



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით
შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

21 თებერვალი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

თავმჯდომარე - გელა ბადრიაშვილი
მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე
მარიამ ცისკაძე

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „გ-----ი“
წარმომადგენელი - გ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) – სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - თ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო
წარმომადგენელი - გ-----

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილება

აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილების
გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება
სრულად.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილებით შპს „გ-----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 4 ნოემბრის №0----- ბრძანებით, ყადაღა დაედო შპს „გ-----ის“ ქონებას (მატერიალურ ან/და არამატერიალურ აქტივს). ამავე ბრძანებით, გადასახადის გადამხდელს დაევალა, „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ჩაბარების შემდეგ, 5 დღის ვადაში სრულად წარდგენა მის საკუთრებაში არსებული ან/და მის ბალანსზე რიცხული ქონების ნუსხა (ქონების დასახელებისა და ადგილმდებარეობის ზუსტი მისამართის მითითებით), მათ შორის, ინფორმაცია იმ ქონებაზე, რომელიც მას სხვებისგან ეკუთვნის. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე შედგენილ იქნა „ქონებაზე ყადაღის დადების“ შესახებ 2015 წლის 6 ოქტომბრის №0----- აქტი, რომლის მიხედვითაც, აღწერას და დაყადაღებას დაექვემდებარა სსიპ საჯარო რეესტრის ოფიციალური ვებ-გვერდის მიხედვით, შპს „გ-----ის“ საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონებები, კერძოდ, 2----- და 2----- საკადასტრო კოდებით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთები და მათზე განთავსებული შენობა-ნაგებობები.

სსიპ საჯარო რეესტრის 2015 წლის 7 ოქტომბრის №1----- გადაწყვეტილებით ყადაღა დარეგისტრირდა უძრავ ქონებაზე (ს/კ 2-----).

სსიპ საჯარო რეესტრის 2015 წლის 7 ოქტომბრის №1----- გადაწყვეტილებით ყადაღა დარეგისტრირდა უძრავ ქონებაზე (ს/კ 2-----). რაც შეეხება 2----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ უძრავ ქონებას, სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2015 წლის 7 ოქტომბრის №1----- გადაწყვეტილების თანახმად, უძრავი ნივთი საკადასტრო კოდით 2----- ფართი 31602 კვ.მ დაიყო შემდეგ საკადასტრო კოდებად: 1) 2----- ფართით 29246 კვ.მ 2) 2----- ფართით 2356 კვ.მ. საჯარო სამართლებრივი შეზღუდვის რეესტრში უძრავ ნივთზე, საკადასტრო კოდით 2-----, ყადაღა დარეგისტრირდა №1----- გადაწყვეტილებით.

სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2015 წლის 9 ნოემბრის №1----- გადაწყვეტილების თანახმად, 2----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ უძრავ ქონებაზე ყადაღის წარმოშობის რეგისტრაციის

ნაწილში მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება სარეგისტრაციო წარმოების შეწყვეტის შესახებ (ტ.1. ს.ფ. 167-169, 244, 248-249, 358-359).

სსიპ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოს 2015 წლის 31 ივლისის №4----- ცნობის თანახმად, შპს „გ-----ის“ სახელზე რეგისტრირებულია 11 სატრანსპორტო საშუალება, რომლებზეც რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა და საგადასახადო ყადაღა (ტ.1.ს.ფ.58-64).

სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს №0----- ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად, 2----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთის და მათზე განთავსებული შენობა-ნაგებობების საერთო საბაზრო ღირებულება საორიენტაციოდ შეფასდა - 155934 ლარით, 2----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთის საბაზრო ღირებულება - 6210 ლარით, ხოლო 2----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთის და მათზე განთავსებული შენობა-ნაგებობების საერთო საბაზრო ღირებულება - 2739807 ლარით (ტ.1. ს.ფ.264-269).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების 2016 წლის 4 აპრილის №4----- დასკვნით შეფასდა შპს „გ-----ის“ ინვენტარიზაციის შედეგად აღწერილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და ძირითადი საშუალებები, რომელთა საერთო საბაზრო ღირებულებად განისაზღვრა საორიენტაციოდ 579432.3 ლარი (ტ.1.ს.ფ.65-77).

შპს „გ-----ის“ წარმომადგენელმა, 2016 წლის 13 ოქტომბერს, განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს და მოითხოვა ცვლილების შეტანა „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ 2015 წლის 6 ოქტომბრის №0----- აქტში და ყადაღის გავრცელება გადასახადის გადამხდელის მხოლოდ მოძრავ ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში (ტ.1. ს.ფ.46-47).

„ქონებაზე ყადაღის დადების“ შესახებ 2014 წლის 4 ნოემბრის №0----- ბრძანების საფუძველზე დამატებით შედგენილ იქნა 2016 წლის 20 ოქტომბრის №0----- აქტი, რომლის თანახმადაც, აღწერილ იქნა 2----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთი და მათზე განთავსებული შენობა-ნაგებობები. სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 25 ოქტომბრის №1----- გადაწყვეტილებით ყადაღა დარეგისტრირდა უძრავ ქონებაზე (ს/კ 2-----) (ტ.1. ს.ფ.250-251, 360).

შპს „გ-----ის“ წარმომადგენელმა საჩივრით მიმართა სსიპ

შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ 2015 წლის 6 ოქტომბრის №0----- და 2016 წლის 20 ოქტომბრის №0----- აქტების გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4 ნოემბრის №3--- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული ბრძანების თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების თანახმად, შპს გ-----ს“ (ს/62-----) 2014 წლის 24 ნოემბრის მდგომარეობით ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 83184.82 ლარის ოდენობით (ძირითადი გადასახადი 73379.55 ლარი, საურავი 13518.61 ლარი, ზედმეტად გადახდილი თანხა 3713.34 ლარი). ვინაიდან დარიცხული თანხები წარმოადგენდა აღიარებული საგადასახადო დავალიანებას, გადამხდელის მიმართ განხორციელდა საგადასახადო დავალიანების გადანდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ გადამხდელის ქონებაზე ყადაღა გავრცელებულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით და არ არსებობს მისი გაუქმების საფუძველი.(ტ.1.ს.ფ.35-37).

შპს „გ-----ის“ წარმომადგენელმა, 2016 წლის 15 ნოემბერს, საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4 ნოემბრის №3---- ბრძანების, „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ 2015 წლის 6 ოქტომბრის №0----- და 2016 წლის 20 ოქტომბრის №0----- აქტების ბათილად ცნობა. საჩივრის თანახმად, ა) საგადასახადო ორგანომ გადამხდელის კუთვნილი ქონებებიდან ყადაღის ობიექტად შეარჩია უძრავი ნივთები და არ შეარჩია მოძრავი ნივთები, მიუხედავად იმისა, რომ მოძრავი ნივთების ღირებულება დავალიანების ოდენობას გაცილებით აღემატებოდა, მათი რეალიზებით გადამხდელს ნაკლები ზიანი მიაღებოდა და გადამხდელს შეეძლო მათი აღდგენა (შეძენა) ნაკლები დანახარჯებით; ბ) საგადასახადო ორგანომ გადამხდელის კუთვნილ ერთიან საწარმოო კომპლექსში ყადაღის ობიექტად შეარჩია უძრავი ნივთები და არა მათში განთავსებული საწარმოო დანიშნულების მოძრავი ნივთები, რითაც უძრავი ნივთების რეალიზაციის პირობებში უსარგებლო ხდება მოძრავი ნივთები, რაც გადამხდელისთვის არაპროპორციული ზიანის მომტანია. შესაბამისად, თუ დავალიანების ფარგლები და ყადაღის ობიექტის სახეები არ იქნებოდა გათვალისწინებული, უმჯობესი იქნებოდა მომხდარიყო მთლიანად კომპლექსის რეალიზება. გადასახადის გადამხდელს მიაჩნია, რომ საგადასახადო ორგანომ არ დაიცვა გადასახადის გადამხდელის უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები (მათ შორის მეწარმეობის განვითარება); გამოსცა გადაწყვეტილება, რომლითაც პირის ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა; გამოსცა გადაწყვეტილება, რომლითაც გათვალისწინებულმა ზომებმა

გამოიწვია პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 20 იანვრის გადაწყვეტილებით საჩივარი ნაწილობრივ დააკმაყოფილა, კერძოდ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს დაავალა შპს „გ-----ის“ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად ყადაღა გაეკრცელებინა მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში.

აღნიშნული გადაწყვეტილების თანახმად, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელს პირადი აღრიცხვის ბარათზე ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადება შეესაბამება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს უფლება, ყადაღა დაადოს პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას, გამოყენებულ უნდა იყოს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში.(ტ.1. ს.ფ.23-34);

2016 წლის 27 სექტემბერს, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა შუამდგომლობით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას და მოითხოვა გადასახადის გადამხდელის - შპს „გ-----ის“ ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის შესახებ ბრძანების გაცემა. თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 24 იანვრის ბრძანებით გადასახადის გადამხდელის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურს უარი ეთქვა (ტ.1. ს.ფ.200-213).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების 2018 წლის 16 მარტის №4----- დასკვნით შეფასდა შპს „გ-----ის“ კუთნილი დაყადაღებული ქონება, კერძოდ, 29246 კვ.მ. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი და მასზე განთავსებული შენობა- ნაგებობები საერთო ფართობით 6915,66 კვ.მ (ს/კ2-----), მდებარე ოზურგეთის რაიონის სოფელი დვაბზუში. მის საერთო საბაზრო ღირებულებად განისაზღვრა 1000000 ლარი.(ტ.1. ს.ფ.405-428).

დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, 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.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით. ამავე კოდექსის 49-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა.

სასამართლომ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის ძირითადი ფუნქცია არის გადასახადების კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და ოდენობით გახდა. საგადასახადო ორგანოები უზრუნველყოფენ რა გადამხდელთა მიერ აღნიშნული ვალდებულების შესრულებაზე კონტროლს, უფლებამოსილნი არიან, გაატარონ შესაბამისი ღონისძიებები გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობისას. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-11 კარით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება. მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის

თანახმად, ამ თავით გათვალისწინებული ღონისძიებების განხორციელების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლი აწესრიგებს საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ერთ-ერთი ღონისძიების - ქონებაზე ყადაღის დადების წესსა და საფუძვლებს. კერძოდ, მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე დაადოს ყადაღა პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა) ნებისმიერ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის მოცულობის ფარგლებში. ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ამ კოდექსის მიზნებისათვის ქონებაზე ყადაღის დადება არის პირის ქონების აღწერა ამ ქონების განკარგვის (პირის მიერ ქონების ნებისმიერი ფორმით გასხვისების, დაგირავების, იპოთეკის, უზუფრუქტის, სერვიტუტის ან აღნაგობით დატვირთვის, თხოვნის, ქირავნობისა და იჯარის ხელშეკრულებების დადების, სხვისთვის დროებით ან მუდმივ მფლობელობაში გადაცემის) აკრძალვა. საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი ყადაღადადებულ ნივთებს აღნუსხავს ქონებაზე ყადაღის დადების აქტში.

„მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 41-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, პირის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ გადაწყვეტილება ფორმდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით. ამავე წესის 42-ე მუხლის მე-7 პუნქტის მიხედვით, პირის ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურა შეწყდება, თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს წარუდგენს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდის დამადასტურებელ დოკუმენტს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, აღიარებული საგადასახადო დავალიანება არის საგადასახადო დავალიანება, თუ: ა) დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო დეკლარაცია/საბაჟო დეკლარაცია; ბ) პირს გაშვებული აქვს საგადასახადო ორგანოს მიერ მისთვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნის ან/და დავის

განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების ამ კოდექსით დადგენილი ვადა; გ) მისი შემცირების მიზნით შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება; დ) დარიცხვის მართლზომიერების შესახებ სასამართლოს გადაწყვეტილება შესულია კანონიერ ძალაში; ე) პირი წერილობითი/ელექტრონული განცხადებით უარს აცხადებს საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრებაზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, მოსარჩელე სადავოდ ხდის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში ყადაღის გავრცელებას, კერძოდ, მოსარჩელის წარმომადგენლის განმარტებით, საგადასახადო ორგანომ გადამხდელის კუთვნილი ქონებიდან ყადაღის ობიექტად შეარჩია უძრავი ნივთები და არა მოძრავი ნივთები, მიუხედავად იმისა, რომ მოძრავი ნივთების ღირებულება გაცილებით აღემატებოდა საგადასახადო დავალიანების ოდენობას.

სასარჩელო მოთხოვნის დასაბუთებულობის შემოწმების მიზნით, სასამართლო მოიხმობს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტს, რომლის თანახმად, დისკრეციული უფლებამოსილება არის უფლებამოსილება, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს ან თანამდებობის პირს ანიჭებს თავისუფლებას საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები გადაწყვეტილება.

ამავე 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 განახორციელოს დისკრეციული უფლებამოსილება მხოლოდ იმ მიზნით, რომლის მისაღწევადაც მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ 2015 წლის 19 თებერვლის №ბს-525-512(კ-14) გადაწყვეტილებაში გაკეთებულ განმარტებებზე, რომლის თანახმად, დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში მიღებულ გადაწყვეტილებას წაეყენება დასაბუთების ვალდებულება იმდენად, რამდენადაც ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა გამორიცხოს თვითნებური, მიკერძოებული, არაკვალიფიციური გადაწყვეტილება და უნდა დაასაბუთოს მიღებული გადაწყვეტილების კანონთან შესაბამისობა და კონკრეტული გადაწყვეტილების მიღების აუცილებლობა. მოტივირებული, დასაბუთებული გადაწყვეტილება კანონიერი გადაწყვეტილების წინაპირობას წარმოადგენს. დასაბუთებაში კი არგუმენტირებულად უნდა მიეთითოს ყველა იმ გარემოებაზე, რომლის

შესაბამისადაც მიღებულ იქნა ზუსტად ეს კონკრეტული გადაწყვეტილება და უარი ეთქვა სხვა სახის გადაწყვეტილებას.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ დისკრეციული უფლებამოსილება ადმინისტრაციულ ორგანოს აძლევს შესაძლებლობას, მიიღოს გადაწყვეტილება საკუთარი პასუხისმგებლობით. ის, პირველ რიგში, კონკრეტულ შემთხვევაში სამართლიანი გადაწყვეტილების მიღებას ისახავს მიზნად. ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, გაიაზროს თუ რა მიზნის მისაღწევად მიენიჭა ეს უფლებამოსილება, რათა განსაზღვროს რომელი ფაქტობრივი გარემოებები უნდა გაითვალისწინოს. მხოლოდ, ამის შემდეგ უნდა შეაფასოს კონკრეტული შემთხვევა და მიიღოს გადაწყვეტილება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 20 იანვრის გადაწყვეტილებასთან მიმართებით, რომლითაც საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს დაევალა შპს „გ-----ის“ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად ყადაღა გაავრცელოს მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის წარმომადგენლის პოზიციას იმასთან დაკავშირებით, რომ ყადაღა უნდა გავრცელდეს გადასახადის გადამხდელის მხოლოდ მოძრავ ქონებაზე.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა განსაზღვრავს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ფარგლებს - აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, თუმცა კონკრეტულად გადასახადის გადამხდელის რომელ ქონებაზე უნდა მოხდეს უზრუნველყოფის ღონისძიების სახით ყადაღის გავრცელება, ეს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციას. სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება იწვევს პირის კანონით დაცული უფლებების შეზღუდვას, მათ შორის, საკუთრებით თავისუფლად სარგებლობისა და განკარგვის შეზღუდვას. შესაბამისად, იგი გამოყენებულ უნდა იქნას კანონმდებლობით დადგენილი წესის, საფუძვლებისა და პირობების გათვალისწინებით. ამასთან, პირს ეკისრება აღნიშნულის თმენის ვალდებულება, რადგან მსგავსი ღონისძიებების გატარება ემსახურება საჯარო ლეგიტიმურ მიზანს - საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და მათი გამოყენების საფუძველი 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 გამოყენებას, რათა შესრულებულ იქნას მისი ვალდებულება.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ სრულად და ყოველმხრივ იქნა გამოკვლეული საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, ხოლო მოსარჩელეს არ წარუდგენია ადმინისტრაციული წარმოებისას რაიმე ისეთი მტკიცებულება, რაც მის მიმართ განსხვავებული შედეგის დადგომის საფუძველი გახდებოდა.

შპს „გ-----ის“ სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

სააპელაციო საჩივრის ავტორის მითითებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ დაარღვია საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ამ საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში გამოყენების პრინციპი. კერძოდ, სასამართლომ ძალაში დატოვა ისეთ უძრავ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტები, რომელთა ღირებულება საგადასახადო დავალიანებას რამდენჯერმე აღემატება (ამასთან, დავალიანებაზე გაცილებით მეტი ღირებულების მოძრავი ქონების არსებობის პირობებში).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 23-ე ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის. ამავე კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს ღონისძიებები. ამრიგად, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, გადახდევინება უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში და არა ნებისმიერი ოდენობით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება. 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობის/ იპოთეკის რეგისტრაციის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან ერთად და მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან და ვრცელდება საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, პირის საკუთრებაში არსებულ

ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე (გარდა ლიზინგით მიღებულია), საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შეძენილი ქონების ჩათვლით.

ამავე კოდექსის 241-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე დაადოს ყადაღა პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა) ნებისმიერ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის მოცულობის ფარგლებში. 243-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში პირის საბანკო ანგარიშებიდან (გარდა საანაბრო (ვადიანი) ანგარიშისა) საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები და ჩარიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტში. 244-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მოსამართლის ბრძანების გარეშე განხორციელოს გადასახადის გადამხდელის/სხვა ვალდებული პირის სალაროდან (ნაღდი ფულის შენახვის ადგილიდან) ნაღდი ფულის ამოღება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად აუცილებელი ოდენობით.

ამრიგად, მითითებული ნორმებით დადგენილია „საგადასახადო დავალიანების“ „აღიარებული საგადასახადო დავალიანების“ ფარგლებში გადახდევის უზრუნველყოფა და არა საგადასახადო დავალიანებაზე/აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებაზე მეტი ოდენობით თანხების გადახდევის უზრუნველყოფა.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის განმარტებით, სასამართლო პრაქტიკის თანახმად, „საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს აგრეთვე იმ გარემოებაზე, რომ 17.09.10წ. საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლიდან გამომდინარე საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიება - ყადაღა შემოიფარგლება აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების მოცულობით. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს კომპეტენცია შემოიფარგლება აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების მოცულობით. აღნიშნული არის ერთგვარი გარანტი იმისა, რომ მოხდეს სწორედ იმ ოდენობის და მოცულობის გადასახადის ამოღება, რომლის არსებობასაც ადასტურებს და რომლის მიმართაც გადასახადის გადამხდელს აქვს მოლოდინი“ (25.09.2014 წ. სუსგ №ბს-798-782(კ-12) საქმეზე).

აპელანტის მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში, ყადაღადადებული ქონების ღირებულება (დაახ. 2,7 მლნ ლარი) ყადაღის დადების მომენტისათვის არსებულ დავალიანებას 32-ჯერ, ხოლო დღეისათვის არსებულ დავალიანებას

13-ჯერ აღემატება. შესაბამისად, დარღვეულია უზრუნველყოფის ღონისძიებების საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში გამოყენების კანონით დამკვიდრებული გარანტია (პრინციპი).

დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით დადგინდა, რომ შპს „გ-----ის“ საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიება (ყადაღა) გამოყენებული იქნება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში. მოცემული გადაწყვეტილება გარკვეული ბუნდოვანების შემცველია. საბჭოს კონკრეტულად უნდა მიეთითებინა საგადასახადო ორგანოსათვის, რომ ყადაღა არ დადებულიყო ყადაღის დადების მომენტში არსებულ საგადასახადო დავალიანებაზე მეტი ღირებულების ქონებაზე. ამის გარდა, საბჭოს არ გაუუქმებია ყადაღის დადების აქტები, რომლებიც დავალიანებაზე მეტი ღირებულების ქონებაზე ყადაღის არსებობას ითვალისწინებდა.

აპელანტის მითითებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ დაარღვია საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობისა და გადასახადის გადამხდელისა და სახელმწიფო ინტერესების დაცვის პრინციპები. კერძოდ, სასამართლომ ძალაში დატოვა ისეთ უძრავ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტები, რომელთა ღირებულება საგადასახადო დავალიანებას რამდენჯერმე აღემატება (ამასთან, დავალიანებაზე გაცილებით მეტი ღირებულების მოძრავი ქონების არსებობის პირობებში)

სსკ-ის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში: ა) დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; ბ) დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები.

სზაკ-ის მე-5 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ან სხვა სახის ქმედება, რომელიც იწვევს ადამიანის საქართველოს კონსტიტუციით მინიჭებული უფლებების ან თავისუფლებების შეზღუდვას, დაიშვება მხოლოდ საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავის შესაბამისად, კანონით ან მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე აქტით მინიჭებული უფლებამოსილების საფუძველზე.

სზაკის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ ორგანოს რომელიმე საკითხის გადასაწყვეტად მინიჭებული აქვს დისკრეციული უფლებამოსილება, იგი ვალდებულია ეს უფლებამოსილება

განხორციელოს კანონით დადგენილ ფარგლებში. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია განხორციელოს დისკრეციული უფლებამოსილება მხოლოდ იმ მიზნით, რომლის მისაღწევადაც მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება.

სზაკის მე-7 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ შეიძლება გამოიყენოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიყენა. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა.

ამრიგად, მითითებული ნორმებით დადგენილია საგადასახადო (ადმინისტრაციული) ორგანოს ვალდებულება, უზრუნველყოფის ღონისძიების სახის შერჩევისას და მისი ფარგლების დადგენისას გაითვალისწინოს სახელმწიფო ინტერესები (საგადასახადო დავალიანების ამოღება, მეწარმეობის განვითარება და სხვ.) და გადასახადის გადამხდელის ინტერესები (სამეწარმეო საქმიანობა, საკუთრების შენარჩუნება და სხვ.).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ერთ-ერთი კომენტარის თანახმად, „საერთო წესის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ყადაღა დაადოს გადასახადის გადამხდელის ნებისმიერ ქონებას, მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველსაყოფის მოცულობის ფარგლებში. ამასთან, ვფიქრობთ, შესაძლებელია ყადაღა დაედოს გადასახადის გადამხდელის მთელ ქონებას (იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ქონების ღირებულება აღემატება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფას), თუ აღნიშნული ქონება წარმოადგენს ერთიან კომპლექსს (საწარმოო ტექნოლოგიური ხაზი, ცალკეული ნაგებობა და ა.შ.) ან თუ საგადასახადო დავალიანება აღემატება გადასახადის გადამხდელის მთლიანი ქონების საერთო ღირებულებას. სხვა შემთხვევაში ყადაღას უნდა დაექვემდებაროს მხოლოდ ქონების ის ნაწილი, რაც აუცილებელი და საკმარისია საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველსაყოფად“ (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები. ლ. ნადარაია, ზ. როგავა, კ. რუხაძე, ბ. ბოლქვაძე. წიგნი მეორე. თბ., 2003, გვ. 405-406).

განსახილველ შემთხვევაში: ა) საგადასახადო ორგანომ გადამხდელის კუთვნილი ქონებებიდან ყადაღის ობიექტად შეარჩია უძრავი ნივთები და არ შეარჩია მოძრავი ნივთები, მიუხედავად იმისა, რომ მოძრავი ნივთების ღირებულება დავალიანების ოდენობას გაცილებით აღემატებოდა, მათი

რეალიზებით გადამხდელს ნაკლები ზიანი მიადგებოდა და გადამხდელს შეეძლო მათი აღდგენა (შექმენა) ნაკლები დანახარჯებით; ბ) საგადასახადო ორგანომ გადამხდელის კუთვნილ ერთიან საწარმოო კომპლექსში ყადაღის ობიექტად შეარჩია უძრავი ნივთები და არა მათში განთავსებული საწარმოო დანიშნულების მოძრავი ნივთები, რითაც უძრავი ნივთების რეალიზაციის პირობებში უსარგებლო ხდება მოძრავი ნივთები, რაც გადამხდელისთვის არაპროპორციული ზიანის მომტანია. შესაბამისად, თუ დავალიანების ფარგლები და ყადაღის ობიექტის სახეები არ იქნებოდა გათვალისწინებული, უმჯობესი იქნებოდა მომხდარიყო მთლიანად კომპლექსის რეალიზება.

აპელანტის მითითებით საგადასახადო ორგანომ: ა) არ დაიცვა გადასახადის გადამხდელის უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები (მათ შორის მეწარმეობის განვითარება); ბ) გამოსცა გადაწყვეტილება, რომლითაც პირის ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა; გ) გამოსცა გადაწყვეტილება, რომლითაც გათვალისწინებულმა ზომებმა გამოიწვია პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით დადგინდა, რომ შპს "გ-----ის" საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიება (ყადაღა) გამოყენებულ იქნეს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში. მაგრამ საბჭოს კონკრეტულად უნდა მიეთითებინა საგადასახადო ორგანოსათვის, რომ ყადაღა გავრცელებულიყო მხოლოდ მოძრავ ნივთებზე, ვინაიდან მათი საერთო ღირებულება საგადასახადო დავალიანებას გაცილებით აღემატებოდა.

სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

ფაქტობრივი დასაბუთება

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება თბილისის საქალაქო სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იხიარებს სააპელაციო პალატაც.

სამართლებრივი დასაბუთება

სააპელაციო სასამართლომ მიაჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი. სასამართლომ სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება. თავის მხრივ, აპელანტმა თავის სააპელაციო

საჩივარში ვერ გააქარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითა ისეთ მტკიცებულებებზე და ვერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, დავის საგანს წარმოადგენს სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 2015 წლის 6 ოქტომბრის №0----- აქტის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 2016 წლის 20 ოქტომბრის №0----- აქტის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4 ნოემბრის №3---- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 20 იანვრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა (№1----- საჩივარზე) იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა საჩივარი, ვინაიდან მოსარჩელე არ ეთანხმება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში ყადაღის გავრცელებას. მოსარჩელის მოსაზრებით, საგადასახადო ორგანომ გადამხდელის კუთვნილი ქონებიდან ყადაღის ობიექტად შეარჩია უძრავი ნივთები და არა მოძრავი ნივთები, მიუხედავად იმისა, რომ მოძრავი ნივთების ღირებულება გაცილებით აღემატებოდა საგადასახადო დავალიანების ოდენობას.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 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 პირველი მუხლი).

საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, **საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველსაყოფად** განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე

გადახდევენების მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

ამავე კოდექსის 241-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე დაადოს ყადაღა პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა) ნებისმიერ ქონებას, **აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის მოცულობის ფარგლებში**. ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ საგადასახადო დავალიანების ცნება განმარტებულია საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 23-ე ნაწილით, რომლის თანახმად, საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის. ხოლო აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დეფინიციას გვაძლევს ამავე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის თანახმად, აღიარებული საგადასახადო დავალიანება არის საგადასახადო დავალიანება, თუ: ა) დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო დეკლარაცია/საბაჟო დეკლარაცია; ბ) პირს გაშვებული აქვს საგადასახადო ორგანოს მიერ მისთვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნის ან/და დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების ამ კოდექსით დადგენილი ვადა; გ) მისი შემცირების მიზნით შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება; დ) დარიცხვის მართლზომიერების შესახებ სასამართლოს გადაწყვეტილება შესულია კანონიერ ძალაში, ე) პირი წერილობითი/ელექტრონული განცხადებით უარს აცხადებს საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრებაზე.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა შინაარსის გათვალისწინებით, სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან კონსტიტუციური ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს მინიჭებული აქვს უფლებამოსილება, გადასახადის გადამხდელთა მიმართ, რომელთაც გააჩნიათ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, გამოიყენოს უზრუნველყოფის ღონისძიება - ქონებაზე ყადაღის დადება. კანონმდებელი აღნიშნული ღონისძიების გამოყენებას უკავშირებს

აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებს. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება - ქონებაზე ყადაღის დადება უნდა ემსახუროდეს საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფას და ადმინისტრაციული ორგანოსთვის მინიჭებული უფლების რეალიზაციით გაუმართლებლად არ უნდა იზღუდებოდეს გადამხდელის საკუთრების უფლება. აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო ორგანოს კანონმდებლობით მინიჭებული აქვს უფლებამოსილება გაავრცელოს ყადაღა გადამხდელის ნებისმიერი ქონების მიმართ. ამდენად, კანონმდებელი ერთის მხრივ ფართო დისკრეციას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გამოიყენოს უზრუნველყოფის ღონისძიება გადამხდელის ამა თუ იმ ქონების მიმართ, თუმცა მეორეს მხრივ აღნიშნული უფლებამოსილების განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს ბოჭავს საგადასახადო დავალიანების ფარგლებით. დაუშვებელია ყადაღის გამოყენება საგადასახადო დავალიანების ოდენობაზე არაგონივრულად მეტი ღირებულების ქონების მიმართ. ყადაღის დადება უნდა განხორციელდეს საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში და მის უზრუნველსაყოფად. სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენება გულისხმობს ადმინისტრაციულ ორგანოს ან თანამდებობის პირის თავისუფლებას საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები გადაწყვეტილება (ზაკ-ის მე-2 მუხლის პირველის ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტი).

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-7 მუხლის თანახმად, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ შეიძლება გამოიყენოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა. დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა. ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილება არ გულისხმობს თანაზომიერების და კანონიერების პრინციპის უგულვებელყოფის შესაძლებლობას. დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენება განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებს, რათა ადგილი არ ჰქონდეს პროცედურულ დარღვევებს, კანონის ფარგლების გაცდენას. „სასამართლო ხელისუფლება ამოწმებს აღმასრულებელი ხელისუფლების, ადმინისტრაციული ორგანოების ნორმაშეფარდებითი საქმიანობის კანონიერებას და იგი არ არის შეზღუდული ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციით. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული აქტის გამოცემის შედეგად პირის კანონით დაცულ უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად არ უნდა აღემატებოდეს იმ

სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა, დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ უნდა გამოიწვიონ პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა. დასაბუთების ვალდებულება განპირობებულია ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელების მიზნით. დასაბუთებაში აღნიშნული უნდა იყოს შეხედულებები, მოსაზრებები და გარემოებები, რომლებსაც ადმინისტრაციული ორგანო დაეყრდნო გადაწყვეტილების მიღების დროს, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დასაბუთების, როგორც თვითნებობისაგან დაცვის ვალდებულების იგნორირება წარმოადგენს დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებაში შეცდომის დადგენის და აქტის გაუქმების საფუძველს“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება №ბს-1655-1627(კ-11)).

სააპელაციო პალატა, ასევე, ყურადღებას მიაქცევს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტებაზე, სადაც აღინიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლიდან გამომდინარე, საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიება - ყადაღა შემოიფარგლება აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების მოცულობით. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს კომპეტენცია შემოიფარგლება აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების მოცულობით. აღნიშნული არის ერთგვარი გარანტი იმისა, რომ მოხდეს სწორედ იმ ოდენობის და მოცულობის გადასახადის ამოღება, რომლის არსებობასაც ადასტურებს და რომლის მიმართაც გადასახადის გადამხდელს აქვს მოლოდინი (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება №ბს-798-782(კ-12), 25/09/2014წ.).

ამდენად, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მქონე პირთა მიმართ, გამოიყენოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიება - ყადაღა, მხოლოდ იმ ქონებაზე, რომელიც უზრუნველყოფს დავალიანების ოდენობის დაფარვას.

განსახილველ საქმეზე დადგენილია, რომ მოსარჩელის ბიუჯეტის მიმართ შეუსრულებელი საგადასახადო დავალიანება 2014 წლის 04 ნოემბრის მდგომარეობით შეადგენდა 83 184.82 ლარს (ძირითადი გადასახადი - 73 379.55 ლარი, საურავი - 13 518.61 ლარი, ზედმეტად გადახდილი თანხა 3713.34 ლარი) ასევე დადგენილია, რომ დავალიანების აღარების ფაქტი მხარეთა შორის სადავო არ გამხდარა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე გადამხდელის მიმართ გამოცემულ იქნა „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ 2014 წლის 04 ნოემბრის NO----- ბრძანება. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე შედგა „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ 2015 წლის 06 ოქტომბრის NO----- და 2016 წლის 20 ოქტომბრის NO-----

აქტები. საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოყენებული საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებით ყადაღა დაედო შპს „გ-----ის“ უძრავ ქონებას. საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ სსიპ საჯარო რეესტრის 2015 წლის 7 ოქტომბრის №1----- გადაწყვეტილებით ყადაღა დარეგისტრირდა უძრავ ქონებაზე (ს/კ 2-----). (ტ.1. ს.ფ. 358). სსიპ საჯარო რეესტრის 2015 წლის 7 ოქტომბრის №1----- გადაწყვეტილებით ყადაღა დარეგისტრირდა უძრავ ქონებაზე (ს/კ 2-----) (ტ.1. ს.ფ. 359). სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 25 ოქტომბრის №1----- გადაწყვეტილებით ყადაღა დარეგისტრირდა უძრავ ქონებაზე (ს/კ 2-----) (ტ.1.ს.ფ. 360).

სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს №0----- ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად, 2----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთის და მათზე განთავსებული შენობა-ნაგებობების საერთო საბაზრო ღირებულება საორიენტაციოდ შეფასდა - 155 934 ლარით, 2----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთის საბაზრო ღირებულება - 6210 ლარით (ტ.1. ს.ფ. 264-269).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების 2018 წლის 16 მარტის №4----- დასკვნით შეფასდა შპს „გ-----ის“ კუთვნილი დაყადაღებული ქონება, კერძოდ, 29246 კვ.მ. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი და მასზე განთავსებული შენობა-ნაგებობები საერთო ფართობით 6915,66 კვ.მ (ს/კ 2-----), მდებარე ოზურგეთის რაიონის სოფელი დვაბზუში. მის საერთო საბაზრო ღირებულებად განისაზღვრა 1 000 000 ლარი (ტ.1. ს.ფ.405-428).

სააპელაციო პალატა მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 20 იანვრის N1----- გადაწყვეტილებით, შპს „გ-----ის“ საჩივარი შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 04 ნოემბრის N3---- ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 06 ოქტომბრის N0----- და 2016 წლის 20 ოქტომბრის N0----- აქტების ბათილად ცნობის შესახებ დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს დაევალა შპს „გ-----ის“ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად ყადაღა გაავრცელოს **მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში**. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს აპელანტის პოზიციას იმასთან დაკავშირებით, რომ ყადაღა უნდა გავრცელდეს გადასახადის გადამხდელის მხოლოდ მოძრავ ქონებაზე, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა განსაზღვრავს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ფარგლებს - აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, თუმცა კონკრეტულად გადასახადის გადამხდელის რომელ

ქონებაზე უნდა მოხდეს უზრუნველყოფის ღონისძიებების სახით ყადაღის გავრცელება, ეს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციას. საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება იწვევს პირის კანონით დაცული უფლებების შეზღუდვას, მათ შორის, საკუთრებით თავისუფლად სარგებლობისა და განკარგვის შეზღუდვას. ამასთან, პირს ეკისრება აღნიშნულის თემის ვალდებულება, რადგან მსგავსი ღონისძიებების გატარება ემსახურება საჯარო ლეგიტიმურ მიზანს - საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და მათი გამოყენების საფუძველი 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 გამოყენებას, რათა შესრულებულ იქნას მისი ვალდებულება.

სააპელაციო სასამართლო აქვე ყურადღებას მიაქცევს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების 2016 წლის 4 აპრილის №4----- დასკვნაზე, რომლითაც განისაზღვრა შპს „გ-----ის“ ინვენტარიზაციის შედეგად აღწერილი სასაქონლო მატერიალური ფასეულობებისა და ძირითადი საშუალებების რაოდენობა და საბაზრო ღირებულება. დადგინდა, რომ კომპანიის მოძრავი ქონების საერთო საბაზრო ღირებულება საორიენტაციოდ შეადგენს 579 432,30 ლარს (ტ.1.ს.ფ.65-77). სსიპ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოს 2015 წლის 31 ივლისის №4----- ცნობის თანახმად, შპს „გ-----ის“ სახელზე რეგისტრირებულია 11 სატრანსპორტო საშუალება, რომლებზეც რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა და საგადასახადო ყადაღა (ტ.1.ს.ფ.58-64).

სააუქციონო წესების გათვალისწინებით, როდესაც ქონება აუქციონზე საბაზრო ღირებულებაზე დაბალ ფასად, კერძოდ, განახევრებულ, გამეოთხედეზულ ან ნულოვანი შეთავაზების პირობებში გადის, სააპელაციო პალატა იზიარებს მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელთა განმარტებას, რომ შესაძლოა მხოლოდ მოძრავ ნივთებზე ყადაღის გავრცელებით, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების სრულად დაფარვა ვერ მოხდეს. ამდენად, უძრავ ნივთებზე, როგორც უფრო მაღალი ლიკვიდურობის ქონებაზე ყადაღის დადებით აღნიშნული რისკი საგადასახადო ორგანომ თავიდან აიცილა, რაც კონსტიტუციური ვალდებულების შესრულების მიზანითაა განპირობებული, მოხდეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ საგადასახადო დავალიანების გადახდევენება.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელის საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებაზე ყადაღის გავრცელება საგადასახადო ორგანოს მხრიდან მოხდა მისთვის მინიჭებული დისკრეციული

უფლებამოსილების სწორად გამოყენებისა და საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის პროპორციულობის საფუძველზე, ამდენად, იგი ვერ შეფასდება თანაზომიერების და კანონიერების პრინციპის უგულვებელყოფა, ვინაიდან მითითებულ უძრავ ქონებაზე ყადაღის დადება ემსახურება საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფას.

სააპელაციო სასამართლო დამატებით აპელანტის ყურადღებას მიაპყრობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239.9-ე და 241-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შესაძლებლობაზე, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით დასაშვებია პირმა განკარგოს მის საკუთრებაში არსებული მოძრავი ქონება თუ ამონაგები თანხა სრულად იქნება მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად. თუ საგადასახადო ორგანოს თანხმობით განხორციელდა ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაცია და ამონაგები თანხა სრულად იქნა მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად, ქონებაზე დადებული შეზღუდვები და აკრძალვები უქმდება. სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ შპს „გ-----ს“ შესაძლებლობა აქვს მის საკუთრებაში არსებული მოძრავი ქონების საბაზრო ღირებულებით განკარგვის გზით მოახდინოს საგადასახადო დავალიანების დაფარვა, რითაც თავიდან იქნება აცილებული ყადაღადადებული უძრავი ქონების რეალიზაცია.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივ შეფასებებს და მიაჩნია, რომ სადავო აქტები მიღებულია ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით, ყველა ფაქტობრივი გარემოების სრულყოფილად შესწავლისა და გამოკვლევის საფუძველზე, რის გამოც არ არსებობს შპს „გ-----ის“ სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი წინაპირობები.

პროცესის ხარჯები:

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის შესაბამისად, აპელანტის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 150 (ასორმოცდაათი) ლარის ოდენობით უნდა დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 390-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. შპს „გ-----ის“ სააპელაციო საჩივარი **არ დაკმაყოფილდეს;**
2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილება **დარჩეს უცვლელად;**
3. განჩინება 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 გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

**თავმჯდომარე
ბადრი აშვილი**

გელა

**მოსამართლეები:
ქადაგიძე**

ნინო

მარიამ ცისკაძე