



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

საქმე № 080310017001916438

24 ივნისი, 2019

წელი

№3/ 599-2017

ქ.

ქუთაისი

შესავალი ნაწილი
ქუთაისის საქალაქო სასამართლო

მოსამართლე - ლელა მილდენბერგერი
სხდომის მდივანი - ანა გაბრიჭიძე

მოსარჩელე - შპს „პ-----ი“

წარმომადგენელი - გ-----

მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - მ-----ე

მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - ა-----

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა;

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 სექტემბრის N086-76 საგადასახადო მოთხოვნა 16 141 ლარის ოდენობით დღგ-ს გადასახადის დარიცხვის ნაწილში.

1.2. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 სექტემბრის N44228 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ;

1.3. ბათილად იქნეს ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 28 აპრილის N12017 ბრძანება.

1.4. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 17 აპრილის გადაწყვეტილება (N12596.2.16 საჩივართან დაკავშირებით).

მოსარჩელის წარმომადგენლის განმარტებით, მოსარჩელის როგორც გადასახადის გადამხდელის მიმართ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტში 06.09.2013წ. შედგა კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზე გამოცემული იქნა 11.09.2013 წლის N44228 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ, აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე კი N086-76 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 N12017 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.

2. მოპასუხეების პოზიცია

2.1. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და განმარტა, რომ სადაო აქტები მიღებულია კანონის მოთხოვნათა სრული დაცვით და არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი.

2.2. მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და მოითხოვა უარი ეთქვას მოსარჩელეს მის დაკმაყოფილებაზე.

3. ფაქტობრივი გარემოებები

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

სოფელი ა-----.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი სამეწარმეო რეესტრიდან (იხ. ს.ფ. 15);

3.2. დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2013 წლის 6 სექტემბერს შპს „კ-----ის“ მიმართ შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საგადასახადო შემოწმების აქტი (იხ. ს.ფ. 43-68);

3.3. დადგენილია, რომ 2013 წლის 6 სექტემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2013 წლის 11 სექტემბერს გამოცემული იქნა №44228 ბრძანება, რომლის თანახმად შპს „კ-----ს“ ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 116548 ლარი, მიმდინარე გადასახდელები 1129 ლარი და ასევე შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 1129 ლარით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 სექტემბრის ბრძანება №44228 (ს.ფ. 41-42);

3.4. დადგენილია, რომ 2013 წლის 11 სექტემბრის №44228 ბრძანების საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის მიერ 2013 წლის 11 სექტემბერს გამოიცა №086-76 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).**

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- №086-76 საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ. 40);

3.5. დადგენილია, რომ 2013 წლის 6 სექტემბერს შპს „კ-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2013 წლის 11 სექტემბრის N086-76 საგადასახადო მოთხოვნა და 2013 წლის 11 სექტემბრის N44228 ბრძანება გადასახადის გადამხდელმა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში.

დადგენილია, რომ 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 6 სექტემბრის შემოწმების აქტს, მის შესაბამისად გამოცემულ 2013 წლის 11 სექტემბრის N44228 ბრძანებას და N086-

76 საგადასახადო მოთხოვნას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 28 აპრილის N12017 ბრძანებით შპს „პ-----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 2 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 „პ-----ისთვის“ დღგ-ს სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღის განსაზღვრის საკითხი შპს „ე-----ის“ (ს/კ 448381554) შესახებ სასამართლოების მიერ მიღებული ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილებების გათვალისწინებით და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს ამ საფუძვლით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საჩივარი (იხ. ს.ფ. 37-38);
- N12017 ბრძანება (იხ. ს.ფ. 32-36);

3.6. დადგენილია, რომ 2013 წლის 6 სექტემბერს შპს „პ-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2013 წლის 11 სექტემბრის N44228 ბრძანება, 2013 წლის 11 სექტემბრის N086-76 საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 28 აპრილის N12017 ბრძანება გადამხდელმა გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში.

დადგენილია, რომ 2017 წლის 7 აპრილის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- საჩივარი (ს.ფ. 30-31).
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება (იხ. ს.ფ. 23-29);

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

საქმეში არსებული მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმების და საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად, სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი; საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი; საქართველოს საგადასახდო კოდექსი; „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანება;

6. სამართლებრივი შეფასება

6.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების მოთხოვნით.

სასამართლო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტზე და ამავე კოდექსის 202-ე მუხლზე მითითებით აღნიშნავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 სექტემბრის N086-76 საგადასახდო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 სექტემბრის N44228 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 28 აპრილის N12017 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 17 აპრილის გადაწყვეტილება (N12596.2.16 საჩივართან დაკავშირებით) წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებს და მათი შესაბამისობა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსისა და სხვა საკანონმდებლო მოთხოვნებთან მიმართებაში სასამართლომ უნდა შეამოწმოს მოცემული სარჩელის ფარგლებში.

6.2. (სადავო ურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი რედაქციით) საქართველოს საგადასახდო კოდექსის პირველი მუხლი განსაზღვრავს კოდექსის რეგულირების სფეროს, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახდო 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 საგადასახდო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახდო 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.

საგადასახდო კოდექსის 156-ე მუხლის „ბ“ პუნქტის 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 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, 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.

გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით მოპასუხებმა ის გარემოება, რომ შპს „პ-----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.

სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოპასუხეთა განმარტებას და მიუთითებს 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.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე, რომლის „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.

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 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.

მითითებული ნორმების გათვალისწინებით, სასამართლო იზიარებს მოსარჩელის განმარტებას, რომ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია არის სამეურნეო ოპერაცია, რომელშიც იგულისხმება საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა სასყიდლოდ ან უსასყიდლოდ 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..

სასამართლო ასევე, იზიარებს მოსარჩელის განმარტებას, 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.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 24-ე მუხლზე, რომელიც განსაზღვრავს იურიდიული პირის დეფინიციას, 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 მეორე 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 სასამართლო განმარტავს, 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, მოცემული დადგენილი 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. 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, სასამართლოს უსაფუძვლოდ მიაჩნია მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოთა პოზიცია.

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

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

ზემოაღნიშნული მსჯელობის გათვალისწინებით სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოპასუხეთა მხრიდან არასწორად იქნა გამოყენებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი, რაც სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 სექტემბრის N086-76 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 სექტემბრის N44228 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 28 აპრილის N12017 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 17 აპრილის გადაწყვეტილების (N12596.2.16 საჩივართან დაკავშირებით) ბათილად ცნობის საფუძველია.

7. საპროცესო ხარჯები

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომელის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლოს ხარჯების გადახდისაგან.

განსახილველ შემთხვევაში 2017 წლის 11 მაისის განჩინებით მოსარჩელეს გადუვადდა სახელმწიფო ბაჟის გადახდა საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე. ვინაიდან სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს მოსარჩელე თავისუფლდება სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან, ხოლო მოპასუხეები კი სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის შესახებ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „ღ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

სარეზოლუციო ნაწილი:

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, მე-12, მე-13, 32-ე მუხლებით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 53-ე, 243-244-ე, 248-249-ე, 257-ე, 367-ე, 369-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. შპს „კ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს.
2. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 სექტემბრის N44228 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 სექტემბრის N086-76 საგადასახადო მოთხოვნა.
3. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 28 აპრილის N12017 ბრძანება.
4. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 7 აპრილის N12596/2/16 გადაწყვეტილება.
5. მხარეები გათავისუფლებული არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.
6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სააპელაციო საჩივრის შეტანის გზით ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მის. ქ. ქუთაისი, ნიუპორტის ქუჩა №32) ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მეშვეობით (მის. ქ. ქუთაისი, კუპრადის ქუჩა №11) მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების გადაცემიდან 14 დღის ვადაში.

მოსამართლე

ლელა მილდენბერგერი