



**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით**

15 აპრილი, 2019 წელი

ქ.

თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
თავმჯდომარე - ილონა თოდუა**

**მოსამართლეები - შოთა გეწაძე
გიორგი გოგიაშვილი**

სხდომის მდივანი - მარინე კახაძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „ს----- პ-----ი“;

წარმომადგენელი - კ-----ი;

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა
სამინისტრო;**

წარმომადგენელი - რ----- ღ-----;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი - მ----- კ-----;

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

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 25 დეკემბრის
გადაწყვეტილება**

1. სააპელაციო საჩივრის ავტორის მოთხოვნა:

1.1. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით დაკმაყოფილდეს სასარჩელო მოთხოვნა.

2.გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1.გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილებით, შპს „ს----- პ-----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. მოსარჩელის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 5 000 (ხუთი ათასი) ლარი ჩაითვალა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

2.2. დასკვნები უდავო ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის №----- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „ს----- პ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება, რომელმაც მოიცვა 2-----დან 2-----ამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოების მიერ ხორციელდება საცხოვრებელი და საოფისე ფართების მშენებლობა აღნაგობის უფლებით მიღებულ მიწის ნაკვეთებზე, რომლის აშენების შემდეგაც მიწის რეალიზაციას ახდენს მისი მესაკუთრე - შპს „ზ---ი“, რომლის საკუთრებაშიც იყო საცხოვრებელი კომპლექსის მიწის უდიდესი ნაწილი. მიწის ნაკვეთსა და მასზე აშენებული საცხოვრებელი სახლის მყიდველზე გადაცემისას შედგენილია მიღება - ჩაბარების აქტები პროექტის მონაწილეებსა - შპს „ზ---ი“, შპს „ს----- პ-----ი“ და მყიდველს შორის. მყიდველი მიწისა და მასზე განთავსებული შენობა - ნაგებობის თანხას ერთიანად უხდის მეაღნაგეს - შპს „ს----- პ-----ს“. მიწის ნაკვეთისა და მასზე აშენებული საცხოვრებელი სახლის მყიდველზე ერთიანი მიწოდება გადამხდელის მიერ განხილულია ცალ - ცალკე ოპერაციად და დღგ-ით დაბეგრულია მხოლოდ ნაგებობის მიწოდება. შემოწმებით მიწისა და მასზე განთავსებული შენობა - ნაგებობის მიწოდება განხილულ იქნა ერთიან ოპერაციად და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, გაანგარიშდა დღგ, რომელმაც შეადგინა 724 245 ლარი. გადამხდელს დაერიცხა ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით.

საგადასახადო შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ შემოწმების მიერ დამუშავებული იქნა საჯარო რეესტრის საიტის მეშვეობით მოპოვებული იმ ტერიტორიის რუკა, სადაც მშენებლობას ახორციელებს შპს „ს----- პ-----ი“. მასზე დატანილი მონაცემებისა და რეესტრის შესაბამისი საკადასტრო კოდექსის ანალიზის დროს გამოვლინდა 24 ისეთი საცხოვრებელი სახლის რეალიზაცია, რომელიც არ იყო ასახული საზოგადოების ბუღალტრულ ანგარიშებში. საზოგადოებამ წარადგინა აღნიშნული საცხოვრებელი სახლების რეალიზაციის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, რომლის საფუძველზეც რეალიზებული სახლების (მიწის ჩათვლით) ღირებულებამ შეადგინა 6 994 514 ლარი. შედეგად, საზოგადოებას დამატებით

განესაზღვრა საგადასახადო ვალდებულებები დღგ-ში, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მიხედვით, დაერიცხა კუთვნილი გადასახადი და ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის საფუძველზე (ს.ფ. 81-137).

2.2.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----
-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის
დეპარტამენტის 2-----ის №----- ბრძანება
გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების
დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „ს----- პ-----ს“ წარედგინა აუდიტის
დეპარტამენტის 2-----ის №----- საგადასახადო მოთხოვნა.
შედეგად, საწარმოს დაერიცხა სულ 3 709 928,75 ლარი, მათ შორის, დღგ-ის
ძირითადი თანხა - 2 000 258 ლარი, დღგ-ში ჯარიმა - 1 005 288 ლარი, დღგ-ში
საურავი - 666 432,63 ლარი. (ს.ფ. 11-12)

2.2.3. 2-----ს, შპს „ს----- პ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით
მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2-----
-----ის №----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

საჩივრის ავტორმა განმარტა, რომ 1. შპს „ზ---ის“ საკუთრებაში არსებულ
მიწაზე აშენებდა შენობა - ნაგებობებს, ფართის რეალიზაციის დროს
დგებოდა ერთი მიღება - ჩაბარების დოკუმენტი, სადაც მყიდველი მიწისა და
შენობის ღირებულებას იხდიდა ერთიანად, რაც ერიცხებოდა შპს „ს----- პ-----
--ს“. აღნიშნული თანხიდან მიწის ღირებულების სანაცვლოდ მიღებული
თანხა ეკუთვნოდა შპს „ზ---ს“. ამიტომ მხოლოდ ფართის რეალიზაცია იყო
დასაბეგრი დღგ-ით. 2. რაც შეეხება 24 ისეთი ბინის რეალიზაციას, რაც არ
ჩანდა ბუღალტერიაში, ბინები არ არის გადაფორმებული მყიდველებზე,
რადგან არ აქვთ შესაბამისი თანხები გადახდილი. საწარმომ ითხოვა დღგ-
ით დასაბეგრი ბრუნვიდან დარიცხული დღგ-ის ამორიცხვა. სსიპ
შემოსავლების სამსახურის 2-----ის №--- ბრძანებით, საჩივარი
ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანომ
აღნიშნა, რომ შპს „ს----- პ-----ის“ მიერ განხორციელდა ერთიანი ქონების -
მიწის და მასზე არსებული შენობა - ნაგებობის მიწოდება, რომელთა
გამიჯვნა შეუძლებელია. ისინი ცალკე უფლების ობიექტებად არ
განიხილება და არ შეიძლება ჩაითვალოს დასაბეგრი ოპერაციის
დამოუკიდებელ ელემენტად, რომელთა განცალკევებით გასხვისება არის
შესაძლებელი. ამასთან, შემოსავლების სამსახურმა მიუთია 2-----
-----ს №--- ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო შემოწმებისას
გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს“ №--- სიტუაციურ
სახელმძღვანელოზე, რომლის მიხედვითაც, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა
უნდა განისაზღვროს საქონლის მთლიანი ღირებულების თახნით დღგ-ი
გარეშე და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, აღნიშნულის
გათვალისწინებით განეხორციელებინა დარიცხული თანხების
კორექტირება (შემცირება). მეორე სადავო საკითხის ნაწილში საჩივარი არ

დაკმაყოფილდა (ს.ფ. 27-30).

2.2.4. 2-----ს შპს „ს----- პ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის №--- ბრძანების, აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის №---- ბრძანებისა და №----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2-----ის გადაწყვეტილებით, საჩივარი №----- არ დაკმაყოფილდა (ს.ფ. 32-38).

2.2.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის №--- ბრძანების საფუძველზე მომზადდა საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2-----ის დასკვნა და გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის №---- ბრძანება. შედეგად, საწარმოს საგადასახდო შემოწმებით დარიცხული თანხები შეუმცირდა 294 893 ლარით (ს.ფ. 153-157).

2.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

საქმის განმხილველმა სასამართლომ მიუთითა, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, დროულად და დადგენილი ოდენობით გადაიხადოს გადასახადები. აღნიშნული ვალდებულების ჯეროვანი შესრულება კი დაკავშირებულია დასაბეგრი ბრუნვის სწორად განსაზღვრასა და გადასახადების კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად გამოანგარიშებასთან, რომლის ჯეროვანი შესრულებაც შემოსავლებისა და ხარჯების სათანადო წესით აღრიცხვის, საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენისა და სწორად შევსების გარეშე შეუძლებელია. ამასთან, ახორციელებენ რა საგადასახადო კონტროლს საგადასახადო ორგანოები, გადასახადის გადამხდელმა უნდა უზრუნველყოს მათთვის ყველა საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენა, რაც შესაძლებელს გახდის განხორციელებული ოპერაციისა და გადახდილი გადასახადების ოდენობის განსაზღვრის კანონიერების გადამოწმებას. წინააღმდეგ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოებს ენიჭებათ საგადასახადო ვალდებულების მოცულობის დამოუკიდებლად განსაზღვრის უფლებამოსილება, თუმცა აღნიშნული უფლებამოსილება უნდა განხორციელდეს მხოლოდ კანონით დადგენილი საფუძვლების არსებობისას, კანონის მოთხოვნათა ზედმიწევნით დაცვით.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ კონკრეტული ოპერაციის შეფასებისას, საგადასახადო ორგანოები შეზღუდულნი არ არიან ამ ოპერაციის მხარეთა მიერ გამოხატული ფორმით, არამედ აფასებენ ოპერაციის შინაარსს. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით

შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. ამრიგად, განმსაზღვრელია არა გადასახადის გადამხდელის მიერ შერჩეული ფორმა, არამედ კონკრეტული ოპერაციის შინაარსი და დაბეგვრის საკითხიც სწორედ ამ უკანასკნელიდან გამომდინარე წყდება.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ განსახილველ შემთხვევაში ერთ - ერთ სადავო საკითხს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს მიერ მიწისა და მასზე განთავსებული შენობა - ნაგებობის მიწოდების ერთიან ოპერაციად განხილვა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტი, 160-161-ე, 168-ე, 177-ე, 243-ე მუხლები და განსახილველი დავის ფარგლებში არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებად მიიჩნია სადავო ოპერაციის საგადასახადო სამართლებრივი ბუნების შეფასება და განმარტა შემდეგი: უდავოა, რომ მიწის ნაკვეთის მიწოდება გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან, თუმცაღა ამავდროულად კანონმდებლობით ცალსახად დადგენილია, რომ მიწისა და მასზე დამაგრებული შენობა - ნაგებობის მიწოდებისას ოპერაცია ითვლება შენობა - ნაგებობის მიწოდებად.

სასამართლომ ასევე განმარტა, რომ თუკი მიწოდება გულისხმობს არა მხოლოდ მიწის ნაკვეთის გადაცემას, რაც გათავისუფლებულია დღგ-საგან, არამედ მოიცავს მიწის ნაკვეთზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდებასაც, უკანასკნელი ოპერაცია დაექვემდებარება დღგ-ს დარიცხვას, რადგან იგი მიიჩნევა შენობა -ნაგებობის გადაცემად. ამრიგად, ასეთ შემთხვევაში კანონმდებელი არ აწესებს მიწის ნაკვეთისა და შენობა - ნაგებობის მიწოდების ორ, ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ოპერაციად განხილვის შესაძლებლობასა და შესაბამისად, თითოეული მათგანის განსხვავებული დაბეგვრის რეჟიმში მოქცევას, არამედ ასეთი ოპერაცია განიხილება ერთ ოპერაციად, რომელიც გადამხდელმა ობიექტების მიხედვით არ უნდა განასხვავოს. შესაბამისად, სასამართლომ გაიზიარა სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ - სამართლებრივ აქტში დაფიქსირებული მსჯელობას მასზედ, რომ საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის მე-5 ნაწილიდან გამომდინარე მიწა და მასზე არსებული შენობა - ნაგებობა განიხილება ერთ მთლიან ობიექტად და მათი ცალკე უფლების ობიექტებად განხილვა მხოლოდ კანონით დადგენილ შემთხვევებში არის შესაძლებელი, მათ შორის, საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ქ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში, რომელიც, თავის მხრივ, ეხება ისეთ მიწოდებას, როდესაც მიწა განეკუთვნება ცალკე უფლებების ობიექტს და არ წარმოადგენს სხვა ნივთთან ერთობლიობაში უძრავი ქონების დამოუკიდებელ კატეგორიას.

რაც შეეხება მოსარჩელის აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ იგი წარმოადგენს მეაღნაგეს, ხოლო მიწის ნაკვეთის მესაკუთრეა შპს „ზ---ი“, ამდენად მიწის ნაკვეთის რეალიზაციასაც შპს „ზ---ი“ ახორციელებს და არა

შპს „ს----- პ-----ი“, რაც განხორციელებული ოპერაციის ობიექტების მიხედვით ცალ - ცალკე განხილვას განაპირობებს, პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველი დავის სწორად გადაწყვეტისათვის არსებითია არა სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი საკუთრების უფლების ობიექტის ცნება, განმარტება, მათზე საკუთრების გადაცემის წესის განხილვა, არამედ საკითხი უნდა გადაწყდეს სპეციალური ნორმატიული დანაწესების საფუძველზე, რასაც ითვალისწინებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. მათ შორის, დღგ-ის დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრისას არსებითია არა სამოქალაქო კოდექსით უძრავი და მოძრავი ნივთების ერთმანეთისაგან გამიჯვნა, არამედ საგადასახადო კოდექსით კონკრეტული ოპერაციის მიმართ მოქმედი წესები. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსით ცალსახად არის განსაზღვრული, რომ მიწისა და მასზე დამაგრებული შენობა - ნაგებობის მიწოდება განიხილება შენობა - ნაგებობის მიწოდებად. ამდენად, აღნიშნული დანაწესიდან გამომდინარეობს, რომ ერთი მხრივ, მიწის ნაკვეთისა და მასზე დამაგრებული შენობის მიწოდება საგადასახადო მიზნებისათვის წარმოადგენს ერთი ობიექტის და არა ორი, სხვადასხვა ობიექტის მიწოდებას, ხოლო, მეორე მხრივ, მსგავსი მიწოდება განიხილება შენობა - ნაგებობის მიწოდებად და შესაბამისად, მასზე მოქმედებს შენობა - ნაგებობის მიწოდების დაბეგვრის წესები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, კანონმდებელი შენობა - ნაგებობასთან ერთად მიწის ნაკვეთის მიწოდებისას ძირითად აქცენტს სწორედ შენობა - ნაგებობის გადაცემაზე აკეთებს, რითიც გამოირჩევა მსგავსი ერთიანი ოპერაციიდან მიწის ნაკვეთის მიწოდების გამოყოფას და მის მიმართ დღგ-საგან გათავისუფლების დანაწესის გავრცელებას. კონკრეტულ შემთხვევაში, შემოწმების მიერ დადგენილია, რომ შენობა - ნაგებობებს აშენებდა შპს „ს----- პ-----ი“, მიწის ნაკვეთსა და მასზე აშენებული საცხოვრებელი სახლის მყიდველზე გადაცემისას პროექტის მონაწილეებს წარმოადგენდნენ შპს „ზ---ი“, შპს „ს----- პ-----ი“ და მყიდველი, რომელიც მიწისა და მასზე განთავსებული შენობა - ნაგებობის თანხას ერთიანად უხდიდა მეაღნაგეს - შპს „ს----- პ-----ს“. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი სპეციალური წესის გათვალისწინებით, მითითებული ოპერაცია წარმოადგენდა ერთიან ოპერაციას, რომლის ფარგლებშიც შენობა - ნაგებობისა და მიწის გადაცემა ცალ - ცალკე ვერ იქნებოდა განხილული, ამასთან, აღნიშნული ოპერაცია განიხილებოდა შენობა - ნაგებობის გადაცემად, რომელზეც საკუთრების უფლება სწორედ მოსარჩელეს ეკუთვნოდა და ნასყიდობის ღირებულებასაც შპს „ს----- პ-----ი“ იღებდა. ამდენად, სადავო ოპერაციის ერთიან ოპერაციად განხილვა და დღგ-ში მოსარჩელისათვის დამატებითი ვალდებულებების განსაზღვრა სასამართლომ მართლზომიერად მიიჩნია.

რაც შეეხება სადავო საკითხს - შემოწმების მიერ დადგენილი საცხოვრებელი სახლების რეალიზაციაზე დღგ-ში დამატებით საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მართლზომიერების თაობაზე, სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საგადასახადო შემოწმების აქტზე

სადაც აღნიშნულია, რომ შემოწმების მიერ დამუშავებულ იქნა საჯარო რეესტრის საიტის მეშვეობით მოპოვებული იმ ტერიტორიის რუკა, სადაც მშენებლობას ახორციელებს შპს „ს----- კ-----ი“. მასზე დატანილი მონაცემებისა და რეესტრის შესაბამისი საკადასტრო კოდების ანალიზისას გამოვლინდა 24 ისეთი საცხოვრებელი სახლის რეალიზაცია, რომელიც არ იყო ასახული საზოგადოების ბუღალტრულ ანგარიშებში. საზოგადოებამ წარადგინა აღნიშნული საცხოვრებელი სახლების რეალიზაციის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, რომლის საფუძველზეც რეალიზებული სახლების (მიწის ჩათვლით) ღირებულებამ შეადგინა 6 994 514 ლარი. შედეგად, საზოგადოებას დამატებით განესაზღვრა საგადასახადო ვალდებულებები დღგ-ში, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მიხედვით, დაერიცხა კუთვნილი გადასახადი და ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის საფუძველზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა მოსარჩელე მხარის იმ განმარტებაზე, რომ აღნიშნული საცხოვრებელი სახლები არ არის გადაფორმებული მყიდველებზე, ასევე, მათ მიერ არ არის გადახდილი სახლების შესაბამისი თანხები. აღნიშნულზე სასამართლომ მიუთითა, რომ ფაქტის დადგენა უნდა მოხდეს კანონით დადგენილი წესით, სათანადო მტკიცებულებების საფუძველზე. სასამართლომ განმარტა, რომ მხარე მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები.

კონკრეტულ შემთხვევაში პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ მოპასუხეთა მიერ დადგენილია საცხოვრებელი სახლების რეალიზაციის ფაქტი. განმარტა, რომ მოცემული ფაქტი დადგენილია საჯარო რეესტრის მონაცემთა ანალიზის შედეგად. ასევე მიუთითა, რომ რეალიზებული სახლების ღირებულება გამოთვლილია საზოგადოების მიერ წარდგენილი საცხოვრებელი სახლების რეალიზაციის დამადასტურებელი დოკუმენტაციის საფუძველზე, ხოლო მოსარჩელემ ვერ უზრუნველყო საგადასახადო შემოწმების მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების საპირისპირო ფაქტის არსებობის დამტკიცება.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

3.1. შპს „ს----- კ-----ი“ სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიუთითებს დადგენილ გარემოებებზე და განმარტავს, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა ჩატარა საწარმოს საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების აქტით დამატებით დაარიცხა დღგ - 2 000 258,0 ლარი, ჯარიმა - 1 005 288,0 ლარი, საურავი - 666 432,63 ლარი, აღნიშნული დარიცხვის მიზეზად აპელანტის განმარტებით, აუდიტის დეპარტამენტმა დააფიქსირა, რომ შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოების მიერ ხორციელდება საცხოვრებელი და საოფისე ფართების მშენებლობა, აღნაგობის უფლებით მიღებულ მიწის ნაკვეთებზე,

რომლის აშენების შემდეგაც მიწის რეალიზაციას ახდენს მისი მესაკუთრე (შპს „ზ---ი“, რომლის საკუთრებაშიც იყო საცხოვრებელი კომპლექსის მიწის უდიდესი ნაწილი). მიწის ნაკვეთსა და მასზე აშენებული საცხოვრებელი სახლის მყიდველზე გადაცემისას შედგენილია მიღება - ჩაბარების აქტები პროექტის მონაწილეებსა (შპს „ზ---ი“, შპს „ს----- პ-----ი“) და მყიდველს შორის. მყიდველი მიწისა და მასზე განთავსებული შენობა - ნაგებობის თანხას ერთიანად უხდის მეაღნაგეს - შპს „ს----- პ-----ს“. მიწის ნაკვეთისა და მასზე აშენებული საცხოვრებელი სახლის მყიდველზე ერთიანი მიწოდება გადამხდელის მიერ განხილულია ცალ - ცალკე ოპერაციად და დღგ-ით დაბეგრილია მხოლოდ ნაგებობის მიწოდება. შემოწმებით მიწისა და მასზე განთავსებული შენობა - ნაგებობის მიწოდება განხილულ იქნა ერთიან ოპერაციად და სსკ-ის 177-ე მუხლის მე-5 პუნქტის შესაბამისად, გაანგარიშდა დამატებული ღირებულების გადასახადი, რომელმაც შეადგინა 724245 ლარი. გადამხდელს დაერიცხა ჯარიმა სსკ-ის 276-ე მუხლის მიხედვით.

აპელანტის განმარტებით, აღნიშნული პოზიცია გაზიარებული იქნა დაკების განხილვის ყველა ეტაპზე, ასევე გაზიარებული იქნა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის არ ეთანხმება აუდიტის დეპარტამენტის აღნიშნულ პოზიციას იმ მოტივით, რომ მიწის ნაკვეთები არ წარმოადგენს მათი საწარმოს საკუთრებას, არამედ არის სხვა იურიდიულ პირზე, კერძოდ შპს „ზ---ის“ სახელზე. წარმომადგენლის განმარტებით, როდესაც მათი საწარმო ახდენს სახლის რეალიზაციას ხდება აღნიშნული ოპერაციის საჯარო რეესტრში რეგისტრაცია, ხოლო მიწის ნაკვეთის რეალიზაციას ახდენს მისი მესაკუთრე შპს „ზ---ი“ და ასევე ამ ოპერაციას არეგისტრირებს საჯარო რეესტრში, ხოლო თავად საწარმო დღგ-თი ბეგრავს მხოლოდ მის საკუთრებაში არსებული სახლის რეალიზაციას, ხოლო მიწის რეალიზაცია ასახულია შპს „ზ---ის“ დეკლარაციაში, რომელიც გადაგზავნილია შემოსავლების სამსახურში.

აპელანტის განმარტებით, მათ მიერ სახლის რეალიზაცია სწორად არის დაბეგრილი დღგ-თი, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტი დღგ-თი დასაბეგრ ბრუნვას ზრდის მიწის სარეალიზაციო ფასით და დამატებით არიცხავს დღგ-ს თანხას. აპელანტი მიიჩნევს, რომ კანონმდებლობა არ ითვალსიწინებს გაყიდვად ჩაეთვალოს საწარმოს იმ ნივთის, საქონლის გაყიდვა (განსახილველ შემთხვევაში მიწის) რომელიც არ წარმოადგენს მის საკუთრებას. საჩივრის ავტორი მიუთითებს, რომ დავის ყველა ეტაპზე საფუძვლად მითითებულია საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, თუმცა აღნიშნული მუხლი აპელანტის განმარტებით მოქმედებს მაშინ როცა მიწაც და მასზე განთავსებული შენობა წარმოადგენს ერთი პირის საკუთრებას, ხოლო მათ შემთხვევაში მიწის მესაკუთრე არის სხვა პირი, აქედან გამომდინარე აპელანტი მიიჩნევს, რომ დამატებითი დარიცხული დღგ-ს თანხა თავისი სანქციით გასაუქმებელია.

წარმომადგენლის განმარტებით, ასევე შემოწმების აქტში დაფიქსირებულია, რომ „შემოწმების მიერ დამუშავებული იქნა საჯარო რეესტრის საიტის მეშვეობით მოპოვებული იმ ტერიტორიის რუკა, სადაც მშენებლობას ახორციელებს შპს „ს----- კ-----ი“. მასზე დატანილი მონაცემების და რეესტრის შესაბამისი საკადასტრო კოდების ანალიზის დროს გამოვლინდა 24 ისეთი საცხოვრებელი სახლის რეალიზაცია, რომელიც არ იყო ასახული საზოგადოების ბუღალტრულ ანგარიშებში. საზოგადოებამ წარმოადგინა ზემოაღნიშნული საცხოვრებელი სახლების რეალიზაციის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, რომლის საფუძველზეც რეალიზებული სახლების (მიწის ჩათვლით) ღირებულებამ შეადგინა 6 994 514 ლარი. შედეგად საზოგადოებას დამატებით განესაზღვრა საგადასახადო ვალდებულებები დღგ-ში სსკ-ის 161-ე მუხლის მიხედვით და გადამხდელს დაერიცხა კუთვნილი გადასახადი, ასევე ჯარიმა სსკ-ის 276-ე მუხლის მიხედვით.

აპელანტი არ ეთანხმება აღნიშნულს და განმარტავს, რომ ვინაიდან მათ საწარმოს, შემოწმების პერიოდში არ ჰქონდა დასრულებული სამშენებლო სამუშაოები და არ ჰქონდა შესრულებული ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებები, არ უნდა მოხდეს ასეთი მშენებლობების დაბეგვრა და მიაჩნია, რომ აღნიშნული მიზეზით დამატებით დარიცხული დღგ-ს თანხა თავისი სანქციით უნდა გაუქმდეს.

სააპელაციო სასამართლოში საქმის განხილვის ეტაპზე წარმომადგენელი აპელირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში (სანქციის თავში) 2018 წლის 27 დეკემბერს განხორციელებულ პოზიტიურ ცვლილებებზე (ძალაში შესულია 2019 წლის 01 იანვარს) და სსკ-ის 269-ე მუხლის მე-2¹ ნაწილის გათვალისწინებით ითხოვს დავის განხილვისას მოპასუხეებმა შეისწავლონ სსკ-ის 272-ე და 275-ე მუხლებში 2018 წლის 27 დეკემბრის N4225-რს კანონით განხორციელებული ცვლილებების შედეგებით მსუბუქდება თუ არა საგადასახადო შემოწმებით დაკისრებული სანქციები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, თავისი ინიციატივითვე ან სასამართლოს დავალებით განახორციელონ საგადასახადო შემოწმების შედეგად დაკისრებული სანქციის შემცირება.

4. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები ქმნიან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას, რის გამოც წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი ნაწილობრივ უნდა დაკმაყოფილდეს. პირველი ინსტანციის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლით საქმეზე მიღებულ უნდა იქნეს ახალი გადაწყვეტილება და შპს „ს----- კ-----ის“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

პალატა განარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო 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.

პალატა ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“ და „დ“ ქვეპუნქტებზე, რომელის თანახმადაც, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით. საგადასახადო ორგანოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები. საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს და მის უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები).

ამავე კოდექსის 136-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა. ხოლო, ამავე კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ

კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.

ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე პალატა მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, დროულად და დადგენილი ოდენობით გადაიხადოს გადასახადები. აღნიშნული ვალდებულების ჯეროვანი შესრულება კი დაკავშირებულია დასაბეგრი ბრუნვის სწორად განსაზღვრასა და გადასახადების კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად გამოანგარიშებასთან, რომლის ჯეროვანი შესრულებაც შემოსავლებისა და ხარჯების სათანადო წესით აღრიცხვის, საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენისა და სწორად შევსების გარეშე შეუძლებელია. ამასთან, ახორციელებენ რა საგადასახადო კონტროლს საგადასახადო ორგანოები, გადასახადის გადამხდელმა უნდა უზრუნველყოს მათთვის ყველა საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენა, რაც შესაძლებელს გახდის განხორციელებული ოპერაციისა და გადახდილი გადასახადების ოდენობის განსაზღვრის კანონიერების გადამოწმებას. წინააღმდეგ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოებს ენიჭებათ საგადასახადო ვალდებულების მოცულობის დამოუკიდებლად განსაზღვრის უფლებამოსილება, თუმცა აღნიშნული უფლებამოსილება უნდა განხორციელდეს მხოლოდ კანონით დადგენილი საფუძვლების არსებობისას, კანონის მოთხოვნათა ზედმიწევნით დაცვით. ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ კონკრეტული ოპერაციის შეფასებისას, საგადასახადო ორგანოები შეზღუდულნი არ არიან ამ ოპერაციის მხარეთა მიერ გამოხატული ფორმით, არამედ აფასებენ ოპერაციის შინაარსს. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. ამრიგად, განმსაზღვრელია არა გადასახადის გადამხდელის მიერ შერჩეული ფორმა, არამედ კონკრეტული ოპერაციის შინაარსი და დაბეგვრის საკითხიც სწორედ ამ უკანასკნელიდან გამომდინარე წყდება.

განსახილველ შემთხვევაში ერთ - ერთ სადავო საკითხს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს მიერ მიწისა და მასზე განთავსებული შენობა - ნაგებობის მიწოდების ერთიან ოპერაციად განხილვა. კერძოდ, საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შესამოწმებელ პერიოდში შპს „ს----- პ-----ი“ აშენებდა საცხოვრებელ და საოფისე ფართებს აღნაგობის უფლებით მიღებულ მიწის ნაკვეთებზე, რომლის აშენების შემდეგაც მიწის რეალიზაციას ახდენდა მისი მესაკუთრე - შპს „ზ---ი“, რომლის საკუთრებაშიც იყო საცხოვრებელი კომპლექსის მიწის უდიდესი ნაწილი. მიწის ნაკვეთსა და მასზე აშენებული საცხოვრებელი სახლის მყიდველზე გადაცემისას შედგენილია მიღება - ჩაბარების აქტები პროექტის მონაწილეებსა - შპს „ზ---ი“, შპს „ს----- პ-----ი“ და მყიდველს შორის. მყიდველი მიწისა და მასზე განთავსებული შენობა - ნაგებობის თანხას ერთიანად უხდიდა მეაღნაგეს - შპს „ს----- პ-----ს“. შემოწმებით მიწისა და მასზე განთავსებული შენობა - ნაგებობის მიწოდება განხილულ

იქნა ერთიან ოპერაციად და გადაანგარიშებულ იქნა დღგ-ის ოდენობა. მოსარჩელე არ ეთანხმება აღნიშნულს და მიწისა და მასზე განთავსებული შენობა - ნაგებობის მიწოდებას ცალ - ცალკე ოპერაციად განიხილავს.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტზე რომლის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის (შემდგომში – დღგ) გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად. ამავე კოდექსის 160-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია: ა) დასაბეგრი ოპერაცია; ბ) იმპორტი; გ) ექსპორტი, რექსპორტი; დ) დროებითი შემოტანა. ამავე კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის მიხედვით, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა.

პალატა ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის პირველი ნაწილზე რომლის შესაბამისად, შერეულ ოპერაციად ითვლება ისეთი ოპერაცია, რომელიც მოიცავს საქონლისა და მომსახურების კომბინირებულ მიწოდებას. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილი ადგენს, რომ მიწისა და მასზე დამაგრებული შენობა -ნაგებობის მიწოდებისას ოპერაცია ითვლება შენობა - ნაგებობის მიწოდებად. ანალოგიური შინაარსის ნორმას შეიცავდა 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 243-ე მუხლიც, რომლის მე-4 ნაწილის თანახმად, მიწისა და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდებისას ოპერაცია ითვლება შენობა-ნაგებობის მიწოდებად.

დამატებით აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლი განსაზღვრავს გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძვლებს და ანიჭებს პირს უფლებას, ისარგებლოს შეღავათით, გათავისუფლდეს გადახდისაგან ან/და ამ უფლების გამოყენებით შეიმციროს დასაბეგრი ობიექტის მიხედვით გადასახდელი თანხის ოდენობა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ქ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულია მიწის ნაკვეთის მიწოდება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, განსახილველი დავის ფარგლებში არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებას წარმოადგენს სადავო ოპერაციის საგადასახადო სამართლებრივი ბუნების შეფასება. უდავოა, რომ მიწის ნაკვეთის მიწოდება გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან, თუმცა ამავედროულად კანონმდებლობით ცალსახად დადგენილია, რომ მიწისა და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდებისას ოპერაცია ითვლება შენობა-ნაგებობის მიწოდებად.

ამდენად, თუკი მიწოდება გულისხმობს არა მხოლოდ მიწის ნაკვეთის გადაცემას, რაც გათავისუფლებულია დღგ-საგან, არამედ მოიცავს მიწის

ნაკვეთზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდებასაც, უკანასკნელი ოპერაცია დაექვემდებარება დღგ-ს დარიცხვას, რადგან იგი მიიჩნევა შენობა-ნაგებობის გადაცემად. ამრიგად, ასეთ შემთხვევაში კანონმდებელი არ აწესებს მიწის ნაკვეთისა და შენობა-ნაგებობის მიწოდების ორ, ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ოპერაციად განხილვის შესაძლებლობასა და შესაბამისად, თითოეული მათგანის განსხვავებული დაბეგვრის რეჟიმში მოქცევას, არამედ ასეთი ოპერაცია განიხილება ერთ ოპერაციად, რომელიც გადამხდელმა ობიექტების მიხედვით არ უნდა განასხვავოს. შესაბამისად, პალატა იზიარებს სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში დაფიქსირებულ მსჯელობას მასზე, რომ საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის მე-5 ნაწილიდან გამომდინარე მიწა და მასზე არსებული შენობა - ნაგებობა განიხილება ერთ მთლიან ობიექტად და მათი ცალკე უფლების ობიექტებად განხილვა მხოლოდ კანონით დადგენილ შემთხვევებში არის შესაძლებელი, მათ შორის, საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ქ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში, რომელიც, თავის მხრივ, ეხება ისეთ მიწოდებას, როდესაც მიწა განეკუთვნება ცალკე უფლებების ობიექტს და არ წარმოადგენს სხვა ნივთთან ერთობლიობაში უძრავი ქონების დამოუკიდებელ კატეგორიას.

აპელანტის განმარტებით, იგი წარმოადგენს მეაღნაგეს, ხოლო მიწის ნაკვეთის მესაკუთრეა შპს „ზ---ი“, ამდენად მიწის ნაკვეთის რეალიზაციასაც შპს „ზ---ი“ ახორციელებს და არა შპს „ს----- პ-----ი“, რაც განხორციელებული ოპერაციის ობიექტების მიხედვით ცალ-ცალკე განხილვას განაპირობებს.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ მოსაზრებას, რომ განსახილველი დავის სწორად გადაწყვეტისათვის არსებითია არა სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი საკუთრების უფლების ობიექტის ცნება, განმარტება, მათზე საკუთრების გადაცემის წესის განხილვა, არამედ საკითხი უნდა გადაწყდეს სპეციალური ნორმატიული დანაწესების საფუძველზე, რასაც ითვალისწინებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. მათ შორის, დღგ-ის დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრისას არსებითია არა სამოქალაქო კოდექსით უძრავი და მოძრავი ნივთების ერთმანეთისაგან გამიჯვნა, არამედ საგადასახადო კოდექსით კონკრეტული ოპერაციის მიმართ მოქმედი წესები. საგადასახადო კოდექსით კი ცალსახად არის განსაზღვრული, რომ მიწისა და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდება განიხილება შენობა-ნაგებობის მიწოდებად. ამდენად, აღნიშნული დანაწესიდან გამომდინარეობს, რომ, ერთი მხრივ, მიწის ნაკვეთისა და მასზე დამაგრებული შენობის მიწოდება საგადასახადო მიზნებისათვის წარმოადგენს ერთი ობიექტის და არა ორი, სხვადასხვა ობიექტის მიწოდებას, ხოლო, მეორე მხრივ, მსგავსი მიწოდება განიხილება შენობა-ნაგებობის მიწოდებად და შესაბამისად, მასზე მოქმედებს შენობა-ნაგებობის მიწოდების დაბეგვრის წესები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, კანონმდებელი შენობა-ნაგებობასთან ერთად მიწის ნაკვეთის მიწოდებისას ძირითად აქცენტს სწორედ შენობა-ნაგებობის გადაცემაზე აკეთებს, რითიც

გამორიცხვას მსგავსი ერთიანი ოპერაციიდან მიწის ნაკვეთის მიწოდების გამოყოფას და მის მიმართ დღგ-საგან გათავისუფლების დანაწესის გავრცელებას. კონკრეტულ შემთხვევაში, შემოწმების მიერ დადგენილია, რომ შენობა-ნაგებობებს აშენებდა შპს „ს----- პ-----ი“, მიწის ნაკვეთსა და მასზე აშენებული საცხოვრებელი სახლის მყიდველზე გადაცემისას პროექტის მონაწილეებს წარმოადგენდნენ შპს „ზ---ი“, შპს „ს----- პ-----ი“ და მყიდველ, რომელიც მიწისა და მასზე განთავსებული შენობა-ნაგებობის თანხას ერთიანად უხდიდა მეაღნაგეს - შპს „ს----- პ-----ს“. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი სპეციალური წესის გათვალისწინებით, მითითებული ოპერაცია წარმოადგენდა ერთიან ოპერაციას, რომლის ფარგლებშიც შენობა-ნაგებობისა და მიწის გადაცემა ცალ-ცალკე ვერ იქნებოდა განხილული, ამასთან, აღნიშნული ოპერაცია განიხილებოდა შენობა-ნაგებობის გადაცემად, რომელზეც საკუთრების უფლება სწორედ მოსარჩელეს ეკუთვნოდა და ნასყიდობის ღირებულებასაც შპს „ს----- პ-----ი“ იღებდა. ამდენად, სადავო ოპერაციის ერთიან ოპერაციად განხილვა და დღგ-ში მოსარჩელისათვის დამატებითი ვალდებულებების განსაზღვრა მართლობიერია.

პალატა განმარტავს, რომ მეორე სადავო საკითხს წარმოადგენს შემოწმების მიერ დადგენილი საცხოვრებელი სახლების რეალიზაციაზე დღგ-ში დამატებით საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მართლობიერება. კერძოდ, საგადასახადო შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ შემოწმების მიერ დამუშავებულ იქნა საჯარო რეესტრის საიტის მეშვეობით მოპოვებული იმ ტერიტორიის რუკა, სადაც მშენებლობას ახორციელებს შპს „ს----- პ-----ი“. მასზე დატანილი მონაცემებისა და რეესტრის შესაბამისი საკადასტრო კოდების ანალიზისას გამოვლინდა 24 ისეთი საცხოვრებელი სახლის რეალიზაცია, რომელიც არ იყო ასახული საზოგადოების ბუღალტრულ ანგარიშებში. საზოგადოებამ წარადგინა აღნიშნული საცხოვრებელი სახლების რეალიზაციის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, რომლის საფუძველზეც რეალიზებული სახლების (მიწის ჩათვლით) ღირებულებამ შეადგინა 6 994 514 ლარი. შედეგად, საზოგადოებას დამატებით განესაზღვრა საგადასახადო ვალდებულებები დღგ-ში, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მიხედვით, დაერიცხა კუთვნილი გადასახადი და ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის საფუძველზე.

აპელანტი განსაკუთრებულ ყურადღება ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ აღნიშნული საცხოვრებელი სახლები არ არის გადაფორმებული მყიდველებზე, ასევე, მათ მიერ არ არის გადახდილი სახლების შესაბამისი თანხები. პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ განსახილველ საკითხზე მართებულად მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2009 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილებაზე (ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-1635-1589(კ-08)), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „ყოველი კონკრეტული საქმის გადაწყვეტა

სასამართლოში დაკავშირებულია გარკვეული ფაქტების დადგენასთან. ფაქტების დადგენის აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო იხილავს და წყვეტს მხარეთა შორის წარმოქმნილ დავებს, რომლებიც სამართლით რეგულირებული ურთიერთობებიდან წარმოიშობიან. სამართლებრივი ურთიერთობა კი შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტების საფუძველზე. ამდენად, ისეთი ფაქტების საფუძველზე, რომლებსაც სამართლის ნორმა უკავშირებს გარკვეულ იურიდიულ შედეგს. საქმის გარემოებების გამორკვევა და ფაქტების დადგენა მართლმსაჯულების უპირველეს ამოცანას წარმოადგენს, სწორედ დადგენილი ფაქტების საფუძველზე ხდება ნორმათშეფარდება.“

პალატა განმარტავს, რომ ფაქტის დადგენა უნდა მოხდეს კანონით დადგენილი წესით, სათანადო მტკიცებულებების საფუძველზე. კერძოდ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის 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.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ 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.

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.

ამრიგად, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად 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. ამასთან, 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.

პალატა განმარტავს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ დადგენილია საცხოვრებელი სახლების რეალიზაციის ფაქტი. აღსანიშნავია, რომ მოცემული ფაქტი დადგენილია საჯარო რეესტრის მონაცემთა ანალიზის შედეგად. გარდა ამისა, რეალიზებული სახლების ღირებულება გამოთვლილია საზოგადოების მიერ წარდგენილი საცხოვრებელი სახლების რეალიზაციის დამადასტურებელი დოკუმენტაციის საფუძველზე, ხოლო აპელანტმა ვერ უზრუნველყო საგადასახადო შემოწმების მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების საპირისპირო ფაქტის არსებობის დამტკიცება.

პალატა აქვე ყურადღებას ამახვილებს აპელანტის მოთხოვნაზე - დაევალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს შეისწავლოს სსკ-ის 272-ე და 275-ე მუხლებში 2018 წლის 27 დეკემბრის N4225-რს კანონით განხორციელებული ცვლილებები და განახორციელოს საგადასახადო შემოწმების შედეგად დაკისრებული სანქცია/საურავის ნაწილში შემცირება და აღნიშნულთან დაკავშირებით პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლზე რომლითაც დარეგულირებულია საგადასახადო სამართალდარღვევა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები. უფრო კონკრეტულად კი პალატა ყურადღებას ამახვილებს ამავე მუხლის 21 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. რაც შეეხება კანონში განხორციელებულ ცვლილებას, პალატა ყურადღებას ამახვილებს ამავე კოდექსის 272-ე მუხლზე და მასში ასახულ ცვლილებაზე. კერძოდ, 272-ე მუხლი არეგულირებს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს და პასუხისმგებლობას, დეტალურად განსაზღვრავს საურავის ცნებას და საურავის დარიცხვის პროცედურებს, ხოლო 2018 წლის 27

დეკემბერს (N4225) განხორციელებული ცვლილებით, რომელიც ამოქმედდა 2019 წლის 1 იანვრიდან, მუხლს დაემატა 21 ნაწილი რომლის თანახმად, საურავის დარიცხვა წყდება მისი დარიცხვის ვალდებულების წარმოშობის დღიდან 3 წლის გასვლის თარიღიდან. კოდექსის 275-ე მუხლით დარეგულირებულია ასევე საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირების საკითხი.

პალატა მიუთითებს საქართველოს კონსტიტუციის 31-ე მუხლის მე-9 პუნქტზე რომლის თანახმად, არავინ აგებს პასუხს ქმედებისათვის, რომელიც მისი ჩადენის დროს სამართალდარღვევად არ ითვლებოდა. კანონს, თუ იგი არ ამსუბუქებს ან არ აუქმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს.

„ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 24-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების თანახმად, ნორმატიულ აქტს უკუძალა აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირდაპირ არის დადგენილი ამ ნორმატიული აქტით. ნორმატიულ აქტს, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, 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. მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა, ხოლო მე-2¹ ნაწილით დადგენილია, რომ თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა.

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

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პალატა განმარტავს, რომ კანონში განხორციელებული ცვლილებისთვის უკუძალის მინიჭებისთვის ერთდროულად უნდა არსებობდეს შემდეგი ორი პირობა: მიღებული კანონი უნდა ითვალისწინებდეს უკუძალის გამოყენებას და მითითებული საკანონმდებლო ცვლილება უნდა აუქმებდეს ან ამსუბუქებდეს პირის პასუხისმგებლობას და არ უნდა ამძიმებდეს პირის მდგომარეობას.

აღნიშნულ პირობათა ერთობლიობის შემთხვევაშია შესაძლებელი, რომ გამოყენებულ იქნეს ახალი კანონის მიმართ უკუძალა. ცალსახაა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2¹ ნაწილი ითვალისწინებს უკუძალის მინიჭებას იმ სამართლებრივი აქტების მიმართ რომლებითაც გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა, ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობა დამატებით აწესებს, რომ საკანონმდებლო აქტისთვის უკუძალის მინიჭება შესაძლებელია საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე. ამრიგად, ვინაიდან 272-ე მუხლის 2¹ მუხლით საგადასახადო პასუხისმგებლობა შემსუბუქებულია შპს „ს----- კ-----ის“ მიმართ, შესაბამისად შესაძლებელია ახალი კანონით დადგენილი ნორმის გამოყენება გადასახადის გადამხდელის მიმართ.

პალატა დამატებით მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2011 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე ბს-903-877(კ-10)), სადაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილთან მიმართებით საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს არამხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი გამოყენების, არამედ აგრეთვე ზემდგომი ორგანოების ან სასამართლოს მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შემოწმების პერიოდს. ზემოაღნიშნულის გარდა, იმის გათვალისწინებით, რომ სადავო აქტების გასაჩივრება, მართალია, არ აჩერებს აქტის მოქმედებას, მაგრამ აჩერებს საჯარიმო თანხის გადახდის ვალდებულებას, ამასთანავე სადავო აქტის გასაჩივრების შემთხვევაში პირისათვის საბოლოო შედეგს იწვევს სასამართლო გადაწყვეტილება და არა საგადასახადო ორგანოს სადავო აქტები, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო სამართალურთიერთობების მიმართ შესაძლებელია სამართალდარღვევის შემდგომ მიღებული შელავათიანი რეჟიმის გამოყენება, ხსენებული ნორმისათვის, რომელიც მნიშვნელოვან დამატებით პირობას ადგენს წარსულ, ნორმის ძალაში შესვლამდე დასრულებული სამართალდარღვევისათვის რეგულაციაში და ამდენად აუმჯობესებს მანამდელ მდგომარეობას, ე.წ. «ნამდვილი უკუძალის», რეტროაქტიულობის მინიჭება“.

ამდენად, პალატას მიაჩნია, რომ სახეზეა ახალი ნორმისთვის უკუძალის მინიჭების შემთხვევა, როდესაც საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე მიღებულმა და კანონიერ ძალაში შესულმა ნორმამ შეამსუბუქა მოსარჩელე შპს „ს----- კ-----ის“ საგადასახადო პასუხისმგებლობა ჩადენილი სამართალდარღვევისთვის. ამრიგად, მოსარჩელისთვის პასუხისმგებლობის შეფარდება უნდა მოხდეს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შესაბამისად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება არის გადასახადების

გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში. ამავე კოდექსის 51-ე მუხლების „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში. გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოწმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა საფუძველზე პალატა მიიჩნევს, რომ განხორციელებული ცვლილების შესაბამისად, მოსარჩელისთვის დარიცხული თანხის კორექტირება და გამოანგარიშება სანქცია/საურავის მაწილში უნდა განახორციელოს მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის კანონშეუსაბამობა ან მისი მომზადების და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების არსებითი დარღვევა.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად კი, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს

მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

პალატა მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე პალატა მიიჩნევს, რომ სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2-----ის გადაწყვეტილება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის №--- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის №----- საგადასახადო მოთხოვნა სანქცია/საურავის ნაწილში და სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს ამ ნაწილში, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შესწავლის შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

5. პროცესის ხარჯები

5.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. თუ სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, მაშინ ამ მუხლში აღნიშნული თანხა მოსარჩელეს მიეკუთვნება სარჩელის იმ მოთხოვნის პროპორციულად, რომელიც სასამართლოს გადაწყვეტილებით იქნა დაკმაყოფილებული, ხოლო მოპასუხეს – სარჩელის მოთხოვნის იმ ნაწილის პროპორციულად, რომელზედაც მოსარჩელეს უარი ეთქვა.

მოცემულ შემთხვევაში, მოსარჩელის მიერ პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილია 5 000 ლარი და სააპელაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილია 7 000 ლარის, ერთიანობაში 12 000 ლარი. ამდენად, სარჩელის დაკმაყოფილების პროპორციულად 6000 ლარი უნდა დარჩეს სახელმწიფო

ბიუჯეტში გადახდილად, ხოლო 6000 ლარი უნდა დაეკისროთ მოპასუხეებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურს სოლიდარულად მოსარჩელის შპს „ს----- პ-----ის“ სასარგებლოდ.

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, მე-34 მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ და ა დ გ ი ნ ა:

1. შპს „ს----- პ-----ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „ს----- პ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, სადავო საკითხის გადაუწყვეტად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2-----ის გადაწყვეტილება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის №--- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის №----- საგადასახადო მოთხოვნა სანქცია/საურავის ნაწილში და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს ამ ნაწილში საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შესწავლის შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა;
5. სასარჩელო მოთხოვნა დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდეს;
6. შპს „ს----- პ-----ის“ მიერ სარჩელზე და სააპელაციო საჩივარზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი, ერთიანობაში 12000 ლარი, სარჩელის დაკმაყოფილების პროპორციულად 6000 ლარი დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად, ხოლო 6000 ლარი დაეკისროთ მოპასუხეებს სოლიდარულად მოსარჩელის სასარგებლოდ;
7. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით

(თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

ილონა თოდუა

მოსამართლეები

შოთა გეწაძე

გიორგი გოგიაშვილი