



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

18 ოქტომბერი, 2019 წელი
ქუთაისი

ქალაქი

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

მოსამართლეები: ხათუნა ხომერიკი (მომხსენებელი)
გოჩა აბუსერიძე, მურთაზ მეშველიანი

სხდომის მდივანი ეკატერინე სილაგაძე

აპელანტები (მოპასუხეები) – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „პ-----ი“

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილება

1. აპელანტების მოთხოვნა: ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმება და შპს „პ-----ის“ სარჩელის უარყოფა.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

2017 წლის 05 მაისს შპს „პ-----ის“ წარმომადგენელმა გ-----მ სარჩელით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა ბათილად ყოფილიყო ცნობილი:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 სექტემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნა 16 141 ლარის ოდენობით დღგ-ს გადასახადის დარიცხვის ნაწილში;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 სექტემბრის N4----- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 28 აპრილის N1----- ბრძანება;

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 17 აპრილის გადაწყვეტილება (N1----- საჩივართან დაკავშირებით).

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 06.09.2013წ. გამოსცა კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი მოსარჩელე კომპანიის მიმართ, რომლის საფუძველზეც გამოიცა 11.09.2013 წ. N4---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე კი გამოიცა N0----- საგადასახადო მოთხოვნა. საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება მხარემ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, ხოლო შემდეგ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 28 აპრილის N1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. საჩივარი არ დაკმაყოფილდა იმ ნაწილში, რომლითაც გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმებოდა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების დადგენას და შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრას საზოგადოების პარტნიორის მიერ დაფუძნებული ყველა საზოგადოების დასაბეგრი ბრუნვების გაერთიანების საფუძველზე. მოცემულ საკითხზე გადამხდელმა საჩივარი წარადგინა დავების განხილვის საბჭოში, რომელმაც 07.04.2017წ გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დააკმაყოფილა.

პირველი ინსტანციის სასამართლოში საქმის განხილვისას მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებმა სარჩელი არ ცნეს, მხარი დაუჭირეს წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და მოითხოვეს შპს „კ-----ის“ სარჩელის უარყოფა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილებით შპს „კ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა.

ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 სექტემბრის N4---- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 სექტემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 28 აპრილის N1---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 7 აპრილის N1--- გადაწყვეტილება.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ დაადგინა, რომ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „კ-----ი“ რეგისტრირებულია მეწარმე სუბიექტად, მისი საიდენტიფიკაციო კოდია: 4-----, დირექტორი - გ-----ა, დამფუძნებელი ნ-----ი. იურიდიული მისამართი -

ხელვაჩაური, სოფელი ა-----.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2013 წლის 06 სექტემბერს შპს „კ-----ის“ მიმართ შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზე, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2013 წლის 11 სექტემბერს გამოცემული იქნა №4---- ბრძანება, რომლის თანახმად შპს „კ-----ს“ ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 116548 ლარი, მიმდინარე გადასახდელები 1129 ლარი და ასევე შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 1129 ლარით.

2013 წლის 11 სექტემბრის №4---- ბრძანების საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის მიერ 2013 წლის 11 სექტემბერს გამოიცა №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად, შპს „კ-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა: **ძირითადი გადასახადი** - 73441 (დღგ - 35758, მოგების გადასახადი - 1129, საშემოსავლო - 38812); **ჯარიმა** - 43107 ლარი (დღგ- 29798, საშემოსავლო გადასახადი - 13309); **საურავი** - 39460.21 (დღგ-19983.09, საშემოსავლო გადასახადი - 19477.12); **სულ** - **156008.21 (დღგ 85539.09, მოგების გადასახადი - 1129, საშემოსავლო გადასახადი 71598.12).**

2013 წლის 06 სექტემბრის შპს „კ-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2013 წლის 11 სექტემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნა და 2013 წლის 11 სექტემბრის N4---- ბრძანება გადასახადის გადამხდელმა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ 2016 წლის 21 აპრილის (ოქმი N42) სხდომაზე განიხილა შპს „კ-----ის“ 2013 წლის 16 ოქტომბრისა და 2016 წლის 11 აპრილის საჩივრები, რომლითაც გადამხდელი არ ეთანხმება 2013 წლის 06 სექტემბრის შემოწმების აქტს, მის შესაბამისად გამოცემულ 2013 წლის 11 სექტემბრის N4---- ბრძანებას და N0----- საგადასახადო მოთხოვნას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 28 აპრილის N1---- ბრძანებით შპს „კ-----ის“ 2013 წლის 16 ოქტომბრისა და 2016 წლის 11 აპრილის საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯები განსაზღვროს შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 02 თებერვლის N1162 ბრძანებით დამტკიცებული N0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს გათვალისწინებით. ამასთან, საბჭომ ასევე მიიჩნია, რომ ვინაიდან დივიდენდის განაწილების წყაროს წარმოადგენს ფინანსური აღრიცხვის შედეგად მიღებული მოგება, ამასთან საწარმოდან რამდენიმე წლის განმავლობაში არ ყოფილა გატანილი დივიდენდი, შემოწმების შედეგად ხელფასად მიჩნეული თანხები განხილული იქნას დივიდენდად, გასანაწილებელი მოგების გათვალისწინებით და განხორციელდეს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების შესაბამისი კორექტირება (შემცირება); დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს დამატებით შეისწავლოს შპს „კ-----ისთვის“ დღგ-ს სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღის განსაზღვრის საკითხი შპს „ე-----ის“ (ს/კ 4-----) შესახებ სასამართლოების მიერ მიღებული ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილებების

გათვალისწინებით და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს ამ საფუძვლით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2013 წლის 06 სექტემბრის შპს „კ-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2013 წლის 11 სექტემბრის N4---- ბრძანება, 2013 წლის 11 სექტემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 28 აპრილის N1---- ბრძანება გადამხდელმა გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში.

2017 წლის 17 აპრილის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასების შედეგად საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საგადასახდო კოდექსის 156-ე მუხლის „ბ“ პუნქტზე, რომლის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად. ამავე კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირი, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს, ვალდებულია დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახდო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან არაუგვიანეს 2 სამუშაო დღისა, დღგ-ს გადამხდელად ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან, რომლის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ აღნიშნული ნორმების შესაბამისად, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისა და შესაბამისი გადასახადის ვალდებულება გააჩნია კონკრეტულ პირს, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს. საგადასახდო კოდექსის 157-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, პირი დღგ-ს გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან და დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას დაქვემდებარებული პირის რეგისტრაციის გარეშე გამოვლენისას საგადასახდო ორგანო რეგისტრაციაში ატარებს ამ პირს. ამასთანავე, პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან.

სასამართლომ მიუთითა, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით მოპასუხეებმა ის გარემოება, რომ შპს „კ-----ის“ დამფუძნებლის მიერ დაფუძნებულია სხვადასხვა საზოგადოება, რომელთა მიერ განხორციელებული იდენტური საქმიანობიდან მიღებულმა

შემოსავალმა გადააჭარბა 100 000 ლარს, საზოგადოების დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის საფუძვლად მიიჩნიეს. ამასთან, სადავო არ არის გარემოება, რომ მოსარჩელის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში არ აღემატებოდა 100 000 ლარს.

მოპასუხეთა განმარტებით, შპს „პ-----ის“ დამფუძნებლის ნ-----ს მიერ დაფუძნებული კომპანიები ფაქტობრივად ახორციელებდნენ ერთი და იგივე საქმიანობას, ისინი საქონელს აწვდიდნენ ერთსა და იმავე კომპანიებს და დღგ-საგან თავის არიდების მიზნით ფუნქციონირებდნენ დანაწევრებული ბიზნესის ფორმით, მათ მიზანს წარმოადგენდა - დასაბეგრ შემოსავალს არ მიეღწია 100 000 ლარისათვის, რათა არ გამხდარიყვნენ დღგ-ის გადამხდელები. ფაქტობრივად, საქონლის მიმწოდებელს წარმოადგენდა ერთი მეწარმე სუბიექტი. სწორედ ამიტომ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე მითითებით, დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის მომენტის განსაზღვრისთვის გამოყენებულ იქნა აღნიშნულ საწარმოთა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური ოდენობა.

სასამართლომ არ გაიზიარა მოპასუხეთა განმარტება და მიუთითა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილზე, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, რაც გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოები თავიანთ საქმიანობაში შებოჭილნი არიან საკანონმდებლო აქტით განსაზღვრული უფლებამოსილების ფარგლებით და, რომ კანონიერების პრინციპის დაცვით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია მოქმედი სამართლის ნორმის შინაარსის შესაბამისი გადაწყვეტილება მიიღოს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა, ხოლო „ბ“ პუნქტის შესაბამისად კი, სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო სამართალურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა.ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია: საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც: დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლის თანახმად, საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლოთ (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ. მომსახურების გაწევად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის მომსახურების მიწოდებას არ მიეკუთვნება ისეთი მომსახურების გაწევა, რომელიც გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას ან დაქირავებით მუშაობას.

მითითებული ნორმების გათვალისწინებით, სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის განმარტება, რომ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია არის სამეურნეო ოპერაცია, რომელშიც იგულისხმება საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა სასყიდლოთ ან უსასყიდლოთ და, რომ დასაბეგრი ოპერაცია არის გარიგება - ოპერაციის მონაწილე მხარეთა ნების გამოვლენა. შესაბამისად, სამეურნეო ოპერაციის შინაარსსა და ფორმაში იგულისხმება გარიგების შინაარსი (ნასყიდობა, გაცვლა, ჩუქება) და გარიგების ფორმა (ტექსტი). საგადასახადო ორგანო არ არის უფლებამოსილი მოახდინოს სამეურნეო ოპერაციის მხარეთა შეცვლა სხვა სუბიექტებით, ვინაიდან სამეურნეო ოპერაციის შინაარსში არ შედის სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეები, მათი ხელმოწერები ფასი და სხვ..

საქალაქო სასამართლომ ასევე გაიზიარა მოსარჩელის განმარტება იმის შესახებ, რომ განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს სამეურნეო ოპერაციის შინაარსის შესატყვისი ფორმა არ დაუდგენია და ოპერაციის ფორმის გადაკვალიფიცირება (ოპერაციის ფორმის შეცვლა) არ მოუხდენია, არამედ მან რამოდენიმე იურიდიული პირის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები მიიჩნია ერთი პირის მიერ განხორციელებულად, ანუ შეცვალა სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე სუბიექტი, რისი უფლებამოსილებაც მას კანონით არ ჰქონდა მინიჭებული.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 24-ე მუხლზე, რომელითაც განსაზღვრულია იურიდიული პირის დეფინიცია, კერძოდ, იურიდიული პირი არის განსაზღვრული მიზნის მისაღწევად შექმნილი, საკუთარი ქონების მქონე, ორგანიზებული წარმონაქმნი, რომელიც თავისი ქონებით დამოუკიდებლად აგებს პასუხს და საკუთარი სახელით იძენს უფლებებსა და მოვალეობებს, დებს გარიგებებს და შეუძლია სასამართლოში გამოვიდეს მოსარჩელედ და მოპასუხედ.

საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული საქართველოს კანონმდებლობის ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის კანონმდებლობაში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მეორე მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, მეწარმე სუბიექტები არიან: ინდივიდუალური მეწარმე, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია) და კოოპერატივი. ხოლო მე-3 პუნქტის თანახმად, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, კომანდიტური საზოგადოება, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, სააქციო საზოგადოება და კოოპერატივი არიან იურიდიული პირის სტატუსის მქონე საწარმოები (კომპანიები). მითითებული კანონის 44-ე მუხლი განსაზღვრავს, რომ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. ასეთი საზოგადოების დაფუძნება შეუძლია ერთ პირსაც.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა ანალიზის საფუძველზე საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ იურიდიული პირის ერთ-ერთ ნიშანს წარმოადგენს დამოუკიდებელი პასუხისმგებლობა. იურიდიული პირი სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილეს საკუთარი სახელით, იგი გამიჯნულია დამფუძნებელთაგან, წარმომადგენლობითი თუ ხელმძღვანელობითი უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთაგან. ამასთან, კანონმდებლობა არ შეიცავს შეზღუდვას, თუ რამდენი იურიდიული პირი შეიძლება დააფუძნოს ერთმა პირმა. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას ანუ დასაბეგრ ოპერაციას წარმოშობს პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით ან უსასყიდლოდ, აგრეთვე სხვა პირისათვის კომპენსაციის მიღების მიზნით ან უამისოდ მომსახურების გაწევა. საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილით საგადასახადო ორგანოსთვის მინიჭებული უფლებამოსილება უკავშირდება სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლას, რაც, დამატებითი ღირებულების გადასახადთან მიმართებაში, სასამართლოს მოსაზრებით, ნიშნავს იმას, რომ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაცია, რომლის შინაარსიც არ შეესაბამება მისივე ფორმას, ანუ მხარეები შეთანხმდნენ ოპერაციის შინაარსზე, თუმცა სხვადასხვა საფუძველით განხორციელეს სხვა ტიპის ოპერაცია, საგადასახადო ორგანოსთვის სამეურნეო ოპერაციისთვის კვალიფიკაციის შეცვლის საფუძველი შეიძლება გახდეს. ანუ გარემოება, როდესაც ოპერაციის სამართლებრივი კონსტრუქცია და მხარეთა ფაქტიური ნება არ არის თანხვედრაში, საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს შესაძლებლობას, ოპერაციის ფორმა შესაბამისობაში მოიყვანოს მის შინაარსთან, თუმცა არ ქმნის დამოუკიდებელ პირთა ბრუნვების გაერთიანების საფუძველს, თუნდაც ეს დამატებითი ღირებულების გადასახადისაგან თავის არიდების მიზანს ემსახურებოდეს, ვინაიდან სახეზე არ არის კონკრეტული პირის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია. ამრიგად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემული დადგენილი გარემოებები, ზემოაღნიშნული მსჯელობის გათვალისწინებით, არ იძლეოდა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილისათვის მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან განხორციელებული განმარტების მიცემის საშუალებას - დღგ-ს რეგისტრაციის ვალდებულების თარიღი

განისაზღვროს, სხვადასხვა საწარმოთა მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების ჯამური თანხით, ვინაიდან აღნიშნული საწარმოები წარმოადგენენ სამართალურთიერთობის დამოუკიდებელ სუბიექტებს. შესაბამისად, კანონის იმგვარი მოცემულობის არარსებობის პირობებში, რომელიც ერთ სუბიექტს უკრძალავდეს რამოდენიმე საწარმოს შექმნასა და საქმიანობის განხორციელებას და, როდესაც მოქმედი კანონმდებლობაზე დაყრდნობით პირს აქვს საშუალება წინასწარ განსაზღვროს, დაგეგმოს და მოაწესრიგოს მისი საქმიანობა და ამ საქმიანობით ქმედებით გამოწვეული სამართლებრივი შედეგების მიმართ წარმოადგენდეს პერსონალური პასუხისმგებლობის მატარებელს, სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოთა პოზიცია.

ზემოაღნიშნული მსჯელობის გათვალისწინებით სასამართლომ შპს „პროსკომსნაბის“ სარჩელი მიიჩნია დასაბუთებულად და აღნიშნა, რომ მოპასუხეებმა არასწორად განმარტეს და გამოიყენეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი, რაც სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენდა.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა როგორც საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, ისე სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმება და შპს „პ-----ის“ სარჩელის უარყოფა მოითხოვეს.

აპელანტ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს განმარტებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის უსაფუძვლო, იურიდიულად დაუსაბუთებელი და იგი უნდა გაუქმდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

აპელანტი მიუთითებს, რომ შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 11.09.2013 წლის N4---- ბრძანება და შემოსავლების სამსახურის 11.09.2013 წლის N0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლითაც მომჩივანს დაერიცხა სულ 156 008 ლარი. დარიცხული თანხების გაუქმების მოთხოვნით მომჩივანმა 2013 წლის 16 ოქტომბერს საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს. შემოსავლების სამსახურის 12.11.2013 წლის N5--- ბრძანებით საჩივარი, სსკ-ის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, განუხილველი დარჩა. მომჩივანმა საჩივრით მიმართა ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომელმაც 13.03.2014 წლის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დააკმაყოფილა. შემოსავლების სამსახურის 12.11.2013 წლის N5---- ბრძანება და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 13 მარტის გადაწყვეტილება გადამხდელის მიერ გასაჩივრდა სასამართლოში. ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 17 თებერვლის კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით შპს „პ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 17 თებერვლის გადაწყვეტილების

აღსრულების მიზნით სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განიხილა შპს „პ-----ის“ 2013 წლის 16 ოქტომბრის საჩივარი და 28.04.2016 წლის N1---- ბრძანებით ნაწილობრივ დააკმაყოფილა იგი. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დამატებით შესწავლა შპს „პ-----ისთვის“ დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღის განსაზღვრის საკითხი შპს „ე-----ის“ შესახებ სასამართლოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების გათვალისწინებით და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა ამ საფუძვლით დარიცხული თანხების კორექტირება.

აპელანტის განმარტებით, გადამხდელის პრეტენზია მდგომარეობდა იმაში, რომ ისევე როგორც სასამართლომ დაავალა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს შპს „ე-----ის“ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თარიღი განესაზღვრა მხოლოდ ამ გადამხდელის მიერ განხორციელებული ოპერაციებიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახურსაც აუდიტის დეპარტამენტისთვის უნდა დაევალებინა შპს „პ-----ის“ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თარიღი განესაზღვრა მხოლოდ ამ გადამხდელის მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების გათვალისწინებით.

განსახილველ შემთხვევაში შემოსავლების სამსახურის სადავო ბრძანებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შპს „პ-----ისთვის“ დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღის განსაზღვრის საკითხის დამატებითი შესწავლა შპს „ე-----ის“ შესახებ სასამართლოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების გათვალისწინებით და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში ამ საფუძვლით დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) განხორციელება, ხოლო რაც შეეხება გადამხდელის პრეტენზიას - აუდიტის დეპარტამენტის 21.07.2016 წლის №9----- წერილიდან ირკვევა, რომ დღგ-ის რეგისტრაციის თარიღის გამოთვლის დამატებით შესწავლისას აღმოჩნდა, რომ შპს „ე-----ის“ მიერ მიღებული შემოსავლები ისედაც არ მონაწილეობდა მომჩივნის დღგ-ის რეგისტრაციის გამოთვლაში. შესაბამისად აღნიშნული საკითხი არ დაექვემდებარა გადაანგარიშებას.

ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენების მართლობიერება, რაზეც იმსჯელა ქუთაისის საქალაქო სასამართლომ, აპელანტის მოსაზრებით საერთოდ არ არის შემნებლობაში შპს „ე-----ის“ შემოსავლების მიხედვით დღგ-ს რეგისტრაციის თარიღის დადგენასთან, რამდენადაც ამ შემოსავლებს შპს „პ-----ის“ დღგ-ს ბრუნვის გამოთვლაში მონაწილეობა საერთოდ არ მიუღია. საგადასახადო დავის განმხილველმა ორგანომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით, ყველა ფაქტისა და გარემოების სრულად გამოკვლევისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე მიიღო გადაწყვეტილება მოცემულ საქმეზე, რის გამოც, არ არსებობდა სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის, ან გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტ მხარეს მიაჩნია, რომ სასამართლომ არ

გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, რის გამოც ითხოვს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 24 ივნისის N3/599-2017 გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის უარყოფას.

აპელანტ სსიპ შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, შემოწმებით დადგენილია, რომ შპს „პ-----ი“ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულია 2012 წლის 08 ოქტომბერს და წარდგენილი აქვს 2012 წლის დღგ-ის დეკლარაციები. საზოგადოების დამფუძნებელს ნ-----ს დაფუძნებული აქვს შვიდი საწარმო, რომლებიც ეწევიან ერთი და იგივე საქმიანობას და ემსახურებიან ერთი და იგივე საწარმოებს. აუდიტის დეპარტამენტის მედიაციის საბჭოს გადაწყვეტილებით დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღის გამოსათვლელად გაანგარიშებული იქნა შვიდივე საწარმოს შემოსავლები (დასაბეგრი ბრუნვები) ჯამურად რომლის მიხედვითაც, დღგ-ის რეგისტრაციის თარიღად განისაზღვრა 2009 წელი (ყველასათვის). შედეგად, მომჩივანს საგადასახადო რეგისტრაციის დღიდან განხორციელებულ ბრუნვებზე დაერიცხა დღგ-ის ძირითადი თანხა და 2012 წლის ოქტომბრამდე (დღგ-ის რეგისტრაციის თარიღამდე) დაჯარიმდა რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისთვის სსკ-ის 282-ე მუხლით.

აპელანტის განმარტებით, შვიდი კომპანიიდან ერთ-ერთს წარმოადგენს შპს „ე-----ი“, რომლის საჩივარი, შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 22 ნოემბრის №59868 ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა, ხოლო დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 08 ივლისის გადაწყვეტილებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა სხვა სადავო საკითხებთან მიმართებით, ხოლო შვიდი კომპანიის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების გაერთიანებით საზოგადოებისთვის დღგ-ის რეგისტრაციის თარიღისა და ვალდებულებების განსაზღვრის არამართლობიერების ნაწილში არ დაკმაყოფილდა. ხსენებული გადაწყვეტილებები შპს „ე-----ის“ მიერ გასაჩივრებულ იქნა თბილისის საქალაქო სასამართლოში, რომლის 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებითაც სარჩელი დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებაზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 14 მაისის განჩინებით არ დაკმაყოფილდა, ხოლო საკასაციო საჩივარი - საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2015 წლის 22 დეკემბრის განჩინებით მიჩნეულ იქნა დაუშვებლად.

აპელანტის განმარტებით შემოსავლების სამსახურის სადავო ბრძანებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შპს „პ-----ისთვის“ დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღის განსაზღვრის საკითხის დამატებით შესწავლა შპს „ე-----ის“ შესახებ სასამართლოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების გათვალისწინებით და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში ამ საფუძვლით დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) განხორციელება, ხოლო შპს „პ-----ს“ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების დადგენა ამ და სხვა საწარმოების მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების გაერთიანებით, საფუძველს მოკლებულად მიაჩნია. შპს „პ-----ი“ შემოსავლების

სამსახურის მიერ 28.04.2016 წლის №1---- ბრძანებით მიღებულ გადაწყვეტილებას სადავოდ ხდის და მიაჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დავალებოდა, რომ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თარიღი განესაზღვრა მხოლოდ გადამხდელის მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების გათვალისწინებით, ისევე როგორც სასამართლომ განსაზღვრა თავისი განჩინებით შპს „ე-----ის“ მიმართ. აუდიტის დეპარტამენტის დასკვნის მიხედვით, დღგ-ის რეგისტრაციის თარიღის გამოთვლის დამატებით შესწავლისას აღმოჩნდა, რომ შპს „ე-----ის“ მიერ მიღებული შემოსავლები არ მონაწილეობდა შპს „პ-----ის“ დღგ-ის რეგისტრაციის გამოთვლაში. ამდენად, აღნიშნული საკითხი არ დაექვემდებარა გადაანგარიშებას და ხსენებული ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამართლებრივი ნორმების გათვალისწინებით, აპელანტის განმარტებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ სრულიად კანონიერად იქნა მიჩნეული, რომ შპს „პ-----ის“ საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილებულიყო.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

სააპელაციო სასამართლო, გამოცხადებულ მხარეთა მოსაზრებების მოსმენის, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების გაანალიზების, პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებისა და სააპელაციო საჩივრების საფუძვლიანობა-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად, მიიჩნევს, რომ აპელანტების მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილით, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება

იცვლება მათზე მითითებით.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლის პირველი პარაგრაფზე, რომელიც ავალდებულებს სასამართლოს დაასაბუთოს თავისი გადაწყვეტილება, ამავდროულად, სააპელაციო პალატა, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს (*Hirvisaari v. Finland*, §32; *ჯღარკავა საქართველოს წინააღმდეგ*, N7932/03; *Van de Hurk v. Netherlands*, par.61, *Garcia Ruiz v. Spain* [GC] par.26; *Jahnke and Lenoble v France* (dec.); *Perez v France* [GC], par. 81) გადაწყვეტილებებზე დაყრდნობით განმარტავს, რომ დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლება არ მოითხოვს მხარეების მიერ მითითებულ ყველა არგუმენტზე დეტალური პასუხის გაცემას; გარდა ამისა, აღნიშნული უფლება ზედა ინსტანციის სასამართლოებს საშუალებას აძლევს დაეთანხმონ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს დასაბუთებას, საფუძვლების გამეორების გარეშე.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს შემდეგ განმარტებაზე: „სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გამოასწოროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების დაუსაბუთებულობა და, პირიქით, ძალიან მოკლე მსჯელობა საჩივრის დაუშვებლად ცნობის შესახებ. ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობის გაზიარება, არ არღვევს დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლებას“ (*Gorou v. Greece* (N.3) §§ 38-42).

სააპელაციო პალატა სრულად ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, კერძოდ, პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სრულად და ყოველმხრივ გამოიკვლია დავასთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება, ასევე, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორი შეფასება მისცა მათ. პალატა აღნიშნავს, რომ საქალაქო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის სრულად დასაბუთებული და იგი იძლევა მკაფიო შესაძლებლობას, მონაწილე მხარეებმა გაიგონ, თუ რატომ დაუჭირა მხარი სასამართლომ მოსარჩელის პოზიციას სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ გამოცემული, სარჩელით სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები უკანონობასთან დაკავშირებით.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, „ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე, ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ

საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება“. სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით და არსებობდა მათი ბათილად ცნობის საფუძველი.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, 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. ამდენად, სასამართლო უფლებამოსილია ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მხოლოდ მაშინ, თუ: 1. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და 2. ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას. განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტები კანონს ეწინააღმდეგება, ასევე, ისინი პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებენ მოსარჩელის უფლებებს და კანონიერ ინტერესებს, რის გამოც არსებობდა სარჩელის დაკმაყოფილებისა და მათი ბათილად ცნობის საფუძველი.

სააპელაციო პალატა სრულად იზიარებს საქალაქო სასამართლოს მსჯელობას და განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლი განსაზღვრავს კოდექსის რეგულირების სფეროს, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის „ბ“ პუნქტის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად. იმავე კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირი, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის

განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს, ვალდებულია დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან არაუგვიანეს 2 სამუშაო დღისა, დღგ-ს გადამხდელად ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან, რომლის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს. მოცემული ნორმების შესაბამისად სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისა და შესაბამისი გადასახადის გადახდის ვალდებულება გააჩნია კონკრეტულ პირს, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს. იმავე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, პირი დღგ-ს გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან და დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას დაქვემდებარებული პირის რეგისტრაციის გარეშე გამოვლენისას საგადასახდო ორგანო რეგისტრაციაში ატარებს ამ პირს.

გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით მოპასუხებმა ის გარემოება, რომ შპს „კ-----ის“ დამფუძნებლის მიერ დაფუძნებულია სხვა რამდენიმე საზოგადოება, რომელთა მიერ განხორციელებული იდენტური საქმიანობიდან მიღებულმა შემოსავალმა გადააჭარბა 100 000 ლარს, საზოგადოების დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და საგადასახდო ვალდებულებების განსაზღვრის საფუძვლად მიიჩნის. ამასთან, სადავო არ არის გარემოება, რომ მხოლოდ მოსარჩელის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში არ აღემატებოდა 100 000 ლარს. მოპასუხეთა განმარტებით, შპს „კ-----ის“ დამფუძნებლის ნ-----ს მიერ დაფუძნებული კომპანიები ფაქტობრივად ახორციელებდნენ ერთი და იგივე საქმიანობას, ისინი საქონელს აწვდიდნენ ერთსა და იმავე კომპანიებს და დღგ-საგან თავის არიდების მიზნით ფუნქციონირებდნენ დანაწევრებული ბიზნესის ფორმით, მათ მიზანს წარმოადგენდა დასაბეგრ შემოსავალს არ მიეღწია 100 000 ლარისათვის, რათა არ გამხდარიყვნენ დღგ-ის გადამხდელები. ფაქტობრივად, საქონლის მიმწოდებელს წარმოადგენდა ერთი მეწარმე სუბიექტი. სწორედ ამიტომ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ, საგადასახდო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე მითითებით, დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის მომენტის განსაზღვრისთვის გამოყენებულ იქნა აღნიშნულ საწარმოთა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური ოდენობა.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ რომ სამართლებრივი სახელმწიფოსა და სამართლებრივი ნდობის პრინციპი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ ურთიერთობებში დაცული და უზრუნველყოფილია კანონიერების პრინციპისა და კანონიერი ნდობის უფლების ინსტიტუტების მეშვეობით, კერძოდ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების

საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, რაც გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოები თავიანთ საქმიანობაში შებოჭილნი არიან საკანონმდებლო აქტით განსაზღვრული უფლებამოსილების ფარგლებით. კერძო სამართლებრივ ურთიერთობებში პირის ქცევის სახელმძღვანელოდ აღიარებულია პრინციპი, რომ „ის, რაც აკრძალული არ არის, დასაშვებია“, განსხვავებით ადმინისტრაციული ორგანოსგან, მოქალაქეს შეუძლია აღნიშნულ პრინციპს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობის დროსაც დაეყრდნოს, კერძოდ, ის რისი ნებაართვის საჭიროებაც დადგენილი არ არის, ნებადართულია.

პალატის აღნიშვნით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის არაერთ გადაწყვეტილებაში განმარტებულია, რომ სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპი უზრუნველყოფს სამართლებრივ ნდობას, რაც, თავის მხრივ, მოითხოვს კანონის ნორმების სიცხადეს. სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპი აწესებს კანონის ნორმების ერთმანეთთან ისე შეხამების ვალდებულებას, რომ ესა თუ ის მოქალაქე არ აღმოჩნდეს დაუცველი ურთიერთსაწინააღმდეგო მოვალეობისაგან. კანონშემოქმედებითი საქმიანობის განხორციელებისას კანონმდებელი შეზღუდულია ნორმატიული, სოციალური, ლოგიკური, ენობრივი და სხვა ხასიათის შეზღუდვებით. კერძოდ, კანონმდებლის ნორმატიული შეზღუდვა კონსტიტუციიდან და სამართლებრივი სისტემის კონსტიტუციით დაცულ ნორმათა კომპლექსიდან გამომდინარეობს. ადმინისტრაციული ორგანოების, როგორც ნორმათგამომყენებელი და ნორმათგანმმარტებელი ორგანოების დისკრეციის კანონისმიერი ფარგლები - განმარტონ და გამოიყენონ სამართლის ნორმა სამართლებრივი სახელმწიფოს და სამართლებრივი უსაფრთხოების პრინციპების სულისკვეთებით, წარმოადგენს აუცილებელ და უპირობო სტანდარტს, საქართველოს, როგორც სამართლებრივი სახელმწიფოსა და კანონიერი მმართველობის ფუნქციონირების უზრუნველსაყოფად.

ამასთან, საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილებით საქმეზე „საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია და საქართველოს მოქალაქე - ეკატერინე ლომთათიძე საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, სადაც საკონსტიტუციო სასამართლომ განმარტა რომ: „კანონის სიზუსტე, განჭვრეტადობა და ხელმისაწვდომობა მოიცავს იმ აუცილებელ პირობასაც, რომ უფლების შეზღუდვაზე უფლებამოსილი პირების დასაშვები მოქმედების ფარგლები იყოს კონკრეტული, გასაგები, მკაფიო. კანონისადმი ასეთი მოთხოვნა აუცილებელია უფლებაში ჩარევაზე უფლებამოსილი პირის (ორგანოს) შეზღუდვის და შემდგომი კონტროლის უზრუნველყოფისთვის, რადგან ამ თანამდებობის პირებს კონკრეტული საჯარო ინტერესის მიღწევა სამართლებრივი სახელმწიფოსგან აქვთ დაკისრებული. ეს, პირველ რიგში, გულისხმობს, რომ თავად კანონით დეტალურად, სიცხადის საკმარისი ხარისხით განსაზღვროს საჯარო ხელისუფლების უფლებამოსილება ამ სფეროში, შესაბამისად, კანონი არ უნდა იძლეოდეს შესაძლებლობას, რომ აღმასრულებელმა ხელისუფლებამ დამოუკიდებლად დაადგინოს საკუთარ ქმედებათა დიაპაზონი. კანონმდებელს აკისრია ვალდებულება, საჯარო ხელისუფლება უზრუნველყოს სახელმძღვანელო

მიმართულებებით, რომლებიც განჭვრეტადს ხდიან მის მიერ კონკრეტული გადაწყვეტილების მიღების შესაძლებლობას, აუცილებლობას თუ გარდაუვლობას, სისწორესა თუ მართლზომიერებას.“

პალატა განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული კანონმდებლობა ამკვიდრებს (საჯარო) სამართლის მნიშვნელოვან პრინციპს - ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებას კანონით გათვალისწინებულ ფარგლებში, ანუ კერძო სამართლებრივი ურთიერთობებისაგან განსხვავებით, სადაც მოქმედებს ნების ავტონომიის პრინციპი, ადმინისტრაციული ორგანო მოქმედი კანონმდებლობით შეზღუდულია ნების გამოვლენის თვალსაზრისით, კერძოდ, მისი გადაწყვეტილება ნებისმიერ შემთხვევაში უნდა გამომდინარეობდეს მისთვის კანონით პირდაპირ მინიჭებული უფლებამოსილების ფარგლებიდან. სადავო სამართალურთიერთობის დროს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა.ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია: **საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა**, რომლის დროსაც: დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

საქალაქო სასამართლომ სწორად განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლის თანახმად, **საქონლის მიწოდებად** ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ. **მომსახურების გაწევად** ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის მომსახურების მიწოდებას არ მიეკუთვნება ისეთი მომსახურების გაწევა, რომელიც გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას ან დაქირავებით მუშაობას.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 24-ე მუხლი განსაზღვრავს იურიდიული პირის დეფინიციას, ადგენს რა, რომ იურიდიული პირი არის განსაზღვრული მიზნის მისაღწევად შექმნილი, საკუთარი ქონების მქონე, ორგანიზებული წარმონაქმნი, რომელიც თავისი ქონებით დამოუკიდებლად აგებს პასუხს და საკუთარი სახელით იძენს უფლებებსა და მოვალეობებს, დებს გარიგებებს და შეუძლია სასამართლოში გამოვიდეს მოსარჩელედ და მოპასუხედ. საქალაქო სასამართლომ მართებულად მიუთითა საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილზე, რომლის შესაბამისადაც, საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული საქართველოს კანონმდებლობის ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის კანონმდებლობაში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, მეწარმე სუბიექტები არიან: ინდივიდუალური მეწარმე, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია) და კოოპერატივი; ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, კომანდიტური საზოგადოება, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, სააქციო საზოგადოება და კოოპერატივი არიან იურიდიული პირის სტატუსის მქონე საწარმოები (კომპანიები). მითითებული კანონის 44-ე მუხლი განსაზღვრავს, რომ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. ასეთი საზოგადოების დაფუძნება შეუძლია ერთ პირსაც. ზემოაღნიშნულ ნორმათა ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, რომ იურიდიული პირის ერთ-ერთ ნიშანს წარმოადგენს დამოუკიდებელი პასუხისმგებლობა. იურიდიული პირი სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილეებს საკუთარი სახელით, იგი გამიჯნულია დამფუძნებელთაგან, წარმომადგენლობითი თუ ხელმძღვანელობითი უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთაგან. ამასთან, ქართული კანონმდებლობა არ შეიცავს შეზღუდვას, თუ რამდენი იურიდიული პირი შეიძლება დააფუძნოს ერთმა პირმა. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას ანუ დასაბეგრ ოპერაციას წარმოშობს პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით ან უსასყიდლოდ, აგრეთვე სხვა პირისათვის კომპენსაციის მიღების მიზნით ან უამისოდ მომსახურების გაწევა.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ მართებულად მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე, რომლის „ა“ პუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა, ხოლო „ბ“ პუნქტის მიხედვით, სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილით საგადასახადო ორგანოსთვის მინიჭებული უფლებამოსილება უკავშირდება სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლას, რაც, დამატებითი ღირებულების გადასახადთან მიმართებაში ნიშნავს იმას, რომ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაცია, რომლის შინაარსიც არ შეესაბამება მისივე ფორმას, ანუ მხარეები შეთანხმდნენ ოპერაციის შინაარსზე, თუმცა სხვადასხვა საფუძველით განხორციელეს სხვა ტიპის ოპერაცია, საგადასახადო ორგანოსთვის სამეურნეო ოპერაციისთვის კვალიფიკაციის შეცვლის საფუძველი შეიძლება გახდეს. ანუ გარემოება, როდესაც ოპერაციის სამართლებრივი კონსტრუქცია და მხარეთა ფაქტიური ნება არ არის თანხვედრაში, საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს შესაძლებლობას, ოპერაციის ფორმა შესაბამისობაში მოიყვანოს მის შინაარსთან და არ ქმნის დამოუკიდებელ პირთა ბრუნვების გაერთიანების საფუძველს, თუნდაც ეს დამატებითი ღირებულების გადასახადისაგან თავის არიდების მიზანს

ემსახურებოდეს, ვინაიდან სახეზე არ არის კონკრეტული პირის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია.

ამრიგად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ დადგენილი საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, ზემოაღნიშნული მსჯელობის გათვალისწინებით, არ იძლევა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილისათვის მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან განხორციელებული განმარტების მიცემის საშუალებას - დღგ-ს რეგისტრაციის ვალდებულების თარიღი განისაზღვროს, სხვადასხვა საწარმოთა მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების ჯამური თანხით, ვინაიდან აღნიშნული საწარმოები წარმოადგენენ სამართალურთიერთობის დამოუკიდებელ სუბიექტებს.

5.შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ კანონის მართებულად გამოყენებისა და განმარტების შედეგად საქმეზე სწორი გადაწყვეტილება მიიღო. სააპელაციო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გადაწყვეტილების უკანონობის თაობაზე, რის გამოც წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილება.

6. სასამართლო ხარჯები

აპელანტები - სსიპ შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

სარეზოლუციო ნაწილი

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, მე-12 მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 386-ე; 390-ე მუხლებით

და ა დ გ ი ნ ა

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელი დარჩეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტები სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან გათავისუფლებულნი არიან;
4. სააპელაციო სასამართლოს განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქუჩა №6) დასაბუთებული

განჩინების ასლის მხარეებისათვის კანონით დადგენილი წესით გადაცემიდან 21 დღის ვადაში ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქუთაისი, ნიუპორტის ქუჩა №32).

მოსამართლეები:

ხათუნა

ხომერიკი

გოჩა

აბუსერიძე

მურთაზ

მეშველიანი