებას, რის გამოც სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის უფროსს ეთხოვა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად, მიემართა სასამართლოსათვის შპს „ქ...ის“, შპს „...“-ის, შპს „G...-ისა“ და შპს „ფ...-ის“ ერთმანეთის ცრუმადგეირ პირებად ცნობის თაობაზე მოთხოვნით.

შპს „G...-ს“, 2014 წლის 19 ნოემბრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება ძირითადი გადასახადი 24 580 037,40 ლარი, საურავი – 2 444 936,07 ლარი და ზედმეტობა – 2 429,76 ლარი.

შპს „...“-ს, 2014 წლის 19 ნოემბრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება ძირითადი გადასახადი 77 486 125,80 ლარი, საურავი – 37 988 085,25 ლარი და ზედმეტობა – 439 444,02 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 დეკემბრის №094-290 და №006-2945 ბრძანებებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გაუქმდა შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 2014 წლის 7 ნოემბრის №094-247 და №006-2468 ბრძანებები.

საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 დეკემბრის №2595 განკარგულებით მიღებულ იქნა ცნობად, რომ შპს „G...-მა“ საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების მიზნით განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომ 2014 წლის 9 დეკემბრის მდგომარეობით, გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება, სულ 27 180 456,84 ლარის ოდენობით.

განკარგულებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 293-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, შპს „G...-ის“ მიერ წარდგენილი წინადადებების გათვალისწინებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა შპს „G...-თან“ საგადასახადო შეთანხმების აქტის გაფორმება შემდეგი პირობებით: ა) გადასახდელი საგადასახადო

დავალიანების ოდენობა – 3 400 000 ლარი; ბ) ამ პუნქტის „ა“ ქვე-პუნქტით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულების გადახდის ვადა: ბ.ა) 2 400 000 ლარი – 2015 წლის 1 მარტამდე; ბ.ბ) 1 000 000 ლარი – 2015 წლის 1 სექტემბრამდე გ) საგადასახადო შეთანხმების აქტით გათვალისწინებული შესრულების შემდეგ შპს „G...-ს“ 2014 წლის 9 დეკემბრის მდგომარეობით გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე საგადასახადო დავალიანების თანხა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 292-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით, უნდა განესაზღვროს 3 400 000 ლარით. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების ვადად განისაზღვრა ამ განკარგულების გამოცემიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა.

2015 წლის 22 იანვარს, საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 დეკემბრის №2595 განკარგულების საფუძველზე და გათვალისწინებული პირობებით, შპს „G...-თან“ დადებულია საგადასახადო შეთანხმება №ა64-21.

საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 დეკემბრის №2596 განკარგულებით მიღებულ იქნა ცნობად, რომ შპს „...“-მა საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების მიზნით განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომ 2014 წლის 9 დეკემბრის მდგომარეობით, გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება, სულ 116 069 107.34 ლარის ოდენობით.

განკარგულებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 293-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, შპს „...“-ის მიერ წარდგენილი წინადადებების გათვალისწინებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა შპს „...“-თან საგადასახადო შეთანხმების აქტის გაფორმება შემდეგი პირობებით: ა) გადასახდელი საგადასახადო დავალიანების ოდენობა – 15 000 000 ლარი; ბ) ამ პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულების გადახდის ვადა: ბ.ა) 4 000 000 ლარი – 2015 წლის 1 სექტემბრამდე; ბ.ბ) 5 000 000 ლარი – 2016 წლის 1 იანვრამდე; ბ.გ) 6 000 000 ლარი – 2016 წლის 1 ივლისამდე; გ) საგადასახადო შეთანხმების აქტით გათვალისწინებული შესრულების შემდეგ შპს „...“-ს 2014 წლის 9 დეკემბრის მდგომარეობით გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე საგადასახადო დავალიანების თანხა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 292-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით, უნდა განესაზღვროს 15 000 000 ლარით. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების ვადად განისაზღვრა ამ განკარგულების გამოცემიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღე.

2015 წლის 22 იანვარს, საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30

დეკემბრის №2596 განკარგულების საფუძველზე და გათვალისწინებული პირობებით, შპს „...“-თან დადებულია საგადასახადო შეთანხმება №ა65-21“.

2015 წლის 26 თებერვალს შპს „G...-ის“ მიერ გადახდილია 2 400 000 ლარი. გადახდის დანიშნულებაში მითითებულია – „საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული თანხა საქართველოს მთავრობის 30.12.2014წ. №2595 განკარგულება.“

2015 წლის 31 აგვისტოს შპს „G...-ის“ მიერ გადახდილია 1 000 000 ლარი. გადახდის დანიშნულებაში მითითებულია – „შეთანხმებით გათვალისწინებული თანხა.“

2015 წლის 31 აგვისტოს შპს „...“-ის მიერ გადახდილია 4 000 000 ლარი. გადახდის დანიშნულებაში მითითებულია – „შეთანხმებით გათვალისწინებული თანხა.“

2016 წლის 30 ივნისს შპს „...“-ის მიერ გადახდილია 6 000 000 ლარი. გადახდის დანიშნულებაში მითითებულია – „საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული თანხა.“

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 5 ივლისის №19093 ბრძანებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 293-ე მუხლის მე-5 ნაწილის, საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 დეკემბრის №2596 განკარგულებისა და შპს „...“-სა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს შორის გაფორმებული 2015 წლის 22 იანვრის №ა 65-21 საგადასახადო შეთანხმების საფუძველზე, შპს „...“-ს 2014 წლის 9 დეკემბრის მდგომარეობით გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე საგადასახადო დავალიანების თანხა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 292-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით, განესაზღვრა მოგების გადასახადის სანქციის ნაწილში 15 000 000 ლარით. №19093 ბრძანებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს დაევალა შესაბამისი კორექტირების (შემცირების) განხორციელება შპს „...“-ის პირადი აღრიცხვის ბარათებზე და მის მიმართ კორექტირებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად დაწყებული ღონისძიებების გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის 2016 წლის 19 ივლისის №91400-21-05 მიმართვის მიხედვით, 2016 წლის 19 ივლისის მდგომარეობით, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, შპს „ქ...“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე ერიცხება 400 048,94 ლარი ზედმეტობა, ხოლო დამატებით დარიცხული თანხა, რომელიც არ არის აღიარებული, 710 874 ლარის ოდენობით, შპს „...“-ს ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 98 291,11 ლარი, შპს „G...-ს“ საგადასახადო დავალიანება არ ერიცხება.

მიმართვაში, ასევე, აღნიშნულია, რომ შპს „ფ...-ს“ ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 5 204 389,07 ლარის ოდენობით. 2015 წლის 2 ივლისს გადასახადის გადამხდელის მთელ ქონებაზე გავრცელებულ იქნა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ხოლო 2015 წლის 13 ივლისს გამოცემულ იქნა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №005-1966 ბრძანება. შპს „ფ...-ის“ მიმართ საგადასახადო შეთანხმება გაფორმებული არ არის.

შპს „ქ...“, 2017 წლის 30 იანვრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის

წინაშე ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი გადასახადი 62 140 ლარი, საურავი – 799 159,64 ლარი.

შპს „...“-ს, 2017 წლის 30 იანვრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება: ჯარიმა – 10 283,26 ლარი, საურავი – 69 307,87 ლარი, ზედმეტობა – 439 443,78 ლარი.

შპს „G...-ს“, 2017 წლის 30 იანვრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება ზედმეტობა 438 041,6 ლარი. საწარმოს დამატებით ერიცხება 240 000 ლარი, რომელიც არ არის აღიარებული.

შპს „ფ...-ს“, 2017 წლის 30 იანვრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება: გადასახადის ძირითადი თანხა – 3 781 858,33 ლარი, ჯარიმა – 53 500 ლარი, საურავი – 1 739 892,63 ლარი.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის კანონით დადგენილი ღონისძიებების გამოყენება იწვევს პირის კანონით დაცული უფლებების, მათ შორის, საკუთრებით თავისუფლად სარგებლობისა და განკარგვის შეზღუდვას. ამასთან, პირს ეკისრება აღნიშნულის თმენის ვალდებულება, რადგან მსგავსი ღონისძიებების გატარება ემსახურება საჯარო ლეგიტიმურ მიზანს – საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და მათი გამოყენების საუფქველი სწორედ გადასახადის გადამხდელის ქმედება – საგადასახადო ვალდებულების ჯეროვანი შეუსრულებლობაა. ამრიგად, არ ასრულებს რა ნაკისრ მოვალეობებს, გადასახადის გადამხდელისთვის ცნობილი უნდა იყოს, რომ აღნიშნული გამოიწვევს მის მიმართ სათანადო ღონისძიებების გამოყენების შესაძლებლობას, რათა აღსრულდეს კანონით დადგენილი ვალდებულება. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო უზრუნველყოფის საგანი ხდება გადამხდელის ქონება. საგადასახადო უზრუნველყოფის საგანი მესამე პირის ქონება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მესამე პირს აქვს საგადასახადის გადამხდელის დავალიანება, რომლის გადახდის ვადაც დამდგარია

ან როდესაც მესამე პირი იძენს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთულ ქონებას. გარდა აღნიშნულისა, საგადასახადო კანონმდებლობა იცნობს ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ინსტიტუტს, რომლის დროსაც გადახდევინების მიქცევა ხდება არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ მესამე პირის ქონებაზე, როდესაც დასტურდება, რომ აღნიშნული პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული მიზნად ისახავს გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების გამორიცხვას, რათა გადასახადის გადამხდელმა ბოროტად არ გამოიყენოს ის გარემოება, რომ მესამე პირის ქონებაზე გადახდევინების მიქცევა არ ხდება და არ მოახდინოს მხოლოდ აღნიშნული მიზნით სხვა პირის შექმნა და მისთვის ქონების გადაცემა გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, მიიჩნევა, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

„საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი არის მათი განსხვავება.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-103-96(კ-13)).

„ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის მიზანია დადგინდეს, რომ სხვა პირი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადახდაზე ვალდებული პირის – გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგა-

დასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ“. (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1546-1476 (კ-09)).

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან ცხადია, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. ამდენად, სასამართლომ კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად უნდა განსაზღვროს მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზანი. ცალსახაა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება.

ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, რომ აღნიშნული ფაქტი დადგინდეს კანონით დადგენილი ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად. აღნიშნული ასევე არის დაკავშირებული სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, რამეთუ მხოლოდ კონკრეტული ერთი ფაქტის საფუძველზე პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობამ შეიძლება გამოიწვიოს მისი დაუცველ მდგომარეობაში ყოფნა, მისი უფლებებისა და კანონით დაცული ინტერესების უკანონო ხელყოფა. კონკრეტულ შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპულია იმ ფაქტის დადასტურება, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, სანარმოები შექმნილია ერთი და იგივე გარიგებების განხორციელების მიზნით, ერთ სანარმოზე ფორმდება აქტივები, ხო-

ლო მეორეზე ვალდებულებები, საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ან პარტნიორის ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოების დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

მოსარჩელე მიუთითებს მოპასუხეთა საქმიანობის მსგავსებაზე, ერთი და იმავე დამფუძნებლებისა და დირექტორის ყოლას და ერთი და იმავე იურიდიული მისამართის ქონაზე. სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „ქ...ისა“ და შპს „...“-ის დირექტორს წარმოადგენს ი. უ-ა, ხოლო 100%-იანი წილის მესაკუთრეს – თ. უ-ა, რომელიც ასევე წარმოადგენს შპს „G...-ის“ 100%-იანი წილის მესაკუთრეს. გარდა ამისა, შპს „ქ...ის“, შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ იურიდიული მისამართია – თბილისი, საბურთალოს რაიონი, ... №1.

სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „...“-ის საქმიანობას წარმოადგენს ინტერნეტსაიტზე www.....com ტოტალიზატორისა და წარდის სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშის, დარბაზის ტოტალიზატორისა და კაზინოს მონყობა (ქ. ბათუმი), ხოლო შპს „G...-ის“ საქმიანობის საგანს – სისტემურ-ელექტრონული ფორმით თამაშობების, სათამაშო აპარატების სალონისა და კაზინოს მონყობა (...).

საქმეში არსებული მასალებით დასტურდება, რომ შპს „...“-ზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ გაცემული იყო ტოტალიზატორის მონყობის შესახებ №19-05/1174 ნებართვა. ობიექტის მისამართი – ბათუმი, ... ქ. №14, პირველი სართული, ფართი №1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2012 წლის 27 დეკემბრის №250/01 ბრძანებით შპს „G...-ზე“ გაცემული იყო სამორინეს მონყობის ნებართვა, მისამართი დაბა ყაზბეგი, ... ქ. 1, სართული 1, ფართი 1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 20 ოქტომბრის №672/01 ბრძანებით შპს „ფ...-ზე“ გაცემული იყო წამახალისებელი გათამაშების მონყობის ნებართვა, მისამართი: თბილისი, ..., კორპ. 15, ბინა 16, საწარმოს მიმართ, ასევე, გაცემული იყო სამორინეს მონყობის საწარმოს ნებართვა №19-04/26. ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 23 სექტემბრის №648/01 და 2014 წლის 26 სექტემბრის №656/01 ბრძანებებით გაუქმდა შპს „G...-ზე“ გაცემული სამორინეს მონყობის №19-06/071 და №19-04/16 ნებართვები. ამავე დეპარტამენტის 2014 წლის 29 დეკემბრის №724/01, №725/01 №734/01 და 2015 წლის 19 თებერვლის №776/01 ბრძანებებით გაუქმდა შპს „ფ...-ზე“ გაცემული სათამაშო აპარატების სალონის მონყობის №19-06/111 ნებართვა, სამორინეს მონყობის №19-04/26 ნებართვა, ტოტალიზატორის მონყობის №19-05/185 ნებართვა, წამახალისებელი გა-

თამაშების მოწყობის №19-03/124 ნებართვა.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ რამდენიმე სანარმოს ერთი და იგივე დირექტორი და წილის მესაკუთრე ჰყავს და ისინი ენევიან მსგავს, თუმცა არა იდენტურ საქმიანობას და მით უფრო, მათი საქმიანობის ადგილები განსხვავებულია, არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას.

კანონის ამგვარად გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მენარმეობის უფლებაში ჩარევას, რომელიც, კანონით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, არ უკრძალავს პირს, რომ დააარსოს რამდენიმე იურიდიული პირი, იყოს რამდენიმე სანარმოს დირექტორი და თუკი აღნიშნული ინვეს ინტერესთა კონფლიქტს, სანარმოს წარმოექმნება უფლება, რომ მიმართოს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსითა და „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ საკუთარი უფლებების დაცვის საშუალებებს, მაგრამ მოცემული ვერ გახდება იურიდიულ პირთა იდენტურობის დამადასტურებელი გარემოება.

სასამართლოს მითითებით, მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში აპელირებს იმ ფაქტზეც, რომ შპს „ქ...ი“, შპს „ჯ...“ და შპს „...“ წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად. აღნიშნული ნორმის პირველი ნაწილის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამდენად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, რაც არ ქმნის იმავდროულად მათი ცრუმავიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

რაც შეეხება შპს „ქ...ის“, შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ ერთსა და იმავე იურიდიული მისამართის ქონას, სასამართლო მიუთითებს „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტზე, რომელიც ადგენს, რომ სანარმოს რეგისტრაციის მოთხოვნის შემთხვევაში მარეგისტრირებელ ორგანოს უნდა წარედგინოს სანარმოს ყველა პარტნიორის მიერ ხელმოწერილი და სათანადო წესით დამოწმებული სარეგისტრაციო განაცხადი, რომელიც იმავდროულად არის პარტნიორთა შეთანხმების ნაწილი და რომელ-

შიც უნდა მიეთითოს საწარმოს იურიდიული მისამართი. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 26-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ იურიდიული პირის ადგილსამყოფლად ითვლება მისი ადმინისტრაციის მდებარეობის ადგილი. იურიდიულ პირს შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ ერთი ადგილსამყოფელი (იურიდიული მისამართი).

სასამართლოს მითითებით, იურიდიული პირის ადგილსამყოფლის მითითებას არსებითი მნიშვნელობა აქვს იურიდიულ პირთან დაკავშირების, მისთვის კორესპოდენციის ჩაბარების უზრუნველსაყოფად, ასევე, დავის მიმდინარეობისას კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში იურიდიული პირის მისამართი განსაზღვრავს განსჯად ორგანოს. ამდენად, აღნიშნულის უზრუნველსაყოფად მნიშვნელოვანია, რომ იურიდიულმა პირმა მიუთითოს მისი მისამართი, სადაც იგი ფუნქციონირებს და შესაძლებელი იქნება მასთან დაკავშირება. ამასთან, კანონმდებლობით არ არის გათვალისწინებული, რომ აღნიშნული ადგილსამყოფელი საზოგადოებას აუცილებლად საკუთრების უფლებებით უნდა ეკუთვნოდეს, ასევე, არ არსებობს ერთსა და იმავე მისამართზე რამდენიმე იურიდიული პირის დაარსების აკრძალვა. მოცემულ შემთხვევაში კი, თბილისში, ... №1-ში მდებარე ფართი იჯარით აქვს აღებული შპს „ქ...“, რომელსაც ფართის ნაწილი ქვეიჯარით აქვს გაცემული შპს „...“-სა და შპს „ჯ...“. სასამართლოს განმარტებით, გარდა იმისა, რომ აღნიშნული არ წარმოადგენს კანონდარღვევას, აღნიშნული არ ქმნის პრობლემას, რომ მხარემ შეძლოს შეუფერხებელი დაკავშირება რომელიმე საწარმოსთან და ერთ მისამართზე რამდენიმე იურიდიული პირის ფუნქციონირება არ გულისხმობს საწარმოთა ერთმანეთისაგან ყოველგვარი გამიჯვნის გარეშე მუშაობას.

რაც შეეხება მოსარჩელის მითითებას სასაქონლო ნიშნების გადაცემაზე, აღნიშნულთან მიმართებაში საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ შპს „ქ...“ აღნიშნულის სანაცვლოდ იღებდა ანაზღაურებას და მისი, როგორც სასაქონლო ნიშნის მესაკუთრის უფლებას წარმოადგენდა თავისუფლად მოეხდინა სასაქონლო ნიშნის განკარგვა და სანაცვლოდ, როგორც მენარმეს, მიეღო მოგება. მით უფრო, რომ შპს „ქ...“ წარმომადგენლის განმარტებით, საწარმო სწორედ მსგავსი საქმიანობიდან გამომდინარე იღებს მოგებას. შპს „ქ...“ ასევე უფლებამოსილი იყო, რომ შპს „ფ...-თან“ გაეფორმებინა ინვენტარის იჯარის ხელშეკრულებებიც, რადგან სანაცვლოდ იგი იღებდა საიჯარო ქირას, ამდენად, აღნიშნულიც წარმოადგენდა დამატებითი თანხების მიღების შესაძლებლობას.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „...“-სა და „G...“-ს სისტემურ-ელექტრონული ფორმით თამაშებისა და საიტის IT მომსახურებას უწევს შპს „ს...“. ამასთან, საქმეში წარმოდგენილია სის-

ხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით მონმედ დაკითხული შპს „...“-ის ყოფილი ბუკმეიკერებისა და სხვა თანამშრომლების ჩვენებები, სადაც ისინი მიუთითებენ, რომ 2014 წლის ოქტომბრიდან სამუშაოდ გადავიდნენ შპს „ფ...-ში“ იმავე პირობებით, რაც ჰქონდათ შპს „...“-ში და ფაქტობრივად, გადასვლა ატარებდა ფორმალურ ხასიათს.

სასამართლომ განმარტა, რომ მენარმის საქმიანობის მიზანს წარმოადგენს მოგების მიღება, რისთვის, აუცილებელია შესაბამისი პროფესიონალი კადრების ყოლა, რომლებიც უზრუნველყოფენ საწარმოს გამართულ ფუნქციონირებას, რეკლამირებას, მომხმარებლისათვის სათანადო პროდუქტის მიწოდებასა და საწარმოსათვის შესაბამისი მომსახურების განწევას. სასამართლომ მიუთითა, რომ მოპასუხეთა საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ის ფაქტი, რომ მათ ერთი კომპანია უწევთ მომსახურებას და ახლად შექმნილ საწარმოში მოხდა შესაბამისი გამოცდილებისა და განათლების მქონე პირების აყვანა, ცალსახად არ ქმნის იმ ფაქტის დადასტურებულად მიჩნევის შესაძლებლობას, რომ შპს „ფ...-ის“ დაარსება მხოლოდ გადასახადის გადახდევინებისაგან თავის არიდებას ისახავდა მიზნად.

ამასთან, სასამართლოს მითითებით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად, უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელის მიერ მითითებული ფაქტების ერთობლიობა არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი პირების დადგენის სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში სახეზე არ არის და საქმის მასალებით არ დასტურდება გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელ მოპასუხედ დასახელებულ პირებს გააჩნიათ ან გააჩნდათ იმგვარი შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რომლის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მათ მოახდინეს ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდება ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელ მოპასუხედ დასახელებულ პირებს გააჩნიათ, ან გააჩნდათ იმგვარი შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რომლის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით

მათ მოახდინეს ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე. მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისთვის სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მოპასუხეები მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, სასამართლო ხაზს უსვამს იმ ფაქტს, რომ ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნორმატიული რეგულირების საბოლოო მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, ცრუმაგიერი პირის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების შესაძლებლობა. ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ლეგიტიმურ მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა.

სასამართლოს მითითებით, საქმეში წარმოდგენილია სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 დეკემბრის №094-290 და №006-2945 ბრძანებები, რომლებითაც გაუქმდა შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 2014 წლის 7 ნოემბრის №094-247 და №006-2468 ბრძანებები. გარდა ამისა, საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 დეკემბრის №2595 და №2596 განკარგულებების საფუძველზე შპს „G...-სა“ და შპს „...“-თან გაფორმდა №ა64-21 და №ა65-21 საგადასახადო შეთანხმებები, რომლის პირობებიც სანარმოთა მიერ შესრულებულია. სასამართლომ მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 292-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელიც ადგენს, რომ შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის შესაძლებელია გაფორმდეს საგადასახადო შეთანხმება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების შემცირების მიზნით. ამავე კოდექსის 293-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილების შესაბამისად, საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდეგ შემოსავლების სამსახურის უფროსი უფლებამოსილია მიიღოს გადამხდელი გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებათა ნაწილობრივ ან სრულად გაუქმების/არგამოყენების შესახებ. საგადასახადო შეთანხმების პირობების შესრულების შემდეგ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება მცირდება შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაცი-

ციულ-სამართლებრივი აქტით.

სასამართლოს მითითებით, საქმეში ასევე წარმოდგენილია სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის 2016 წლის 19 ივლისის №91400-21-05 მიმართვა, რომლის მიხედვითაც, 2016 წლის 19 ივლისის მდგომარეობით, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, შპს „ქ...“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე ერიცხება 400 048,94 ლარი ზედმეტობა, ხოლო დამატებით დარიცხული თანხა, რომელიც არ არის აღიარებული, 710 874 ლარის ოდენობით, შპს „...“-ს ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 98 291,11 ლარი, შპს „G...-ს“ საგადასახადო დავალიანება არ ერიცხება. შპს „ფ...-ს“ ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 5 204 389,07 ლარის ოდენობით. 2015 წლის 2 ივლისის გადასახადის გადამხდელის მთელ ქონებაზე გავრცელებულ იქნა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ხოლო 2015 წლის 13 ივლისს გამოცემულ იქნა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №005-1966 ბრძანება.

სასამართლო მიუთითებს საქმეში წარმოდგენილ შედარების აქტებზე, რომლებითაც დასტურდება, რომ 2017 წლის 30 იანვრის მდგომარეობით, შპს „ქ...ს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება ძირითადი გადასახადი 62 140 ლარი, საურავი – 799 159,64 ლარი, შპს „...“-ს ჯარიმა – 10 283,26 ლარი, საურავი – 69 307,87 ლარი, ზედმეტობა – 439 443,78 ლარი, შპს „G...-ს“ – ზედმეტობა 438 041,6 ლარი და 240 000 ლარი, რომელიც არ არის აღიარებული, ხოლო შპს „ფ...-ს“ – გადასახადის ძირითადი თანხა 3 781 858,33 ლარი, ჯარიმა – 53 500 ლარი, საურავი – 1 739 892,63 ლარი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს მოპასუხეთა დღეის მდგომარეობით არსებული აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ოდენობებზე, რამეთუ სადავო ნორმა სწორედ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფას ემსახურება, ასევე სასამართლომ მნიშვნელოვნად მიიჩნია, რომ შპს „...“-სა და შპს „G...-თან“ გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმებები, გაუქმდა მათ მიმართ გამოყენებული ყადაღის დადების შესახებ ბრძანებები, ამდენად, ადმინისტრაციულმა ორგანომ გამოხატა თავისი ნება აღნიშნულ დავალიანებებთან მიმართებით და ორ საწარმოსთან მიმართებით გამოიყენა კანონმდებლობით გათვალისწინებული საგადასახადო ტვირთის შემცირების შესაძლებლობა. აღნიშნული გარემოებები კი ცალსახად მიუთითებს, რომ არ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ღონისძიების გამოყენების საფუძველი, საჭიროება და აუცილებლობა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 9 ნოემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთებისას მიუთითა მათზე და აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად გადაწყვიტა დავა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 9 ნოემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორი საკასაციო საჩივარს აფუძნებდა ძირითადად იმავე გარემოებებზე, რაზეც მიუთითებდა სარჩელსა და სააპელაციო საჩივარში.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 თებერვლის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 3 მაისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მათი შესწავლისა და ანალიზის, გასაჩივრებული განჩინების იურიდიული და-

საბუთებულობისა და წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის მოტივების შემოწმების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 9 ნოემბრის განჩინება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: 2006 წლის 7 ნოემბერს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ქ...ი“, რომლის დირექტორია ი. უ-ა, ხოლო 100%-იანი წილის მესაკუთრე – თ. უ-ა. საწარმოს იურიდიულ მისამართად მიეთითა: თბილისი, საბურთალოს რაიონი, ... №1 (სასტუმრო ...).

2008 წლის პირველ დეკემბერს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „...“, რომლის დირექტორია ი. უ-ა, ხოლო 100%-იანი წილის მესაკუთრე – თ. უ-ა. საწარმოს იურიდიულ მისამართად მიეთითა: თბილისი, საბურთალოს რაიონი, ... №1.

2012 წლის 25 დეკემბერს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „G...“, რომლის დირექტორია ზ. ნ-ი, ხოლო 100%-იანი წილის მესაკუთრე – თ. უ-ა. საწარმოს იურიდიულ მისამართად მიეთითა: ქ. თბილისი, ვაკე-საბურთალოს რაიონი, ... №1.

2014 წლის 18 სექტემბერს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ფ...“. რეესტრიდან 2014 წლის 18 სექტემბრის ამონაწერის მიხედვით, საწარმოს დირექტორი და 100%-იანი წილის მესაკუთრეა გ. მ-ე.

2014 წლის 10 ოქტომბერს გ. მ-ესა და ა. ნ-ს შორის დაიდო ხელშეკრულება შპს „ფ...-ის“ წილის დათმობის (ნასყიდობის) შესახებ. მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან 2014 წლის 10 ოქტომბრის ამონაწერის მიხედვით, შპს „ფ...-ის“ დირექტორია ზ. ბ-ი, ხოლო 100%-იანი წილის მესაკუთრე – ა. ნ-ი.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის უფროსისადმი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 27 ივნისის №21-14/45343 მიმართვის შესაბამისად, აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 სექტემბრის №44463 ბრძანების საფუძველზე მიმდინარეობს შპს „...“-ის საქმი-

ანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმება, ხოლო 2014 წლის 15 აპრილის №21158 ბრძანების საფუძველზე – შპს „G...-ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმება. მიმართვის თანახმად, შემონმებისას გაირკვა, რომ მითითებული საწარმოების საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს სათამაშო ბიზნესი, კერძოდ, შპს „...“-ის საქმიანობას წარმოადგენს ინტერნეტ საიტზე www.....com ტოტალიზატორისა და ნარდის სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშის, დარბაზის ტოტალიზატორისა და კაზინოს მოწყობა (ქ. ბათუმში), ხოლო შპს „G...-ის“ საქმიანობის საგანს წარმოადგენს სისტემურ-ელექტრონული ფორმით თამაშობების, სათამაშო აპარატების სალონისა და კაზინოს მოწყობა (...). აღნიშნულ საწარმოებს სისტემურ-ელექტრონული ფორმით თამაშებისა და საიტის IT მომსახურებას უწევს შპს „ს...“, რომლის მომსახურებიდან შემოსავლები ძირითადად ფორმირდება შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ მიერ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით თამაშებიდან მიღებული მოგების გარკვეული პროცენტული ოდენობით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის განსაკუთრებით მნიშვნელოვან საქმეთა სამმართველოს გამომძიებლის გამოძიების დაწყების აღრიცხვის ბარათის მიხედვით, 2014 წლის 27 ივნისს დაინყო გამოძიება შპს „...“-ის, შპს „G...-ისა“ და შპს „ს...“-ის ხელმძღვანელ პირთა მიერ განსაკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადებისათვის თავის არიდების ფაქტზე.

2014 წლის 23 სექტემბერს შპს „ქ...სა“ (მეიჯარე) და შპს „ფ...-ს“ (მოიჯარე) შორის დადებულია გარკვეული სახის ინვენტარის (რულეტი, მაგიდა, ფიშკები, რულეტკის ფერი, ბურთულა, დოლი, სეიფი, სათამაშო აპარატის, პოკერის და ინსპექტორის სკამები, კონდიციონერი, პრინტერი, ტელეფონი, მაცივარი, კარტები, სარკე, ფულის სათვლელი, ნოუტბუქები, პერსონალური კომპიუტერის სრული კომპლექტი) საიჯარო ხელშეკრულება. ყოველთვიური საიჯარო ქირა განისაზღვრა 18 290 ლარის ოდენობით დღგ-ს ჩათვლით. იმავე დღეს მხარეთა შორის გაფორმებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ინვენტარის მიღება-ჩაბარების აქტი.

2014 წლის 23 სექტემბრის საიჯარო ხელშეკრულება ვადაზე ადრე შეწყდა მხარეთა 2014 წლის 27 დეკემბრის შეთანხმების საფუძველზე.

2014 წლის 30 სექტემბერს შპს „ქ...სა“ (მეიჯარე) და შპს „ფ...-ს“ (მოიჯარე) შორის დადებულია გარკვეული სახის ინვენტარის (პრინტერი, მონიტორი, პროცესორი, მაუსი, კლავიატურა, ყურსასმენი, დინამიკი, სკამები, დაფა, ტანსაცმლის საკიდი, მაგიდა, საათი, ტელევიზორი, მიკროტალღური ლუმელი) საიჯარო ხელშეკრულება.

ყოველთვიური საიჯარო ქირა განისაზღვრა 5 000 ლარის ოდენობით დღგ-ს ჩათვლით. 2014 წლის პირველ ოქტომბერს მხარეთა შორის გაფორმებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ინვენტარის მიღება-ჩაბარების აქტი.

2014 წლის 30 სექტემბრის საიჯარო ხელშეკრულება ვადაზე ადრე შეწყდა მხარეთა 2014 წლის 27 დეკემბრის შეთანხმების საფუძველზე.

2014 წლის 15 ოქტომბერს შპს „ქ...სა“ (გამცემი) და შპს „ფ...-ს“ (მიმღები) შორის დადებულია ხელშეკრულება სასაქონლო ნიშნის გამოყენების უფლების გადაცემაზე. კერძოდ, მიმღებს მიენიჭა უფლება ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში კომერციული სახელის (სასაქონლო ნიშნის) სახით გამოყენებინა გამსხვისებლის კუთვნილი სასაქონლო ნიშანი – სიტყვათწყობითcom,ge, ...,com. ეს უფლება მიმღებს გადაეცა შეუზღუდავად მის მიერ მოწყობილი ტოტალიზატორისა და სისტემურ ელექტრონული ფორმით მოწყობილი თამაშობებისათვის. მიმღებს მიენიჭა უფლებამოსილება, თავისი შეხედულებისამებრ სასაქონლო ნიშნები გამოეყენებინა თავისი საქმიანობის რეკლამირების მიზნით. ხელშეკრულების მე-3 მუხლით განისაზღვრა ხელშეკრულების ღირებულების გამოანგარიშების წესი და გადახდის ვადა.

2014 წლის 15 ოქტომბრის ხელშეკრულება ვადაზე ადრე შეწყდა მხარეთა 2014 წლის 27 დეკემბრის შეთანხმების საფუძველზე.

საქართველოს ინტელექტუალური საკუთრების ეროვნული ცენტრის 2014 წლის 25 ნოემბრის №2177/03 წერილის მიხედვით, დასახლება „ა...“ იდენტური ნიშანი საქპატენტში რეგისტრირებული, კერძოდ,ge,com, სამივე ნიშნის მფლობელია შპს „ქ...ი“.

შპს „...“-ზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ გაცემულია ტოტალიზატორის მოწყობის შესახებ №19-05/1174 ნებართვა. ობიექტის მისამართია ბათუმი, ... ქ. №14, პირველი სართული, ფართი №1. ნებართვის მოქმედების ვადა განისაზღვრა 2011 წლის 22 აპრილის ჩათვლით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2012 წლის 27 დეკემბრის №250/01 ბრძანებით შპს „G...-ზე“ გაცემულია სამორინეს მოწყობის ნებართვა, მისამართი: დაბა ყაზბეგი, ...ქ. 1, სართული 1, ფართი 1. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გაცემულია სამორინეს მოწყობის სანებართვო მოწმობა №19-04/16, რომლის მოქმედება განისაზღვრა 2017 წლის 26 დეკემბრის ჩათვლით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 20 ოქტომბრის №672/01 ბრძანებით შპს „ფ...-ზე“

გაცემულია წამახალისებელი გათამაშების მოწყობის ნებართვა, მი-
სამართი: თბილისი, ..., კორპ. 15, ბინა 16.

აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გაცემულია წამახალისე-
ბელი გათამაშების მოწყობის სანებართვო მოწმობა №19-03/124,
რომლის მოქმედება განისაზღვრა 2015 წლის 19 ოქტომბრის ჩათ-
ვლით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს „ფ...-ზე“ გაცემულია
სამორინეს მოწყობის სანებართვო მოწმობა №19-04/26, რომლის
მოქმედება განისაზღვრა 2019 წლის 25 სექტემბრის ჩათვლით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენ-
ტის 2014 წლის 23 სექტემბრის №648/01 ბრძანებით 2014 წლის 23
სექტემბრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების
სამსახურის 2012 წლის 27 დეკემბრის №251/01 ბრძანება და გაუქ-
მდა შპს „G...-ზე“ გაცემული სამორინეს მოწყობის №19-06/071 ნე-
ბართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენ-
ტის 2014 წლის 26 სექტემბრის №656/01 ბრძანებით 2014 წლის 26
სექტემბრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების
სამსახურის 2012 წლის 27 დეკემბრის №250/01 ბრძანება და გაუქ-
მდა შპს „G...-ზე“ გაცემული სამორინეს მოწყობის №19-04/16 ნე-
ბართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენ-
ტის 2014 წლის 29 დეკემბრის №724/01 ბრძანებით 2014 წლის 29
დეკემბრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების
სამსახურის 2014 წლის 23 სექტემბრის №651/01 ბრძანება და გა-
უქმდა შპს „ფ...-ზე“ გაცემული სათამაშო აპარატების სალონის მოწ-
ყობის №19-06/111 ნებართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენ-
ტის 2014 წლის 29 დეკემბრის №725/01 ბრძანებით 2014 წლის 29
დეკემბრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების
სამსახურის 2014 წლის 26 სექტემბრის №657/01 ბრძანება და გა-
უქმდა შპს „ფ...-ზე“ გაცემული სამორინეს მოწყობის №19-04/26
ნებართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენ-
ტის 2014 წლის 29 დეკემბრის №734/01 ბრძანებით 2014 წლის 29
დეკემბრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების
სამსახურის 2014 წლის 24 სექტემბრის №652/01 ბრძანება და გა-
უქმდა შპს „ფ...-ზე“ გაცემული ტოტალიზატორის მოწყობის №19-
05/185 ნებართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენ-
ტის 2015 წლის 19 თებერვლის №776/01 ბრძანებით 2015 წლის 19

თებერვლიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 20 ოქტომბრის №672/01 ბრძანება და გაუქმდა შპს „ფ...-ზე“ გაცემული ნამახალისებელი გათამაშების მოწყობის №19-03/124 ნებართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 7 ნოემბრის №118860-21-11 სამსახურებრივი ბარათის მიხედვით, შპს „ფ...-მა“ 2014 წლის 24 სექტემბერს მომსახურების დეპარტამენტს მიმართა განცხადებით სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის №19-06/111 და ტოტალიზატორის მოწყობის №19-06/185 ნებართვებში ცვლილების შეტანის შესახებ, კერძოდ, თამაშობების სისტემურ-ელექტრონული ფორმითაც მოწყობის შესახებ ვებგვერდზე – www.....com; www.....ge. გადამხდელს განცხადებებზე დაუდგინდა ხარვეზი, რადგან აღნიშნული ვებგვერდებით სარგებლობდნენ სხვა გადასახადის გადამხდელები, შესაბამისად, შპს „G...“ და შპს „...“. 2014 წლის 25 სექტემბერს გადამხდელებმა წარადგინეს განცხადებები შპს „G...-ის“ სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის №19-06/072 და შპს „...“-ის ტოტალიზატორის მოწყობის №19-05/009 ნებართვებში ცვლილებების შეტანის შესახებ, ხარვეზული თამაშობების სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის გაუქმების მოთხოვნით ვებგვერდზე – www.....com; www.....ge, რაზედაც განმცხადებლებს გაეგზავნათ დადებითი პასუხი. ხარვეზის გამოსწორების თანახმად, 2014 წლის 25 სექტემბერს შპს „ფ...-ის“ მიერ დარეგისტრირებულ ორივე განცხადებას მიენიჭა დადებითი პასუხი №19-06/111 და №19-06/185 ნებართვების საფუძველზე მოწყობილი თამაშობების სისტემურ-ელექტრონული ფორმითაც მოწყობის შესახებ.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის 2014 წლის 10 ნოემბრის №119778-21-05 მიმართვის მიხედვით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, 2014 წლის 10 ნოემბრის მდგომარეობით, შპს „...“-ს ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება 114 743 167,06 ლარი და შპს „G...-ს“ – 26 925 179,79 ლარი. 2014 წლის 7 ნოემბერს, შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ მიმართ, შემოსავლების სამსახურის მიერ, საგადასახადო დავის პერიოდში, საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის მიზნით გამოცემულ იქნა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, შესაბამისად, №094-247 და №006-2468 ბრძანებები. შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2014 წლის 7 ნოემბრის №118860-21-11 სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ მიმართ, მათივე მოთხოვნის საფუძველზე, გაუქმებულ იქნა ახარტული თამაშობების სისტემურ-ელექტრონული

ფორმით მონყობის უფლება, ხოლო შპს „ფ...-ს“ მიეცა უფლება №19-06/11 და №19-05/185 ნებართვების საფუძველზე მონყობილი თამაშობების სისტემურ ელექტრონული ფორმითაც მონყობის შესახებ (www.....com; www.....ge).

მიმართვაში აღინიშნა, რომ შპს „ქ...“, შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ დამფუძნებელი და 100%-იანი წილის მფლობელია თ. უ-ა. როგორც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2014 წლის 8 ნოემბრის №8063/15-04-01 წერილით გადმოგზავნილი სისხლის სამართლის საქმის მასალებიდან ირკვევა, შპს „ქ...ის“ ქვემოიჯარეები არიან შპს „...“ და შპს „G...“. მითითებული გადასახადის გადამხდელების იურიდიული მისამართი არის ქ. თბილისი, ... №1, ი. უ-ა არის შპს „ქ...ისა“ და შპს „...“-ის დირექტორი.

მიმართვის თანახმად, შესაძლებელია, რომ აღნიშნული გადასახადის გადამხდელების მიერ აზარტული თამაშობების სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მონყობის უფლების ცვლილება მიზნად ისახავდეს გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდებას, რის გამოც სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის უფროსს ეთხოვა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად, მიემართა სასამართლოსათვის შპს „ქ...ის“, შპს „...“-ის, შპს „G...-ისა“ და შპს „ფ...-ის“ ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებად ცნობის თაობაზე მოთხოვნით.

შპს „G...-ს“, 2014 წლის 19 ნოემბრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება ძირითადი გადასახადი 24 580 037,40 ლარი, საურავი – 2 444 936,07 ლარი და ზედმეტობა – 2 429,76 ლარი.

შპს „...“-ს, 2014 წლის 19 ნოემბრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება ძირითადი გადასახადი 77 486 125,80 ლარი, საურავი – 37 988 085,25 ლარი და ზედმეტობა – 439 444,02 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 დეკემბრის №094-290 და №006-2945 ბრძანებებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გაუქმდა შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 2014 წლის 7 ნოემბრის №094-247 და №006-2468 ბრძანებები.

საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 დეკემბრის №2595 განკარგულებით მიღებულ იქნა ცნობად, რომ შპს „G...-მა“ საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების მიზნით განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომ 2014 წლის 9 დეკემბრის მდგომარეობით, გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება, სულ 27 180 456,84 ლარის ოდენობით.

განკარგულებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 293-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, შპს „G...-ის“ მიერ წარდგენილი წინადადებების გათვალისწინებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა შპს „G...-თან“ საგადასახადო შეთანხმების აქტის გაფორმება შემდეგი პირობებით: ა) გადასახდელი საგადასახადო დავალიანების ოდენობა – 3 400 000 ლარი; ბ) ამ პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულების გადახდის ვადა: ბ.ა) 2 400 000 ლარი – 2015 წლის 1 მარტამდე; ბ.ბ) 1 000 000 ლარი – 2015 წლის 1 სექტემბრამდე გ) საგადასახადო შეთანხმების აქტით გათვალისწინებული შესრულების შემდეგ შპს „G... -ს“ 2014 წლის 9 დეკემბრის მდგომარეობით გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე საგადასახადო დავალიანების თანხა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 292-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით, უნდა განესაზღვროს 3 400 000 ლარით. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების ვადად განისაზღვრა ამ განკარგულების გამოცემიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა.

2015 წლის 22 იანვარს, საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 დეკემბრის №2595 განკარგულების საფუძველზე და გათვალისწინებული პირობებით, შპს „G...-თან“ დადებული საგადასახადო შეთანხმება №ა64-21.

საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 დეკემბრის №2596 განკარგულებით მიღებულ იქნა ცნობად, რომ შპს „...“-მა საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების მიზნით განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომ 2014 წლის 9 დეკემბრის მდგომარეობით, გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება, სულ 116 069 107.34 ლარის ოდენობით.

განკარგულებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 293-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, შპს „...“-ის მიერ წარდგენილი წინადადებების გათვალისწინებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა შპს „...“-თან საგადასახადო შეთანხმების აქტის გაფორმება შემდეგი პირობებით: ა) გადასახდელი საგადასახადო დავალიანების ოდენობა – 15 000 000 ლარი; ბ) ამ პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულების გადახდის ვადა: ბ.ა) 4 000 000 ლარი – 2015 წლის 1 სექტემბრამდე; ბ.ბ) 5 000 000 ლარი – 2016 წლის 1 იანვრამდე; ბ.გ) 6 000 000 ლარი – 2016 წლის 1 ივლისამდე; გ) საგადასახადო შეთანხმების აქტით გათვალისწინებული შესრულების შემდეგ შპს „...“-ს 2014 წლის 9 დეკემბრის მდგომარეობით გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე საგადასახადო დავალიანების თანხა, საქართველოს საგადასა-

ხადო კოდექსის 292-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით, უნდა განესაზღვროს 15 000 000 ლარით. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების ვადად განისაზღვრა ამ განკარგულების გამოცემიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა.

2015 წლის 22 იანვარს, საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 დეკემბრის №2596 განკარგულების საფუძველზე და გათვალისწინებული პირობებით, შპს „...“-თან დადებულია საგადასახადო შეთანხმება №ა65-21.

2015 წლის 26 თებერვალს შპს „G...-ის“ მიერ გადახდილია 2 400 000 ლარი. გადახდის დანიშნულებაში მითითებულია – „საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული თანხა საქართველოს მთავრობის 30.12.2014წ. №2595 განკარგულება“.

2015 წლის 31 აგვისტოს შპს „G...-ის“ მიერ გადახდილია 1 000 000 ლარი. გადახდის დანიშნულებაში მითითებულია – „შეთანხმებით გათვალისწინებული თანხა.“

2015 წლის 31 აგვისტოს შპს „...“-ის მიერ გადახდილია 4 000 000 ლარი. გადახდის დანიშნულებაში მითითებულია – „შეთანხმებით გათვალისწინებული თანხა.“

2016 წლის 30 ივნისს შპს „...“-ის მიერ გადახდილია 6 000 000 ლარი. გადახდის დანიშნულებაში მითითებულია – „საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული თანხა“.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 5 ივლისის №19093 ბრძანებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 293-ე მუხლის მე-5 ნაწილის, საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 დეკემბრის №2596 განკარგულებისა და შპს „...“-სა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს შორის გაფორმებული 2015 წლის 22 იანვრის №ა 65-21 საგადასახადო შეთანხმების საფუძველზე, შპს „...“-ს 2014 წლის 9 დეკემბრის მდგომარეობით გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე საგადასახადო დავალიანების თანხა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 292-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით, განესაზღვრა მოგების გადასახადის სანქციის ნაწილში 15 000 000 ლარით. №19093 ბრძანებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს დაევალა შესაბამისი კორექტირების (შემცირების) განხორციელება შპს „...“-ის პირადი აღრიცხვის ბარათებზე და მის მიმართ კორექტირებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად დაწყებული ღონისძიებების გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის 2016 წლის 19 ივლისის №91400-21-05 მიმართვის მიხედვით, 2016 წლის 19 ივლისის მდგომარეობით, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონა-

ცემებით, შპს „ქ...ს“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე ერიცხება 400 048,94 ლარი ზედმეტობა, ხოლო დამატებით დარიცხული თანხა, რომელიც არ არის აღიარებული, 710 874 ლარის ოდენობით, შპს „...“-ს ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 98 291,11 ლარი, შპს „G...“-ს საგადასახადო დავალიანება არ ერიცხება.

ასევე, მიმართვაში აღინიშნა, რომ შპს „ფ...-ს“ ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 5 204 389,07 ლარის ოდენობით. 2015 წლის 2 ივლისს გადასახადის გადამხდელის მთელ ქონებაზე გავრცელდა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ხოლო 2015 წლის 13 ივლისს გამოცემულ იქნა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №005-1966 ბრძანება. შპს „ფ...-ის“ მიმართ საგადასახადო შეთანხმება გაფორმებული არ არის. შპს „ქ...ს“, 2017 წლის 30 იანვრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი გადასახადი 62 140 ლარი, საურავი – 799 159,64 ლარი.

შპს „...“-ს, 2017 წლის 30 იანვრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება: ჯარიმა – 10 283,26 ლარი, საურავი – 69 307,87 ლარი, ზედმეტობა – 439 443,78 ლარი.

შპს „G...-ს“, 2017 წლის 30 იანვრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება ზედმეტობა 438 041,6 ლარი. საწარმოს დამატებით ერიცხება 240 000 ლარი, რომელიც არ არის აღიარებული.

შპს „ფ...-ს“, 2017 წლის 30 იანვრის მდგომარეობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება: გადასახადის ძირითადი თანხა 3 781 858,33 ლარი, ჯარიმა – 53 500 ლარი, საურავი – 1 739 892,63 ლარი.

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

საკასაციო სასამართლო თავდაპირველად მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლზე, რომელიც შეიცავს ცრუმაგიერი მფლობელობის დეფინიციას. მითითებული ნორმის მიხედვით, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზ-

რუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. აღნიშნული მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები.

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

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ქვემდგომი სასამართლოს მსჯელობას იმ ნაწილში, რომლითაც იგი გამორიცხავს შპს „...“-ის, შპს „ფ...“-ის, შპს „ქ...ისა“ და შპს „ჩ...“-ის“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას და აქვე განმარტავს, რომ ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასა-

ხადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება – თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საქმეში არსებული მასალები ნათლად ადასტურებენ იმ ფაქტს, რომ დასახელებული პირების ერთმანეთისგან განსხვავება მოცემული ბიზნესაქტივობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია. შესაბამისად, დასაბუთებულია საკასაციო საჩივრის მოსაზრება მითითებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავების შეუძლებლობისა და მათი ერთ მენარმე სუბიექტად განხილვის თაობაზე.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო სადავო საკითხთან დაკავშირებით დამატებით განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზე გვაქვს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. მოცემული სახის სარჩელებთან მიმართებაში პროცესუალური კანონმდებლობით დაწესებულია დასაშვებობის წინა პირობები (ასკ-ის 25.2), კერძოდ, სარჩელის დასაშვებობის შემომხედვისას უნდა გაირკვეს სამართლებრივი ურთიერთობის მიმართ მოსარჩელის კანონიერი ინტერესი, კანონიერი ინტერესი გამოხატული უნდა იყოს პირის მატერიალურ-სამართლებრივ სივრცეში. პროცესის აღძვრის საფუძველს წარმოადგენს არა ნებისმიერი, არამედ იურიდიული დაინტერესება, ინტერესი უნდა იყოს კონკრე-

ტული, ლეგიტიმური და პატივსაცემი. იურიდიული ინტერესის არსებობისათვის არ კმარა მის შესახებ მოსარჩელის განცხადება. ინტერესის არსებობა ობიექტურ მონაცემებზე უნდა იყოს დამყარებული, სარჩელში დასმული საკითხისადმი მოსარჩელის უშუალო უფლებადამცავი ინტერესი უნდა გააჩნდეს. ინტერესის საკითხს წყვეტს სასამართლო. სასამართლო ვერ დაეყრდნობა მხოლოდ მოსარჩელის მოსაზრებას. მოსარჩელის ინტერესი აღიარებით სარჩელში გარკვეული თავისებურებებით ხასიათდება. აღიარებითი გადაწყვეტილების მიმართ იურიდიული ინტერესი მდგომარეობს განსაზღვრული სამართლებრივი მდგომარეობის დადგენაში. აღიარებით სარჩელში იურიდიული ინტერესი მიმართულია გარკვეული სამართალურთიერთობის არსებობის ან არარსებობის დადასტურებაზე – რა უფლების დასაცავად მიმართა მან სასამართლოს და რა არის მისი საბოლოო ინტერესი.

კონკრეტულ შემთხვევაში, როგორც საქმის მასალებით დასტურდება, სარჩელის აღძვრის შემდგომ, საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 დეკემბრის №2595 და №2596 განკარგულებების საფუძველზე შპს „G...-სა“ და შპს „...“-თან გაფორმდა №ა64-21 და №ა65-21 საგადასახადო შეთანხმებები, რომლის პირობებიც სანაწარმოთა მიერ შესრულებულია. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 292-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის შესაძლებელია გაფორმდეს საგადასახადო შეთანხმება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების შემცირების მიზნით. ამავ კოდექსის 293-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილების შესაბამისად, საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდეგ შემოსავლების სამსახურის უფროსი უფლებამოსილია მიიღოს გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებათა ნაწილობრივ ან სრულად გაუქმების/არგამოყენების შესახებ. საგადასახადო შეთანხმების პირობების შესრულების შემდეგ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება მცირდება შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.

საქმეში ასევე წარმოდგენილია სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 დეკემბრის №094-290 და №006-2945 ბრძანებები, რომლებითაც გაუქმდა შპს „...“-ისა და შპს „G...-ის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 2014 წლის 7 ნოემბრის №094-247 და №006-2468 ბრძანებები.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ვინაიდან სახეზეა ზემოაღნიშნული საგადასა-

ხადო შეთანხმებები, კასატორმა საკასაციო საჩივარში ვერ დაასაბუთა თუ რა იურიდიული ინტერესი გააჩნდა მას აღძრულ სარჩელთან მიმართებაში, რა განსხვავებული შედეგი დადგებოდა სარჩელის დაკმაყოფილებისა და პირების ცრუმადგიერად ცნობის შემთხვევაში, მაშინ როდესაც სსიპ შემოსავლების სამსახური ვერ ასაბუთებს თუ რა შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები გააჩნიათ შპს „...“-ს, შპს „ფ...-ს“, შპს „ქ...ს“ და შპს „G...-ს“, რომლის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მათ მოახდინეს ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე.

საკასაციო სასამართლო კიდევ ერთხელ ხაზგასმით აღნიშნავს იმ გარემოებას, რომ მხოლოდ ზემოაღნიშნული საგადასახადო შეთანხმებიდან გამომდინარე, ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებად აღიარებისთვის სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მოპასუხეები მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს გასაჩივრებული თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 9 ნოემბრის განჩინება.

სამოტივაციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 9 ნოემბრის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**ცრუმაგიერი პირის მიმართ საგადასახადო
დავალიანების გადახდვინების უზრუნველყოფის
ღონისძიებების განხორციელება**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელმწიფო**

№ბს-351-351(კ-18)

16 ოქტომბერი, 2018 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

აღწერილობითი ნაწილი:

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2017 წლის 12 ივნისს სარჩეულით მიმართა გორის რაიონულ სასამართლოს მოპასუხეების – ი/მ დ. ს-ისა და ა. ს-ის მიმართ და მოითხოვა მათი ცრუმაგიერ პირებად ცნობა.

მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ ი/მ დ. ს-ს (ს/ნ ...) გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება; იგი სამენარმეო საქმიანობას ახორციელებს გორის მუნიციპალიტეტის სოფელ ... იმ სავაჭრო ობიექტში, რომლის მესაკუთრეც მისი მამა ა. ს-ია (პ/ნ ...); ეს უკანასკნელი ფაქტობრივად ახორციელებს და ჩართულია შვილის სამენარმეო საქმიანობაში (განხორციელდა საკონტროლო შესყიდვა, რაზეც ხელს აწერს ა.), რაც არის ოჯახური ბიზნესი; ა. ს-ს რაიმე სახის შემოსავალი არ უფიქსირდება, თუმცა 2016 წელს შეისყიდა უძრავი ქონება, რაც მიუთითებს ი/მ დ. ს-ის მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისათვის თავის არიდებაზე, რაც გამოიხატა მიღებული შემოსავლით ნაყიდი ქონების სხვის სახელზე გაფორმების სახით.

გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 14 სექტემბრის გადაწყვეტილებით სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 იანვრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 14 სექ-

ტემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ სარჩელის საფუძვლად მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი კვალიფიკაცია არ ქმნიდა საფუძველს იმისათვის, რომ მოპასუხეები ი/მ დ. ს-ი და ა. ს-ი საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე სასამართლოს მიეჩნია ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად; კერძოდ, მოსარჩელე მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას ითხოვს იმ ფაქტობრივი საფუძვლიდან გამომდინარე, რომ დ. ს-ი ინდივიდუალურ მენარმედ დარეგისტრირდა 2011 წლის 20 დეკემბერს, იურიდიულ მისამართზე გორის რაიონი, სოფელი ..., საქმიანობა – სურსათით ვაჭრობა. აღნიშნულ საქმიანობას ი/მ დ. ს-ი ახორციელებს მამის – ა. ს-ის საკუთრებაში არსებულ გორის რაიონში, სოფელ ... მდებარე მიწის ნაკვეთზე (...) განთავსებულ სავაჭრო ობიექტში. 2016 წლის 20 ივნისს სს „...“ და ა. ს-ს შორის დაიდო სესხის ხელშეკრულება 15 000 ლარზე, ხოლო 2016 წლის 28 ოქტომბრის ნასყიდობის ხელშეკრულებით № ... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული უძრავი ქონება საკუთრების უფლებით აღირიცხა დ. ს-ის მამის – ა. ს-ის სახელზე. მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ რამდენადაც ა. ს-ს შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით ფიზიკური პირის მიერ მიღებული შემოსავლების შესახებ ინფორმაციის თანახმად ა. ს-ს შემოსავლების მიღების ფაქტი არ უფიქსირდება, ამ ფონზე 2016 წლის 24 ოქტომბერს ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე მას შეძენილი აქვს უძრავი ქონება, რაც განახორციელა ი/მ დ. ს-მა, ხოლო ა. ს-ის სახელზე ქონების გაფორმება მიზნად ისახავდა გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებისათვის თავის არიდებას. ამასთანავე, ი/მ დ. ს-ის კუთვნილ სავაჭრო ობიექტში 2016 წლის 28 იანვარს შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელდა საკონტროლო შესყიდვა, რა დროსაც ა. ს-ისაგან შესყიდულ იქნა 2.10 ლარის ღირებულების პროდუქტი, შესაბამისად, ეს უკანასკნელი ჩართულია სამენარმეო საქმიანობაში, რაც წარმოადგენს ოჯახურ ბიზნესს.

სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ დ. ს-ი ინდივიდუალურ მენარმედ დარეგისტრირდა 2011 წლის 20 დეკემბერს. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისა და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარების შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის 2015 წლის 21 ივლისის №26449 ბრძანებით, დაინიშნა ი/მ დ. ს-ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია და ი/მ დ. ს-ის ეკონომიური საქმიანობის ფაქტობრივად განხორციელების ადგილზე საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზება. ი/მ დ. ს-ის კუთვნილ სავაჭრო ობიექტში 2016 წლის

28 იანვარს შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელდა სა-
კონტროლო შესყიდვა, რა დროსაც ა. ს-ისაგან შესყიდულ იქნა 2.10
ლარის ღირებულების პროდუქტი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის
2017 წლის 31 მარტის №8619 ბრძანებით დანიშნა ი/მ დ. ს-ის საქმი-
ანობის თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმება 2015
წლის 21 ივლისის №26449 ბრძანებით ჩატარებული ს.მ.ფ-ების ინ-
ვენტარიზაციის შედეგად აღმოჩენილი დანაკლისის მიწოდებად
აღიარების სისწორის დადგენის მიზნით. ი/მ დ. ს-ის აღიარებული
საგადასახადო დავალიანება 2017 წლის 10 თებერვლის მდგომარე-
ობით 8 836,90 ლარია; მის ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახა-
დო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგანოს
ყადალა. 2016 წლის 20 ივნისს სს „...“ და ა. ს-ს შორის დაიდო სესხის
ხელშეკრულება 15 000 ლარზე. 2016 წლის 28 ოქტომბრის ნასყი-
დობის ხელშეკრულებით № ... საკადასტრო კოდით რეგისტრირე-
ბული უძრავი ქონება საკუთრების უფლებით აღირიცხა ა. ს-ის სა-
ხელზე. საქმის მასალებით ასევე დადასტურებულია, რომ ა. ს-ი
არის დ. ს-ის მამა ამდენად, მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ ი/მ დ. ს-ის
მიერ განხორციელდა უძრავი ქონების შეძენა და ამ ქონების მამის
– ა. ს-ის სახელზე გაფორმება, რაც მიზნად ისახავდა გადასახადე-
ბის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის
არიდებას.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტან-
ციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის სამართლებ-
რივ საკითხებთან დაკავშირებით და მიიჩნია, რომ პირველი ინსტან-
ციის სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქ-
მეში წარმოდგენილ მტკიცებულებებს. სააპელაციო პალატის მო-
საზრებით მოცემულ შემთხვევაში საქმეზე წარმოდგენილი ვერც
ერთი მტკიცებულებით ვერ იქნა დადასტურებული ის გარემოება,
რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექ-
სის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთო-
ბები. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ სამართლებრივი
ურთიერთობა შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს
მხოლოდ იურიდიული ფაქტის საფუძველზე. ფაქტის არსებობას
სამართლებრივი ნორმა უკავშირებს გარკვეული იურიდიული შე-
დეგის დადგომის შესაძლებლობას. იმ პირობებში, როდესაც ვერ
იქნა დადასტურებული თავად ფაქტი, ეჭვქვეშ დგება მისი თან-
მდევი იურიდიული შედეგი. ფაქტის დადასტურებას აქვს არა მარ-
ტო საპროცესო არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნე-
ლობა, რაც ნიშნავს იმას, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობისას არა-
ხელსაყრელი შედეგი ეკისრება იმ მხარეს, რომელმაც ამ ფაქტის
დადასტურება ვერ შეძლო. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია,

რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ თავი ვერ გაართვა მისთვის კანონით დაკისრებულ მტკიცების ვალდებულებას, ვერ დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც წარმოდგენდა მის მოთხოვნის საფუძველს, შესაბამისად, აღნიშნულმა გამოორიცხა სარჩელის დაკმაყოფილების შესაძლებლობა.

სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის მოსაზრება, რომ არასწორია მოსარჩელის მიერ სასარჩელო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველად საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მითითება, ვინაიდან ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა იმავდროულად არ ქმნის საფუძველს მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის; კერძოდ, სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ აღნიშნული ნორმა იძლევა ურთიერთდამოკიდებული პირების იმგვარ განმარტებას, რომ ასეთ პირებად მიიჩნევა იმ პირებს, რომელთაც შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებსა და ეკონომიკურ შედეგებზე; შესაბამისად, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკურ საქმიანობის საგადასახადო რეგულირება ხდება საერთო ეკონომიკური პირობების გათვალისწინებით და არა იმ პირობების გათვალისწინებით, რაც მათ ურთიერთდამოკიდებულების გამო ერთმანეთისთვის განსაზღვრეს; აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის ეკონომიკური ურთიერთობის არსებობა, მისი დადასტურების შემთხვევაშიც არ ქმნის საფუძველს მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის.

პალატამ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად (ცრუმაგიერი მფლობელობა), თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები; გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიე-

ბისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შედიოდეს სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავება. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში საქმეზე წარმოდგენილი არ იყო არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობასა და განზრახ ერთობლივი – გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე. კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე დაყრდნობით, მიაჩნია ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, ისინი ამავდროულად მიაჩნია ცრუმადგიერ პირებად, რაც არ იქნა გაზიარებული სააპელაციო სასამართლოს მიერ. სააპელაციო პალატა მიუთითებდა, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმადგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება; სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში, მოსარჩელემ ვერ უზრუნველყო მის მიერ მითითებული ფაქტების მტკიცება და აღნიშნა, რომ წარმოდგენილი მასალების შეფასებით და ანალიზით ვერ დგინდება მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში, გადასახადის გადამხდელის განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა მეორე მოპასუხეთაგან. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით კი, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები, რაც მოსარჩელემ ვერ უზრუნველყო.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 23 ივნისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. კასატორმა მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღება.

კასატორი აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული განჩინება არის უსა-

ფუძვლო და იურიდიულად დაუსაბუთებელი, შესაბამისად, იგი მოიცავს გაუქმების აბსოლუტურ საფუძვლებს, ხოლო ი/მ დ. ს-ი და ა. ს-ი წარმოადგენენ ცრუმაგიერ პირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე.

სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოს გადანყვეტილება მოიცავს არასწორ მსჯელობას და დაუსაბუთებელ დასკვნას რამდენიმე საკითხთან მიმართებით. სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს ორი პირობის კუმულატიურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში სახეზე არ არის ორივე პირობა, ასევე სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია, რომ არ დასტურდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით გათვალისწინებული განსაკუთრებული ურთიერთობა მოპასუხეებს შორის. კასატორი არ იზიარებს სააპელაციო პალატის მითითებას, რომ საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისგან გაუმიჯნაობაზე და განზრახ ერთობლივი – გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

კასატორის მოსაზრებით, მოპასუხეთა განსხვავება ცრუმაგიერად აღიარების მიზნებისათვის ნამდვილად შეუძლებელია, რადგან სახეზეა ერთი პირის მიერ მეორის ქონების გამოყენება როგორც საკუთრის. კასატორი ასევე აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით გათვალისწინებული ურთიერთდამოკიდებულება გამოიყენება ცრუმაგიერობის შემთხვევაში, როცა პირებს შორის კავშირი გავლენას ახდენს კონკრეტულ ოპერაციებზე, რომლებიც მიმართულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდებისკენ, რაც დადასტურებულია საქმეზე წარმოდგენილი მასალებით.

კასატორი განმარტავს სამოქალაქო სამართალში დამკვიდრებულ ინსტიტუტს გამჭოლი პასუხისმგებლობის შესახებ და მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელიც ითვალისწინებს ორი წინაპირობის კუმულაციურად არსებობას, კერძოდ: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან; 2. სხვა პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით.

კასატორი მიიჩნევს, რომ ყურადღება უნდა მიექცეს შემდეგ

გარემოებებს: გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1. საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციის ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება, ერთნაირად დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2. ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3. კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4. კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთდარღვევა (ერთობლიობა); 5. შვილობილის (კომპანიის) ხელმძღვანელობის/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე.წ. „ჩრდილოვანი დირექტორის“ თეორია.

კასატორი მიუთითებს, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების ფორმებია: 1. კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია – კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად; კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით. ამასთან, ჩამოთვლილი ფაქტობრივი გარემოებები არ არის ამომწურავი და ისინი არ გამოიყენება კუმულაციურად, მთავარია სასამართლო, რომელიმე ერთ-ერთი გარემოების (ან საერთოდ სხვა გარემოების, რომელიც არ არის მოცემული) არსებობისას დარწმუნდეს, რომ სახეზეა ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც ადასტურებს: 1. გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისაგან განსხვავების შეუძლებლობას; 2. ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით.

კასატორი მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში ი/მ დ. ს-ი და ა. ს-ი წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებს, ვინაიდან სახეზეა ინდივიდუალური მენარმის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია, მას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად და ასევე სახეზეა მეორე საფუძველი – მოპასუხეთა შორის არსებობს გარიგება და ამ გარიგებას არ გააჩნია ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის, კერძოდ, დ. ს-ი სარგებლობს ა. ს-ის კომერციული ფართით, თუმცა ამის საწინაცვლოდ არ იხდის საიჯარო თანხას, ასეთი ტიპის გარიგების და-

დება ორ დამოუკიდებელ პირს შორის, ჩვეულებრივ პირობებში, არ ხდება. ამასთან, მათ შორის არსებობს ნათესაური კავშირი და ისინი წარმოადგენენ მამა-შვილს და ა. ს-ის მონაწილეობა ი/მ დ. ს-ის საქმიანობაში დადასტურებულია საკონტროლო შესყიდვის ოქმით, რაც სააპელაციო პალატის მიერ არ იქნა სათანადოდ შეფასებული.

კასატორი ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ა. ს-ს ოფიციალურად არ უფიქსირდება რაიმე შემოსავლის მიღება, შესაბამისად თუ არა გარიდების სქემის არსებობა, გაურკვევლად მიაჩნია, თუ როგორ შეიძინა ა. ს-მა უძრავი ქონება.

კასატორი აღნიშნავს, რომ იმ პირობებში, როდესაც მოპასუხეები არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები, ხოლო ერთი პირი მეორე პირს არ უხდის ქონების სარგებლობისთვის ქირას ნათესაური კავშირის გამო – ცალსახად იქნება პრაქტიკული გაუმიჯნაობის დადგენის სამართლებრივი საფუძველი, რაც გამყარებულია სათანადო მტკიცებულებებით და მოპასუხეთა მიერ განხორციელებული ქმედებები საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად, ქმნიდა ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველს.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 3 ივლისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად; საქმის განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

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

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

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება

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

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

საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მითითებას, რომ საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და განზრახ ერთობლივი – გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმე-

დებაზე, კერძოდ, საქმეზე დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის 2015 წლის 21 ივლისის №26449 სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისა და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარების შესახებ ბრძანების საფუძველზე დადგინდა ი/მ დ. ს-ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია და ი/მ დ. ს-ის ეკონომიკური საქმიანობის ფაქტობრივად განხორციელების ადგილზე საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარება, საკონტროლო შესყიდვის შედეგების შესახებ № 238802 ოქმით დადასტურებულია, რომ ი/მ დ. ს-ის კუთვნილ სავაჭრო ობიექტში 2016 წლის 28 იანვარს შემოსავლების სამსახურის მიერ ჩატარდა საკონტროლო შესყიდვა, რა დროსაც ა. ს-ისაგან შესყიდულ იქნა 2.10 ლარის ღირებულების პროდუქტი;

დადგენილია, რომ ი/მ დ. ს-ი სამენარმეო საქმიანობას ახორციელებს გორის რაიონის სოფელ ... მდებარე სავაჭრო ობიექტში, რომელიც საკუთრების უფლებით აღრიცხულია ა. ს-ის სახელზე. 2016 წლის 20 ივნისს, სს „...“ და ა. ს-ს შორის დაიდო სესხის ხელშეკრულება 15 000 ლარზე 2016 წლის 20 ივნისს, ხოლო 2016 წლის 28 ოქტომბრის საჯარო რეესტრიდან ამონაწერით დასტურდება, რომ 2016 წლის 28 ოქტომბრის ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე № ... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული უძრავი ქონება საკუთრების უფლებით აღირიცხა ა. ს-ის სახელზე. სადავო არ არის ის გარემოება, რომ ა. ს-ი არის დ. ს-ის მამა. ი/მ დ. ს-ის აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2017 წლის 10 თებერვლის მდგომარეობით 8 836,90 ლარია; მის ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგანოს ყადაღა.

მოცემულ შემთხვევაში, საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით, საკასაციო პალატა სრულად იზიარებს კასატორის დასაბუთებას, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთდამოკიდებულება და ი/მ დ. ს-ის ურთიერთობა ა. ს-თან გამოყენებულია იმგვარად, რომ ა. ს-ზე განხორციელებულიყო აქტივების ფორმირება, ხოლო ი/მ დ. ს-ზე – მხოლოდ ვალდებულებების. სასამართლო ყურადღებას გაამახვილებს იმ ფაქტობრივ გარემოებებზე, რომ დ. ს-ი 2011 წლის 20 დეკემბრიდან რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მენარმედ, მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო კოდი ..., მისამართი – საქართველო, გორის რაიონი, სოფელი საქმიანობას ახორციელებს ... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთზე განთავსებულ შენობა – ნაგებობაში, რომლის მესაკუთრეა დ. ს-ის მამა – ა. ს-ი და აღნიშნული ქონების შეძენა განხორციელდა მას შემდეგ, რაც დ. ს-ისათვის ცნობი-

ლი გახდა სავარაუდო საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე, რამდენადაც ი/მ დ. ს-ის კუთვნილ სავაჭრო ობიექტში 2016 წლის 28 იანვარს შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელდა საკონტროლო შესყიდვა, ასევე 2015 წლის 17 სექტემბრის №0254778 შეტყობინებით ი/მ დ. ს-ის ქონებაზე დარეგისტრირდა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ელექტრონულად გაცენო 2015 წლის 5 ოქტომბერს, რის შემდეგ მან მამის ა. ს-ის დახმარებით შეძლო მისი შემოსავლის იმგვარად განკარგვა, რომ თავი აერიდებინა საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის. კერძოდ, განახორციელა იმ უძრავი ქონების შესყიდვა და ა. ს-ის სახელზე გაფორმება, სადაც მდებარეობს სავაჭრო ობიექტი, რომელშიც ი/მ დ. ს-ი ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას, ამასთან საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ 2016 წლის 20 ივნისს ა. ს-სა და სს „...“ შორის სესხის ხელშეკრულების დადება, ვერ იქნება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველი, იმ პირობებში, როდესაც დადგენილია, რომ ა. ს-ს არ უფიქსირდება შემოსავალი, რომლითაც დამოუკიდებლად უზრუნველყოფს სესხის ხელშეკრულებით აღებული ვალდებულების შესრულებას, ასევე საკონტროლო შესყიდვის შედეგების შესახებ №238802 ოქმით დადასტურებულია, რომ ი/მ დ. ს-ის კუთვნილ სავაჭრო ობიექტში 2016 წლის 28 იანვარს შემოსავლების სამსახურის მიერ ჩატარდა საკონტროლო შესყიდვა, რა დროსაც სავაჭრო ობიექტში იმყოფებოდა ა. ს-ი და მისგან შესყიდულ იქნა 2.10 ლარის ღირებულების პროდუქტი. საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ სახეზეა საოჯახო ბიზნესი და მოგების მიღების საერთო მიზანი. ასევე სახეზეა ოჯახის იმ წევრის მიერ ქონების შეძენა, რომელსაც არ გააჩნია შემოსავალი, რაც ქმნის საფუძველს დასკვნისათვის, რომ ქონების შეძენა განხორციელდა დ. ს-ის მიერ მიღებული შემოსავლებით, ხოლო ა. ს-ის სახელზე აღნიშნული ქონების აღრიცხვა ემსახურებოდა ი/მ დ. ს-ის მიმართ არსებული საგადასახადო დავალიანებისგან თავის არიდებას.

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მონშეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით. საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თა-

ნახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტზე, რომელსაც აქვს არა მარტო საპროცესოსამართლებრივი, არამედ მატერიალურსამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი აგებულის შეჯიბრებითობის პრინციპზე, რაც ოფიციალობის პრინციპის გათვალისწინებით სრულად გამოიყენება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. მითითებული პრინციპის შესაბამისად, მხარეები თავად განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლები). ამასთან, სამართლებრივი ურთიერთობა შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტის საფუძველზე. ფაქტის დადასტურებას აქვს არა მარტო საპროცესო, არამედ მატერიალურსამართლებრივი მნიშვნელობა.

მოცემულ შემთხვევაში, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულებების მქონე გადასახადის გადამხდელის – ი/მ დ. ს-ის მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მისი კუთვნილი სახსრებით, ქონების შექცევა და მამის – ა. ს-ის სახელზე გაფორმება, შესაბამისად, პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთიმეორისაგან განსხვავება, რამდენადაც მათ შორის წარმოშობილი სამართლებრივი ურთიერთობა მხოლოდ ფორმალურია და ატარებს ფიქციურ ხასიათს, რომელიც საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის თავიდან არიდებას ემსახურება, რაც მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს.

ამასთან, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ კასატორმა – ადმინისტრაციულმა ორგანომ დადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძვლად უდევს მის მოთხოვნას და რაც გამორიცხავდა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას. ამასთან, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება მიღებულია საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების არასწორი შეფასების საფუძველზე, რაც საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გაუქმების სამართლებრივი საფუძველია, ხოლო ამავე კოდექსის 411-ე

მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძვლები.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 18 იანვრის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;

4. დ. ს-ი და ა. ს-ი ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად;

5. მოპასუხეებს – დ. ს-ს და ა. ს-ს სოლიდარულად დაეკისროთ სამივე ინსტანციის სასამართლოში გადასახდელი სახელმწიფო ბაჟის – (100+150+300) 550 ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ შემდეგ ანგარიშზე: ქ. თბილისი, სახელმწიფო ხაზინა, ბანკის კოდი TRESGE22, მიმღების ანგარიშის №200122900, სახაზინო კოდი №300773150;

6. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**ცრუმაგიერ და ურთიერთდამოკიდებულ პირებად
ჩათვლა**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სასჯელით**

№ბს-408-408(კ-18)

16 ოქტომბერი, 2018 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

აღწერილობითი ნაწილი:

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2017 წლის 17 მარტს სარჩე-
ლით მიმართა გორის რაიონულ სასამართლოს მოპასუხეების – ი/მ
ი. კ-ის, მ. ს-ის, მ. ხ-ისა და შპს „...“ მიმართ და მოითხოვა მათი ცრუ-
მაგიერ პირებად ცნობა.

მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ ი/მ ი. კ-ეს (ს/კ ...) გააჩნია აღი-
არებული საგადასახადო დავალიანება; მას შემდეგ, რაც იგი გაეც-
ნო მისი შემონმების შესახებ შემოსავლების სამსახურის შეტყო-
ბინებას, მან ეკონომიკური საქმიანობა შეაჩერა, რეგისტრაციიდან
მოსხნა საკონტროლო-სალარო აპარატები, რის შემდეგაც დაარე-
გისტრირა შპს „...“ (ს/ნ ...), რომლის დირექტორი და 100%-იანი წი-
ლის მფლობელი მისი ქვისლი მ. ხ-ია (პ/ნ ...) და ძველ იურიდიულ და
ფაქტობრივ მისამართზე გააგრძელა იგივე სამეწარმეო საქმიანო-
ბა – საბითუმო ვაჭრობა სასურსათო მაღაზიაში. ი. კ-ე და მისი შვი-
ლი დასაქმებული არიან შპს „...“ და იღებენ ხელფასს; ასევე, ხელ-
ფასს იღებს მ. ხ-ი, რომელიც ადრე დასაქმებული იყო ი. კ-ესთან;
ი/მ ი. კ-ემ იმავდროულად თავის საკუთრებაში არსებული უძრავი
ქონება ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გადააფორმა მე-
ულღეზე – მ. ს-ზე (პ/ნ ...), რაც მიუთითებს საგადასახადო ვალდე-
ბულებების შესრულებისათვის თავის არიდებაზე. მოსარჩელის მი-
თითებით, მოპასუხეები არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები
საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწი-
ლის „ე“ (ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მე-
ორე პირს) და „თ“ (პირები ნათესავები არიან) ქვეპუნქტების სა-
ფუძველზე.

გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 17 მარტის განჩინე-

ბით, სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, ყადაღა დაედო მ. ს-ის კუთვნილ შემდეგ უძრავ ქონებას: საკადასტრო კოდით №...; საკადასტრო კოდით №...; საკადასტრო კოდით №..., საკადასტრო კოდით №..., საკადასტრო კოდით №..., საკადასტრო კოდით №... და მ. ხ-ის კუთვნილ უძრავ ქონებას: საკადასტრო კოდით №..., და ავტომანქანას ..., სახ. ნომრით ...;

გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 13 სექტემბრის გადაწყვეტილებით სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 25 იანვრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 13 სექტემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ ი. კ-ე ინდივიდუალურ მენარმედ დარეგისტრირდა 2008 წლის 13 მაისს, ხოლო რეგისტრაცია გააუქმა 2016 წლის 30 ივნისს; ი/მ ი. კ-ის აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2017 წლის 14 მარტის მდგომარეობით 222 356,29 ლარია; შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2017 წლის 27 თებერვლის № 24299-21-05 მიმართვიით და ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 2016 წლის 1 მარტის №025-22 ბრძანებით დადგენილია რომ ი/მ ი. კ-ის ქონებაზე გავრცელებული საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებული საგადასახადო ორგანოს ყადაღა. მან 2016 წლის 24 ივნისს რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატები, რაც დარეგისტრირდა 2015 წლის 16 თებერვალს დაფუძნებულ შპს „...“ სახელზე, რომლის პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი ი. კ-ის ქვისლი მ. ხ-ია და იმ ფაქტობრივ მისამართზე – გორში, ... ქ. № ..., სადაც ადრე საქმიანობდა ი. კ-ე, საქმიანობა გაგრძელდა შპს „...“ მიერ; ი. კ-ე და მისი შვილი დასაქმებული არიან შპს „...“ და იღებენ ხელფასს; ასევე, ხელფასს იღებს მ. ხ-ი, რომელიც ადრე დასაქმებული იყო ი. კ-ესთან; 2013 წლის 17 დეკემბრის ჩუქების ხელშეკრულებით ი. კ-ის სახელზე რიცხული უძრავი ქონება საკუთრების უფლებით აღირიცხა მისი მეუღლის – მ. ს-ის სახელზე № ... საკადასტრო კოდით.

სააპელაციო პალატამ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შე-

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

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ ამ მუხლის შინაარსის ანალიზიდან და საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის უნდა არსებობდეს ამავე მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამენარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის; მოცემულ შემთხვევაში, ის ფაქტი, რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები, არ დასტურდება. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომ ი/მ ი. კ-ეს გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამენარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს „...“ ან ფიზიკურ პირებთან – მ. ხ-სა და მ. ს-თან მიმართებაში; შესაბამისად, მოპასუხეები წარმოდგენდნენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს. ის ფაქტი, რომ ი/მ ი. კ-ემ რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატები, რომელიც დარეგისტრირდა შპს „...“ სახელზე და იმავე ფაქტობრივ მისამართზე იმავე სახის სამენარმეო საქმიანობას ახორციელებს ეს უკანასკნელი, ასევე ის ფაქტი, რომ ი. კ-ე და მისი შვილი დასაქმებული არიან შპს „...“, არ ქმნიდა მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის

საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამენარმეო საქმიანობას; სასამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნული მსჯელობისა და ამგვარი დასკვნის უმთავრესი საფუძველი გახდა ის, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმადგიურ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა ყოფილიყო გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნდა საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შესულიყო სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი ყოფილიყო მათი განსხვავება. საქმეზე წარმოდგენილი არ ყოფილა არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობასა და განზრახ ერთობლივი – გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მითითებით, მას შემდეგ, რაც ი. კ-ემ შეიტყო საგადასახადო შემონმების შესახებ, მან ეკონომიკური საქმიანობა შეაჩერა, რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატი, რის შემდეგაც თვითონ დაარეგისტრირა შპს „...“, რაც ამ ორი სუბიექტის ერთმანეთის გაუმიჯნაობაზე მიუთითებდა მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ და „თ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, მიიჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე ისინი იმავდროულად მიიჩნია ცრუმადგიურ პირებად, რაც სასამართლომ არ გაიზიარა. ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საქმის მასალების მიხედვით, შპს „...“ დამფუძნებელი, 100%-იანი პარტნიორი და დირექტორი არა ი. კ-ე, არამედ მ. ხ-ია. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მოსარჩელის ეს მითითება ტექნიკურ ხარვეზად ჩაითვლება და მოსარჩელის განმარტებად მიჩნეული იქნება ი/მ ი. კ-ის მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით შპს „...“ ქვისლის მემვეობით დაფუძნება, ვერც ეს გარემოება დაადასტურებს ამ პირთა გაუმიჯნაობას, რადგან ეს მხოლოდ მხარის განმარტებაა და არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამენარ-

მეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. ასევე დაუსაბუთებლად მიიჩნია მოსარჩელის პოზიცია, რომ უძრავი ქონების მ. ს-ზე გაჩუქებით დასტურდება ი/მ ი. კ-ესთან მისი გაუმიჯნაობა და აღნიშნა, რომ თვით მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებების შესაბამისად, მ. ს-ს 2012-2013 წლებში არაერთი უძრავი ქონება აქვს შექმნილი და თავის სახელზე აღრიცხული და თუნდაც დადასტურდეს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ჩუქების გაფორმება, მხოლოდ ეს ფაქტი ვერ გახდება ი. კ-ის ცრუმაგიერ პირად მ. ს-ის აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი.

სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასება, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. თვით მოსარჩელის მითითებით, გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1. საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციების ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შეესება, ერთიანი დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2. ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3. კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4. კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთალრევა (ერთობლიობა); 5. შვილობილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე. წ. „ჩრდილოვანი დირექტორის“ თეორია. უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების სხვა პირის გამოყენების ფორმებია: 1. კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია (კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად); 2. კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით. მოცემულ შემთხვევაში, სასამართლომ მიიჩნია, რომ თუნდაც დადასტურდეს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მეუღლეებს

შორის ჩუქების ხელშეკრულების გაფორმება და შპს „...“ მიერ იმავე საქმიანობის განხორციელება იმავე მისამართზე, მხოლოდ ეს ფაქტები ვერ გახდება ცრუმაგიერ პირებად მოპასუხეთა აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი, რადგან სახეზე არ არის დასახელებული ორი კუმულაციური პირობიდან 1-ლი – პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან. წარმოდგენილი მასალების შეფასებით და ანალიზით მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში, გადასახადის გადამხდელის – ი/მ ი. კ-ის განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი ორი მოპასუხისაგან არ დგინდება.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 199¹-ე მუხლზე მითითებით, სააპელაციო პალატამ ასევე გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიცია და მიიჩნია, რომ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის გამო აღარ არსებობდა უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების საფუძველი, რის გამოც პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ უზრუნველყოფის ღონისძიების გაუქმება განხორციელდა საპროცესო ნორმების მოთხოვნათა დაცვით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 25 იანვრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორი მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული განჩინება არის უკანონო, უსაფუძვლო და იურიდიულად დაუსაბუთებელი და უნდა გაუქმდეს შემდეგ გარემოებათა გამო: სასამართლომ დოკუმენტურად დადასტურებულ მტკიცებულებებს არასწორი შეფასება მისცა. წარმოდგენილი მტკიცებულებები საკმარის საფუძველს იძლევა იმისათვის, რომ სასამართლოსათვის შეექმნა დასაბუთებული ვარაუდი არსებულ ფაქტებზე და გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერებასთან დაკავშირებით.

კასატორი ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე, რომ ი/მ ი. კ-ემ, მას შემდეგ რაც 2013 წლის 08 დეკემბერს ელექტრონულად გაეცნო აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 03 დეკემბრის №21-14/921156 შეტყობინებას საგადასახადო შემოწმების შესახებ, თავის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება (საკ.კოდი:...) 2013 წლის 17 დეკემბრის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გადააფორმა თავისი მეუღლის – მ. ს-ის სახელზე. კასატორს მიაჩნია, რომ გადამხდელის მიერ ქონების ფორმალური გაჩუქება ურთიერთდამოკიდებულ პირზე მიზნად ისახავდა ქონების გარიღებას საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველ-

ყოფის ღონისძიებებისგან.

საკასაციო საჩივრის ავტორი, აღნიშნავს, რომ ი/მ ი. კ-ემ საგადასახადო შემოწმების პერიოდში 2015 წლის 16 თებერვალს სამენარმეო რეესტრში დაარეგისტრირა შპს „...“, რომლის დირექტორი და 100% წილის მფლობელია მისი ქვისლი მ. ხ-ი, ხოლო აღიარებული საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის შემდგომ ი/მ ი. კ-ემ 2016 წლის 24 ივნისს რეგისტრაციიდან მოხსნა 2 ცალი საკონტროლო-სალარო აპარატი ... ; ..., შეაჩერა სამენარმეო საქმიანობა და 2016 წლის 29 ივნისს №16095199 განცხადებით მიმართა საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ. იმავე პერიოდიდან, კერძოდ, 2016 წლის 24 ივნისიდან მან თავის ფაქტობრივ მისამართზე ქ. გორი, ... ქუჩა №... სამენარმეო საქმიანობა გააგრძელა შპს „...“ სახელით. კასატორის განმარტებით, მითითებული ფაქტობრივი გარემოება ადასტურებს შპს „...“ მიერ სამენარმეო საქმიანობის განხორციელებას, რაც წარმოადგენს საბითუმო ვაჭრობას, სამენარმეო საქმიანობას. ახლადშექმნილი საწარმო საქმიანობას ახორციელებს ი/მ ი. კ-ის კუთვნილი საკონტროლო-სალარო აპარატების საშუალებით ...; ..., რომელიც 2016 წლის 24 ივნისს დაარეგისტრირებულია შპს „...“ სახელზე. ამასთან, შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული ბაზის მონაცემებით ფიზიკური პირის მიერ მიღებული შემოსავლების შესახებ ინფორმაციით ირკვევა, რომ ი. კ-ე და მისი შვილი ვ. კ-ე იღებენ ხელფასს, როგორც შპს „...“ დაქირავებული პირები, ასევე შრომითი საქმიანობისთვის ხელფასს იღებს მ. ხ-ი, რომელიც წარსულში იღებდა ხელფასს, როგორც ი/მ ი. კ-ის დაქირავებული პირი, ამ უკანასკნელის საქმიანობის პერიოდში. ე.ი. ორივე საწარმოს პერსონალი აბსოლუტურად იგივეა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სასამართლოს მიერ მოწინააღმდეგე მხარეების ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მნიშვნელოვანია, რადგან მოხდეს ხსენებული ურთიერთდამოკიდებული პირების საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრა და გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება იმ პირების ქონებაზეც, რომელიც პასუხისმგებლები არიან ი/მ ი. კ-ის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაზე.

კასატორი აღნიშნავს, რომ ფაქტობრივი გარემოებები განხილულ უნდა იქნეს ერთობლიობაში და არა წყვეტილად. კონკრეტულ შემთხვევაში მითითებულ მენარმეს, რომელსაც დიდი ოდენობით საგადასახადო დავალიანება დაუგროვდა და არ გააჩნია ქონება, რადგანაც მიზანმიმართულად დავალიანების მქონე საწარმოდან იგი გადატანილ იქნა ხელახლა შექმნილ საწარმოზე, ე.ი. გარიდებულ იქნა გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონის-

ძიებისგან, ხოლო ძველი სანარმოს აქტივების ღირებულება გაუ-
ტოლდა ფაქტობრივად ნულს და ამჟამად მენარმეთა რეესტრიდან
ამონაწერის ღირებულებას ვერ ფარავს. რაც შეეხება უზრუნველ-
ყოფის ღონისძიების გაუქმებას კასატორმა აღნიშნა, რომ სარჩე-
ლის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებისათვის მხარემ
უნდა მოიყვანოს ისეთი ობიექტური გარემოებები, რაც მომავალში
ხელს შეუშლის გადაწყვეტილების აღსრულებას. ამასთან, გასათ-
ვალისწინებელია, რომ ვინაიდან საქმე ეხება სამომავლო მოვლე-
ნებს, რაც წარსულში არსებული მოვლენებისაგან განსხვავებით,
შესაძლოა კონკრეტული მტკიცებულებების გზით ვერ დადასტურ-
დეს, სასამართლოს უნდა შეექმნას დასაბუთებული ვარაუდი, რაც
უნდა ეყრდნობოდეს წარსულში თუ აწმყოში უკვე არსებული ფაქ-
ტების შეფასებას და გადასახადის გადამხდელი პირის კეთილსინ-
დისიერებას.

კონკრეტულ შემთხვევაში ის, რომ სახეზე არის არაკეთილსინ-
დისიერი გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს მხრი-
დან დადასტურებულია საკმარისად. ამასთან, უზრუნველყოფის
ღონისძიების გამოყენების გარეშე კონკრეტულ პირებს კვლავაც
შეუძლიათ ქონების გასხვისება და სასამართლო პროცესების პრაქ-
ტიკული მნიშვნელობის დაკარგვა, შესაბამისად, არსებობს სარჩე-
ლის ღონისძიების გამოყენების უპირობო აუცილებლობა.

გარდა იმისა, რომ კომპანიის შექმნისა და ამ კომპანიაზე ქონე-
ბის გასხვისება, ერთი და იმავე მმართველობის ქვეშ, როდესაც
კომპანიას წარმოეშვება გადაუხდელი საგადასახადო დავალიანე-
ბა, ცალსახად მიუთითებს გარიდების ინტერესით განხორციელე-
ბულ ოპერაციაზე, თავად მხარის მიერაც მოხდა აღიარება, რომ
კონკრეტული გასხვისების ოპერაცია წარმოადგენდა ფიქციურ
ოპერაციას, რაც მიზნად ისახავდა უზრუნველყოფის ღონისძიები-
საგან ქონების გარიდებას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი მოითხოვს გასაჩივრე-
ბული განჩინების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილებით ი/მ ი. კ-
ის, მ. ს-ის, მ. ხ-ისა და შპს „...“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად
ცნობას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-
მეთა პალატის 2018 წლის 10 ივლისის განჩინებით სსიპ შემოსავ-
ლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვე-
ბად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად; საქმის გან-
ხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მათი შეს-

წავლისა და ანალიზის, გასაჩივრებული განჩინების იურიდიული და-საბუთებულობისა და წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის მოტი-ვეების შემოწმების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლე-ბის სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გა-უქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გა-დანყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარ-ჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: ი. კ-ე ინდივიდუალურ მენარ-მედ დარეგისტრირდა 2008 წლის 13 მაისს, ხოლო რეგისტრაცია გა-აუქმა 2016 წლის 30 ივნისს; ი/მ ი. კ-ის აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2017 წლის 14 მარტის მდგომარეობით 222 356,29 ლა-რია; შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2017 წლის 27 თებერვლის №24299-21-05 მიმართვით და ქონებაზე ყა-დალის დადების შესახებ 2016 წლის 1 მარტის №025-22 ბრძანებით დადგენილია, რომ ი/მ ი. კ-ის ქონებაზე გავრცელებულია საგადა-სახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგა-ნოს ყადაღა. მან 2016 წლის 24 ივნისს რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატები, რაც დარეგისტრირდა 2015 წლის 16 თებერვალს დაფუძნებულ შპს „...“ სახელზე, რომლის პარ-ტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი ი. კ-ის ქვისლი მ. ხ-ია. იმ ფაქტობრივ მისამართზე – გორში, ... ქ. № ..., სადაც ადრე საქმიანობდა ი. კ-ე, საქმიანობა გაგრძელდა შპს „...“ მიერ; ი. კ-ე და მისი შვილი დასაქმებული არიან შპს „...“ და იღებენ ხელფასს; ასევე, ხელფასს იღებს მ. ხ-ი, რომელიც ადრე დასაქმებული იყო ი. კ-ესთან; მას შემდეგ, რაც ი/მ ი. კ-ე 2013 წლის 8 დეკემბერს ელექ-ტრონულად გაეცნო მისი შემოწმების შესახებ საგადასახადო ორ-განოს 2013 წლის 3 დეკემბრის შეტყობინებას, 2013 წლის 17 დე-კემბრის ჩუქების ხელშეკრულებით ი. კ-ის სახელზე რიცხული უძ-რავი ქონება საკუთრების უფლებით აღირიცხა მისი მეუღლის – მ. ს-ის სახელზე № ... საკადასტრო კოდით.

განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს ი/მ ი. კ-ის, მ. ს-ის, მ. ხ-ისა და შპს „...“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება წარ-მოადგენს, რასაც მოსარჩელე ითხოვს იმ საფუძველით, რომ მითი-თებული პირები წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს, ვინაიდან მათ განახორციელეს კონკრეტული ოპერაციები, რაც მი-მართული იყო იმ მიზნისკენ, რომ თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებე-ბისათვის.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასა-ხადო კოდექსის 246-ე მუხლზე, რომელიც შეიცავს ცრუმაგიერი

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

საკაცაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას, რომლითაც იგი გამორიცხავს პირების ურთიერთდამოკიდებულებას იმ თვალსაზრისით, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როცა ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ ურთიერთობას. სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული განჩინების მიღებისას საკმარის საფუძვლად არ მიიჩნია ურთიერთდამოკიდებულება, კერძოდ, საგადასახადო შემომნების დაწყებისთანავე ქონების განრიდება და სამენარმეო საქმიანობის შეჩერება მაშინ, როცა საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ ი/მ ი. კ-ის მიმართ საგადასახადო დავალიანება წარმოიშვა 2013 წლის 24 დეკემბრის №21-14/92156 ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული საგადასახადო შემომნებების შედეგად, რომელიც

დაიწყო 2013 წლის 24 დეკემბერს და დასრულდა 2014 წლის 24 მარტს. ასევე საგადასახადო დავალიანება დამატებით წარმოიშვა 2014 წლის 15 დეკემბრის №51960 ბრძანებით ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად და 2015 წლის 12 ივლისს გადასახადის გადამხდელს გადასახდელად დაერიცხა სანქცია 71 356,17 ლარი. შემონმების დაწყებამდე, ი/მ ი. კ-ემ, მას შემდეგ, რაც 2013 წლის 8 დეკემბერს ელექტრონულად გაეცნო აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 3 დეკემბრის №21-14/921156 შეტყობინებას საგადასახადო შემონმების შესახებ, თავის საკუთრებაში არსებული ... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული უძრავი ქონება, 2013 წლის 17 დეკემბრის უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გადააფორმა თავისი მეუღლის – მ. ს-ის სახელზე. 2016 წლის 24 ივნისს ი/მ ი. კ-ემ რეგისტრაციიდან მოხსნა 2 ცალი საკონტროლო-სალარო აპარატი ... და ... და 2016 წლის 29 ივნისს განცხადებით მიმართა საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს და შეაჩერა სამენარმეო საქმიანობა. რეგისტრაციიდან მოხსნილი საკონტროლო-სალარო აპარატები დარეგისტრირდა 2015 წლის 16 თებერვალს დაფუძნებულ შპს „...“ სახელზე, რომლის დირექტორი და 100% წილის მფლობელი არის ი. კ-ის ქვისლი მ. ხ-ი, ასევე აღსანიშნავია, რომ შპს „...“ სამენარმეო საქმე გააგრძელა იმავე მისამართზე, რა მისამართზეც ფუნქციონირებდა ი/მ ი. კ-ე. 2016 წლის 24 თებერვლის მდგომარეობით ი/მ ი. კ-ის აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შეადგენს 222 356.29 ლარს.

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

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მე-

სამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება – თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე, რომ ი/მ ი. კ-ემ საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი შემონმების თაობაზე 2013 წლის 3 დეკემბრის აქტის გამოცემის შესახებ შეტყობინებისთანავე, თავის საკუთრებაში აღრიცხული უძრავი ქონება 2013 წლის 17 დეკემბრის ჩუქების ხელშეკრულებების საფუძველზე გადააფორმა მეუღლეზე – მ. ს-ზე. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ი/მ ი. კ-ის მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ უძრავ/მოძრავი ქონების გადაფორმება და სამენარმეო საქმიანობის შეჩერება, მიზნად ისახავს გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებებისგან თავის არიდებას.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ გადამხდელის მიერ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება, როგორც წესი არ უკავშირდება საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემას, რამდენადაც საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით. ამავ კოდექსის 53-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას. ამდენად, გადასახადის გადამხდელის მიერ, მის საკუთრებაში არსებული აქტივების ნებისმიერი, თუნდაც კანონით დადგენილი წესით განკარგვა, მას შემდეგ რაც შეიტყო საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი საქმიანობის მოსალოდნელი შემონმების შესახებ, უკვე წარმოშობს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი მფლობელობის დადგენის საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ საქმეზე შეუძლებელია მოპასუხედ დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება იმ სამენარმეო აქტივობებში, რამაც განაპირობა შეუსრულებელი საგადასახადო დავალიანების დაგროვება, კერძოდ, სასამართლომ ამა თუ იმ პირების ცრუმაგიერობის შესამონ-

მებლად მხედველობაში უნდა მიიღოს არა ის გარემოება, თუ რამდენად შესაძლებელია გვაროვნულად, სამართლებრივი ფორმით ან საიდენტიფიკაციო ნომრით სუბიექტების ერთმანეთისაგან განსხვავება, არამედ ამოსავალი და უმნიშვნელოვანესი უნდა იყოს ის ბიზნესაქტივობა, რომელიც განაპირობებს შემოსავლის მიღებას. უმნიშვნელოვანესია, რომ ცრუმაგიერობის დასადგენად შეფასდეს, თუ რამდენად არის შესაძლებელი დაირღვეს მიჯნა სხვადასხვა იურიდიული/ფიზიკური პირების ბიზნესსაქმიანობას შორის (იხ. სუსგ. 14.06.2018 წლის საქმე №ბს-1195-1189(კ-17)). აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის, უფლებები.

ზემოაღნიშნული მსჯელობის შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ი/მ ი. კ-ე, მ. ს-ი, მ. ხ-ი და შპს „...“ წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები ცალსახად ადასტურებენ დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან გამიჯვნის შეუძლებლობას, რაც დასტურდება შემდეგი ფაქტებით: ი/მ ი. კ-ის მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყებისთანავე თავის საკუთრებაში აღრიცხული უძრავი ქონების 2013 წლის 17 დეკემბრის ჩუქების ხელშეკრულებების საფუძველზე მეუღლეზე – მ. ს-ზე გადაფორმება; ი/მ „ი. კ-ის მიერ 2016 წლის 24 ივნისს საკონტროლო-სალარო აპარატების ... და ... რეგისტრაციიდან მოხსნა, რომელიც შემდეგ დარეგისტრირდა ი. კ-ის ქვისლის – მ. ხ-ის მიერ დარეგისტრირებულ შპს „...“ სახელზე; შპს „...“ მიერ სამენარმეო საქმიანობის გაგრძელება იმავე მისამართზე, რა მისამართზეც ფუნქციონირებდა ი/მ ი. კ-ე; ი. კ-ის და მისი შვილის შპს „...“ დასაქმება და ხელფასის აღება; ასევე შპს „...“ დაფუძნებამდე ი/მ ი. კ-ესთან დასაქმებული მ. ხ-ის მიერ საქმიანობის გაგრძელება შპს „...“, 2016 წლის 29 ივნისიდან განცხადებით მიმართვა მარეგისტრირებული ორგანოსათვის და სამენარმეო საქმიანობის შეჩერება. ზემოაღნიშნული გარემოებები ნათლად ადასტურებს, რომ დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება მოცემული ბიზნესსაქმიანობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ სახეზეა საოჯახო ბიზნესი და მოგების მიღების საერთო მიზანი. ასევე სახეზეა ერთი სამართლებრივი ფორმით საქმიანობის შეჩერება და იმავე სამართლებრივი სიკეთეების საშუალებით (ერთი და იგივე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები) ახალი სუბიექტის მიერ სამენარმეო საქმიანობის გაგრძელება. მოცემულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს გააჩნდა მოლოდინი შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების დაკის-

რების თაობაზე, რის შემდეგაც ეტაპობრივად განახორციელა მის საკუთრებაში არსებული აქტივების ოჯახის წევრებზე განკარგვა.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ი/მ ი. კ-ის მიერ განხორციელებულ ქმედებათა ჯაჭვი მიზანმიმართულია გადასახადებისა და საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავის არიდებისათვის, რაც ქმნის ი/მ ი. კ-ის, მ. ს-ის, მ. ხ-ისა და შპს „...“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

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

მოცემულ შემთხვევაში, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულებების მქონე გადასახადის გადამხდელის – ი/მ ი. კ-ის მხრიდან საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებების – გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მ. ს-თან, მ. ხ-სა და შპს „...“ ისეთ კავშირში შესვლა, რომ პრაქტიკუ-

ლად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება, რამდენადაც მათ შორის წარმოშობილი სამართლებრივი ურთიერთობა მხოლოდ ფორმალურია და ატარებს ფიქციურ ხასიათს, რომელიც საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის თავიდან არიდებას ემსახურება, რაც მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს.

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

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 25 იანვრის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა ღ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 25 იანვრის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;

4. ი/მ ი. კ-ე, მ. ს-ი, მ. ხ-ი და შპს „...“ ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად;

5. მოპასუხეებს – ი/მ ი. კ-ეს, მ. ს-ს, მ. ხ-ს და შპს „...“ სოლიდარულად დაეკისროთ სამივე ინსტანციის სასამართლოში გადასახდელი სახელმწიფო ბაჟის – (100+150+300) 550 ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ შემდეგ ანგარიშზე: ქ. თბილისი, სახელმწიფო ხაზინა, ბანკის კოდი TRESGE22, მიმღების ანგარიშის №200122900, სახაზინო კოდი №300773150;

6. საკასაციო სასამართლოს გადანყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

3. საბადასახადო სამართალდარღვევა და აუდიტი

აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების წარმოების წესი

ბანჩინება საქართველოს სასჯელით

№ბს-35-34(3კ-17)

13 თებერვალი, 2018 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა

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

დავის საგანი: ქმედების განხორციელების დავალება, ინდივი-
დუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის
დავალება

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „ა...“ 2015 წლის 30 ივნისს აღძრა სარჩელი საქართველოს
ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი
განვითარების სამინისტროსა და საქართველოს მთავრობის მი-
მართ, მოსარჩელემ სარჩელის საბოლოოდ დაზუსტების შემდეგ
მოითხოვა: 1. დაევალოს მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამი-
ნისტროს, მოახდინოს შესაბამისი ინიცირება, რათა შპს „...“ ჩარ-
თულ იქნეს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგა-
რიშგების განმახორციელებელ ან/და აუდიტორული დასკვნების
გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების
შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360
დადგენილებით დამტკიცებულ ნუსხაში; 2. დაევალოს მოპასუხე
საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინის-
ტროს მოახდინოს შესაბამისი ინიცირება, რათა შპს „...“ ჩართულ
იქნეს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგე-
ბის განმახორციელებელ ან/და აუდიტორული დასკვნების გამცემ
პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“
საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგე-
ნილებით დამტკიცებულ ნუსხაში; 3. დაევალოს მოპასუხე საქარ-
თველოს მთავრობას, გამოსცეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრი-
ვი აქტი და შპს „...“ ჩართოს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული

ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ ნუსხაში.

მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ 2014 წლის 2 ივნისიდან რამდენიმეჯერ მიმართა ფინანსთა და ეკონომიკის სამინისტროს, რათა მათი ინიცირების გზით და საქართველოს მთავრობის დადგენილებით შპს „ა...“ ჩართული ყოფილიყო „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით გათვალისწინებულ ნუსხაში. აღნიშნულ ნუსხაში კომპანიები რეგისტრირდებოდნენ 2009, 2012, 2013 და 2014 წლებში. აღნიშნულზე მოსარჩელემ მიიღო ფინანსთა სამინისტროს პასუხის, რომლის მიხედვითაც არ დაკმაყოფილდა მოთხოვნა. მიზეზად უთითებდნენ იმ გარემოებას, რომ „არც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით და არც მთავრობის დადგენილებით არ არის გათვალისწინებული ის კრიტერიუმები, რის საფუძველზეც შესაძლებელია პირი მოხვდეს ამ ნუსხაში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროსა და საჯარო სამართლის იურიდიულ პირთან – შემოსავლების სამსახურთან თანამშრომლობით უკვე მიმდინარეობს ამ კრიტერიუმების განსაზღვრა და საერთო წესის დადგენა, რომლის დაკმაყოფილების შემთხვევაშიც მოხდება საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხის დაზუსტება (განსაზღვრა)“. მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ სამინისტრო ამ პასუხს სხვადასხვა ფორმულირებით იწერებოდა 2013 წლის მაისიდან. ამასთან, მოსარჩელის კითხვაზე – რის საფუძველზე არიან ჩართულნი კომპანიები ამ სიაში, ან კრიტერიუმების და საერთო წესის განსაზღვრამდე ფინანსთა სამინისტრო ან შემოსავლების სამსახური ეყრდნობა თუ არა ნუსხაში უკვე არსებული 14 კომპანიის ექსპერტიზას ან/და ჩატარებული აუდიტის შედეგებს, პასუხი არ მიუღიათ.

ეკონომიკის სამინისტროს უმოქმედობა და ფინანსთა სამინისტროს პასუხები შპს „ა...“ მიერ გასაჩივრებულ იქნა პრემიერმინისტროსთან, რომლის პასუხად განემარტათ ეკონომიკური საბჭოს პოზიცია და მათი საჩივარი კვლავ გადააგზავნეს ფინანსთა სამინისტროში. ამ უკანასკნელისაგან 2014 წლის 11 ნოემბერს პასუხად მიიღეს, რომ „უკვე მიმდინარეობს აქტიური მუშაობა საერთო წესის შესამუშავებლად“.

მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ 2015 წლის 22 აპრილს მათ ხელახლა მიმართეს განცხადებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და მოითხოვეს მათი უწყებიდან ინიცირების გზით ჩართოს შპს „ა...“ „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით გათვალისწინებულ ნუსხაში, რაზეც პასუხი ვერ მიიღეს და საჩივრით მიმართეს ზემდგომ ორგანოს – საქართველოს მთავრობას. საჩივარი განუხილველად იქნა დატოვებული საქართველოს მთავრობის მიერ.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 3 თებერვლის საოქმო განჩინებით ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში მოსარჩელე შპს „ა...“ უფლებამონაცვლედ მიჩნეულ იქნა შპს „...“.

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

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...“.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; დაევალა მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, მოახდინოს შესაბამისი ინიცირება, რათა შპს „...“ ჩართულ იქნეს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ ნუსხაში; დაევალა მოპასუხე საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს მოახდინოს შესაბამისი ინიცირება, რათა შპს „...“ ჩართულ იქნეს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ ნუსხაში; დაევალა მოპასუ-

ხე საქართველოს მთავრობას, გამოსცეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შპს „...“ ჩართოს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო სანარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ ნუსხაში.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე უარი კანონს ეწინააღმდეგება, ასევე ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას და ინტერესებს, რის გამოც არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილებისა და საქართველოს მთავრობისათვის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალდებულების საფუძველი, რომლითაც შპს „...“ ჩართული იქნება „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო სანარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ ნუსხაში.

სააპელაციო პალატამ ასევე განმარტა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 24-ე მუხლის მიხედვით, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ისეთი მოქმედების განხორციელების ან ისეთი მოქმედებისაგან თავის შეკავების მოთხოვნით, რომელიც არ გულისხმობს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას. სარჩელი დასაშვებია, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ რაიმე მოქმედების განხორციელება ან რაიმე მოქმედებისაგან თავის შეკავება პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს. ამასთან, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 33¹-ე მუხლის მიხედვით, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ რაიმე მოქმედების განხორციელება ან უარი რაიმე მოქმედების განხორციელებაზე უკანონოა და ის პირდაპირ და უშუალო ინდივიდუალურ ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 24-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, განახორციელოს ეს მოქმედება ან თავი შეიკავოს ამ მოქმედების განხორციელებისაგან.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების უარი ქმედების გან-

ხორციელებაზე უკანონოა, ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას და ინტერესს, რის გამოც პალატის მოსაზრებით არსებობდა სარჩელის დაკმაყოფილებისა და მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროსათვის დავალდებულების საფუძველი მოახდინონ შესაბამისი ინიცირება, რათა შპს „...“ ჩართულ იქნეს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ ნუსხაში.

სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელის ერთ-ერთ მოთხოვნას წარმოადგენს მოპასუხეებისათვის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროსათვის ქმედების განხორციელების დავალეზა, კერძოდ, მოახდინონ შესაბამისი ინიცირება, რათა შპს „...“ ჩართულ იქნეს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ ნუსხაში. პალატამ საქმეზე დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა და „საქართველოს მთავრობის სტრუქტურის, უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „თ“ და „კ“ ქვეპუნქტების საფუძველზე, დამტკიცდა საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხა (დანართი №1). საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებული „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხის“ (დანართი №1) მიხედვით, საწარმოებს დასაბეგრი ქონების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ – „დ“ ქვეპუნქტების მიხედვით გათვალისწინებული აფასების ვალდებულება არ წარმოემოზბათ, თუ ბალანსზე რიცხულ უძრავ ქონებას აღრიცხავენ გადაფასების მეთოდის გამოყენებით და აქვთ ქვემოთ ჩამოთვლილი ერთ-ერთი პირის აუდი-

ტირებული ფინანსური ანგარიშგება. ასევე „საქართველოს მთავრობის სტრუქტურის, უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „თ“ და „კ“ ქვეპუნქტებიდან გამომდინარე, პრევატიზების განმახორციელებელი ორგანო უფლებამოსილია, ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების დადასტურებასთან დაკავშირებით სახელმწიფო ქონების შემძენ/მმართველ/მოსარგებლე პირებს მოსთხოვოს ექსპერტიზის ან/და აუდიტის ჩატარების მიზნით მიმართონ ქვემოთ ჩამოთვლილ პირებს: ა) სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულ ბიუროს; ბ) ფ... (P...); გ) დ... (D...); დ) ქ... (K...); ე) ე... (E...); ვ) გ... (G...); ზ) ბ... (B...); თ) ბ... (B...); ი) ს... (S...); კ) პ... (P...); ლ) შპს „კ...“ (R...-ის წევრი); მ) შპს „ა...“ (M...); ნ) შპს „ფ...“ (F...); ო) შპს „ც...“.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ სწორად მიუთითა საქართველოს მთავრობის 2013 წლის 7 მარტის №54 დადგენილებით დამტკიცებულ საქართველოს მთავრობის რეგლამენტზე, რომლის მე-7 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, მთავრობა თავისი კომპეტენციის ფარგლებში საქართველოს კონსტიტუციის, კანონების, პრეზიდენტის ნორმატიული აქტების საფუძველზე და მათ შესასრულებლად იღებს დადგენილებებსა და განკარგულებებს, რომელთაც, ამ რეგლამენტით დადგენილი წესით, ხელს აწერს პრემიერ-მინისტრი. მითითებული რეგლამენტის მეორე თავი არეგულირებს სამართლებრივი აქტის პროექტის ინიცირებისა და შემუშავების წესს, რომლის მე-8 მუხლის პირველი პუნქტი შეიცავს პროექტის ინიცირების უფლების მქონე უწყებების ჩამონათვალს, ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად კი, პრეზიდენტისა და პარლამენტის სამართლებრივი აქტებით მთავრობისათვის გაცემულ დავალებათა შესრულების მიზნით პროექტის ინიცირებას უზრუნველყოფს შესაბამის დარგში პოლიტიკის გამტარებელი სამინისტრო(ები), სახელმწიფო მინისტრის აპარატ(ებ)ი. იმ შემთხვევაში, თუ შეუძლებელია ასეთი ორგანოს დადგენა, მას განსაზღვრავს მთავრობის კანცელარიის უფროსი. ხოლო მე-9 მუხლით განსაზღვრულია პროექტის ინიცირების წესი, რომლის თანახმად, ინიციატორი უწყება ამ რეგლამენტით დადგენილი წესით შემუშავებულ სამართლებრივი აქტის პროექტს ელექტრონული ფორმით (pdf ფაილის სახით) მთავრობის წევრებს შესათანხმებლად უგზავნის „ელექტრონული მთავრობის“ პროგრამის მეშვეობით. ინფორმაცია საკითხის ინიცირების შესახებ შესაბამის პროექტთან ერთად ელექტრონული ფორმით ეგზავნება მთავრობის კანცელარიას.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ განსახილველ შემთხვე-

ვაში, მოსარჩელემ მოითხოვა აღნიშნულ სფეროში პოლიტიკის გამტარებელი უწყებებისათვის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთვის, ასევე საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროსთვის შესაბამისი ინიცირების განხორციელების დავალება, კერძოდ, შპს „...“ „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ ნუსხაში ჩართვის თაობაზე ცვლილების შეტანის შესახებ პროექტის წარდგენის დავალება.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ ასევე მართებულად მიუთითა, რომ ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე, სამინისტროებს მიენიჭათ ფართო დისკრეციული უფლებამოსილება, კანონის საფუძველზე მიიღონ გადაწყვეტილება საქართველოს მთავრობის წინაშე პროექტის ინიცირების თაობაზე. ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებასთან გვაქვს საქმე, როდესაც სამართლის ნორმის ფაქტობრივი შემადგენლობისა და ფაქტის შესაბამისობის დადგენის შემთხვევაში, მას რჩება შესაძლებლობა, აირჩიოს მისაღები ღონისძიება. ასეთ შემთხვევაში კანონი ერთ კონკრეტულ სამართლებრივ შედეგს არ განსაზღვრავს, არამედ ადმინისტრაციულ ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას, თვითონ განსაზღვროს სამართლებრივი შედეგები, იმდენად, რამდენადაც ორ ან რამდენიმე შესაძლო სამართლებრივ შედეგს ადგენს და აძლევს ორგანოს შესაძლებლობას, აირჩიოს ყველაზე მისაღები საშუალება. ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციულმა უფლებამოსილებამ შეიძლება მოიცვას ადმინისტრაციული ორგანოს არჩევანის შესაძლებლობა – კონკრეტულ შემთხვევაში განახორციელოს თუ არა რაიმე ღონისძიება ან მისაღები ღონისძიებებიდან რომელი გამოიყენოს. თუმცა, მიუხედავად საქალაქო სასამართლოს ზემოაღნიშნული მსჯელობისა, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილება შეზღუდულია კანონის მოთხოვნებით, რაც მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ამ უფლებამოსილების განხორციელების დროს. კერძოდ, სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-6 მუხლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ ორგანოს რომელიმე საკითხის გადასაწყვეტად მინიჭებული აქვს დისკრეციული უფლებამოსილება, იგი ვალდებულია ეს უფლებამოსილება განახორციელოს კანონით დადგენილ ფარგლებში. ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია გა-

ნახორციელოს დისკრეციული უფლებამოსილება მხოლოდ იმ მიზნით, რომლის მისაღწევადაც მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება. იმავე კოდექსის მე-7 მუხლის მიხედვით, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ შეიძლება გამოიყენოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღწევადაც იგი გამოიყენა. დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა. ამდენად, კანონი ცალსახად ავალდებულებს ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომ დისკრეციული უფლებამოსილება განახორციელოს მხოლოდ კანონით დადგენილ ფარგლებში და მხოლოდ იმ მიზნით, რომლის მისაღწევადაც მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება. ასევე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების დროს გაითვალისწინოს საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობა, კერძოდ, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ შეიძლება გამოიყენოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღწევადაც იგი გამოიყენა, ასევე, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა. გარდა ზემოაღნიშნულისა, ადმინისტრაციულ ორგანოს ევალება ადმინისტრაციული წარმოების დროს საქმის გარემოებების სრულყოფილად გამოკვლევა და მის მიერ გამოცემული აქტის თუ რეალაქტის დასაბუთება, მით უფრო მაშინ, როდესაც იგი უარს ეუბნება განმცხადებელს მისი მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე. კერძოდ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, „ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასების და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე“. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, „დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ“. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული

ციული კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. იმავე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, განსახილველ შემთხვევაში ვერ დგინდება, თუ რა მიზეზების გამო უთხრეს მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა მოსარჩელეს მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე და შესაბამის ინიცირებაზე უარი, რათა შპს „...“ ჩართული ყოფილიყო „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ ნუსხაში. საქმეში წარმოდგენილ წერილობით დოკუმენტებში უარის თქმის მიზეზები მითითებული და განმარტებული არ არის. აქედან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას ისე უთხრეს უარი მოსარჩელეს მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე, რომ მოსარჩელის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებულმა ზიანმა არსებითად გადააჭარბა იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა. ასევე, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა გამოიწვია მოსარჩელის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა. კერძოდ, მოსარჩელეს შეეზღუდა სამენარმეო საქმიანობის განხორციელების უფლება. დაირღვა „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მოთხოვნები, რომლის თანახმად, ამ კანონის მიზანია საქართველოში ბაზრის ლიბერალიზაციის, თავისუფალი ვაჭრობისა და კონკურენციის ხელშეწყობა, კერძოდ: ა) სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკის ხელისუფლების ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს მიერ ბაზარზე შესვლის ადმინისტრაციული, სამართლებრივი და დისკრიმინაციული ბარიერების დაშვებლობა; ბ) ბაზარზე ეკონომიკური აგენტის თავისუფალი დაშვებისათვის სათანადო პირობების უზრუნველყოფა; გ) ეკონომიკურ აგენტებს შორის კონკურენციის არამართლზომიერი შეზღუდვის დაშვებლობა; დ) ეკონომიკური აგენტების საქმიანობაში თანას-

წორუფლებიანობის პრინციპის დაცვა; ე) დომინირებული მდგომარეობის ბოროტად გამოყენების დაუშვებლობა; ვ) სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკის ხელისუფლების ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს მიერ ეკონომიკური აგენტისათვის ისეთი ექსკლუზიური უფლებამოსილების მინიჭების დაუშვებლობა, რომელიც იწვევს კონკურენციის არამართლზომიერ შეზღუდვას; ზ) უფლებამოსილი ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებისას მაქსიმალური საჯაროობის, ობიექტურობის, არადისკრიმინაციულობისა და გამჭვირვალობის უზრუნველყოფა. ასევე, საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის თანახმად, სახელმწიფო ვალდებულია ხელი შეუწყოს თავისუფალი მენარმეობისა და კონკურენციის განვითარებას. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ზემოაღნიშნულ ნუსხაში შეყვანაზე დაუსაბუთებელი უარით მოსარჩელეს შეეზღუდა თავისუფალი მენარმეობისა და კონკურენციის შესაძლებლობა შესაბამის აუდიტორული საქმიანობის სფეროში.

სააპელაციო პალატამ ასევე მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიმართ დგინდება დისკრიმინაციული მდგომის ნიშნები. სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ „შრომისა და დასაქმების სფეროში დისკრიმინაციის შესახებ“ საერთაშორისო კონვენციის (მიერთებულია საქართველო) პირველი მუხლის პირველი, მე-2 და მე-3 პუნქტების თანახმად, ამ კონვენციის მიზნებისათვის ტერმინი „დისკრიმინაცია“ მოიცავს: ა) ყოველგვარ განსხვავებას, დაუშვებლობას, ან უპირატესობას რასის, კანის ფერის, რელიგიის, სქესის, პოლიტიკური მრწამსის, უცხოელების ან სოციალური წარმომავლობის ნიშნით, რომელიც იწვევს შრომისა და დასაქმების სფეროში შესაძლებლობების ან მოპყრობის თანასწორობის მოსპობას ან დარღვევას; ბ) ყოველგვარი სხვა განსხვავების დაუშვებლობას ან უპირატესობას, რომელიც იწვევს შრომისა და დასაქმების სფეროში შესაძლებლობების ან მოპყრობის თანასწორობის მოსპობას ან დარღვევას და რომელსაც შესაბამისი ნევრი განსაზღვრავს მენარმეთა და მშრომელთა წარმომადგენლობით ორგანიზაციებთან, სადაც ასეთები არსებობს, და სხვა შესაბამის ორგანოებთან კონსულტაციით. დისკრიმინაციად არ ჩაითვლება ნებისმიერი განსხვავება, დაუშვებლობა ან უპირატესობა განსაზღვრული სამუშაოს მიმართ, რომელიც სპეციფიკურ მოთხოვნებს ემყარება. ამ კონვენციის მიზნებისათვის ტერმინი „შრომა“ და „დასაქმება“ მოიცავს პროფესიული სწავლების, შრომისა და სხვადასხვა საქმიანობის მისაწვდომობას, აგრეთვე შრომის ანაზღაურებას და პირობებს. ამდენად, ამ კონვენციის მიზნებისათვის ტერმინი „შრომა“ და „დასაქმება“ ასევე მოიცავს სხვადასხვა საქმიანობის ხელმისაწვდომობას. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ზემოაღნიშნული კონვენცია ვრცელ-

დება განსახილველ შემთხვევაზეც, სადაც მოსარჩელის მიზანია აუდიტორული საქმიანობის სფეროში თავისი სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება. ზემოაღნიშნული კონვენციის მე-2 მუხლის თანახმად, ორგანიზაციის ყოველი წევრი, რომლისთვისაც კონვენცია ძალაშია, კისრულობს ვალდებულებას განსაზღვროს და განახორციელოს ეროვნული პოლიტიკა, რომლის მიზანია ეროვნული პირობებისა და პრაქტიკის შესაბამისი მეთოდებით წაახალისოს შესაძლებლობების და მოპყრობის თანასწორობა შრომისა და დასაქმების სფეროში, რათა აღმოფხვრას ყოველგვარი დისკრიმინაცია.

ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის 1950 წლის 4 ნოემბრის კონვენციის მე-14 მუხლის თანახმად, ამ კონვენციით გათვალისწინებული უფლებებითა და თავისუფლებებით სარგებლობა უზრუნველყოფილია ყოველგვარი დისკრიმინაციის გარეშე, განურჩევლად სქესის, რასის, კანის ფერის, ენის, რელიგიის, პოლიტიკური თუ სხვა შეხედულებების, ეროვნული თუ სოციალური წარმოშობის, ეროვნული უმცირესობისადმი კუთვნილების, ქონებრივი მდგომარეობის, დაბადებისა თუ სხვა ნიშნისა. ასევე, კონვენციის მე-12 დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების თანახმად, კანონით დადგენილი ნებისმიერი უფლებით სარგებლობა უზრუნველყოფილია ყოველგვარი დისკრიმინაციის გარეშე, განურჩევლად სქესის, რასის, კანის ფერის, ენის, რელიგიის, პოლიტიკური ან სხვა შეხედულების, ეროვნული ან სოციალური წარმოშობის, ეროვნული უმცირესობისადმი კუთვნილების, ქონების, დაბადების ან სხვა ნიშნისა. დაუშვებელია საჯარო ხელისუფლების მხრიდან ვინმეს დისკრიმინაცია ამ პირველ პუნქტში აღნიშნულ რომელიმე საფუძველზე. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრაქტიკის მიხედვით, ზემოაღნიშნული ნორმები ვრცელდება იურიდიული პირების მიმართ დისკრიმინაციის შემთხვევებზეც.

სააკვეციო პალატამ მიუთითა, რომ საქართველოს კონსტიტუციის 38-ე მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, საქართველოს მოქალაქენი თანასწორი არიან სოციალურ, ეკონომიკურ, კულტურულ და პოლიტიკურ ცხოვრებაში განურჩევლად მათი ეროვნული, ეთნიკური, რელიგიური თუ ენობრივი კუთვნილებისა. ასევე, საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლის მიხედვით, ყველა ადამიანი დაბადებით თავისუფალია და კანონის წინაშე თანასწორია განურჩევლად რასისა, კანის ფერისა, ენისა, სქესისა, რელიგიისა, პოლიტიკური და სხვა შეხედულებებისა, ეროვნული, ეთნიკური და სოციალური კუთვნილებისა, წარმოშობისა, ქონებრივი და წოდებრივი მდგომარეობისა, საცხოვრებელი ადგილისა. საქართველოს კონსტიტუციის 45-ე მუხლის მიხედვით, კონსტიტუციაში მითითე-

ბული ძირითადი უფლებანი და თავისუფლებანი, მათი შინაარსის გათვალისწინებით, ვრცელდება აგრეთვე იურიდიულ პირებზე.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-4 მუხლის მიხედვით, ყველა თანასწორია კანონისა და ადმინისტრაციული ორგანოს წინაშე. დაუშვებელია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე რომელიმე მხარის კანონიერი უფლებისა და თავისუფლების, კანონიერი ინტერესის შეზღუდვა ან მათი განხორციელებისათვის ხელის შეშლა, აგრეთვე მათთვის კანონმდებლობით გათვალისწინებული რაიმე უპირატესობის მინიჭება ან რომელიმე მხარის მიმართ რაიმე დისკრიმინაციული ზომების მიღება. საქმის გარემოებათა იდენტიფიკაციის შემთხვევებში დაუშვებელია სხვადასხვა პირის მიმართ განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღება, გარდა კანონით გათვალისწინებული საფუძვლის არსებობისას.

ამდენად, სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ ზემოაღნიშნული ნორმები ცალსახად ადგენენ კანონისა და ადმინისტრაციული ორგანოს წინაშე ყველას (მათ შორის იგულისხმება სამეწარმეო იურიდიული პირებიც) თანასწორობის პრინციპს და კრძალავენ კანონიერი საფუძვლების არსებობის გარეშე, საქმის გარემოებათა იდენტიფიკაციის შემთხვევებში, სხვადასხვა პირის მიმართ განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღების შესაძლებლობას. ამდენად, დისკრიმინაცია არის ანალოგიურ ვითარებაში ანუ საქმის გარემოებათა იდენტიფიკაციის შემთხვევებში რომელიმე პირის მიმართ, კანონიერი საფუძვლის გარეშე (აკრძალული საფუძვლით), ანალოგიურ ვითარებაში მყოფ სხვა პირისაგან განსხვავებული მოქცევა ან მის მიმართ განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღება, როდესაც არ არსებობს მოპყრობაში განსხვავების გონივრული და ობიექტური გამართლება. ბუნებრივია, ასეთ დროს ადგილი აქვს პირის მიმართ კანონიერი საფუძვლის გარეშე მისი კანონიერი უფლებისა და თავისუფლების, კანონიერი ინტერესის შეზღუდვას ან მათი განხორციელებისათვის ხელის შეშლას.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელეს მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა ისე უთხრეს უარი მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე, რომ არ დაუსაბუთეს, „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმხორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ ნუსხაში შეყვანილ სხვა იურიდიული პირებისაგან განსხვავებით, რომელი კანონით თუ კანონქვემდებარე აქტით დადგენილ მოთხოვნებს და კრიტერიუმებს ვერ აკ-

მაყოფილებდა „მ...“, რათა ისიც შეეყვანილი ყოფილიყო ზემოაღნიშნულ ნუსხაში. მით უფრო, გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ საქმეში წარმოდგენილი საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის №79/08.05.2015 წერილის მიხედვით, შპს „ა...“ წარმოადგენს საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის კორპორაციულ წევრს, რომელსაც გავლილი აქვს ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად და ამავე კანონის მე-6 მუხლის მიხედვით ჩართულია სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე აუდიტორთა რეესტრში.

საქმეზე ასევე დადგენილია, რომ შპს „ა...“ 2014 წლის 29 აპრილიდან ფლობს „M...“ წევრობას საქართველოს ტერიტორიაზე სერვისის განხორციელებაზე და ავტორიზებულია ინოდოს როგორც „M...“ დამოუკიდებელი წევრი კომპანია. საქმეზე ასევე დადგენილია, რომ შპს „ა...“ შეეცვალა საფირმო სახელწოდება და ეწოდა შპს „...“. მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების წერილობითი პასუხებით ვერ დგინდება, რომ შპს „...“ ნუსხაში შეყვანილ სხვა სუბიექტებისაგან განსხვავებით გააჩნდა უფრო ნაკლები გამოცდილება, ცოდნა და შესაძლებლობა, ან ვერ აკმაყოფილებდა კანონით გათვალისწინებულ რაიმე სახის კრიტერიუმს, მოთხოვნას, რაც აუცილებელი იყო იმ ფუნქციის შესასრულებლად, რომელიც მას უნდა განეხორციელებინა ზემოაღნიშნულ ნუსხაში შეყვანის შემთხვევაში. აქედან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან ადგილი ჰქონდა შპს „...“ მიმართ კანონიერი საფუძვლის გარეშე განსხვავებულ მიდგომას.

ანალოგიურ ვითარებაში მყოფ სხვა სუბიექტებისაგან განსხვავებით, რამაც გამოიწვია მისი კანონიერი უფლების (თავისუფალი სამეწარმეო საქმიანობის უფლების) შეზღუდვა და ამ უფლების განხორციელებისათვის ხელის შეშლა ისე, რომ დასაბუთებული არ ყოფილა მის მიმართ ასეთ განსხვავებულ მოპყრობაში გონივრული და ობიექტური გამართლება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, საქართველოს მთავრობამ და საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრომ. კასატორებმა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და საკასაციო სასამართლოს მიერ ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩე-

ლისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორები მიუთითებენ 2016 წლის 8 ივნისს მიღებულ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონზე, რომლის 28-ე მუხლის მე-10 პუნქტით განისაზღვრა, რომ 2017 წლის 1 იანვრიდან გაუქმდეს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილება.

ამავე დროს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2016 წლის 8 ივნისს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებებით გაუქმდა ზემოხსენებული მთავრობის დადგენილების მიღების სამართლებრივი საფუძველიც. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსში შევიდა ცვლილება და 202-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი ჩამოყალიბდა შემდეგნაირად „დასაბეგრი ქონების ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ – „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული აფასება არ ვრცელდება: საწარმოზე, თუ იგი მის ბალანსზე რიცხულ უძრავ ქონებას გადაფასების მეთოდის გამოყენებით აღრიცხავს და აქვს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება. ამასთანავე, აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ 4 წლის ვადით“. აღნიშნული ცვლილება ამოქმედდება 2017 წლის 1 იანვრიდან. ამ ცვლილებამდე საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მეორე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი იყო შემდეგი შინაარსის: „დასაბეგრი ქონების ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ – „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული აფასება არ ვრცელდება: საწარმოზე, თუ იგი მის ბალანსზე რიცხულ უძრავ ქონებას აღრიცხავს გადაფასების მეთოდის გამოყენებით და აქვს საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება“. აქედან გამომდინარე, 2017 წლის პირველი იანვრიდან უქმდება, როგორც საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილება, ისე მისი სამართლებრივი საფუძველი. საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შედავათით სარგებლობისთვის საწარმოებს აღარ მოეთხოვებათ საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება. ვინაიდან, 2017 წლის 1 იანვრიდან უქმდება ნორმატიული აქტი, რომელშიც შპს „...“ შეყვანის ინიცირება დაევალით მოპასუხეებს. ამდენად კასატორები მიიჩნევენ, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2016 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება ვერ იქნება აღსრულებული კანონიერ ძალაში შესვლის შემთხვევაში.

კასატორები მიუთითებენ, რომ სააპელაციო სასამართლომ ერ-

თი მხრივ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს პოზიცია იმასთან დაკავშირებით, რომ სამინისტროებს აქვთ ფართო დისკრეციული უფლებამოსილება, კანონის საფუძველზე მიიღონ გადაწყვეტილება საქართველოს მთავრობის წინაშე პროექტის ინიცირების თაობაზე. თუმცა სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილება შეზღუდულია კანონის მოთხოვნებით, რაც მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ამ უფლებამოსილების განხორციელების დროს. სასამართლომ იხელმძღვანელა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-7 მუხლით და განმარტა, რომ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ შეიძლება გამოიციეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა.

კასატორები მიუთითებენ, რომ სააპელაციო პალატას არ უმსჯელია იმ სიკეთეზე/სარგებელზე, რასაც მოსარჩელე აღნიშნული გადაწყვეტილებით მიიღებდა იმ პირობებში, როცა ნორმატიული აქტი უქმდება 2017 წლის პირველი იანვრიდან. კასატორების მოსაზრებით, სასამართლომ ვერ დაასაბუთა რა მხრივ შეეზღუდა მოსარჩელეს სამენარმეო საქმიანობის განხორციელების უფლება. გაურკვეველია საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებაში ჩართვაზე უარის თქმით, როგორ შეეზღუდა მენარმეს სამენარმეო საქმიანობის განხორციელების უფლება, ვინაიდან, ადმინისტრაციული ორგანოს უარი შპს „...“ არ ართმევდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლებას.

კასატორებს მიაჩნიათ, რომ სასამართლოს უნდა ემსჯელა მოსარჩელის მოთხოვნის საფუძველიანობაზე, ვინაიდან მოთხოვნის უფლების სამართლებრივი საფუძველების შემოწმება შესაძლებლობას იძლევა დადგინდეს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება რაიმე მოქმედების განხორციელებაზე ან მოქმედებისაგან თავის შეკავებაზე. არსებული კანონმდებლობის თუ ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების გარეშე სასამართლოს არ უნდა დაევალებინა ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ქმედების განხორციელება. კასატორების მოსაზრებით, სასამართლოს უნდა შეეფასებინა, თუ რამდენად ჰქონდა შპს „...“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით განსაზღვრულ ნუსხაში მოხვედრის შესაძლებლობა მოქმედი კანონმდებლობის პირობებში.

კასატორები მიუთითებენ, რომ სააპელაციო სასამართლოს საქმის განხილვის არც ერთ ეტაპზე არ დაუდგენია, რომ საწარმოებისათვის აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემი

პირთა ნუსხაში მყოფი პირები და მოსარჩელე იყვნენ ანალოგიურ სიტუაციაში მყოფი პირები, არ გამოუკვლევია არსებობდა თუ არა საქმეზე არსებითად ერთნაირი საქმის გარემოებები და ისე დაადგინა ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან დისკრიმინაციის ფაქტი. კასატორების მოსაზრებით, თუ სააპელაციო სასამართლოს აღნიშნულ მსჯელობას გავიზიარებთ, გამოდის, რომ არათუ შპს „...“, არამედ საქართველოში არსებული ყველა აუდიტორული კომპანია უნდა იქნეს შეყვანილი საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით განსაზღვრულ ნუსხაში, რაც ლოგიკას სრულიად მოკლებულია, რამდენადაც სააპელაციო სასამართლოს არ დაუდგენია იყო თუ არა საქმეზე არსებითად იდენტური საქმის გარემოებები, ისე დაადგინა საქმეზე ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-4 მუხლის დარღვევის ფაქტი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 28 თებერვლის განჩინებით საქართველოს მთავრობის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მიღებულ იქნეს არსებითად განსახილველად; საქმის განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მათი შესწავლისა და ანალიზის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებისა და წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრების მოტივების შემოწმების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ საქართველოს მთავრობის; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და მოცემული საქმე ხელახალი განხილვისათვის უნდა დაუბრუნდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილია, რომ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა და „საქართველოს მთავრობის სტრუქტურის, უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „თ“ და „კ“ ქვეპუნქტების საფუძველზე, დამტკიცდა სანარმოებისათვის აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო

და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხა (დანართი №1). საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებული „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხის“ (დანართი №1) მიხედვით, საწარმოებს დასაბეგრი ქონების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“-„დ“ ქვეპუნქტების მიხედვით გათვალისწინებული აფასების ვალდებულება არ წარმოეშობათ, თუ ბალანსზე რიცხულ უძრავ ქონებას აღრიცხავენ გადაფასების მეთოდის გამოყენებით და აქვთ ქვემოთ ჩამოთვლილი ერთ-ერთი პირის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება. ასევე, „საქართველოს მთავრობის სტრუქტურის, უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „თ“ და „კ“ ქვეპუნქტებიდან გამომდინარე, პრივატიზების განმახორციელებელი ორგანო უფლებამოსილია, ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების დადასტურებასთან დაკავშირებით სახელმწიფო ქონების შემძენ/მმართველ/მოსარგებლე პირებს მოსთხოვოს ექსპერტიზის ან/და აუდიტის ჩატარების მიზნით მიმართონ ქვემოთ ჩამოთვლილ პირებს: ა) სსიპ – ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულ ბიუროს; ბ) ... (...); გ) ... (...); დ) ... (...); ე) ... (...); ვ) ... (...); ზ) ... (...); თ) ... (...); ი) ... (...); კ) ... (PKF); ლ) შპს „...“ (...); მ) შპს „...“ (MGI); ნ) შპს „...“ (FMG); ო) შპს „...“.

შპს „ა...“ უფლებამოსილმა პირმა რამდენიმეჯერ მიმართა განცხადებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, რომლითაც მოითხოვა შპს „ა...“, როგორც „M...“ წევრი კომპანიის, საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხაში“ ჩართვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს პასუხებით შპს „ა...“ განემარტა, რომ არც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით და არც საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით არ იყო გათვალისწინებული ის კრიტერიუმები, რის საფუძველზეც შესაძლებელი იყო პირი მოხვედრილიყო ამ ნუსხაში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, განმცხადებელს ეცნობა, რომ საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურთან თანამშრომლობით მიმდინარეობდა ამ კრიტერიუმების განსაზღვრა და საერთო წესის დადგენა, რომლის დაკმაყოფილების შემთხვევაშიც მოხდებოდა საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/

და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხის დაზუსტება (განსაზღვრა). ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, განმცხადებელს განემარტა, რომ იმ ეტაპზე სამინისტრო მოკლებული იყო შესაძლებლობას დაეკმაყოფილებინა მისი მოთხოვნა. საქმეზე ასევე დადგენილია, რომ შპს „ა...“ უფლებამოსილმა პირმა 2015 წლის 22 აპრილსაც მიმართა იგივე მოთხოვნით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, რაზეც პასუხი არ მიუღია.

შპს „ა...“ უფლებამოსილმა პირმა რამდენიმეჯერ მიმართა განცხადებით საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროსაც, რომლითაც მოითხოვა შპს „ა...“, როგორც „M...“ წევრი კომპანიის, საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხაში ჩართვა. საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს აღნიშნულ განცხადებებზე პასუხი არ გაუცია.

2014 წლის 9 ოქტომბერს შპს „ა...“ უფლებამოსილმა პირმა განცხადებით მიმართა საქართველოს მთავრობასაც, რომლითაც მოითხოვა შპს „ა...“, როგორც „M...“ წევრი კომპანიის, საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხაში ჩართვა. საქართველოს მთავრობის იურიდიული დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 27 ნოემბრის №40109 წერილით განმცხადებელს განემარტა, რომ საქართველოს მთავრობის 2013 წლის 7 მარტის №54 დადგენილებით დამტკიცებული საქართველოს მთავრობის რეგლამენტის მე-8 მუხლის მეოთხე პუნქტის თანახმად, პარლამენტის სამართლებრივი აქტებით მთავრობისათვის გაცემულ დავალებათა შესრულების მიზნით პროექტის ინიცირებას უზრუნველყოფდა შესაბამის დარგში პოლიტიკის გამტარებელი სამინისტრო(ები), სახელმწიფო მინისტრის აპარატ(ებ)ი. საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილება მიღებული იყო საქართველოს პარლამენტის შესაბამისი აქტის, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლით საქართველოს მთავრობისთვის დაკისრებული ვალდებულების საფუძველზე, ხოლო აღნიშნული აქტით დარეგულირებულ საკითხზე პოლიტიკის გამტარებელ სამინისტროს წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. ამდენად, განმცხადებელს ეცნობა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსისგან განსხვავებულად, ახალი ადმინის-

ტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის საქართველოს მთავრობის რეგლამენტით განსაზღვრული წესიდან გამომდინარე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს პოზიციის გათვალისწინებით, საქართველოს მთავრობა მოკლებული იყო შესაძლებლობას დაეკმაყოფილებინა განმცხადებლის 2014 წლის 9 ოქტომბრის განცხადების მოთხოვნა.

შპს „ა...“ უფლებამოსილმა პირმა 2015 წლის 9 ივნისს კვლავ მითითებულ განცხადებით საქართველოს მთავრობას, რომლითაც შპს „ა...“, როგორც „M...“ წევრი კომპანიის, საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებული საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებულ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხაში ჩართვა მოითხოვა. საქართველოს მთავრობის კანცელარიის იურიდიული დეპარტამენტის უფროსის 2015 წლის 23 ივნისის №49899 წერილით შპს „ა...“ ზემოაღნიშნული განცხადება განუხილველად იქნა დატოვებული საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 102-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ვინაიდან მასში არ იყო მითითებული ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებები, ხოლო ანალოგიურ მოთხოვნაზე განმცხადებელს პასუხი გაეცა საქართველოს მთავრობის კანცელარიის იურიდიული დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 17 ნოემბრის №40109 წერილით.

საქმეზე ასევე დადგენილია, რომ შპს „ა...“ 2014 წლის 29 აპრილიდან ფლობს „M...“ წევრობას საქართველოს ტერიტორიაზე სერვისის განხორციელებაზე და ავტორიზებულია ინოდოს როგორც „M...“ დამოუკიდებელი წევრი კომპანია. ამასთან, შპს „ა...“ შეეცავლა საფირმო სახელწოდება და ეწოდა შპს „...“ (ს/ნ: ...).

საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელის მოთხოვნის – საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებულ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხაში“ შეტანის ინტერესს წარმოადგენდა მისთვის საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საქმიანობის განხორციელების უფლების მინიჭება. სარჩელის აღძვრის დროს მოქმედი ნორმის თანახმად, დასაბეგრი ქონების ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“-„დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული აფასება არ ვრცელდებოდა საწარმოზე, თუ იგი მის ბალანსზე რიცხულ უძრავ ქონებას აღრიცხავდა გადაფასების მეთოდის გამოყენებით და ჰქონდა საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ აუდი-

ტირებული ფინანსური ანგარიშგება. საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მე-2 ნაწილში 2016 წლის 8 ივნისის №5387 კანონით (ამოქმედდა 2017 წლის 1 იანვრიდან) განხორციელებული ცვლილების თანახმად, დასაბეგრი ქონების ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“-„დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული აფასება არ ვრცელდება საწარმოზე, თუ იგი მის ბალანსზე რიცხულ უძრავ ქონებას გადაფასების მეთოდის გამოყენებით აღრიცხავს და აქვს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება. ამასთან, 2016 წლის 8 ივნისის მიღებულ იქნა კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“, რომლის პირველი მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ეს კანონი ადგენს საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების, მმართველობის ანგარიშგების და ამ კანონით გათვალისწინებული სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის, პროფესიული სერტიფიცირების, აუდიტორული საქმიანობის (მომსახურების) განხორციელების და მისი ხარისხის უზრუნველყოფის, აღნიშნულ სფეროებზე სახელმწიფო ზედამხედველობის განხორციელების და პასუხისმგებლობის დაკისრების სამართლებრივ საფუძვლებს. ამავე კანონის 28-ე მუხლის მე-10 პუნქტი ითვალისწინებს, რომ 2017 წლის 1 იანვრიდან გაუქმდეს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განხორციელებულ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილება. შესაბამისად, საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ ნორმატიული აქტის მიღების (გამოტანა) და მასში ცვლილების შეტანის წესს განსაზღვრავს „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-20 მუხლი, რომელიც არ იძლევა ძალადაკარგულ ნორმატიულ აქტში ცვლილების შეტანის შესაძლებლობას. ამდენად, საკასაციო პალატის მოსაზრებით ზემოაღნიშნული ცვლილებების გათვალისწინებით საქმეზე დადგენას საჭიროებს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 23-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობა.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონის 28-ე მუხლის მე-9 პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორული ფირმა, რომელსაც ამ კანონის ამოქმედების თარიღისთვის ჰქონდა სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილება, რაც დასტურდება „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ სა-

ქართველოს 2012 წლის 29 ივნისის კანონის (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 13.07.2012, სარეგისტრაციო კოდი: 260000000.05.001.016869) შესაბამისად აკრედიტებული ორგანიზაციის სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე პირთა რეესტრით, ან რომელმაც 2013 წლის 1 იანვრიდან ამ კანონის ამოქმედებამდე ჩაატარა სავალდებულო აუდიტი ან 2016 წლის 1 ნოემბრამდე ჩაატარა სდპ-ის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, უფლებამოსილია სამსახურს არაუგვიანეს 2016 წლის 30 ნოემბრისა მიმართოს სდპ-ის აუდიტის ჩატარების დროებითი უფლებამოსილების მინიჭების თხოვნით. დროებითი უფლებამოსილების მინიჭების წესს ადგენს სამსახური. მინიჭებული დროებითი უფლებამოსილება მოქმედებს ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის შედეგების გამოვლენამდე. აღნიშნული უფლებამოსილების მინიჭების საფუძველია აუდიტორული ფირმის სარეგისტრაციო განაცხადში მოცემული ინფორმაცია ხარისხის კონტროლის სისტემის შესახებ, სამსახურის მოთხოვნის შესაბამისად აუდიტორული ფირმის მიერ წარდგენილი სხვა ინფორმაცია/დოკუმენტაცია და, საჭიროების შემთხვევაში, იმ მარეგულირებელი/საზედამხედველო ორგანოს მიერ მონოდებული ინფორმაცია, რომელსაც ჰპარდებოდა აუდიტორული დასკვნა/ანგარიში. სდპ-ის აუდიტის ჩატარების დროებითი უფლებამოსილების მინიჭება ხდება 2016 წლის 31 დეკემბრამდე და მოქმედებს არაუგვიანეს 2017 წლის 31 დეკემბრისა. სამსახური ვალდებულია დაასრულოს აღნიშნული უფლებამოსილების მქონე იმ აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი, რომელმაც მას ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განხორციელების მოთხოვნით მიმართა, და შესაბამისი შედეგები რეესტრში 2018 წლის 1 იანვრამდე ასახოს. სდპ-ის აუდიტის ჩატარების დროებითი უფლებამოსილება უქმდება, თუ აღნიშნული უფლებამოსილების მქონე პირი 2017 წლის 1 ოქტომბრამდე არ მიმართავს სამსახურს ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განხორციელების მოთხოვნით. ამასთანავე, იმ ხელშეკრულებით, რომლის მხარეც არის ქონების მმართველი, განსაზღვრული ვალდებულებების შესრულების დადასტურებასთან დაკავშირებული აუდიტორული მომსახურების განხორციელების უფლებამოსილება 2018 წლის 1 იანვრამდე აქვთ „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებით დამტკიცებულ „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ“

ბელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხაში“ მითითებულ აუდიტორულ ფირმებს, რომლებსაც ამ მუხლის საფუძველზე მიენიჭებათ დროებითი უფლებამოსილება. ამასთანავე, აღნიშნული დადგენილებით დამტკიცებულ „სანარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტაცილებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხაში“ მითითებულ პირებს იმ ხელშეკრულებით, რომლის მხარეც არის ქონების მმართველი, განსაზღვრული ვალდებულებების შესრულების დადასტურებასთან დაკავშირებული აუდიტორული მომსახურების განხორციელების უფლებამოსილება უნარჩუნდებათ ამ კანონის ამოქმედების თარიღისთვის დადებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული აუდიტორული მომსახურების დასრულებამდე, ხოლო ამ კანონის ამოქმედების შემდეგ 2017 წლის 1 იანვრამდე დადებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული აუდიტორული მომსახურების განხორციელების უფლებამოსილება – 2017 წლის 1 მარტამდე. ამასთანავე, ამ პუნქტით გათვალისწინებულმა აუდიტორულმა ფირმებმა სდპ-ებისათვის შესასრულონ 2016 წლის 1 ნოემბრამდე დადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხელშეკრულებებით 2016 წლის საანგარიშგებო ან წინა პერიოდთან მიმართებით ნაკისრი ვალდებულებები. ამავე მუხლის მე-10 პუნქტის თანახმად, სამსახურმა 2016 წლის 1 ნოემბრამდე უზრუნველყოს ამ მუხლის მე-9 პუნქტით განსაზღვრული დროებითი უფლებამოსილების მინიჭების წესის დადგენა.

ამდენად, საქმეში წარმოდგენილი საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის №79/08.05.2015 წერილის საფუძველზე სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილია, რომ შპს „...“ წარმოადგენს საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის კორპორაციულ წევრს, რომელსაც გავლილი აქვს ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად და ამავე კანონის მე-6 მუხლის მიხედვით ჩართული იყო სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე აუდიტორთა რეესტრში. ამასთან, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის ვებგვერდზე (<http://gfpa.ge/site/index.php?tid=42&color=red&lid=39&sid=44>) საკასაციო საჩივრების განხილვის მომენტისთვის განთავსებული „სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე ფირმების რეესტრის“ თანახმად შპს „...“ აუდიტორთა რეესტრში შეყვანის თარიღია 2015 წლის 28 მაისი, რეგისტრაციის №75/1.09.2014, ხოლო ბაფში განწევრიანების თარიღია 2014 წლის 1 სექტემბერი. აღნიშნულიდან გამომდინარე დასტურდება, რომ მო-

სარჩელე წარმოადგენს „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონით გათვალისწინებული უფლების მქონე სუბიექტს. შესაბამისად, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა დაადგინოს, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 23-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული მოსარჩელის კანონიერი უფლებისა და ინტერესისთვის პირდაპირი და უშუალო ზიანის მიყენების არსებობა და რამდენად არსებობს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 33-ე მუხლის საფუძველზე ადმინისტრაციული ორგანოებისათვის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის დავალების შესაძლებლობა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ იგი თავად ვერ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, რადგან არსებობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველი. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს მთავრობის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით და

და ა დ ბ ი ნ ა :

1. საქართველოს მთავრობის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. სახელმწიფო ბაჟის საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;

4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის
წარმოების წესი**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სასჯელით**

№ბს-946-942(კ-17)

17 ივლისი, 2018 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამარ-
თლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

მ. კ-ემ 2016 წლის 9 მარტს სარჩელი აღძრა თბილისის საქალაქო სასამართლოში სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ. მოსარჩელემ სარჩელის საბოლოოდ დაზუსტების შემდეგ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2015 წლის 6 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 29 იანვრის №... ბრძანების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ 2015 წლის 6 ნოემბერს მ. კ-ის კუთვნილ ობიექტზე (მდებარე დუშეთის რაიონი, ს. ...) განხორციელდა საკონტროლო შესყიდვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის უბნის ოფიცერთა სამმართველოს თანამშრომლების დ. ბ-ისა და ზ. ა-ის მიერ. კერძოდ, მ. კ-ისგან შეძენილ იქნა ლუდი „...“ 6 ლარად. შედეგად, მ. კ-ის მიმართ 2015 წლის 6 ნოემბერს შედგა №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმადაც მოსარჩელე ახორციელებდა სამეწარმეო საქმიანობას გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევით, რაც წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით გათვალისწინებულ საგადასახადო სამართალდარღვევას და სახდელის სახით შეეფარდა ჯარიმა 500 (ხუთასი) ლარის ოდენობით.

მოსარჩელე აღნიშნავდა, რომ არის სოციალურად დაუცველი, მძიმე ეკონომიკური მდგომარეობის გამო ახდენს მხოლოდ სოფლის პროდუქტებისა და მის მიერ დამზადებული არყის რეალიზაციას. მისმა შვილიშვილებმა დაბადების დღის აღსანიშნავად იყი-

დეს ლუდი, თუმცაღა 2 ბოთლი არ დალიეს და მაღაზიაში დაუტოვეს. რადგან ლუდი გასაყიდ პროდუქციასთან იდო, შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლებმა ჩათვალეს, რომ ისიც იყიდებოდა. დამატებითი შემოსავლის მისაღებად, მ. კ-ემ მიყიდა მათ ლუდი. მოსარჩელის მოსაზრებით, მის მიმართ შესაძლებელი იყო გაფრთხილების გამოყენებაც, მაგრამ იმ მოტივით, რომ 2014 წლის თებერვალში მის მიმართ უკვე შედგენილი იყო ოქმი, უარი ეთქვა გაფრთხილების გამოყენებაზე. მ. კ-ის განმარტებით, 2014 წლის თებერვალში შედგენილი ოქმის შესახებ მისთვის უცნობი იყო, იგი ზამთარში არც იმყოფება სოფელში, ოქმში მითითებული შენიშვნა, რომ მან უარი განაცხადა ოქმის ხელმოწერაზე, ასევე არ შეესაბამება სიმართლეს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 16 ივნისის გადაწყვეტილებით მ. კ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა მ. კ-ემ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 22 ივნისის გადაწყვეტილებით, მ. კ-ის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 16 ივნისის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2015 წლის 6 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 29 იანვრის №... ბრძანება.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში საქალაქო სასამართლომ, მართალია, სწორად მიუთითა სამართლებრივ ნორმებზე, მაგრამ არასწორი შეფასება მისცა საქმეში წარმოდგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს. სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ და „პ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელთა დროულად აღრიცხვა, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებზე განახორციელონ ადმინისტრაციული წარმოება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი წესით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს

პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის მიხედვით, პირის მიერ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევა იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. იმავე კოდექსის 66-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი, ასევე პირადობის ნეიტრალური მონაბობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირი, გარდა იმ პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგრისაგან, ვალდებული არიან ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე განცხადებით მიმართონ საგადასახადო ორგანოს მათთვის საიდენტიფიკაციო ნომრების მინიჭების მიზნით. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო რეგისტრაციას (აღრიცხვას) ახორციელებენ საგადასახადო ორგანოები საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით. ეს წესი არ ვრცელდება იმ პირებზე, რომელთა რეგისტრაციას საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო). ამ პირებისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების წესი და პირობები განისაზღვრება საქართველოს იუსტიციის მინისტრის ბრძანებით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. მოცემული ნორმების განმარტება ცხადყოფს, რომ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება უნდა მოხდეს კანონით დადგენილი წესითა და ფორმით. კერძოდ, პირმა უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების მოთხოვნით. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევით ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება კი წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას.

სააპელაციო პალატამ ასევე განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 259-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, „საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდება ფიზიკური პირი, რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას და ახდენს პირად ან საოჯახო მეურნეობაში მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის ან

მისგან წარმოებული (გადამუშავებული) საქონლის რეალიზაციას, – საქმიანობის ამ ნაწილში“. განსახილველ შემთხვევაში 2015 წლის 6 ნოემბერს მ. კ-ის კუთვნილ ობიექტზე (მდებარე დუშეთის რაიონი, ს. ...) განხორციელდა საკონტროლო შესყიდვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის უზნის ოფიცერთა სამმართველოს თანამშრომლების დ. ბ-ისა და ზ. ა-ის მიერ. კერძოდ, მ. კ-ისგან შეძენილ იქნა ლუდი „...“ 6 ლარად. შედეგად, მ. კ-ის მიმართ 2015 წლის 6 ნოემბერს შედგა №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმადაც მოსარჩელე ახორციელებდა სამენარმეო საქმიანობას გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევით, რაც წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით გათვალისწინებულ საგადასახადო სამართალდარღვევას და სახდელის სახით შეეფარდა ჯარიმა 500 (ხუთასი) ლარის ოდენობით. საქმის მასალების შესწავლის საფუძველზე სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა მოპასუხისა და საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა იმის შესახებ, თითქოს მ. კ-ე ეწეოდა სამენარმეო საქმიანობას გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევით. თვით მ. კ-ის ახსნა-განმარტებითა და მოწმის სახით დაკითხული გ. ბ-ის ჩვენებით დგინდება, რომ მოსარჩელე ახდენდა მხოლოდ სოფლის პროდუქტებისა და მის მიერ დამზადებული არყის რეალიზაციას. რაც შეეხება ლუდის რეალიზაციის ფაქტს, მოწმემ (მ. კ-ის შვილიშვილმა) განმარტა, რომ მან დაბადების დღის აღსანიშნავად მეგობრებთან ერთად იყიდა ლუდი, თუმცაღა 2 ბოთლი არ დალიეს და მალაზიაში დარჩათ ბებიასთან. რადგან ლუდი გასაყიდ პროდუქციასთან იდო, შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლებმა ჩათვალეს, რომ ისიც იყიდებოდა. დამატებითი შემოსავლის მისაღებად, მოსარჩელემ მიყიდა მათ ლუდი. აქედან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ გაიზიარა აპელანტის მსჯელობა მასზედ, რომ მ. კ-ე არ ეწეოდა სამენარმეო საქმიანობას და აღნიშნული 2 ბოთლი ლუდი წარმოადგენდა მისი შვილიშვილის საკუთრებას, რომელიც შეიძინა დაბადების დღის აღსანიშნავად.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 16 ივნისის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. კასატორმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საკასაციო სასამართლოს მიერ ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამენარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმი-

ანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად, ხოლო მოსარჩელის ეკონომიკური საქმიანობა მიზნად ისახავდა დამატებითი შემოსავლის მიღებას, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის თანახმად, წარმოშობს მენარმედ და გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებას. ამავე კოდექსის 51-ე მუხლის „დ“ და „პ“ პუნქტების შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებაა – უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელთა დროული აღრიცხვა, გამოავლინოს ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც თავს არიდებენ გადასახადის გადახდას, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად – „საქართველოს მოქალაქე/ფიზიკური პირი, გარდა იმ პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგვისაგან, ვალდებულია ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს მისთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების მიზნით“. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, მოქმედება ან უმოქმედობა, რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.

კასატორის მოსაზრებით, აქტი შედგენილია კანონმდებლობით დადგენილი პროცედურების დაცვით, შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელს უფლება ჰქონდა, მიეცა მოსარჩელისათვის შესაძლებლობა აღმოეფხვრა სამართალდარღვევა, რისთვისაც მას განესაზღვრა 2 სამუშაო დღის ვადა, გადამხდელს კი განსაზღვრული ვადის განმავლობაში უნდა გამოესწორებინა არსებული ხარვეზი. სწორედ არსებული ხარვეზის გამოუსწორებლობის გამო, შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით მ. კ-ე დაჯარიმდა – 500 ლარის ოდენობით საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის შესაბამისად. შესყიდვის პროცედურის დასრულებისთანავე საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მიერ მ. კ-ეს წარედგინა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი საკონტროლო შესყიდვის ჩატარების შესახებ, ასევე განემარტა უფლება-მოვალეობები, რომლის სამენარმეო საქმიანობას ახორციელებდა გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესების დარღვევით, რაც წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით გათვალისწინებულ საგადასახადო სამართალდარღვევას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 13 ოქტომბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი ადმინისტრაციული საპ-

როცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის შესწავლის, საკასაციო საჩივრის განხილვის შედეგად მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს: სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის უბნის ოფიცერთა სამმართველოს 2015 წლის 31 აგვისტოს №32921 ბრძანებით საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენის, საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენის (საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის, საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენების კონტროლი) მიზნით დადგინდა საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის განხორციელება ან/და საქონლის/მომსახურების სარეალიზაციო ფასის შეტყობა საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზებით მცხეთა-მთიანეთის ადმინისტრაციული ტერიტორიული ერთეულების ფარგლებში. საკონტროლო შესყიდვის განხორციელება დაევალა უბნის ოფიცერთა სამმართველოს თანამშრომლებს დ. ბ-სა და ზ. ა-ს. საკონტროლო შესყიდვის განხორციელების ვადად მიჩნეულ იქნა პერიოდი 2015 წლის პირველი სექტემბრიდან 30 ნოემბრის ჩათვლით.

2015 წლის 6 ნოემბერს მ. კ-ის კუთვნილ ობიექტზე (მდებარე დუშეთის რაიონი, ს. ...) განხორციელდა საკონტროლო შესყიდვა უბნის ოფიცერთა სამმართველოს თანამშრომლების – დ. ბ-ისა და ზ. ა-ის მიერ, კერძოდ, მ. კ-ისგან შეძენილ იქნა ლუდი „...“ 6 ლარად. მ. კ-ის მიმართ 2015 წლის 6 ნოემბერს შედგა №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმადაც, მოსარჩელე ახორციელებდა სამენარმეო საქმიანობას გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევით, რაც წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით გათვალისწინებულ საგადასახადო სამართალდარღვევას. აღნიშნულის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2015 წლის 6 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით მ. კ-ე დაჯარიმდა 500 (ხუთასი) ლარის ოდენობით. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში მითითებულია, რომ მ. კ-ემ უარი განაცხადა მის ხელმოწერასა და ერთი ეგზემპლარის ჩაბარებაზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის თანამშრომელთა მიერ 2015 წლის 6 ნოემბერს შედგენილ იქნა საკონტროლო შესყიდვის შედეგების შესახებ ოქმი. ოქმის მიხედვით, მ. კ-ისგან შესყიდულ იქნა ლუდი „...“ 6 ლარად. ამასთან, ოპერაციის გაუქმების შედეგად გადახდილი თანხა დაბრუნებულ იქნა გამყიდველის მიერ.

2015 წლის 7 დეკემბერს მ. კ-ემ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს მომსახურების დეპარტამენტის 2015 წლის 6 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და მის საფუძველზე დაკისრებული ფულადი ჯარიმის გაუქმების მოთხოვნით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 29 იანვრის №... ბრძანებით ადმინისტრაციული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ბრძანებაში აღინიშნა, რომ შესყიდვის პროცედურის დასრულებისთანავე საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მიერ მ. კ-ეს წარედგინა პირადობის დამადასტურებელი (სამსახურებრივი) მოწმობა, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი (ბრძანება) საკონტროლო შესყიდვის ჩატარების შესახებ, განემარტა უფლება-მოვალეობები და ასევე საკონტროლო შესყიდვით დადგენილი ფაქტი, რომ ის სამენარმეო საქმიანობას ახორციელებდა გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესების დარღვევით, რაც წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით გათვალისწინებულ საგადასახადო სამართალდარღვევას.

2014 წლის 14 თებერვალს მოსარჩელე მ. კ-ის მიმართ შედგენილი იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოფხვრის ვადის განსაზღვრის აქტი №006680, რომლის მიხედვითაც, მ. კ-ე ახორციელებდა ვაჭრობას რეგისტრაციის გარეშე, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას. ამასთან, საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად მ. კ-ეს განესაზღვრა 2 (ორი) სამუშაო დღე. აქტში აღნიშნულია, რომ მ. კ-ემ უარი განაცხადა მის ხელმოწერაზე.

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 19 აპრილის №95304 მიმართვის თანახმად, მ. კ-ე არ არის რეგისტრირებული ინდივიდუალურ მენარმედ.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის 2016 წლის 11 მაისის №56360-21-11 სამსახურებრივი ბარათის მიხედვით, 2014 წლის 14 თებერვალს მ. კ-ემ უარი განაცხადა დოკუმენტის ჩაბარებაზე, მასზე ხელის მოწერაზე. ვინაიდან საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოფხვრის ვადის განსაზღვრის აქტის ასახვა გადამხდელის პირად ბარათზე

არ ხდება, მისი ელექტრონულად ჩაბარება ვებგვერდზე გაგზავნის გზით შეუძლებელია. ამასთან, გადამხდელს არც მომსახურების სერვისცენტრისთვის მიუმართავს აქტის ჩაბარების თხოვნით.

„სამართალდარღვევის აღრიცხვის პროგრამაში“ აღრიცხულია მ. კ-ის მიმართ შედგენილი 2014 წლის 14 თებერვლის №006680 აქტი, რომელზეც მითითებულია, რომ პირმა არ ჩაიბარა, ასევე, ატვირთულია 2015 წლის 6 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილ აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებებს. აღნიშნულ გარემოებებს სადავოდ არ ხდის არც კასატორი. საკასაციო საჩივარი ეფუძნება სააპელაციო სასამართლოს მიერ კანონის არასწორ გამოყენებას და საქმის ფაქტობრივი გარემოებების არასწორ სამართლებრივ შეფასებას, რასაც საკასაციო სასამართლო იზიარებს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ და „პ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელთა დროულად აღრიცხვა, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებზე განახორციელონ ადმინისტრაციული წარმოება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი წესით. ამავე კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენებისათვის აუცილებელია სამი საფუძველი: ნორმატიული, ე.ი. უნდა არსებობდეს ნორმა, რომელიც ადგენს ვალდებულებას და სანქციას მისი შეუსრულებლობისთვის, ფაქტიური – საგადასახადო სამართალდარღვევა და პროცესუალური – ნორმისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსული სუბიექტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით, განსაზღვრავს სახდელს საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის მიხედვით, პირის მიერ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევა – იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. ამავე კოდექსის 66-ე

მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი, ასევე პირადობის ნეიტრალური მოწმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირი, გარდა იმ პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგვრისაგან, ვალდებული არიან ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე განცხადებით მიმართონ საგადასახადო ორგანოს მათთვის საიდენტიფიკაციო ნომრების მინიჭების მიზნით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო რეგისტრაციას (აღრიცხვას) ახორციელებენ საგადასახადო ორგანოები საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით. ეს წესი არ ვრცელდება იმ პირებზე, რომელთა რეგისტრაციას საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო (შემდგომ – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო). ამ პირებისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების წესი და პირობები განისაზღვრება საქართველოს იუსტიციის მინისტრის ბრძანებით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამდენად, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება უნდა მოხდეს კანონით დადგენილი წესითა და ფორმით. კერძოდ, პირმა უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების მოთხოვნით. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევით ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება კი წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება ეფუძნება მოსარჩელის მითითებას იმ გარემოებაზე, რომ იგი ახდენს მხოლოდ სოფლის პროდუქტებისა და მის მიერ დამზადებული არყის რეალიზაციას. მ. კ-ის განმარტებით, მისმა შვილიშვილებმა დაბადების დღის აღსანიშნავად იყიდეს ლუდი, თუმცაღა 2 ბოთლი არ დალიეს და მაღაზიაში დაუტოვეს. რადგან ლუდი გასაყიდ პროდუქციასთან იდო, შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლებმა ჩათვალეს, რომ ისიც იყიდებოდა. დამატებითი შემოსავლის მისაღებად, მ. კ-მ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებს მიყიდა ლუდი.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ არ არსებობს სააპელაციო სასამართლოს სამართლებრივი შეფასების გაზიარების შესაძლებლობა მ. კ-ის ქმედების შეფასებასთან დაკავშირებით და მიუთითებს,

რომ „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების მე-10 მუხლის პირველი პუნქტის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის მიზანია საგადასახადის გადამხდელის მიერ საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენა (მათ შორის: მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დარღვევა; საქართველოს ტერიტორიაზე ეროვნული ვალუტის გამოყენების წესების დარღვევის გამოვლენა; საგადასახადო ორგანოში საგადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევის ფაქტის დადგენა და სხვ.). აღნიშნული ბრძანების 69-ე მუხლის მე-2 პუნქტის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება მოიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის, საქმის განხილვის, სანქციის შეფარდების, გადაწყვეტილების მიღებისა და მიღებული გადაწყვეტილების აღრიცხვის პროცედურებს. 70-ე მუხლით გათვალისწინებულია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირები, მისი შედგენისა და სამართალდამრღვევისათვის გადაცემის წესი. ბრძანების 71-ე მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმე განიხილება სამართალდარღვევის გამოვლენის ადგილზე, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირის მიერ. ბრძანების 71¹ მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, პირს განუსაზღვროს ვადა საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად ამ მუხლით დადგენილი წესით და დადგენილ შემთხვევებში. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ პირისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად ვადის განსაზღვრის შემთხვევაში, არ დგება ამ წესის №30 დანართით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტით დადგენილია ვადის განსაზღვრის შესაძლებლობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში, ხოლო მე-4 პუნქტით დადგენილია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევათა აღმოსაფხვრელად პირს განესაზღვრება 2 სამუშაო დღის ვადა. მი-

თითებული მუხლის მე-5 პუნქტით, ასევე, დადგენილია, რომ პირისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად ვადის განსაზღვრა ფიქსირდება „საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოფხვრის ვადის განსაზღვრის აქტით“, რომელიც დგება წერილობითი ფორმით ორ ეგზემპლარად, რომლიდანაც ერთ-ერთი ბარდება პირს. მე-7 და მე-8 პუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის შინაარსის, პირისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად ვადის განსაზღვრისა და აქტის ჩაბარების დროის თაობაზე ინფორმაციას, შესაბამისი ტექნიკური საშუალებებით დაუყოვნებლივ ასახავს ერთიან ელექტრონულ ბაზაში. თუ პირი უარს აცხადებს აქტის ჩაბარებაზე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ ერთიან ელექტრონულ ბაზაში შესატანი ინფორმაციის შესაბამის ველში კეთდება სათანადო აღნიშვნა და დამატებით მიეთითება აქტის ჩაბარებაზე უარის თქმის მიზეზები ან/და პირის განმარტება მათი არსებობის შემთხვევაში.

საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სამართალდარღვევა საგადასახადო შემომწმების აქტშია დაფიქსირებული. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი სამართალდარღვევის ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ პირს ადგილზევე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. ამ შემთხვევაში პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად, ხოლო მე-5 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი გასაცნობად წარედგინება სამართალდამრღვევ პირს, რომელსაც უფლება აქვს, წარმოადგინოს განმარტებები და შენიშვნები, რომლებიც აისახება ოქმში ან დაერთება მას. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ერთი ეგზემპლარი ბარდება ან ეგზავნება სამართალდამრღვევ პირს.

მოცემულ შემთხვევაში 2014 წლის 14 თებერვალს მოსარჩელე მ. კ-ის მიმართ შედგენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოფხვრის ვადის განსაზღვრის შესახებ №006680 აქტით დგინდება, რომ მ. კ-ე ახორციელებდა ვაჭრობას რეგისტრაციის გარეშე, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით

წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას. ამასთან, საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად მ. კ-ეს განესაზღვრა 2 (ორი) სამუშაო დღე. „სამართალდარღვევის აღრიცხვის პროგრამაში“ აღრიცხულია მ. კ-ის მიმართ შედგენილი 2014 წლის 14 თებერვლის №006680 აქტი. №006680 აქტშიც მითითებულია, რომ მ. კ-ემ მის ხელმოწერაზე უარი განაცხადა.

საკასაციო პალატის მოსაზრებით 2014 წლის 14 თებერვალს განხორციელებული შემონმებისა და №006680 აქტის კანონიერების შემონმება არ წარმოადგენს განსახილველი დავის საგანს, სასამართლო ვერ იმსჯელებს, რამდენად შეესაბამება მასში მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები სინამდვილეს. ამასთან, აქტი შედგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დადგენილი პროცედურების დაცვით, შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელს უფლება ჰქონდა, მიეცა მ. კ-ისთვის შესაძლებლობა, რომ აღმოეფხრა სამართალდარღვევა. ამასთან, აღნიშნული ვადა კანონმდებლობითაა დადგენილი და მოიცავს 2 სამუშაო დღეს. აქტში, მითითებულია, რომ პირმა უარი განაცხადა მის ჩაბარებაზე. ამასთან, იგი კანონმდებლობით დადგენილი წესის დაცვითაა ატვირთული ელექტრონულ ბაზაში, სადაც ასევე აღნიშნულია, რომ პირმა იგი არ ჩაიბარა. ამდენად, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ დაცულია აქტის გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი ფორმალური კანონიერება. ამასთან, დადგენილია, რომ მ. კ-ე 2015 წის 6 ნოემბერს გადამოწმდა საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების მიერ და მას კვლავ დაუფიქსირდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა. მართალია, 2014 წელს მას ორი სამუშაო დღე განესაზღვრა სამართალდარღვევის აღმოფხვრისთვის, მაგრამ კანონმდებლობით არ არის დადგენილი სამართალდარღვევის გამოსწორების გადამოწმების კონკრეტული ვადა. გადასახადის გადამხდელმა კი განსაზღვრული ვადის განმავლობაში უნდა გამოასწოროს არსებული ხარვეზი, რადგან საგადასახადო ორგანოთა მიერ ვერ მოხდებოდა მისი გადასახადის გადამხდელად ავტომატური დარეგისტრირება. სწორედ ამიტომ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2015 წლის 6 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების მე-4 თავით (საკონტროლო შესყიდვა) გათვალისწინებული პროცედურების დაცვით მ. კ-ე დაჯარიმდა 500 (ხუთასი) ლარის ოდენობით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის შესაბამისად.

საკანსაციო პალატა განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელთა უმთავრესი ვალდებულება გადასახადების დროულად და სრულად გადახდაა, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სხვა უფლება-მოვალეობებიც ამ ვალდებულების სრულყოფილად შესრულებასთანაა დაკავშირებული. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა კი დაკავშირებულია ამ მოვალეობის ჯეროვან შესრულებასთან, საგადასახადო ორგანოების შესაძლებლობასთან, გააკონტროლონ გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდა. სადავო არ არის ის ფაქტი, რომ მ. კ-ე არ იყო გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებული. ცალსახად დადგენილია ის ფაქტიც, რომ მან მოახდინა ლუდის რეალიზაცია, რაც წარმოადგენს ეკონომიკურ საქმიანობას და პირი ვალდებულია, იყოს გადასახადის გადამხდელად აღრიცხული. მოსარჩელის მითითება, რომ ლუდი შვილიშვილებმა დაუტოვეს და არ იყო განკუთვნილი სამეწარმეო საქმიანობისთვის, რადგან იგი მხოლოდ სასოფლო-სამეურნეო პროდუქტებსა და მის მიერ გამოხდომულ არაყს ყიდის, არ არის დადასტურებული სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად სათანადო მტკიცებულებებით.

მოცემულ შემთხვევაში, საქმეში წარმოდგენილია 2014 წლის 14 თებერვალს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ შედგენილი აქტი მოსარჩელის მიერ 273-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენის თაობაზე, რომლითაც მას 2 სამუშაო დღე განესაზღვრა გადასახადის გადამხდელად დადგენილი წესით აღსარიცხად. ცალსახად დადგენილია, ასევე, რომ ლ. კ-ის კუთვნილ ობიექტში შექენილ იქნა ლუდი „...“ მაშინ, როდესაც ამ პერიოდისთვის მ. კ-ე კვლავ არ იყო რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელად. მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებებით არ დასტურდება მის მიერ მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები. გარდა იმისა, რომ მას არ ჰქონდა ლუდის გაყიდვის უფლება, რადგან არ იყო აღრიცხული გადასახადის გადამხდელად და აღნიშნული წარმოადგენს სამართალდარღვევას. საქმეში არსებული მტკიცებულებებით არ დგინდება ის გარემოება, რომ ლ. კ-ს ლუდი თავიდანვე არ ჰქონია გამიზნული სამეწარმეო საქმიანობისთვის, რამდენადაც სამართალდარღვევას წარმოადგენს პროდუქციის – „ლუდის“ რეალიზაციის ფაქტი გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე და არა მისი შენახვა გასაყიდ პროდუქციასთან ერთად. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირების ქმედება შესაბამისობაშია კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებთან, სადავო აქტები კანონს არ ეწინააღმდეგება და უკანონოდ არ ზღუდავს მოსარჩელის უფლებას, რაც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტები-

სა და ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველს წარმოადგენს. ამავე კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად კი, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველები.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და მ. კ-ის სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 22 ივნისის გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. მ. კ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საბაჟო კონტროლი, საგადასახადო
სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტის დადგენა**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სასჯელით**

№ბს-572-572(2კ-18)

22 ნოემბერი, 2018 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, ქმედების განხორციელების დავალება

აღწერილობითი ნაწილი:

2016 წლის 12 სექტემბერს გ. ა-ამ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ.

მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 15 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 19 აპრილის №... ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 12 აგვისტოს გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა და მოპასუხის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტისათვის მოსარჩელისათვის ჩამორთმეული საქონლის უკან დაბრუნების დავალება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 5 იანვრის გადაწყვეტილებით გ. ა-ას სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2015 წლის 15 ნოემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო გამშვებ პუნქტ „ლაგოდეხის“ მიერ გ. ა-ას მიმართ შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №.... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, 2015 წლის 15 ნოემბერს 12:00 საათზე, საბაჟო გამშვებ პუნქტ „ლაგოდეხის“ ტერიტორიაზე აზერბაიჯანის მხრიდან შევიდა „...“ მარკის მსუბუქი ავტოსატრანსპორტო სა-

შუალეზა, რომლის დათვლიერების დროს ავტომობილის სალონში აღმოჩენილ იქნა ხელჩანთა. მძღოლმა განაცხადა, რომ ხელჩანთა ეკუთვნოდა მის ერთ-ერთ მგზავრს. ხელჩანთის მფლობელი აღმოჩნდა რუსეთის მოქალაქე გ. ა-ა, რომელიც შვილთან – ა. ა-თან ერთად ფეხით კვეთდა საზღვარს. მგზავრებმა განაცხადეს, რომ მათ არ ჰქონდათ დეკლარირებას დაქვემდებარებული საქონელი. ხელჩანთის დასკანერების შედეგად აღმოჩენილ იქნა არადეკლარირებული ძვირფასი ლითონის ნაკეთობები (ოქრო – 91,91 გრამი, ვერცხლი – 10,87 გრამი), რომლის საბაჟო ღირებულებამ, შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის საბაჟო გაფორმების მთავარი სამმართველოს საბაჟო ღირებულებისა და საქონლის კლასიფიკაციის სამმართველოს №011803 ექსპერტის დასკვნის მიხედვით, შეადგინა 4 795,83 ლარი. შედეგად, გ. ა-ა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის საფუძველზე, დაჯარიმდა 4 795,83 ლარით. გ. ა-ა სამართალდარღვევის ოქმს არ დაეთანხმა და განმარტა, რომ ჩანთის დათვლიერებისას შვილი მის დაუკითხავად პასუხობდა კითხვებზე, ხოლო მას, ხანგრძლივი მგზავრობით დაღლილს, დაავინყდა ოქრო რომ არ ეკეთა.

საქალაქო სასამართლომ დადგინილად მიიჩნია, რომ 2015 წლის 15 ნოემბერს საბაჟო გამშვებ პუნქტ „ლაგოდების“ თანამშრომლების მიერ გ. ა-ას ჩამოერთვა აღმოჩენილი ნივთები, რაზედაც შედეგენილ იქნა საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევის ოქმი №69010005136. ოქმის მიხედვით, ჩამორთმეულია შემდეგი საქონელი: 1 ცალი ყელსაბამი არაძვირფასი ლითონის, ვერცხლის საყურე, 2 ცალი ვერცხლის ბეჭედი, ოქროს საათი, ოქროს მონეტა, ოქროს საყურე, ჰალსტუხის ოქროს სამაგრი, ოქროს ჯაჭვი, 2 ცალი ოქროს სამაჯური, ოქროს კულონი, ოქროს ბეჭედი.

გ. ა-ამ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 15 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევის №69010005136 ოქმის გაუქმება მოითხოვა. საჩივრის ავტორმა განმარტა, რომ ოქროს სამკაულები მისი საკუთრება იყო, რომლებიც ეკეთა სხეულზე და უსაფრთხოების მიზნით შეინახა ჩანთაში, რაც აღარ ახსოვდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 19 აპრილის №... ბრძანებით საჩივარი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევის №69010005136 ოქმის ბათილად ცნობის ნაწილში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დარჩა განუხილველი. საჩივრის ავტორს განემარტა, რომ ჩამორთმევის ოქმი არ არის ადმინისტრაციული აქტი. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, ვინაიდან შემოსავლების

სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ დადასტურებულად მიიჩნია საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი, რაც გამოიხატა საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მომჩივნის მიერ დეკლარირებას დაქვემდებარებული საქონლის საბაჟო კონტროლისგან მალულად/გვერდის ავლით გადმოტანაში.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2016 წლის 29 ივნისს გ. ა-ამ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 19 აპრილის №... ბრძანებისა და 2015 წლის 15 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 12 აგვისტოს გადაწყვეტილებით საჩივარი №12952/2/16 არ დაკმაყოფილდა.

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

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „ს“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საბაჟო ზედამხედველობა არის შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომლის მიზანია საქონლის მიმართ სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების დაცვა, ხოლო „ტ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საბაჟო კონტროლი არის შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ცალკეული მოქმედებები, რომელთა მიზანია საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასა და საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან საქონლის გატანასთან დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის უზრუნველყოფა.

ამავე კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

ამავე კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად – იწვევს ვალდებული პირის (ამ მუხლის მე-14 ნაწილით გათვალისწინებულის გარდა) დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, დადგენილია, რომ 2015 წლის 15 ნოემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ გ. ა-ას მიმართ შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №..., რომლითაც მოსარჩელე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის საფუძველზე, დაჯარიმდა 4 795,83 ლარით.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე სადავოდ ხდის მის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს, განმარტავს, რომ ჩანთის დათვალიერებისას შვილი მის დაუკითხავად პასუხობდა კითხვებზე, მიუთითებს თარჯიმნის მოუწვევლობაზე და აღნიშნავს, რომ ოქროს სამკაულები იყო პირადი საკუთრება, რომლებიც უსაფრთხოების მიზნით შეინახა ჩანთაში, რაც აღარ ახსოვდა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „გ“ და „კ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, დეკლარანტი არის პირი, რომელიც საქონლის დეკლარირებას ახორციელებს თავისი სახელით ან რომლის სახელითაც ხორციელდება დეკლარირება ამ კარით დადგენილი წესით; საბაჟო დეკლარაცია არის დოკუმენტი, რომლითაც პირი აცხადებს საქონლის მიმართ სასაქონლო ოპერაციის გამოყენების განზრახვას. მითითებული მუხლის „ნ“, „ჟ“ და „ლ“ ქვეპუნქტების თანახმად, საქონლის წარდგენა არის შემოსავლების სამსახურის მიერ განსაზღვრულ ადგილზე საქონლის მიტანის შესახებ ინ-

ფორმაციის მიწოდება; საქონლის დეკლარირება – ქმედება, რომელითაც პირი აცხადებს საქონლის მიმართ სასაქონლო ოპერაციის გამოყენების განზრახვას, ზოგადი დეკლარირება – საქონელზე იმ ზოგადი მონაცემების წარდგენა, რომლებიც აუცილებელია საბაჟო ზედამხედველობისა და საბაჟო კონტროლის განხორციელებისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად, საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანა/საბაჟო ტერიტორიიდან გატანა ხორციელდება საბაჟო გამშვები პუნქტის ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სხვა ადგილის გავლით და, შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა. ეს ვალდებულება არ ვრცელდება მილსადენით ან ელექტროგადამცემი ხაზით, საზღვაო ან საჰაერო სატრანსპორტო საშუალებით საქართველოს ტერიტორიული წყლების ან საჰაერო სივრცის გავლით გადაადგილებულ საქონელზე. საქონელი საბაჟო ზედამხედველობას ექვემდებარება საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანიდან გაფორმების დასრულებამდე, ხოლო მიზნობრივი დანიშნულებით გაფორმებისას – საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანიდან მიზნობრივი დანიშნულების დასრულებამდე. საქალაქო სასამართლოს აღნიშვნით, ამავე მუხლის მე-3 ნაწილი ადგენს, რომ საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანამდე ან შემოტანილი საქონლის წარდგენისას ხორციელდება ზოგადი დეკლარირება, ხოლო მე-5 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან საქონლის გატანამდე ხორციელდება ზოგადი დეკლარირება.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლის მე-10 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, საქონლის წარდგენისა და გაფორმების ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს ან/და საქონლის მფლობელს. ამავე კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქონლის გაფორმების მიზნით წარდგენილი უნდა იქნეს საბაჟო დეკლარაცია, რომლის საფუძველზედაც განისაზღვრება სასაქონლო ოპერაცია.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საქონლის გაფორმებისას გამოსაყენებელი სასაქონლო ოპერაციების სახეებს ჩამოთვლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის პირველი ნაწილი, კერძოდ, ესენია: იმპორტი; ექსპორტი; რეექსპორტი; ტრანზიტი; სანყობი; თავისუფალი ზონა; დროებითი შემოტანა; შიდა გადამუშავება; გარე გადამუშავება. მითითებული მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილის მიხედვით, საქონლის გაფორმებისას ხორციელდება დეკლარირება. საქონლის გაფორმებისას, სასაქონლო ოპერაციის პირობების შესაბამისად, წარმოიშობა კუთვნილი გადასახ-

დელების გადახდის ან/და გარანტიის წარდგენის ვალდებულება. ამავე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილებით კი დადგენილია, რომ გადასახდელების გადახდის ან/და გარანტიის წარდგენის ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს ან საქონლის მფლობელს.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ სასაქონლო ოპერაციებში საქონლის მოქცევისა და სასაქონლო ოპერაციების გამოყენების წესებს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის“ მე-2 მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების თანახმად, საქონელი, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის მომენტიდან, აგრეთვე საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გასატანი საქონელი გაფორმების დასრულების მომენტიდან, ექვემდებარება საბაჟო ზედამხედველობას და, შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა ამ მუხლით დადგენილი წესით. საბაჟო გამშვებ პუნქტში საქონლის წარდგენის ვალდებულება აქვს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადამადგილებელ პირს. ამავე ინსტრუქციის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, სასაზღვრო კონტროლის განხორციელების დასრულებიდან არაუგვიანეს 3 საშუალო დღისა, ხოლო გაფორმების ეკონომიკური ზონის დანიშნულებით სხვა სატრანსპორტო საშუალებით (მათ შორის, კონტეინერით) გადაადგილებული ან საბაჟო დეპარტამენტის საქონლის გაფორმების სამმართველოს დანიშნულებით სარკინიგზო ტრანსპორტით გადაადგილებული, საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (შემდგომში – სეს ესნ) 8701, 8702, 8703, 8704, 8705 და 8711 სასაქონლო პოზიციებით გათვალისწინებული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების (რომლის შიგანვის ძრავას ცილინდრის მუშა მოცულობა 50 სმ³-ზე მეტია, ხოლო ელექტროძრავას შემთხვევაში – მაქსიმალური გამომუშავებული სიმძლავრე 4 კვტ-ზე მეტია) ან 8716 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული მისაბმელის და ნახევრადმისაბმელის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება გაფორმების ეკონომიკური ზონაში ან საბაჟო დეპარტამენტის საქონლის გაფორმების სამმართველოში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მონაცემთა ავტომატიზებულ ბაზაში ინფორმაციის ასახვისას. მითითებული მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად, ზოგადი დეკლარირება ნიშნავს საქონელზე იმ ზოგადი მონაცემების წარდგენას, რომლებიც

აუცილებელია საბაჟო ზედამხედველობისა და საბაჟო კონტროლის განხორციელებისათვის, ხოლო მე-4 პუნქტის თანახმად, ზოგად დეკლარირებას ახორციელებს: ა) საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემომტანი ან საქონლის ტრანსპორტირებაზე პასუხისმგებელი პირი; ბ) საქონლის მესაკუთრე ან მისი წარმომადგენელი.

ამასთან, საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის მე-19 მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად, საქონლის წარდგენისა და გაფორმების ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს/ საქონლის მფლობელს. ამავე ინსტრუქციის 21-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების მიხედვით, საქონლის დეკლარირება შესაძლებელია საბაჟო დეკლარაციის წარდგენით, ზეპირად ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა საშუალებით. საბაჟო დეკლარაციის წარდგენა შესაძლებელია ელექტრონული ან წერილობითი ფორმით. ამავე მუხლის მე-7 პუნქტის შესაბამისად, ფიზიკურ პირს დეკლარირების ვალდებულება წარმოეშობა: ა) ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი საქონლის შემოტანისას/გატანისას; ბ) თუ მის მიერ შემოტანილი საქონლის რაოდენობა ან/და ღირებულება აღემატება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.ა“, „დ.ბ“, „დ.გ“, „დ.ზ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ დაუბეგრავ რაოდენობასა და ღირებულებას, ან თუ საფოსტო გზავნილით შემოტანილი საქონელი იბეგრება/არ არის გათავისუფლებული იმპორტის გადასახდელეებისაგან, ან/და საქონლის შემოტანა შეზღუდულია ან/და საქონლის შემოტანისათვის საჭიროა ნებართვა ან ლიცენზია; გ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.დ“ და „დ.ე“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საქონლის შემოტანისას; დ) საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადაადგილებულ ნაღდ ფულზე (ეროვნული ან/და უცხოური ვალუტა), ჩეკებსა ან/და სხვა ფასიან ქალაქდებზე, რომელთა ჯამური ოდენობა აღემატება 30 000 ლარს ან მის ეკვივალენტს სხვა ვალუტაში. ე) ელექტრონული შესყიდვის გზით შექმნილი საქონლის საფოსტო გზავნილით შემოტანისას.

აღნიშნული ინსტრუქციის 49-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების თანახმად, ფიზიკური პირის საბაჟო დეკლარაცია (დანართი №XI-01) ივსება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, დეკლარაციის მე-3 ნაწილში მითითებული საქონლის საქართველოს საბაჟო საზღვარზე ბარგით ან/და ხელბარგით გადაადგილებისას, ფიზიკური პირის მიერ ან საბაჟო გამშვებ პუნქტის თანამშრომლის მიერ სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში, ფიზიკური პირის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე. ფიზიკური პირის საბაჟო დეკლარაცია ივსება ფიზიკური პირის სურვილისამებრ – ქართულ,

რუსულ ან ინგლისურ ენაზე. გაურკვევლად შევსებული დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს მიერ არ მიიღება. ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, №XI-02 დანართის შესაბამისად შევსებული „დეკლარირებას დაქვემდებარებული საქონლის ნუსხა“ (შემდგომში – ნუსხა) თან ერთვის ფიზიკური პირის საბაჟო დეკლარაციას შემდეგ შემთხვევებში: ა) ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი ან/და იმპორტის გადასახდელებით დაუბეგრავ რაოდენობასა და ღირებულებაზე მეტი საქონლის გადაადგილების შემთხვევაში (როგორც საქონლის საქართველოში შემოტანის, ასევე ტრანზიტით გადაადგილების დროს), გარდა ამ საქონელზე გამარტივებული საბაჟო დეკლარაციის ან ფიზიკური პირის საქონლის საბაჟო დეკლარაციის წარდგენის შემთხვევებისა; ბ) 15 000 ლარზე ნაკლები საბაჟო ღირებულების საქონლის საქართველოდან გატანის დროს, გარდა ამ საქონლის გამარტივებული საბაჟო დეკლარაციით ან სასაქონლო ზედნადების/ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების წარდგენით დეკლარირების შემთხვევისა; გ) ბარგით ან ხელბარგით გადაადგილებული საქონლის დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში (იმპორტის გადასახდელებისაგან სრულად გათავისუფლებით) მოქცევისას; დ) იმ შემთხვევაში, როდესაც პირის მიერ ერთდროულად გადაადგილდება „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საქონელი, იესება 2 ნუსხა – ცალ-ცალკე. ე) როდესაც საქართველოში მუდმივად საცხოვრებლად შემომსვლელი პირი „ფიზიკური პირის საბაჟო დეკლარაციაში“ აცხადებს მის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული იმ საქონლის შემოტანის განზრახვის თაობაზე, რომელიც მასთან ერთად არ გადაადგილდება.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საბაჟო საზღვარზე საქონლის შემოტანა თუ გატანა უნდა მოხდეს კანონმდებლობის სრული დაცვით და პირი, რომელიც ახორციელებს საქონლის იმპორტს, ექსპორტს თუ ტრანზიტს, ვალდებულია, იცოდეს კანონის მოთხოვნები და ზუსტად შეასრულოს ისინი. ამასთან, პირმა უნდა უზრუნველყოს საბაჟო დეპარტამენტისათვის შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენა, რაც მიზნად ისახავს საბაჟო კონტროლისა და ზედამხედველობის განხორციელების შესაძლებლობის უზრუნველყოფას. აღნიშნული მოთხოვნების დარღვევა იწვევს კანონმდებლობით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის დაკისრებას, მათ შორის, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა/გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით/მისგან მალულად იწვევს ვალდებული პირის დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით. განსახილველ შემთხვევაში, გ. ა-ა საბაჟო გამშვები პუნქტის მიერ დაჯარიმებულ იქნა საქარ-

თველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის მიხედვით, რადგან მიჩნეულ იქნა, რომ იგი საბაჟო კონტროლისაგან მალულად საქართველოს საზღვარზე გადაადგილებდა ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილ საქონელს, რადგან საქონელი ექვემდებარებოდა დეკლარირებას, რაც მოსარჩელის მიერ არ განხორციელებულა.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ კანონმდებლობით მონესრიგებულია სასაქონლო ოპერაციების სახეები და კონკრეტული მათგანის გამოყენება სწორედ განსახორციელებელ ქმედებაზე არის დამოკიდებული. დამატებით მნიშვნელოვანია გადაადგილებული საქონლის ღირებულება, ასევე, რამდენად არის იგი განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის. ამასთან, მნიშვნელოვანია, თუ ვის ეკისრება კანონმდებლობით კონკრეტული სასაქონლო ოპერაციის შერჩევა და მასში საქონლის მოქცევა. საბაჟო გამშვებ პუნქტში საქონლის წარდგენის ვალდებულება აქვს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადაადგილებელ პირს, საქონლის წარდგენისა და გაფორმების ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს/ საქონლის მფლობელს. ამდენად, კონკრეტული შემთხვევის მიმართ დეკლარირების ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში, სწორედ გ. ა-ა წარმოადგენდა იმ პირს, რომელსაც უნდა წარედგინა დეკლარაცია და შეერჩია შესაბამისი სასაქონლო ოპერაცია კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით. მოსარჩელე იმ გარემოებაზე მიუთითებს, რომ ოქროს სამკაულები არ იყო განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის, იგი ატარებდა ამ სამკაულებს, თუმცაღა უსაფრთხოების მიზნით შეინახა ჩანთაში და საბაჟო დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ გადამოწმებისას არ აღნიშნა სამკაულების თაობაზე, რადგან დაავიწყდა მათი ხელჩანთაში შენახვის ფაქტი.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ყოველი კონკრეტული საქმის გადანყვეტა სასამართლოში დაკავშირებულია გარკვეული ფაქტების დადგენასთან. ფაქტების დადგენის აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო იხილავს და წყვეტს მხარეთა შორის წარმოქმნილ დავებს, რომლებიც სამართლით რეგულირებული ურთიერთობებიდან წარმოიშობიან. განსახილველ შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია, დადგინდეს, იყო თუ არა საქონელი ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი და მათი ხელჩანთაში მოთავსება რამდენად ისახავდა მიზნად საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანას საბაჟო კონტროლისაგან მალულად.

საქალაქო სასამართლომ დამატებით მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლზე, რომლის პირველი ნაწი-

ლის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ხოლო ამავე კოდექსის 207-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტი კი, განსაზღვრავს პირადი ნივთის დეფინიციას, კერძოდ, პირადი ნივთი არის მგზავრის პირადი გამოყენებისა და მოხმარებისათვის განკუთვნილი საგანი, რომელიც მგზავრის გადაყვანისას გადაიზიდება ბარგით ან/და ხელბარგით.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვით, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურ გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები.

საქალაქო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა გ. ა-ასთვის ჩამორთმეული საქონლის სახეობასა და რაოდენობაზე და განმარტა, რომ აღნიშნული კრიტერიუმებიდან გამომდინარე, სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის პოზიციას სამკაულების მის მი-

ერ ტარების და მხოლოდ უსაფრთხოებიდან გამომდინარე ხელჩან-
თაში შენახვის თაობაზე, რამეთუ ჩამორთმეულ საქონელს განე-
კუთვნება ორი წყვილი საყურე, ოქროს მონეტა და ჰალსტუხის სა-
მაგრი. ამდენად, მითითებული ძვირფასი ნივთების ოდენობისა და
დანიშნულებიდან გამომდინარე, სასამართლომ არ გაიზიარა მო-
სარჩელის განმარტება, რომ აღნიშნული ნივთები მას დროებით
ჰქონდა მოთავსებული ხელჩანთაში და ატარებდა მათ. გარდა ამი-
სა, აღსანიშნავია, რომ მოსარჩელე შვილთან ერთად ფეხით კვეთ-
და საზღვარს, ხოლო ძვირფასი ნივთებით სავსე ხელჩანთა დატო-
ვებული ჰქონდა ავტოსატრანსპორტო საშუალებაში, რომელიც
მხოლოდ ეჭვის არსებობის შემთხვევაში სკანერდება და საბაჟო
დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ ხელჩანთის ვერშემჩნე-
ვის შემთხვევაში არ მოხდებოდა მისი დასკანერება.

საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა პოზიცია, რომ
დეკლარირება მიზნად ისახავს საქონლის წარდგენას, გაცხადებას
გარკვეული ქმედების თაობაზე, რათა საგადასახადო ორგანომ შეძ-
ლოს საბაჟო კონტროლის სრულყოფილი და ეფექტური განხორცი-
ელება. შესაბამისად, დეკლარაციის წარუდგენლობა და საბაჟო საზ-
ღვარზე საქონლის მალულად გადატანა ავტომატურად ქმნის სა-
გადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველს და ამ
შემთხვევაში განმსაზღვრელი ვერ იქნება, დეკლარირების განხორ-
ციელების შემთხვევაში, შესაბამისი სასაქონლო ოპერაციის შერ-
ჩევისას, პირს დაეკისრებოდა თუ არა გადასახადის გადახდა, რა-
მეთუ დეკლარირების უპირველესი და უმთავრესი მიზანი სწორედ
კონტროლის განხორციელებაა, ხოლო ამ ვალდებულების შეუსრუ-
ლებლობა ქმნის საფრთხეს, რომ კონტროლი ვერ განხორციელდე-
ბა და ამასთან, შეუძლებელი ხდება იმის განსაზღვრა, რომელი
სასაქონლო ოპერაცია უნდა შერჩეულიყო და რამდენად შესარუ-
ლა მხარემ დეკლარაციის წარუდგენლობის ფარგლებში შესარჩევი
სასაქონლო ოპერაციიდან გამომდინარე მოთხოვნები. სწორედ ამი-
ტომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10
ნაწილით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის დაკისრებისას
საგადასახადო ორგანოს არ ევალება და, უფრო მეტიც, დეკლარა-
ციის წარუდგენლობის გამო იგი ვერც უზრუნველყოფს იმ გარემო-
ების დადგენას, რამდენად დაეკისრებოდა მხარეს კონკრეტული
გადასახადების გადახდა სასაქონლო ოპერაციიდან გამომდინარე.

რაც შეეხება მოსარჩელის განმარტებას, რომ ადგილი არ ჰქო-
ნია ბრალეულ ქმედებას, საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქარ-
თველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-
364-353(კ-13)), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „სა-
გადასახადო სამართალდარღვევა განეკუთვნება ადმინისტრაცი-

ულ სამართალდარღვევათა სპეციფიკურ სახეს, შესაბამისად, მის მიმართ სრულად ვრცელდება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შემადგენლობის მოთხოვნები. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ საქმეზე №ბს-544-535(კ-12) გ. ბ-ის სარჩელისა გამო, მოპასუხეების: საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს საპატრულო პოლიციის დეპარტამენტისა და საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს საპატრულო პოლიციის დეპარტამენტის თბილისის და მცხეთა-მთიანეთის საპატრულო პოლიციის მთავარი სამმართველოს მიმართ, 2013 წლის 2 აპრილის გადაწყვეტილებაში ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ შეფასებებსა და სასამართლო დასკვნებს, კერძოდ: „საკასაციო სასამართლო ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10 მუხლის, რომელშიც დეფინირებულია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ცნება, განმარტავს: ქმედება, რომელიც გამოხატულია პოზიტიური თუ ნეგატიური ფორმით, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევად (გადაცდომად) კვალიფიცირდება თუ სახეზეა შემდეგი ერთობლიობა: სახელმწიფო ან საზოგადოებრივი წესრიგის, საკუთრების, მოქალაქეთა უფლებებისა და თავისუფლებების, მართველობის დადგენილი წესის ხელმყოფი მართლსაწინააღმდეგო, ბრალეული (განზრახი ან გაუფრთხილებელი) მოქმედება ან უმოქმედობა, რომლისთვისაც კანონმდებლობით გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა“. ამრიგად, მართალია, ბრალის არსებობა უნდა დგინდებოდეს, თუმცა ბრალეული ქმედება გულისხმობს გაუფრთხილებლობასაც, როდესაც პირი არღვევს აუცილებელი ყურადღებების თუ გულისხმიერების მოთხოვნას და მისი წინდაუხედაობის გამო დგება კონკრეტული შედეგი, განსახილველ შემთხვევაში კი, იმ პირობებში, როდესაც, ერთი მხრივ, არ დასტურდება მხარის მითითება, რომ იგი ყველა სამკაულს ატარებდა და მხოლოდ უსაფრთხოების მიზნით შეინახა ისინი ჩანთაში, ხოლო უსაფრთხოების დაცვიდან გამომდინარე, მანვე საზღვრის კვეთისას ძვირფასი ნივთებით დატვირთული ხელჩანთა თან არ წაიღო, საქალაქო სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ ჩადენილი იყო ბრალეული ქმედება.

საქალაქო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზეც, რომ მოსარჩელე დამატებით აღნიშნავს, რომ მოწვეული არ ყოფილა თარჯიმანი. საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 207¹ მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა მიხედვით, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული პროცედურები ხორციელდება ქართულ ენაზე, ხოლო აფხაზეთში – აგრეთვე

აფხაზურ ენაზე. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევებში საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული პროცედურების განხორციელება ან/და საგადასახადო ორგანოში წარსადგენი დოკუმენტების შედგენა შეიძლება უცხოურ ენაზედაც. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ იმ შემთხვევაში, თუკი მოსარჩელე საჭიროებდა თარჯიმანს, სწორედ მას უნდა მიეთითებინა თარჯიმნის მონვევის საჭიროებაზე, ხოლო ასეთი მოთხოვნის არსებობა არ დასტურდება, მით უფრო, როდესაც მისი შვილი უზრუნველყოფდა საბაჟო დეპარტამენტის თანამშრომლებთან საუბარს და კომუნიკაციას მათსა და გ. ა-ას შორის.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, გ. ა-ისთვის ჩამორთმეული საქონლის ღირებულების, სახეობისა და რაოდენობის გათვალისწინებით, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების ურთიერთშეჯერებისა და ანალიზის საფუძველზე, საქალაქო სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ ადგილი ჰქონდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილით გათვალისწინებულ სამართალდარღვევის ჩადენას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 5 იანვრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა გ. ა-ამ, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილებით გ. ა-ას სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 5 იანვრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; გ. ა-ას სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 ნოემბრის სამართალდარღვევის ოქმი №..., სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 19 აპრილის №... ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 12 აგვისტოს №12952/2/16 გადაწყვეტილება და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასა-

ხადო კოდექსის 207-ე მუხლის „ს“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, საბაჟო ზედამხედველობა არის შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომლის მიზანია საქონლის მიმართ სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების დაცვა, ხოლო „ტ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საბაჟო კონტროლი არის შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ცალკეული მოქმედებები, რომელთა მიზანია საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასა და საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან საქონლის გატანასთან დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის უზრუნველყოფა.

ამავე კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. ამავე კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის მიხედვით კი, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად – ინვევს ვალდებული პირის (ამ მუხლის მე-14 ნაწილით გათვალისწინებულის გარდა) დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ 2015 წლის 15 ნოემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ გ. ა-ას მიმართ შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №..., რომლითაც მოსარჩელე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის საფუძველზე, დაჯარიმდა 4 795,83 ლარით. მოსარჩელე სადავოდ ხდის მის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს, განმარტავს, რომ ჩანთის დათვალიერებისას შვილი მის დაუკითხავად პასუხობდა კითხვებზე, მიუთითებს თარჯიმნის მოუწვევლობაზე და აღნიშნავს, რომ ოქროს სამკაულები იყო პირადი საკუთრება, რომლებიც უსაფრთხოების მიზნით შეინახა ჩანთაში, რაც

აღარ ახსოვდა.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ, მართალია, საბაჟო ორგანო გ. ა-ას მიმართ სანქციის დაკისრებისას მოქმედებდა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში, თუმცა მის მიერ არ იქნა გათვალისწინებული ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტის და მე-7 მუხლის მოთხოვნები, რომლის შესაბამისადაც, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა, არამედ უნდა იქნეს გათვალისწინებული საჯარო და კერძო ინტერესი.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ აპელანტის მიმართ სანქციის შეფარდებისას ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დაიდგა საჯარო და კერძო ინტერესთა პროპორციულობა, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს აკისრებს გარკვეულ უფლებამოსილებას, საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები. ამრიგად, მნიშვნელოვანია ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დაცული იყოს კერძო სუბიექტური ინტერესი საჯარო ინტერესის გათვალისწინებით.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილით განსაზღვრულია სანქციის შეფარდების სახეები ერთობლიობაში ან განცალკევებულად, რაც უფლებამოსილ ადმინისტრაციულ ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას ყოველ კონკრეტულ საქმეზე გადაწყვეტილება მიიღოს ამ საქმეზე არსებული გარემოებებისა და მტკიცებულებების გონივრული და ჯეროვანი შეფასების შედეგად. სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, მნიშვნელოვანია დისკრეციული უფლებამოსილება გამოყენებულ იქნეს ისე, რომ დაცულ იქნეს სამართალდარღვევათა შესახებ საქართველოს კანონმდებლობის ამოცანები, რათა არ იქნეს დაუსაბუთებლად შეზღუდული მოქალაქეთა უფლებები და ინტერესები. მართალია, აღნიშნული ნორმა ადმინისტრაციულ ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში აძლევს უფლებას, თავად შეარჩიოს მისაღები სანქცია, მაგრამ ეს არ გულისხმობს იმას, მას შეუძლია გადაწყვეტილება მიიღოს დაუსაბუთებლად. ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, თავის საქმიანობაში აბალანსებდეს საჯარო და კერძო ინტერესებს და რომელიმე მათგანს გაუმართლებელ პრივილეგიას არ უნდა ანიჭებდეს, ვინაიდან თითოეული ადამიანის ინტერესი არანაკლებ ფასეულია, ვიდრე სახელმწიფოსი.

ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ სახდელის დაკისრებისას მნიშვნელოვანია მხედველობაში იქნეს მიღებული მისი პროპორციულობა და თანაზომიერება, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი გარემოებანი, სამართალდარღვევის სიმძიმე, სამართალდარღვევის ჩამდენის პიროვნება, რაც საბოლოო ჯამში გააპირობებს გამოყენებული სანქციის ადეკვატურობას.

სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საგადასახადო სამართალდარღვევის №... ოქმზე, რომლითაც ირკვევა, რომ 2015 წლის 15 ნოემბერს 12:00 საათზე, საბაჟო გამშვებ პუნქტ „ლაგოდების“ ტერიტორიაზე აზერბაიჯანის მხრიდან შევიდა „...“ მარკის მსუბუქი ავტოსატრანსპორტო საშუალება, რომლის დათვალიერების დროს ავტომობილის სალონში აღმოჩენილ იქნა ხელჩანთა. მძღოლმა განაცხადა, რომ ხელჩანთა ეკუთვნოდა მის ერთ-ერთ მგზავრს. ხელჩანთის მფლობელი აღმოჩნდა რუსეთის მოქალაქე გ. ა-ა, რომელიც შვილთან – ა. ა-თან ერთად ფეხით კვეთდა საზღვარს. მგზავრებმა განაცხადეს, რომ მათ არ ჰქონდათ დეკლარირებას დაქვემდებარებული საქონელი. ხელჩანთის დასკანერების შედეგად აღმოჩენილ იქნა არადეკლარირებული ძვირფასი ლითონის ნაკეთობები (ოქრო – 91,91 გრამი, ვერცხლი – 10,87 გრამი), რომლის საბაჟო ღირებულებამ, შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის საბაჟო გაფორმების მთავარი სამმართველოს საბაჟო ღირებულებისა და საქონლის კლასიფიკაციის სამმართველოს №011803 ექსპერტის დასკვნის მიხედვით, შეადგინა 4 795,83 ლარი. ასევე დადგენილია, რომ აპელანტისგან ინფორმაციას იღებდნენ მისი შვილის საშუალებით, რომელიც მოხსენიებულია აქტებში, როგორც დამსწრე. თავად აპელანტს კი არ ჰქონდა შესაძლებლობა თავად მიეწოდებინა ინფორმაცია, ვინაიდან არ ფლობდა ქართულ ენას და სურდა ეთქვა, რომ აღნიშნული ნივთები მხოლოდ პირადი მოხმარებისთვის იყო განკუთვნილი.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია კანონის მოთხოვნათა დაცვით, რადგან იმის გათვალისწინებით, რომ აპელანტი რუსეთის მოქალაქეა, მან არ იცის ქართული ენა, რის გამოც სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებული უნდა ყოფილიყო საქართველოს საბაჟო კოდექსის 78-ე მუხლის ბოლო წინადადება იმის თაობაზე, რომ უცხო ქვეყნის მგზავრი უფლებამოსილია, ისარგებლოს თარჯიმნის მომსახურებით. ოქმით ვერ დგინდება თარჯიმნის სახით იყო თუ არა მონვეული მოწმე, ასევე აღნიშნული ოქმი შედგენილია ქართულ ენაზე, ხოლო აპელანტი ხელს აწერს არაქართულ ენაზე, მისი ახსნა-განმარტება საქმეში წარმოდგენილი არ არის. იმ

პირობებში, როდესაც ადმინისტრაციული წარმოება ჩატარდა თარჯიმნის მონაწილეობის გარეშე, დარღვეულია მოსარჩელის უფლება, მისთვის გასაგებ ენაზე განმარტებულიყო მისი უფლებები.

სააპელაციო სასამართლომ, ასევე, ყურადღება გაამახვილა საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილზე რომლის თანახმად, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად – ინვეს ვალდებული პირის (ამ მუხლის მე-14 ნაწილით გათვალისწინებულის გარდა) დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, ოქმის მიხედვით ირკვევა, რომ აპელანტის ხელჩანთა აღმოჩენილ იქნა ავტომობილის სალონში დათვალიერების შედეგად. საქმის მასალებით არ დასტურდება, რომ ავტომანქანაში სამალავის, ანუ მანქანის კონსტრუქციით გაუთვალისწინებელი, არაქარხნული, კუსტარულად დამზადებული დახურული სივრცის მოწყობა საქონლის ფარული გადაზიდვისათვის მოწყობილი იყო. სალონში მოთავსებულ ხელჩანთაზე უთითებს თავად აღნიშნული ოქმის №... შინაარსიც. სამალავის არსებობა, როგორც ერთ-ერთი ფაქტობრივი გარემოება, არ დასტურდება ადმინისტრაციულ ორგანოს ან სასამართლოს მიერ და არ არის დადგენილი ავტომანქანაში მისი მოწყობის ადგილი, ქარხნულ პარამეტრებში შეტანილი ცვლილებების არსებობა. ამასთან, ვინაიდან აპელანტი არ ფლობდა ქართულ ენას და ვერ შედგა კომუნიკაცია ორგანოსა და აპელანტს შორის, დაუსაბუთებელია იმის მტკიცება, რომ რაიმეს განზრახვას ჰქონდა ადგილი, მოცემულ შემთხვევაში კი, განზრახ ნივთების დამალვის ფაქტს. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმის აღნიშნული გარემოება არ არის ზედმიწევნით და ობიექტურად შესწავლილი.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთმეჯერების საფუძველზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას სა-

ფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში, ადმინისტრაციულმა ორგანომ ჯეროვნად არ გამოიკვლია საქმის გარემოებები და ისე მიიღო გასაჩივრებული გადაწყვეტილება. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლისა და 96-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციულ ორგანოს არა აქვს უფლება, კანონმდებლობის მოთხოვნათა საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, მათ შორის, გამოსცეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევა-შეფასების გარეშე.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, შესწავლა და გადაწყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა ურთიერთშეჯერების ასევე მათი შეფასების შედეგად განხორციელდეს, იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს დაუსაბუთებელი დასკვნის გაკეთება.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ არსებობდა სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 ნოემბრის სამართალდარღვევის ოქმის №..., სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 19 აპრილის №... ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 12 აგვისტოს №12952/2/16 გადაწყვე-

ტილების ბათილად ცნობის საფუძველები, ვინაიდან ისინი გამოცემული იყო საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, ამასთან, არსებობდა მოსარჩელის კანონიერი ინტერესიც.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური აღნიშნავს, რომ გადაწყვეტილების დასაბუთებისას სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტსა და მე-7 მუხლთან მიმართებით განვითარებული მსჯელობა მხოლოდ ზოგადი ხასიათისაა, სასამართლო მხოლოდ ზოგადად განმარტავს დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების კანონით დადგენილ წესებსა და ფარგლებს, თუმცა არაფერს ამბობს იმის შესახებ, თუ კონკრეტულად რაში გამოიხატა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ამ წესების დარღვევა. კასატორის განმარტებით, კანონის შეფარდებისას აუცილებელია ამ კანონის განმარტება და მისი მისადაგება საქმის ფაქტობრივი გარემოებებისათვის. სააპელაციო სასამართლო მხოლოდ ახსნა-განმარტებით შემოიფარგლა და მისი ეს განმარტება ვერაფრით ვერ იქნა დაკავშირებული საქმის გარემოებებთან. კასატორისათვის გაუგებარია, რა კავშირი აქვს სასამართლოს აღნიშნულ მსჯელობას სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებთან. სასამართლო არათუ არასრულად, არამედ საერთოდ არ ასაბუთებს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ არასწორად იქნა გამოყენებული დისკრეციული უფლებამოსილება, რაც შეუძლებელს ხდის მისი სამართლებრივი საფუძვლების შემოწმებას.

კასატორი თარჯიმნის მოუწვევლობასთან მიმართებით განმარტავს, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ საბაჟო კოდექსის 78-ე მუხლად მითითებული ნორმის შინაარსს ნამდვილად შეიცავდა საბაჟო კოდექსი, თუმცა არა 78-ე, არამედ მე-80 მუხლი. ამასთანავე, კანონი, რომელსაც სააპელაციო სასამართლო იყენებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 310-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ძალადაკარგულია 2011 წლის პირველი იანვრიდან.

კასატორი აგრეთვე მიუთითებს, რომ დღეის მდგომარეობით, საგადასახადო კანონმდებლობაში არ არის მითითება თარჯიმნის მომსახურებით სარგებლობის უფლებაზე, თუმცა ადმინისტრაცი-

ული სამართალდარღვევათა კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ პასუხისგებაში მიცემულ პირს უფლება აქვს, ისარგებლოს თარჯიმნის მომსახურებით. უზენაესი სასამართლოს განმარტების თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევა განეკუთვნება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის სპეციალურ სახეს, შესაბამისად, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული არ არის განსაკუთრებული წესები, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების მიმართ სრულად გავრცელდება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი წესი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახური არ უარყოფს, რომ სამართალდამრღვევ პირს უფლება აქვს ისარგებლოს თარჯიმნის მომსახურებით. თუმცა, სააპელაციო სასამართლოს მიერ აღნიშნული უფლების განმარტება არასწორი და დაუსაბუთებელია და ეწინააღმდეგება უზენაესი სასამართლოს მიერ დადგენილ პრაქტიკას.

კასატორის მითითებით, წარმოების მასალებით დასტურდება და უდავოა ის გარემოება, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას, ასევე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავების განხილვისას გ. ა-ას არ მოუთხოვია თარჯიმნის მომსახურებით სარგებლობა. თარჯიმნის მომსახურების მოთხოვნაზე მოსარჩელის პრეტენზია არ ფიქსირდება არც სამართალდარღვევის ოქმში გაკეთებულ შენიშვნაში. ამასთან, თარჯიმნის მომსახურებით სარგებლობა წარმოადგენს სამართალდამრღვევი პირის უფლებას, რომლის რეალიზებაც ხდება მხოლოდ მისი მოთხოვნის საფუძველზე. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ადმინისტრაციულ ორგანოს თარჯიმნის თავისი ინიციატივით მოწვევას კანონი არ ავალდებულებს.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქმეში არსებული საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმიდან ნათლად ირკვევა, რომ ადმინისტრაციული სამართალწარმოება ჩატარდა კანონის მოთხოვნათა სრული დაცვით და საქმისწარმოების პროცედურები, ისევე, როგორც ოქმის შინაარსი, სრულად ცნობილი იყო გ. ა-ასათვის. მის მიერ ოქმში რუსულ ენაზე გაკეთებული შენიშვნა ცხადყოფს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის შინაარსი ამომწურავად იყო ცნობილი სამართალდამრღვევი პირისათვის. ამასთან, კასატორის მითითებით, აღსანიშნავია ისიც, რომ გ. ა-ას ხელი აქვს მოწერილი მხოლოდ ოქმის ჩამბარებელი პირის გრაფაში, ხოლო სამართალდამრღვევი პირის გრაფაში იგი ხელს არ აწერს, რაც კიდევ ერთხელ ადასტურებს, რომ ოქმის თითოეული პუნქტის შინაარსი მისთვის ზედმიწევნით იყო განმარტებული და ცნობილი.

კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო მიუთითებს

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად – ინვეს ვალდებული პირის (ამ მუხლის მე-14 ნაწილით გათვალისწინებულის გარდა) დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას.

კასატორი აღნიშნავს, რომ ამავე კოდექსის 215-ე მუხლის დადგენილია საქონლის შემოტანის, გატანის და გაფორმების წესები, რომლის მიხედვით, საქონელი საბაჟო ზედამხედველობას ექვემდებარება საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანიდან გაფორმების დასრულებამდე. საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანამდე ან შემოტანილი საქონლის წარდგენისას ხორციელდება ზოგადი დეკლარირება.

კასატორის მითითებით, ამავე კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილია, რომ საქონლის გაფორმების მიზნით წარდგენილი უნდა იქნეს საბაჟო დეკლარაცია, რომლის საფუძველზეც განისაზღვრება სასაქონლო ოპერაცია. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, რეგისტრაციის დღიდან საბაჟო დეკლარაცია არის იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ფაქტების დამადასტურებელი დოკუმენტი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

ამასთან, კასატორი მიუთითებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-2 მუხლზე, რომლის თანახმად, საქონელი, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის მომენტიდან, ექვემდებარება საბაჟო ზედამხედველობას და შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა ამ მუხლით დადგენილი წესით. ამავე დროს საბაჟო გამშვებ პუნქტში საქონლის წარდგენის ვალდებულება აქვს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადამადგილებელ პირს. ამავე ინსტრუქციის 21-ე მუხლის მე-7 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით კი, ფიზიკურ პირს დეკლარირების ვალდებულება წარმოეშობა ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი საქონლის შემოტანისას/გატანისას.

კასატორი ყურადღებას ამახვილებს მოსარჩელის განმარტებაზე, რომლის თანახმად, ოქროს ნაკეთობები არის მოქალაქის საკუთრება, რომელიც მოქალაქემ მგზავრობისას მოიხსნა და ხელჩანთაში შეინახა. მისი მხრიდან ადგილი არ ჰქონია არადეკლარირებული საქონლის შემოტანის ფაქტს.

კასატორი აღნიშნავს, რომ გ. ა-ას საქართველოში შემოსვლი-

სას არ განუცხადებია დასადეკლარირებელი საქონლის თაობაზე. არადეკლარირებული საქონელი (ოქროს და ვერცხლის ნაკეთობები) აღმოჩენილ იქნა ხელბარგის შემოწმების დროს. ამასთან, გ. ა-ა პერიოდულად კვეთს საზღვარს საბაჟო გამშვები პუნქტების „ლაგოდენის“ და „ყაზბეგის“ გავლით, კერძოდ, 2015 წელს მას 7 კვეთა აქვს განხორციელებული. შესაბამისად, მისთვის ცნობილი იყო საბაჟო პროცედურების შესახებ.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი მიუთითებს, რომ გ. ა-ა ვალდებული იყო საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის 21-ე მუხლის მე-7 პუნქტის თანახმად, მოეხდინა საქონლის დეკლარირება.

რაც შეეხება ქართული ენის არცოდნის საკითხს, კასატორი განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 207¹-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილების მიხედვით, მართალია, დეკლარირება ხორციელდება ქართულ ენაზე, ხოლო აფხაზეთში აგრეთვე აფხაზურ ენაზე, მაგრამ შესაძლებელია დეკლარირებაც და სხვადასხვა საბაჟო პროცედურებიც შესრულდეს უცხოურ, მათ შორის, რუსულ და ინგლისურ ენებზე. შესაბამისად, გ. ა-ას სრული შესაძლებლობა ჰქონდა, საკუთარი სურვილისამებრ მისთვის მისაღებ ენაზე განეხორციელებინა საბაჟო პროცედურები და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი ისეთ ენას გამოიყენებდა, რომელიც უცნობი იყო საბაჟო ორგანოებისათვის, მას მოსთხოვდნენ ქართულ ენაზე თარგმანს. აღნიშნული კი მას არ განუხორციელებია. ასევე, მასსა და საბაჟო ორგანოებს შორის კავშირს უზრუნველყოფდა მისი შვილი, რომელიც მას საქმის კურსში აყენებდა, ხოლო თარჯიმანი მას არ მოუთხოვია.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 4 ივნისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 3 სექტემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასა-

ციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებელი გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც გ. ა-ას სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: 2015 წლის 15 ნოემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო გამშვებ პუნქტ „ლაგოდეხის„ მიერ გ. ა-ას მიმართ შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, 2015 წლის 15 ნოემბერს 12:00 საათზე, საბაჟო გამშვებ პუნქტ „ლაგოდეხის“ ტერიტორიაზე აზერბაიჯანის მხრიდან შევიდა „...“ მარკის მსუბუქი ავტოსატრანსპორტო საშუალება, რომლის დათვალიერების დროს ავტომობილის სალონში აღმოჩენილ იქნა ხელჩანთა. მძღოლმა განაცხადა, რომ ხელჩანთა ეკუთვნოდა მის ერთ-ერთ მგზავრს. ხელჩანთის მფლობელი აღმოჩნდა რუსეთის მოქალაქე გ. ა-ა, რომელიც შვილთან – ა. ა-თან ერთად ფეხით კვეთდა საზღვარს. მგზავრებმა განაცხადეს, რომ მათ არ ჰქონდათ დეკლარირებას დაქვემდებარებული საქონელი. ხელჩანთის დასკანერების შედეგად აღმოჩენილ იქნა არადეკლარირებული ძვირფასი ლითონის ნაკეთობები (ოქრო – 91,91 გრამი, ვერცხლი – 10,87 გრამი), რომლის საბაჟო ღირებულებამ, შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის საბაჟო გაფორმების მთავარი სამმართველოს საბაჟო ღირებულებისა და საქონლის კლასიფიკაციის სამმართველოს №011803 ექსპერტის დასკვნის მიხედვით, შეადგინა 4 795,83 ლარი. შედეგად, გ. ა-ა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის საფუძველზე, დაჯარიმდა 4 795,83 ლარით. გ. ა-ა სამართალდარღვევის ოქმს არ დაეთანხმა და განმარტა, რომ ჩანთის დათვალიერებისას შეილი მის დაუკითხავად პასუხობდა კითხვებზე, ხოლო მას, ხანგრძლივი მგზავრობით დაღლილს, დაავინყდა ოქრო რომ არ ეკეთა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე, რომლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს,

სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „ს“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საბაჟო ზედამხედველობა არის შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომლის მიზანია საქონლის მიმართ სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების დაცვა, ხოლო „ტ„ ქვეპუნქტის თანახმად, საბაჟო კონტროლი არის შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ცალკეული მოქმედებები, რომელთა მიზანია საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასა და საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან საქონლის გატანასთან დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის უზრუნველყოფა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად, საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანა/საბაჟო ტერიტორიიდან გატანა ხორციელდება საბაჟო გამშვები პუნქტის ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სხვა ადგილის გავლით და, შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა. ეს ვალდებულება არ ვრცელდება მილსადენით ან ელექტროგადამცემი ხაზით, საზღვაო ან საჰაერო სატრანსპორტო საშუალებით საქართველოს ტერიტორიული წყლების ან საჰაერო სივრცის გავლით გადაადგილებულ საქონელზე. საქონელი საბაჟო ზედამხედველობას ექვემდებარება საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანიდან გაფორმების დასრულებამდე, ხოლო მიზნობრივი დანიშნულებით გაფორმებისას – საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანიდან მიზნობრივი დანიშნულების დასრულებამდე. საქალაქო სასამართლოს აღნიშვნით, ამავე მუხლის მე-3 ნაწილი ადგენს, რომ საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანამდე ან შემოტანილი საქონლის წარდგენისას ხორციელდება ზოგადი დეკლარირება, ხოლო მე-5 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან საქონლის გატანამდე ხორციელდება ზოგადი დეკლარირება.

საკაცაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლის მე-10 ნაწილზე, რომლის თა-

ნახმადაც, საქონლის წარდგენისა და გაფორმების ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს ან/და საქონლის მფლობელს. ამავე კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქონლის გაფორმების მიზნით წარდგენილი უნდა იქნეს საბაჟო დეკლარაცია, რომლის საფუძველზედაც განისაზღვრება სასაქონლო ოპერაცია.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქონლის გაფორმებისას გამოიყენება შემდეგი სასაქონლო ოპერაციები: იმპორტი; ექსპორტი; რეექსპორტი; ტრანზიტი; საწყობი; თავისუფალი ზონა; დროებითი შემოტანა; შიდა გადაამუშავება; გარე გადაამუშავება. მითითებული მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილების მიხედვით, საქონლის გაფორმებისას ხორციელდება დეკლარირება. საქონლის გაფორმებისას, სასაქონლო ოპერაციის პირობების შესაბამისად, წარმოიშობა კუთვნილი გადასახდელების გადახდის ან/და გარანტიის წარდგენის ვალდებულება. ამავე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილებით კი დადგენილია, რომ გადასახდელების გადახდის ან/და გარანტიის წარდგენის ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს ან საქონლის მფლობელს.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სასაქონლო ოპერაციებში საქონლის მოქცევისა და სასაქონლო ოპერაციების გამოყენების წესებს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. კერძოდ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის“ მე-2 მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების თანახმად, საქონელი, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის მომენტიდან, აგრეთვე საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გასატანი საქონელი გაფორმების დასრულების მომენტიდან, ექვემდებარება საბაჟო ზედამხედველობას და, შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა ამ მუხლით დადგენილი წესით. საბაჟო გამშვებ პუნქტში საქონლის წარდგენის ვალდებულება აქვს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადამაადგილებელ პირს.

ამავე ინსტრუქციის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, სასაზღვრო კონტროლის განხორციელების დასრულებიდან არაუგვიანეს 3 სამუშაო დღისა, ხოლო გაფორმების ეკონომიკური ზონის დანიშნულებით სხვა სატრანსპორტო საშუალებით (მათ შორის, კონტეინერით) გადაადგილებული ან საბაჟო დეპარტამენტის საქონლის გაფორმების სამმართველოს დანიშნულებით სარკინიგზო ტრანსპორტით გადაადგილებული, საგარეო-ეკონომიკური საქმი-

ანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (შემდგომში – სეს ესნ) 8701, 8702, 8703, 8704, 8705 და 8711 სასაქონლო პოზიციებით გათვალისწინებული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების (რომლის შიგანვის ძრავას ცილინდრის მუშა მოცულობა 50 სმ³-ზე მეტია, ხოლო ელექტროძრავას შემთხვევაში – მაქსიმალური გამომუშავებული სიმძლავრე 4 კვტ-ზე მეტია) ან 8716 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული მისაბმელის და ნახევრადმისაბმელის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში ან საბაჟო დეპარტამენტის საქონლის გაფორმების სამმართველოში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მონაცემთა ავტომატიზებულ ბაზაში ინფორმაციის ასახვისას. მითითებული მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად, ზოგადი დეკლარირება ნიშნავს საქონელზე იმ ზოგადი მონაცემების წარდგენას, რომლებიც აუცილებელია საბაჟო ზედამხედველობისა და საბაჟო კონტროლის განხორციელებისათვის, ხოლო მე-4 პუნქტის თანახმად, ზოგად დეკლარირებას ახორციელებს: ა) საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანის ან საქონლის ტრანსპორტირებაზე პასუხისმგებელი პირი; ბ) საქონლის მესაკუთრე ან მისი წარმომადგენელი.

საკასაციო სასამართლო აგრეთვე მიუთითებს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის მე-19 მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად, საქონლის წარდგენისა და გაფორმების ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს/ საქონლის მფლობელს. ამავე ინსტრუქციის 21-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების მიხედვით, საქონლის დეკლარირება შესაძლებელია საბაჟო დეკლარაციის წარდგენით, ზეპირად ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა საშუალებით. საბაჟო დეკლარაციის წარდგენა შესაძლებელია ელექტრონული ან წერილობითი ფორმით. ამავე მუხლის მე-7 პუნქტის შესაბამისად, ფიზიკურ პირს დეკლარირების ვალდებულება წარმოემოხა: ა) ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი საქონლის შემოტანისას/გატანისას; ბ) თუ მის მიერ შემოტანილი საქონლის რაოდენობა ან/და ღირებულება აღემატება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.ა“, „დ.ბ“, „დ.გ“, „დ.ზ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ დაუბეგრავ რაოდენობასა და ღირებულებას, ან თუ საფოსტო გზავნილით შემოტანილი საქონელი იბეგრება/არ არის გათავისუფლებული იმპორტის გადასახდებლისაგან, ან/და საქონლის შემოტანა შეზღუდულია ან/და საქონლის შემოტანისათვის საჭიროა ნებართვა ან ლიცენზია; გ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.დ“ და „დ.ე“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საქონლის შემოტანისას; დ) სა-

ქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადაადგილებულ ნაღდ ფულზე (ეროვნული ან/და უცხოური ვალუტა), ჩეკებსა ან/და სხვა ფასიან ქალაქებსზე, რომელთა ჯამური ოდენობა აღემატება 30 000 ლარს ან მის ეკვივალენტს სხვა ვალუტაში. ე) ელექტრონული შესყიდვის გზით შექმნილი საქონლის საფოსტო გზავნილით შემოტანისას.

აღნიშნული ინსტრუქციის 49-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების თანახმად, ფიზიკური პირის საბაჟო დეკლარაცია (დანართი №XI-01) ივსება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, დეკლარაციის მე-3 ნაწილში მითითებული საქონლის საქართველოს საბაჟო საზღვარზე ბარგით ან/და ხელბარგით გადაადგილებისას, ფიზიკური პირის მიერ ან საბაჟო გამშვებ პუნქტის თანამშრომლის მიერ სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში, ფიზიკური პირის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე. ფიზიკური პირის საბაჟო დეკლარაცია ივსება ფიზიკური პირის სურვილისამებრ – ქართულ, რუსულ ან ინგლისურ ენაზე. გაურკვეველად შევსებული დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს მიერ არ მიიღება.

ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, №XI-02 დანართის შესაბამისად შევსებული „დეკლარირებას დაქვემდებარებული საქონლის ნუსხა“ (შემდგომში – ნუსხა) თან ერთვის ფიზიკური პირის საბაჟო დეკლარაციის შემდეგ შემთხვევებში: ა) ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი ან/და იმპორტის გადასახდევლებით დაუბეგრავ რაოდენობასა და ღირებულებაზე მეტი საქონლის გადაადგილების შემთხვევაში (როგორც საქონლის საქართველოში შემოტანის, ასევე ტრანზიტით გადაადგილების დროს), გარდა ამ საქონელზე გამარტივებული საბაჟო დეკლარაციის ან ფიზიკური პირის საქონლის საბაჟო დეკლარაციის წარდგენის შემთხვევებისა; ბ) 15 000 ლარზე ნაკლები საბაჟო ღირებულების საქონლის საქართველოდან გატანის დროს, გარდა ამ საქონლის გამარტივებული საბაჟო დეკლარაციით ან სასაქონლო ზედნადების/ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების წარდგენით დეკლარირების შემთხვევისა; გ) ბარგით ან ხელბარგით გადაადგილებული საქონლის დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში (იმპორტის გადასახდევლები-საგან სრულად გათავისუფლებით) მოქცევისას; დ) იმ შემთხვევაში, როდესაც პირის მიერ ერთდროულად გადაადგილდება „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საქონელი, ივსება 2 ნუსხა – ცალ-ცალკე. ე) როდესაც საქართველოში მუდმივად საცხოვრებლად შემომსვლელი პირი „ფიზიკური პირის საბაჟო დეკლარაციაში“ აცხადებს მის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული იმ საქონლის შემოტანის განზრახვის თაობაზე, რომელიც მასთან ერთად არ გადაადგილდება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისას საქონლის მფლობელი ვალდებულია, ერთი მხრივ, შეცნობილი ჰქონდეს, ხოლო, მეორე მხრივ, დაიცვას საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებით საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული მოთხოვნები. აღნიშნული გულისხმობს იმას, რომ საბაჟო საზღვარზე საქონლის შემოტანისას საქონლის მფლობელი ვალდებულია, საბაჟო დეპარტამენტისათვის შესაბამისი ინფორმაციის სრულყოფილი წარდგენით უზრუნველყოს საბაჟო კონტროლისა და ზედამხედველობის ეფექტური განხორციელებისათვის ხელის შეწყობა. აღნიშნული ვალდებულების არაჯეროვანი შესრულება თუ შეუსრულებლობა საფრთხეს უქმნის საბაჟო გამშვებ პუნქტში შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოების მიერ საბაჟო კონტროლისა და ზედამხედველობითი ფუნქციების შესრულებას, ხოლო, თავის მხრივ, საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა/გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით/მისგან მალულად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად, იწვევს ვალდებული პირის დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ საქონლის წარდგენას არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება სავარაუდოდ კუთვნილი გადასახდელების განსაზღვრასთან მიმართებით. კერძოდ, წარდგენილი საქონლის გაფორმების მიზნით საქონლის მფლობელის/დეკლარანტის მიერ ხორციელდება საბაჟო დეკლარაციის წარდგენა, რომელიც, თავის მხრივ, უზრუნველყოფს სასაქონლო ოპერაციის განსაზღვრას და შემდგომში სასაქონლო ოპერაციის პირობების შესაბამისად, კუთვნილი გადასახდელების გადახდის ან/და გარანტიის წარდგენის ვალდებულების წარმოშობას. ამასთან, გადასახდელების გადახდის ან/და გარანტიის წარდგენის ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს ან საქონლის მფლობელს. განსახილველ შემთხვევასთან მიმართებით, გამომდინარე იქიდან, რომ საქონლის მფლობელს და მის გადამადგილებელ პირს გ. ა-ა წარმოადგენდა, სასაქონლო ოპერაციის შერჩევა და მასში საქონლის მოქცევა სწორედ მას ევალებოდა.

სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს მოსარჩელის მითითებაზე, რომ ოქროს სამკაულები არ იყო განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის, იგი ატარებდა ამ სამკაულებს, თუმცაღა უსაფრთხოების მიზნით ისინი ჩანთაში შეინახა და საბაჟო დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ გადამონმებისას არ აღნიშნა სამკაულების თაობაზე, რადგან დაავინყდა მათი ხელჩანთაში შენახვის ფაქტი.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სამართალწარმოებისას კონკრეტული საქმის გადწყვეტა სასამართლოში განსაზღვრული ფაქტების დადგენას უკავშირდება. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მონმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით.

ამასთან, ამავე კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად, სასამართლოსათვის არავითარ მტკიცებულებას არა აქვს წინასწარ დადგენილი ძალა. სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, დასადგენია, იყო თუ არა ზემოხსენებული სამკაულები განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის და მათი ხელჩანთაში მოთავსება რამდენად ისახავდა მიზნად საქონლის საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საბაჟო კონტროლისაგან მალულად გადატანას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად, პირადი ნივთი არის მგზავრის პირადი გამოყენებისა და მოხმარებისათვის განკუთვნილი საგანი, რომელიც მგზავრის გადაყვანისას გადაიზიდება ბარგით ან/და ხელბარგით. ამავე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, ბარგი არის მგზავრებისაგან განცალკევებულად გადასაზიდი საგანი; ამავე მუხლის „ფ“, ქვეპუნქტის თანახმად კი, ხელბარგი არის მგზავრის მიერ პირადად გადასატანი საგანი.

საკასაციო სასამართლო ზემოხსენებულ ნორმებზე დაყრდნობით აღნიშნავს, რომ პირადი გამოყენებისა და მოხმარებისათვის განკუთვნილი საგნები განთავსებული უნდა იყოს ბარგში ან ხელბარგში. ამასთან, აუცილებელია, რომ ბარგი მოთავსებული იყოს მგზავრებისაგან განცალკევებულ ადგილას, მაგალითად, ავტომობილის საბარგულში. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საქონელი, რომელიც თან არ ახლავს საბაჟო საზღვარზე გადამადგილებელ პირს და მოთავსებული არ არის მგზავრის ბარგსა თუ ხელბარგში, წარმოადგენს არაპირადი გამოყენების ნივთს, რომელიც ექვემდებარება დეკლარირებას. განსახილველ შემთხვევასთან მიმართებით, საკასაციო სა-

სამართლო ყურადღებას ამახვილებს გ. ა-ასათვის ჩამორთმეული საქონლის სახეობასა და რაოდენობაზე და ამ გარემოებათა მხედველობაში მიღების საფუძველზე აღნიშნავს, რომ სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის მტკიცებას ჩამორთმეული ნივთების ერთდროულად ტარებასთან დაკავშირებით, რამდენადაც ამ საქონელთა შემადგენლობაში შედის ორი წყვილი საყურე, ასევე, ისეთი ნივთები, რომელთა სხეულზე გაკეთება და ტარება შეუძლებელია, კერძოდ, ოქროს მონეტა და ჰალსტუხის სამაგრი.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო სამართალდარღვევის ბრალეულად ჩადენის საკითხთან მიმართებით განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილი ალტერნატიულად იძლევა საბაჟო კონტროლისაგან როგორც მალულად, ასევე, მისი გვერდის ავლით საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადმოტანის/გადატანის სახით ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის პირის დაჯარიმების შესაძლებლობას. მითითებული მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, ერთმანეთისაგან მკვეთრად იმიჯნება სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ალტერნატიული „გზა“ – საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლა და საბაჟო კონტროლისაგან მალულად საქონლის გადმოტანა/გადატანა. შესაბამისად, ერთმანეთისაგან განსხვავებულია ის სამართლებრივი წინაპირობებიც, რომლებიც თითოეულ შემთხვევაში პირის მხრიდან აღნიშნული სამართალდარღვევის ჩადენის დროს აუცილებლად უნდა იკვეთებოდეს. კერძოდ, საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით საქონლის გადმოტანის/გადატანის მიმართ პირის განზრახვა გამოხატულია შემოსავლების სამსახურის მიერ განსაზღვრული საბაჟო გამშვები პუნქტების გვერდის ავლით, მათ გარეთ არსებული სივრციდან სახელმწიფო საზღვრის შიგნით ან, პირიქით, საზღვრებს შიგნიდან – გარეთ საქონლის უკანონო გადაადგილების სურვილში, მაშინ, როდესაც საბაჟო კონტროლისაგან მალულად საქონლის გადაადგილების მიმართ არსებული განზრახვა საბაჟო გამშვები პუნქტის გავლით, თუმცა მისგან ფარულად, საბაჟო კონტროლისათვის საქონლის გადაადგილების შემჩნევისათვის შემაფერხებელი გარემოებების შექმნის მცდელობით ვლინდება.

ამასთან, სააპელაციო სასამართლოს მიერ ზემოხსენებულ მუხლთან დაკავშირებით გაკეთებული შეფასების საწინააღმდეგოდ, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საბაჟო კონტროლისაგან მალულად საქონლის გადმოტანა/გადატანა არ გულისხმობს მხოლოდ სპეციალური სამალავით, ანუ მანქანის კონსტრუქციით გაუთვალისწინებელი, არაქარხნული, კუსტალურად დამზადებული, საქონლის ფარული გადაზიდვისათვის მოწყობილი სპეციალურად დახურული საშუალებით გადაზიდვას. საბაჟო კონტროლისა-

გან მალულად საქონლის გადაადგილება შესაძლოა განხორციელდეს როგორც ზემოხსენებული სამალავით, ასევე, მის გარეშე. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ განსახილველი სამართალდარღვევის მალულად ჩადენა არ გამოიხატება აღნიშნული ქმედების კონკრეტული, სპეციალურად მოწყობილი საშუალებისა თუ საგნის გამოყენებით განხორციელებაში. იგი დაკავშირებულია პირის ბრალეულ ქმედებასთან, რომელიც, თავის მხრივ, მოიცავს პირის განზრახვას, საბაჟო კონტროლისაგან მალულად გადაადგილოს საქონელი საქართველოს საბაჟო საზღვარზე, ხოლო, მეორე მხრივ, მის გაუფრთხილებელ ქმედებას, რომლითაც დაირღვა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული საბაჟო პროცედურების მიმართ საჭირო ყურადღებებიანობისა თუ გულისხმიერების აუცილებელი მოთხოვნები, რასაც, შედეგად, მოჰყვა პირის მიერ საბაჟო საზღვარზე გაუფრთხილებლობით საქონლის წარუდგენლობა და რასაც შეეძლო პოტენციური საფრთხე შეექმნა საბაჟო ზედამხედველობისა თუ კონტროლის ეფექტური განხორციელებისათვის.

საკასაციო სასამართლო, ასევე, დამატებით აღნიშნავს, რომ დეკლარირების მიზანს საბაჟო საზღვარზე გადასაადგილებელი ქონების წარდგენა წარმოადგენს. სწორედ აღნიშნული ქმედების ზედმინევენით განხორციელებაზეა დამოკიდებული საბაჟო კონტროლისა და ზედამხედველობის ეფექტურობის ხარისხიც. შესაბამისად, დეკლარაციის წარუდგენლობა და საბაჟო საზღვარზე საქონლის მალულად გადატანა წარმოშობს საფრთხეს იმისა, რომ ზემოხსენებული ქმედებები ვერ განხორციელდება. აღნიშნული კი, ავტომატურად ქმნის საბაჟო საზღვარზე საქონლის მალულად გადასაადგილებელი პირისათვის საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველს.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 207¹ მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა მიხედვით, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული პროცედურები ხორციელდება ქართულ ენაზე, ხოლო აფხაზეთში აგრეთვე აფხაზურ ენაზე. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევებში საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული პროცედურების განხორციელება ან/და საგადასახადო ორგანოში წარსადგენი დოკუმენტების შედგენა შეიძლება უცხოურ ენაზედაც.

საკასაციო სასამართლო თარჯიმნის მოუწვევლობის საკითხთან დაკავშირებით განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ შეიცავს მითითებას თარჯიმნის მონევის შესაძლებლო-

ბის შესახებ. ამასთან, საქართველოს საბაჟო კოდექსი, რომლის დებულებებსაც ზემოხსენებული საკითხის გადასაწყვეტად სააპელაციო სასამართლო გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში ეყრდნობა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 310-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ„ ქვეპუნქტის საფუძველზე, ძალადაკარგულად არის გამოცხადებული. ამდენად, იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა რიგს განეკუთვნება, საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებული იმ საკითხების მოსაწესრიგებლად, რომლის თაობაზედაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მითითებას არ შეიცავს, გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის დებულებანი. კერძოდ, ხსენებული კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ პასუხისგებაში მიცემულ პირს უფლება აქვს გაეცნოს საქმის მასალებს, მისცეს ახსნა-განმარტებანი, წარადგინოს მტკიცებულებანი, განაცხადოს შუამდგომლობანი; საქმის განხილვისას ისარგებლოს ადვოკატის იურიდიული დახმარებით; გამოვიდეს მშობლიურ ენაზე და თუ არ იცის მიმდინარე წარმოების ენა, ისარგებლოს თარჯიმნის მომსახურებით; გაასაჩივროს საქმის გამო მიღებული დადგენილება. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმე განიხილება იმ პირის თანდასწრებით, რომელიც მიცემულია ადმინისტრაციულ პასუხისგებაში. ამ პირის დაუსწრებლად საქმე შეიძლება განხილულ იქნეს მხოლოდ ისეთ შემთხვევებში, როცა არის ცნობა მისთვის საქმის განხილვის ადგილისა და დროის დროული შეტყობინების შესახებ და მისგან არ შემოსულა შუამდგომლობა საქმის განხილვის გადადების თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო მითითებულ მუხლზე დაყრდნობით განმარტავს, რომ დაუსაბუთებელია სააპელაციო სასამართლოს მითითება დამსწრის (მონმის) სახით მონაწილე პირის – გ. ა-ას შეილის, ა. ა-ას თარჯიმნის სტატუსით მიწვევის აუცილებლობასთან დაკავშირებით. კერძოდ, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 252-ე მუხლი ითვალისწინებს არა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის მწარმოებელი ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას, უზრუნველყოს საქმეში მონაწილე წარმოების ენის არმცოდნე მხარის თარჯიმნით აღჭურვა, არამედ აღნიშნული თავად საგადასახადო პასუხისგებაში მიცემული პირის უფლებას წარმოადგენს, რომლის რეალიზებაც, ასევე, მის ნებაზეა დამოკიდებული. ამდენად, თუკი მოსარჩელე საჭიროებდა თარჯიმანს, მას გააჩნდა უფლება მიეთითებინა თარჯიმნის მოწვევის საჭიროებაზე, ხოლო ასეთი მოთხოვნის არარსებობის პირობებში ადმინისტრაციულ ორგანოს არ გააჩნდა ვალდე-

ბულება, დამატებით, პასუხისგებაში მიცემული პირის ნების გამოვლენისაგან დამოუკიდებლად უზრუნველყო საქმის განხილვაში თარჯიმნის მოწვევა, მით უფრო მაშინ, როდესაც საბაჟო დეპარტამენტის თანამშრომლებსა და გ. ა-ას შორის კომუნიკაციას ამ უკანასკნელის შვილი – ა. ა-ა უზრუნველყოფდა. ამასთან, საქმის მასალებით არ დგინდება გ. ა-ასათვის თარჯიმნის მოწვევაზე უარის თქმის ან მისი აღნიშნული უფლებით სარგებლობის სხვაგვარი შეზღუდვის არსებობის თაობაზე და ხსენებულს არც თავად მოსარჩელე ხდის სადავოდ.

ამდენად, მითითებული გარემოებებისა და განვითარებული მსჯელობის გათვალისწინებით, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების ურთიერთშეჯერებისა და ანალიზის საფუძველზე, საკასაციო სასამართლო დადასტურებულად მიიჩნევს, რომ არსებობდა საკმარისი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი საფუძველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტის დადგენისა, რის გამოც არ არსებობდა სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული საპროცესო-სამართლებრივი ღონისძიების გამოყენების საჭიროება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის საფუძველზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც გ. ა-ას სარჩელი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 15 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 19 აპრილის №... ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 12 აგვისტოს გადაწყვეტილების ბათილად ცნობისა და მოპასუხის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტისათვის მოსარჩელისათვის ჩამორთმეული საქონლის უკან დაბრუნების დავალების მოთხოვნის თაობაზე არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა ღ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. გ. ა-ას სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.