



კონსტიტუციის 42-ე მუხლი

ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა



USAID
FROM THE AMERICAN PEOPLE

EAST • WEST
MANAGEMENT
INSTITUTE

მართლმსაჯულების დამოუკიდებლობისა
და სამართლებრივი გაძლიერების პროექტი



ევრაზიის
თანაგრომლობის
ფონდი

2012 წელი



ბიზნეს სფეროს მახეუციხეხედი ჯანონმდებლობისა და ჰიჯექტივის ჯვდევა

კვლევაზე მუშაობდნენ:

ანნა თვარაძე
ანზორ ხატიაშვილი
დავით ნარმანია
თამარ გაბისონია
რუსუდან მჭედლიშვილი

ღრმა ინტერვიუები ჩანერილია შემდეგ ექსპერტებთან:

გიორგი ისაკაძე - მცირე და საშუალო სანარმოთა ასოციაციის პრეზიდენტი
გიორგი ლორია - სამართლის დოქტორი
დავით ნარმანია - ეკონომიკის ექსპერტი
ზვიად როგავა - კავკასიის სამართლის სკოლის პროფესორი
როინ მიგრიაული - სამართლის დოქტორი, ადვოკატი

გამოცემაზე პასუხისმგებელი პირები:

თამარ გაბისონია - ააიბ „კონსტიტუციის 42-ე მუხლის“ გამგეობის თავმჯდომარე
ნაზი ჯანეზაშვილი - ააიბ „კონსტიტუციის 42-ე მუხლის“ აღმასრულებელი დირექტორი

დისკლეიმერი:

ეს კვლევა დაფინანსებულია ევრაზიის თანამშრომლობის ფონდის მიერ „სამოქალაქო ინიციატივა დამოუკიდებელი მართ-
ლმსაჯულებისთვის“ პროექტის ფარგლებში, ამერიკელი ხალხის დახმარებითა და შეერთებული შტატების საერთაშორისო
განვითარების სააგენტოსა (USAID) და აღმოსავლეთ-დასავლეთის მართვის ინსტიტუტის (EWMI) მეშვეობით. შინაარსზე
პასუხისმგებელია არასამთავრობო ორგანიზაცია „კონსტიტუციის 42-ე მუხლი“.

შესაძლებელია კვლევაში გამოხატული შეხედულებები არ ემთხვეოდეს ევრაზიის თანამშრომლობის ფონდის, USAID-ის,
ამერიკის მთავრობის ან აღმოსავლეთ დასავლეთის მართვის ინსტიტუტის (EWMI) შეხედულებებს.



USAID
FROM THE AMERICAN PEOPLE

EAST • WEST
MANAGEMENT
INSTITUTE

მართლსაჯულების დამოუკიდებლობისა
და სამართლებრივი გაძლიერების პროექტი



ევრაზიის
თანამშრომლობის
ფონდი

სარჩევი

წინასიტყვაობა	5
კვლევის შედეგების მოკლე მიმოხილვა	6
1. გიზნას სფეროს მარეგულირებელი საკანონმდებლო აქტების ანალიზი	7
1.1. შესავალი.....	7
1.2. კანონი „მენარმეთა შესახებ“	8
1.2.1. კანონის მიზანი და გამოყენების სფერო.....	8
1.2.2. საწარმოს ცნება.....	9
1.2.3. მენარმე სუბიექტების ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმები და პასუხისმგებლობა	9
1.2.4. სამენარმეო საზოგადოების კაპიტალი	10
1.2.5. მენარმე სუბიექტის დაფუძნება, სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაცია	11
1.2.5.1. რეგისტრაცია საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში.....	11
1.2.5.2. იურიდიული პირის რეგისტრაციის პირობები.....	11
1.2.5.3. რეგისტრაცია შემოსავლების სამსახურში	12
1.2.6. საწარმოს მართვა.....	13
1.2.7. პარტნიორთა უფლება-მოვალეობები და ხელმძღვანელთა პასუხისმგებლობა.....	13
1.2.8. მენარმე სუბიექტის რეორგანიზაცია.....	14
1.2.9. მენარმე სუბიექტის ლიკვიდაცია	14
1.2.10. მენარმე სუბიექტის საკუთრების უფლების დაცვის გარანტიები წილებზე, დივიდენდებზე, აქციებსა და შენატანებზე.....	15
1.2.11. სამენარმეო სუბიექტის კონფიდენციალურობა და ინფორმაციის საჯაროობა.....	15
1.3. საქართველოს „საგადასახადო კოდექსი“.....	16
1.3.1. საგადასახადო სისტემის ფუნდამენტური პრინციპები.....	16
1.3.2. გადასახადის სახეობები, განაკვეთები და დაბეგვრის პრინციპები	17
1.3.3. გადასახადების ადმინისტრირების ზოგიერთი წესი.....	23
1.3.4. საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულების წესი.....	25
1.3.5. საგადასახადო ანგარიშგება და დეკლარირება	26
1.3.6. საგადასახადო მოთხოვნა და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა	26
1.3.7. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.....	27
1.3.8. გადასახადის გადამხდელთა საკუთრების უფლების დაცვის გარანტიები	28
1.3.9. საგადასახადო კონტროლი და მისი განხორციელების პროცედურები	29
1.3.10. საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები და პასუხისმგებლობა	30
1.3.11. საგადასახადო დავების განხილვის წესი, კანონმდებლობა და პრაქტიკის ანალიზი.....	31
1.3.12. საქონლის გადაადგილება საზღვარზე და საბაჟო ოპერაციები	32
1.4. კანონი „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“	33
1.4.1. კანონის მიზანი და მოქმედების სფერო.....	33
1.4.2. კონტროლის სახეები და პროცედურები	33
1.4.3. მენარმე სუბიექტების უფლებების დაცვის გარანტიები სახელმწიფოს მიერ მისი საქმიანობის შემონმების პროცესში.....	34
1.5. კანონი „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“	35
1.5.1. კანონის მიზანი და მოქმედების სფერო.....	35
1.5.2. ლიცენზიებისა და ნებართვების სახეები	36
1.5.3. ლიცენზიებისა და ნებართვების მიღების პროცედურები.....	36
1.5.4. მენარმეთა უფლებების დაცვის გარანტიები ლიცენზირების პროცესში	37
1.6. კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“	38
1.6.1. კანონის მიზანი და მოქმედების სფერო.....	38

1.6.2. ინვესტორთა უფლებები	39
1.6.3. ინვესტორის/ინვესტიციის დაცვის გარანტიები	39
1.7. კანონი „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“	41
1.7.1. კანონის მიზანი და მოქმედების სფერო	41
1.7.2. გადახდისუუნარობა, მისი სამართლებრივი შედეგები და კრედიტორთა მოთხოვნების დაკმაყოფილების რიგითობა	41
2. საგადასახადო და სამეწარმეო დავების განხილვის პროცედურები და სამართალწარმოების პრაქტიკის ანალიზი	43
2.1. შესავალი	43
2.2. საგადასახადო დავების განხილვის სტადიები და სტატისტიკა	45
2.3. შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული ბრძანებებისა და გადაწყვეტილებების ანალიზი	47
2.3.1. ჯარიმები და საურავები	47
2.3.2. საგადასახადო დეკლარირების საკითხი	49
2.3.3. ქონებაზე ყადაღის დადება	50
2.3.4. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და საინკასო დავალება	51
2.3.5. სასაქონლო ზედნადები	52
2.3.6. საბაჟო წესების დარღვევა	52
2.4. თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ განხილული საგადასახადო დავების ანალიზი	53
2.4.1. ჯარიმები და საურავები	54
2.4.2. საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებები	56
2.4.3. სასაქონლო ზედნადები	58
2.4.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასაულობების ინვენტარიზაცია	58
2.4.5. სათამაშო აპარატები	59
2.4.6. საბაჟო წესების დარღვევა	59
2.5. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მიერ განხილული საგადასახადო დავების ანალიზი	60
2.5.1. ჯარიმები და საურავები	61
2.5.2. საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებები	65
2.5.3. სასაქონლო ზედნადები	67
2.5.4. საგადასახადო ორგანოების მიერ უკანონოდ ჩამოჭრილი ან გადახდევინებული თანხების დაბრუნება	68
2.5.5. კანონმდებლობის ბუნდოვანება და ნორმის განმარტების პრობლემა	69
2.5.6. საბაჟო წესების დარღვევა	70
2.5.7. ტვირთის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა	72
2.6. უზენაესი სამართლოს მიერ განხილული საგადასახადო დავების ანალიზი	73
2.6.1. ჯარიმები და საურავები	74
2.6.2. საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებები	75
2.6.3. სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია	77
2.6.4. გადასახადის დეკლარირების საკითხი	78
2.6.5. საკონტროლო სალარო აპარატი	78
2.6.6. სასამართლო დავები, რომლებიც განუხილველი დარჩა ბაჟის გადაუხდელობის გამო	80
2.6.7. საბაჟო წესების დარღვევა	80
2.7. დასკვნა და რეკომენდაციები	81
2.8. სამეწარმეო დავების განხილვის სტადიები და სტატისტიკა	83
2.9. თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ განხილული სამეწარმეო დავების ანალიზი	84
2.9.1. პარტნიორთა კრების ოქმის ბათილად ცნობა	84

2.9.2. ყრილობის ოქმის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა.....	85
2.9.3. აქციების გამოსყიდვა და მესაკუთრედ ცნობა	86
2.9.4. სასაქონლო ნიშნის უკანონო გამოყენებისა და სარგებლობის აკრძალვა.....	86
2.9.5. გაკოტრების საქმის წარმოება	87
2.10. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მიერ განხილული სამენარმეო დავების ანალიზი	87
2.10.1. საზოგადოების პარტნიორისათვის საზოგადოების საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდების ვალდებულება	88
2.10.2. საზოგადოების საერთო კრების ოქმის ბათილად ცნობა	88
2.10.3. კოოპერატივის წევრად აღიარება	89
2.10.4. სასაქონლო ნიშნის რეგისტრაციის გაუქმება/სასაქონლო ნიშნით სარგებლობის აკრძალვა	90
2.11. უზენაესი სასამართლოს მიერ განხილული სამენარმეო დავების ანალიზი	91
2.11.1. საზოგადოებიდან პარტნიორის გარიცხვა	91
2.11.2. საზოგადოების ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობის უფლებამოსილება... ..	92
2.11.3. საზოგადოების პარტნიორისათვის დივიდენდის გადახდა.....	94
2.11.4. ხელმძღვანელ პირთა პასუხისმგებლობა საზოგადოების წინაშე	95
2.11.5. საზოგადოების პარტნიორთა და სამეთვალყურეო საბჭოს კრების ოქმის ბათილად ცნობა.....	96
2.12. დასკვნა და რეკომენდაციები	97
3. ფოკუს ჯგუფის შეფასებითი კვლევა	98
3.1. კვლევის მიზანი	98
3.2. ტექნიკური ინფორმაცია.....	98
3.3. ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობის მიმოხილვა	98
3.3.1. ქვეყანაში არსებული ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობის ზოგადი შეფასება.....	98
3.3.2. ქვეყანაში არსებული ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობის აღქმის ხარისხი.....	99
3.4. საგადასახადო კოდექსის ცვალებადობის სიხშირე და ძალაში შესვლის ვადები.....	100
3.5. მენარმე სუბიექტის რეგისტრაციისა და ლიკვიდაციის პროცესი	101
3.6. ჯარიმების და საურავების ოდენობა, უკანონო დარიცხვები	102
3.6.1. ჯარიმებისა და საურავების ოდენობის სამართლიანობა.....	102
3.6.2. უკანონო დარიცხვები	102
3.7. საგადასახადო დავალიანება: იპოთეკა/გირავნობა, ინკასო.....	103
3.7.1. იპოთეკა/გირავნობა	103
3.7.2. ინკასო.....	103
3.8. მარკეტინგული აქციების და ფასდაკლებების მონყობის ხელისშემშლელი გარემოებები	104
3.9. მალფუჭებადი პროდუქტის ჩამოწმის წესის შეფასება.....	104
3.10. მიკრო ბიზნესთან დაკავშირებით საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებების შეფასებები, ცვლილების რეალური მოქმედება	105
3.11. შემოსავლების სამსახურსა თუ ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში წარმოებული საგადასახადო დავა, მოსალოდნელი და რეალური შედეგები	106
3.12. დასკვნა	107
3.13. რეკომენდაციები	108
ბ ი ბ ლ ი ო გ რ ა ფ ი ა	110

წინასიტყვაობა

ორგანიზაცია „კონსტიტუციის 42-ე მუხლი“ 2011 წლის 1 სექტემბრიდან ახორციელებს პროექტს სახელწოდებით: „ადვოკატირება კომერციული სამართლის გაუმჯობესებისა და იმპლემენტაციისათვის“. ეს პროექტი დაფინანსებულია ევრაზიის თანამშრომლობის ფონდის მიერ, „სამოქალაქო ინიციატივა დამოუკიდებელი სასამართლოსთვის“ ფარგლებში, რომელსაც აშშ-ის საერთაშორისო განვითარების სააგენტო (USAID) აფინანსებს აღმოსავლეთ-დასავლეთის მართვის ინსტიტუტის (EWMI) მეშვეობით.

პროექტის მიზანია:

- ადვოკატირება, მეწარმეთა უფლებების დაცვის მექანიზმების გაუმჯობესება;
- მეწარმეთა ინტერესების დაცვა შესაბამის ორგანოებში;
- საზოგადოების ცნობიერების ამაღლება სამეწარმეო სფეროში.

პროექტის ფარგლებში განხორციელდა ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა და ანალიზი.

კვლევა განხორციელდა შემდეგი მეთოდოლოგიით: ჩატარდა ღრმა ინტერვიუ ბიზნეს სფეროში მომუშავე ექსპერტებთან და სამუშაო ჯგუფის შეხვედრა სამეწარმეო და საგადასახადო სფეროში მომუშავე ადვოკატების მონაწილეობით, გაკეთდა დასკვნა და გამოიკვეთა სამართალწარმოებაში არსებული პრობლემის ანალიზი.

შევისწავლეთ კანონმდებლობა — კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, საგადასახადო კოდექსი, კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“, კანონი „გადახდისუუნარობის შესახებ“, კანონი „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“, კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“. წარმოვადგინეთ რეკომენდაციები არსებული მდგომარეობის გაუმჯობესების მიზნით. აღსანიშნავია, რომ ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობა საკმაოდ ვრცელი და მრავალფეროვანია. წინამდებარე კვლევის შეზღუდვებიდან გამომდინარე, გამოვიკვლიეთ კანონმდებლობის მნიშვნელოვანი ნაწილი, რაც, ბუნებრივია, არსებული მდგომარეობის და პრობლემების სრულ სურათს ვერ შექმნის, თუმცა, ხელს შეუწყობს კანონმდებლობის გაუმჯობესებას.

ბიზნესის სფეროში არსებული სამართალწარმოების პრაქტიკის შესწავლის მიზნით, შემოსავლების სამსახურის დავების განმხილველი საბჭოდან, ფინანსთა სამინისტროს დავების დეპარტამენტიდან, თბილისის საქალაქო სასამართლოდან, თბილისის სააპელაციო სასამართლოდან და საქართველოს უზენაეს სასამართლოდან გამოვითხოვეთ ბიზნესის სფეროში განხილულ საქმეებზე გამოტანილი გადაწყვეტილებები. ამავე უწყებებიდან მივიღეთ სტატისტიკური ინფორმაცია ბიზნეს სფეროში მიმდინარე და განხილული დავების შესახებ. განხორციელდა გადაწყვეტილებებისა და ინფორმაციის შეჯამება და ანალიზი. გამოიკვეთა დადებითი და უარყოფითი პრაქტიკა და შემუშავდა რეკომენდაციები ბიზნეს სფეროში საქმიანობის გაუმჯობესების თვალსაზრისით. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ჩვენ მიერ გამოთხოვილი გადაწყვეტილებები გამოტანილია 2010-2011 წელს, თუმცა, დავების დიდი უმრავლესობა წარმოშობილია ახალი კოდექსის ამოქმედებამდე და შესაბამისად, მათზე ვრცელდება ძველი საგადასახადო კოდექსის ნორმები, ძირითადად 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსი.

კვლევის მიზნების მისაღწევად ჩატარდა ფოკუს-ჯგუფის კვლევა და მომზადდა შესაბამისი ანგარიში.

წინამდებარე კვლევა შედგება სამი ძირითადი თავისგან. პირველი თავი ეხება ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის ანალიზს და წარმოდგენილია შესაბამისი რეკომენდაციები. მეორე თავი მოიცავს პრაქტიკის ანალიზს, გამოკვეთილია სამართალწარმოებაში არსებული პრობლემები და წარმოდგენილია რეკომენდაციები არსებული პრაქტიკის გაუმჯობესების თვალსაზრისით. მესამე

თავში საუბარია ფოკუს ჯგუფის შეხვედრის შედეგებზე, გამოკვეთილია ძირითადი პრობლემები და წარმოდგენილია შესაბამისი რეკომენდაციები.

ორგანიზაცია „კონსტიტუციის 42-ე მუხლი“ მადლობას უხდის დონორ ორგანიზაციას ფინანსური მხარდაჭერისთვის, ყველა ექსპერტს და პრაქტიკოს ადვოკატს, ვინც მიიღო მონაწილეობა სამუშაო ჯგუფის შეხვედრებში; კვლევაზე მომუშავე ადვოკატებს და სტუდენტებს მათ მიერ განეული სამუშაოსათვის, ასევე, ყველა ადამიანს, ვისაც ნვლილი მიუძღვის კვლევის განხორციელებაში.

კვლევის შედეგების მოკლე მიმოხილვა

პროექტის ფარგლებში განხორციელებული ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის, პრაქტიკის კვლევისა და ფოკუს ჯგუფის შედეგების ანალიზის შედეგად გამოიკვეთა არაერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც მენარმეებს პრობლემებს უქმნის თავისუფალი სამენარმეო საქმიანობის განხორციელებაში.

კანონმდებლობის კვლევის შედეგად გამოიკვეთა, რომ ბიზნესის მარეგულირებელ კანონმდებლობაში მრავლადაა ბუნდოვანი ნორმები, რომლის ინტერპრეტაცია შესაძლებელია სხვადასხვანაირად, რაც მენარმეებს ხშირ შემთხვევაში დოკუმენტაციის არასწორად წარმოებისა და დაჯარიმების საფრთხის წინაშე აყენებს.

ასევე, ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის შესწავლამ, ექსპერტებთან ინტერვიუებმა და და ფოკუს ჯგუფის შედეგების ანალიზმა გამოკვეთა, რომ ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობა დაწერილია რთული ენით, რომლის აღქმა საკმაოდ უძნელდება მენარმეთა უმრავლესობას.

ცვლილებები საგადასახადო კანონმდებლობაში ხდება მიუღებელი სიხშირით, ხოლო მომხდარი ცვლილებების ძალაში შესვლის ვადები ძალიან მცირეა. კვლევამ გამოავლინა, რომ არ არსებობს მექანიზმი იმისა, კანონმდებლობაში შესული ცვლილებები დროულად მიენოდოთ მენარმეებს, რაც ხშირად ხდება მიზეზი იმისა, რომ მენარმე კანონში შესული ცვლილების არცოდნის გამო უნებლიედ არღვევს კანონს.

რაც შეეხება სამენარმეო და საგადასახადო პრაქტიკის კვლევას. საგადასახადო პრაქტიკის კვლევის შედეგად გამოიკვეთა, ასევე, არაერთი პრობლემური საკითხი, რომელიც გადასახადის გადამხდელს არათანაბარ მდგომარეობაში აყენებს საგადასახადო ორგანოსთან შედარებით.

კვლევის შედეგად გამოიკვეთა, რომ უპირველესი პრობლემა საგადასახადო დავების განხილვის თვალსაზრისით არის ის, რომ მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპი დარღვეულია. საგადასახადო ორგანოები, გადასახადის გადამხდელისაგან განსხვავებით, გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდის ვალდებულებისაგან და მას შეუძლია სამივე ინსტანციაში დავა აწარმოოს ყოველგვარი საფასურის გადახდის გარეშე, ეს კი არღვევს მხარეთა თანასწორობასა და შეჯიბრებითობას.

კვლევაში განხილული გადანყვეტილებების შესწავლის შედეგად გამოიკვეთა, რომ დავების უმეტესობა ეხებოდა დარიცხული ჯარიმებისა და საურავების საკითხს. აღნიშნული დავების შესწავლამ ცხადყო, რომ ხშირ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მხრიდან იკვეთება საკითხის საფუძვლიანი გამოკვლევისა და შესწავლის გარეშე ჯარიმებისა და საურავების დარიცხვის ფაქტები.

ასევე, კვლევაში შესწავლილი გადანყვეტილებების დიდი ნაწილი ეხებოდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის, ქონებაზე ყადაღის დადებისა და საინკასო დავალების გამოყენებას. უნდა ითქვას, რომ ამ თვალსაზრისით, პრაქტიკაში ძირითად პრობლემად გამოიკვეთა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გაერთიანება. საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებებთან დაკავშირებით, პრობლემურ საკითხად დასახელდა ის, რომ კანონი არ ითვალისწინებს რამე რიგითობას მათი გამოყენებისას. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველ-

ყოფის ღონისძიების რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო და მას არ მოეთხოვება, რომ დაასაბუთოს, თუ რატომ აირჩია ესა თუ ის უზრუნველყოფის ღონისძიება.

კვლევის შედეგად გამოიკვეთა, რომ პრობლემებია კანონმდებლობაში არსებული ბუნდოვანი ნორმების განმარტების კუთხითაც. აქ სასამართლოების მიდგომა არაერთგვაროვანია და უმთავრესად, ისევ პირველი ინსტანციის სასამართლო ცდილობს გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ გადანყვიტოს დავა, თუმცა საგადასახადო ორგანოების მიერ გადანყვიტების გასაჩივრების შემდგომ, უმეტეს შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლო პირველი ინსტანციისაგან განსხვავებულ მიდგომას ირჩევს და აკმაყოფილებს საგადასახადო ორგანოების საჩივრებს.

რაც შეეხება სამენარმეო დავებს, სამენარმეო დავებთან დაკავშირებით კვლევამ ცხადყო, რომ ზოგიერთი საკითხის მიმართ, სხვადასხვა ინსტანციის სასამართლოებს შორის შეინიშნება არაერთგვაროვანი მიდგომა, მაშინ როდესაც ამ საკითხზე დადგენილია უზენაესი სასამართლოს ერთგვაროვანი პრაქტიკა. როგორც კვლევამ გვაჩვენა, დავები სამენარმეო სფეროში ინსტანციების მიხედვით თანდათან მცირდება, ამის მიზეზი შეიძლება იყოს მენარმე სუბიექტის მიერ ბაჟის გადახდის შეუძლებლობა.

1. ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი საკანონმდებლო აქტების ანალიზი

1.1. შესავალი

„ბიზნესი“ (Business) ინგლისური სიტყვაა და საქმეს ნიშნავს. ბიზნეს საქმიანობა არის ნებისმიერი საქმე, რომლის მიზანია მოგების მიღება. ბიზნესად ვერ ჩაითვლება საქმიანობა, რომელიც მოგებაზე არ არის ორიენტირებული.

კვლევის ფარგლებში შევისწავლეთ ის სამართლებრივი აქტები, რომლებიც ბიზნესთან დაკავშირებულ საქმიანობას აწესრიგებენ, ძირითადად, ესენია: საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, კანონები: „მენარმეთა შესახებ“, „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“, „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“, „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“, „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ.“ კვლევაში გაანალიზებულია ბიზნეს სფეროში არსებული კანონმდებლობა, მიმდინარე ცვლილებები და მათი ზეგავლენა განხორციელებული ბიზნესის კეთების გამარტივებისა და გაუმჯობესების თვალსაზრისით ჩვენს ქვეყანაში.

უპირველეს ყოვლისა, ბიზნეს კანონმდებლობის კვლევისას, პასუხი უნდა გაეცეს კითხვებს, რამდენად ხელმისაწვდომია კანონმდებლობა და მასში მიმდინარე ცვლილებები დაინტერესებული პირებისათვის, რამდენად საჯაროა იგი, არის თუ არა კანონმდებლობის შინაარსი მკაფიო და გასაგები და რამდენად აქვთ ბიზნეს საქმიანობით დაკავებულ ადამიანებს შესაძლებლობა დამოუკიდებლად მოახერხონ პრაქტიკაში მათი გამოყენება. ამ და სხვა მნიშვნელოვან შეკითხვებზე კომპეტენტური პასუხის მისაღებად, კვლევის ფარგლებში, ჩატარდა ინტერვიუ ექსპერტებთან, რომლებიც ერთსულოვანნი არიან შეფასებაში, რომ ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის ნორმები საკმაოდ რთული, ბუნდოვანი და ორაზროვანია, კერძოდ, ერთ-ერთი ექსპერტი აღნიშნავს: „ბიზნესის მარეგულირებელი მოქმედი კანონმდებლობა ძალიან რთულია. ეს არის სამართლისა და ეკონომიკის სინთეზი. არ არსებობს ქვეყანა, სადაც არ არის მსგავსი ბუნდოვანი ნორმები, მათ შორის, ევროპასა და ამერიკის შეერთებულ შტატებშიც კი, თუმცა ყველა ამ ქვეყნის კანონმდებლობაში დევს ისეთი ნორმა, რომ ნებისმიერი ბუნდოვანი დებულება, რომელიც იძლევა ორაზროვანი ინტერპრეტაციის საშუალებას, წყდება გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ.“¹ ამავე ექსპერტის შეფასებით, საქართველოში ამგვარი მიდგომა არც საკანონმდებლო დონეზეა რეგულირებული და არც ერთგვაროვანი პრაქტიკა არსებობს ამ მიმართულებით. ასეთი ნორმის არსებობა კი, ძალიან ბევრ პრობლემას მოუხსნიდა გადასახადის გადამხდელს და ბიზნეს საქმიანობას საქართველოში უფრო გაამარტივებდა და გააუმჯობესებდა. სხვა ექსპერტები ხაზს უსვამენ, რომ: „საგადასახადო კოდექსი ძნელად წაკითხვა-

¹ 2011 წელი 30 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ ზვიად როგავასთან.

დია და ორმაგი ინტერპრეტაციის საშუალებას იძლევა, რაც ძალიან ცუდია...“² „ძირითად პრობლემას წარმოადგენს ის, რომ კანონის ნორმების ინტერპრეტაცია ხდება სხვადასხვაგვარად.“³

ასევე, პრობლემურია ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის ხშირი ცვლილებისა და მათი ხელმისაწვდომობის საკითხი. ამასთანავე, ახალი ნორმების ძალაში შესვლის შემჭიდროვებული ვადები სერიოზულ დაბრკოლებას ქმნის ბიზნეს საქმიანობისათვის. კვლევის ფარგლებში გამოკითხული ექსპერტები აღნიშნავენ შემდეგს: „ვადა უნდა იყოს საკმარისი მენარმე სუბიექტისათვის, რათა მან ალლო აულოს ცვლილებებს, მით უფრო, როდესაც ცვლილებები ხშირი და ბევრია. ეს იმით არის განპირობებული, რომ ჩვენი კანონმდებლები ზერელედ ეკიდებიან ამ მნიშვნელოვან საკითხს და ხშირად ცვლიან კანონებს. მთავარი საკითხია, ასევე, რამდენად ხელმისაწვდომია ეს ცვლილებები საზოგადოებისათვის. საგადასახადო ორგანოს უნდა ჰქონდეს ვალდებულება, რომ აწარმოოს გარკვეული კონსულტაციები საზოგადოებასთან და გამოსცეს ინსტრუქციები და მითითებები გადასახადის გადამხდელისათვის, რაც გაუადვილებს მათ საქმიანობას. რამდენადაც ჩვენთვის არის ცნობილი, ამგვარი რამ არ კეთდება ჩვენს ქვეყანაში.“⁴ კანონმდებლობაში ცვლილებების ხელმისაწვდომობის პრობლემის შესახებ საუბრობს კიდევ ერთი ექსპერტი, რომლის თანახმად: „ყველაზე პრობლემატურად საგადასახადო კანონმდებლობა რჩება, რომელიც, ამასთანავე, ხშირად იცვლება და ბიზნესის დიდ ნაწილს ამ ცვლილებებთან ხელი არ მიუწვდება ან თუ მიუწვდება – მხოლოდ გვიან. ეს კი, ზრდის მათ მიერ დაშვებული დარღვევების რიცხვს.“⁵

საბოლოო ჯამში, ექსპერტების აზრით და ჩვენი შეფასებით, შეიძლება ითქვას, რომ არსებული კანონმდებლობა ხელს უწყობს ბიზნესის განვითარებას, თუმცა ის არ შეესაბამება პრაქტიკას, რაც მნიშვნელოვან პრობლემებს ქმნის. ექსპერტები აღნიშნავენ შემდეგს: „ზოგადად, ბიზნეს გარემო საქართველოში ლიბერალურად ითვლება, მაგრამ ასეთი შეფასება მხოლოდ პირობითია. ლიბერალური ბიზნეს გარემო ნიშნავს ბიზნესის რეგისტრაციის და კეთების სიმარტივეს, ადმინისტრაციული ბარიერებისა და ზედმეტი შეზღუდვების გარეშე. ჩვენი კანონმდებლობით, ბიზნესის რეგისტრაციის პროცედურები მარტივია, თუმცა არსებითი პრობლემები ბიზნესის „კეთების“ პროცესში ვლინდება.“⁶ იმისათვის, რომ გაუმჯობესდეს ბიზნეს გარემო საქართველოში, „სახელმწიფო ნაკლებად უნდა ჩაერიოს ბიზნესში.“⁷

ამდენად, ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობა საქართველოში, მართალია ხელს უწყობს ბიზნეს საქმიანობის გაუმჯობესებას და ლიბერალურადაც ითვლება, თუმცა პრაქტიკაში კვლავ რჩება რიგი პრობლემები მისი იმპლემენტაციის თვალსაზრისით. კანონები ბუნდოვანი და ორაზროვანია და ამ თვალსაზრისით, წარმოშობილი დავები, სამწუხაროდ, არ წყდება გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ, როგორც ეს განვითარებულ ქვეყნებშია მიღებული. კანონმდებლობა ხშირად და მრავლად იცვლება, ხოლო მათი ძალაში შესვლის შემჭიდროვებული ვადები დაბრკოლებას ქმნის ბიზნესის განვითარებისათვის. აღნიშნულს კი ემატება კანონმდებლობაში განხორციელებული ცვლილებების დროული ხელმისაწვდომობისა და საჯაროობის პრობლემა.

1.2. კანონი „მენარმეთა შესახებ“

1.2.1. კანონის მიზანი და გამოყენების სფერო

კანონი „მენარმეთა შესახებ“ აწესრიგებს სამენარმეო საქმიანობის სუბიექტთა სამართლებრივ ფორმებს.⁸ კანონის ზოგადი ნაწილი ერთიანი მიდგომით აწესრიგებს იმ საკითხებს, რომლებიც ყველა სახის საწარმოსათვის ერთიანად უნდა მოქმედებდეს, როგორცაა: საწარმოს წარმოშობა და რეგისტრაცია, სახელწოდება, ხელმძღვანელობა და წარმომადგენლობა, საზოგადოების რეორგანიზაცია, ლიკვიდაცია, ფილიალების დაარსება და ა.შ. ზოგადი ნაწილი მთავრდება ხანდაზმულობისა და გა-

² 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრიაულთან.

³ 2011 წელი 30 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ ზვიად როგავასთან.

⁴ 2011 წელი 19 ნოემბერი, ღრმა ინტერვიუ გიორგი ლორიასთან.

⁵ 2001 წელი 30 ნოემბერი, ღრმა ინტერვიუ დავით ნარმანიასთან.

⁶ იგივე.

⁷ 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრიაულთან.

⁸ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მუხლი 1

საჩივრების ვადების შესახებ ნორმებით. კერძო ნაწილი მოიცავს საბაზრო ეკონომიკაზე ორიენტირებული სახელმწიფოების ეკონომიკაში გამოყენებულ სამენარმეო საზოგადოებათა ხუთ ძირითად ფორმას და მათ არსებობასთან დაკავშირებულ საკანონმდებლო რეგულაციებს.

კანონის მიხედვით, სამენარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიღების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად.

„მენარმეთა შესახებ“ კანონის პირველი მუხლი ცნობს საქმიანობის ჩამონათვალს, რომელიც არ უნდა ჩაითვალოს მენარმეობად, ესენია — ფიზიკური პირების სახელოვნებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტურული, საადვოკატო და სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო, სასოფლო-სამეურნეო ან სატყეო-სამეურნეო საქმიანობა. თუმცა, საგულისხმოა, რომ აღნიშნული ვრცელდება მხოლოდ ფიზიკურ პირებზე და იურიდიული პირების მიერ, ზემოთ ჩამოთვლილი საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში, ეს ჩაითვლება მენარმეობად და ამ იურიდიულ პირებზე გავრცელდება „მენარმეთა შესახებ“ კანონის მოქმედება.

1.2.2. საწარმოს ცნება

საწარმო არის პირთა და ქონების ორგანიზაციულ-ეკონომიკური ერთიანობა.⁹ საქართველოს საკანონმდებლო სივრცეში, 2006 წლამდე არ არსებობდა ნორმა, რომელიც განსაზღვრავდა საწარმოს დეფინიციას, სანამ კანონში „საქართველოს ეროვნული საინვესტიციო სააგენტოს შესახებ“ არ გაჩნდა მცირე და საშუალო საწარმოს განმარტებები. ამ კანონის თანახმად, მცირე საწარმო „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად შექმნილი ყველა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოა, რომელშიც დასაქმებულთა საშუალო წლიური რაოდენობა არ აღემატება 20 დასაქმებულს და რომლის წლიური ბრუნვა არ აღემატება 500 000 ლარს, საშუალო საწარმო კი, „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად შექმნილი ყველა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოა, რომელშიც დასაქმებულთა საშუალო წლიური რაოდენობა არ აღემატება 100 დასაქმებულს და რომლის წლიური ბრუნვა არ აღემატება 1,500,000 ლარს.¹⁰

1.2.3. მენარმე სუბიექტების ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმები და პასუხისმგებლობა

კანონი „მენარმეთა შესახებ“ განამტკიცებს საწარმოთა ექვს ორგანიზაციულ-სამართლებრივ ფორმას. შესაბამისად, ამ კანონის მიხედვით, მენარმე სუბიექტები არიან: ინდივიდუალური მენარმე, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია) და კოოპერატივი.¹¹

სამენარმეო სამართალი იცნობს პასუხისმგებლობის შეზღუდვის ინსტიტუტს. „მენარმეთა შესახებ“ კანონიდან გამომდინარე, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები, საზოგადოების ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს არ აგებენ,¹² რამდენადაც მათი პასუხისმგებლობა შეზღუდულია მხოლოდ საზოგადოების ქონებით, ხოლო კომანდიტური საზოგადოების შეზღუდული პარტნიორები (კომანდიტები), აგრეთვე, არ აგებენ პასუხს საზოგადოების ვალდებულებებისათვის, ვინაიდან მათი პასუხისმგებლობა მხოლოდ განსაზღვრული საგარანტიო თანხის გადახდით შემოიფარგლება.¹³

მიუხედავად იმისა, რომ სამენარმეო საზოგადოების პასუხისმგებლობის შეზღუდულობიდან გამომდინარე, ასეთი საზოგადოების პარტნიორმა არ შეიძლება პასუხი აგოს საზოგადოების ვალდებულებებზე და, ასევე, საზოგადოების ხელმძღვანელი პირების გამო, პრაქტიკაში მაინც შეინიშნება მსგავსი შემთხვევები, კერძოდ, როდესაც საზოგადოების დირექტორის დაკავებას ან დაპატიმრებას აქვს ხოლმე ადგილი, ხშირად პარტნიორის იძულება ხდება, რათა გადაიხადოს თანხა მისი გათავი-

⁹ ლადო ჭანტურია, თედო ნინიძე, (2002 წ), „მენარმეთა შესახებ კანონის კომენტარი.“

¹⁰ კანონი „საქართველოს ეროვნული საინვესტიციო სააგენტოს შესახებ“, მუხლი 3. „მ“ და „ნ.“

¹¹ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მუხლი 2.1.

¹² იგივე, მუხლი 3.4.

¹³ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მუხლი 34.1.

სუფლებსათვის. აღნიშნული სერიოზულ პრაქტიკულ პრობლემას წარმოადგენს და კვლევის ფარგლებში გამოკითხული ექსპერტების თანახმად, სისხლის სამართლის კოდექსი არ არის შესაბამისობაში იმ ფორმასთან, რასაც „შეზღუდული პასუხისმგებლობა“ ეწოდება და კანონმდებლობაში მკაფიოდ არ არის გავლებული ის ზღვარი, რომელიც გამორიცხავს მსგავს შემთხვევებში საზოგადოების პარტნიორის იძულებას პასუხისმგებლობაზე.¹⁴

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება ის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმაა, რომელიც ქართული რეალობისათვის ყველაზე ხშირად გამოსაყენებელი და შესაბამისად, ყველაზე მისაღები აღმოჩნდა. ძირითადად საქართველოში შპს-ის სახით ჩამოყალიბებულ ორგანიზაციებს ვხვდებით და იშვიათად ხდება სხვა სახის საზოგადოების ჩამოყალიბება. ისეთ შემთხვევაშიც კი, როდესაც პრინციპულად შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებად არ უნდა არსებობდეს ესა თუ ის კომპანია, ისინი მაინც ამ ფორმით ყალიბდებიან. მაგალითისათვის შეიძლება დავასახელოთ საადვოკატო ბიუროები, რომლებიც საქართველოში ძირითადად შპს-ის ფორმით არიან რეგისტრირებულნი, თუმცა, თავისი შინაარსით ისინი შპს-ები არ არიან. პრაქტიკაში ძალზედ იშვიათია სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისა და კომანდიტური საზოგადოების ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით სანარმოთა დაფუძნება. აღნიშნულის ერთ-ერთ მიზეზად საკანონმდებლო რეგულაციის ნაკლებობა სახელდება და ის, რომ არ არსებობს საგადასახადო შეღავათები.¹⁵

1.2.4. სამენარმეო საზოგადოების კაპიტალი

„მენარმეთა შესახებ“ კანონის თანახმად, საზოგადოების დაფუძნებისას პარტნიორები უნდა შეთანხმდნენ წილების განაწილებაზე და დათქვან კაპიტალში მათი შენატანის ოდენობა.¹⁶ „მენარმეთა შესახებ“ კანონის ძველი რედაქციის თანახმად,¹⁷ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისა და სააქციო საზოგადოებისათვის სავალდებულო იყო კანონით დადგენილი ოდენობის სანესდებო კაპიტალის ქონა. ზოგადად, საზოგადოების სანესდებო კაპიტალის არსებობა ემსახურება კრედიტორების დაცვას.¹⁸ თუმცა, „მენარმეთა შესახებ“ კანონში განხორციელებული ცვლილების შედეგად,¹⁹ სანესდებო კაპიტალის ინსტიტუტი საერთოდ გაუქმდა და დაინერგა საზოგადოების კაპიტალის ინსტიტუტი,²⁰ რაც უნდა უკავშირდებოდეს ევროპული და ანგლო-ამერიკული ქვეყნების სამართალში არსებული ტენდენციების გავლენას ქართულ სამართალზე.²¹ შესაბამისად, მოქმედი კანონმდებლობით, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისა და სააქციო საზოგადოების კაპიტალი შესაძლებელია განისაზღვროს ნებისმიერი ოდენობით.²² ექსპერტები თვლიან, რომ სანესდებო კაპიტალის გაუქმება გარკვეულ პრობლემებს წარმოშობს სანარმოთა რეგისტრაციის დროს. აღნიშნულ საკითხს უფრო დანვრილებით ქვემოთ შევეხებით.

უნდა აღინიშნოს, რომ სანესდებო კაპიტალი შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისა და სააქციო საზოგადოებისათვის რამე ფიქსირებული ოდენობით არც სომხეთის კანონმდებლობაშია დადგენილი.²³ თუმცა, ისეთ ქვეყნებში, როგორებიც, მაგალითად, ესტონეთი და ბულგარეთია, სანესდებო კაპიტალის ინსტიტუტი ჩვეულებრივად არსებობს.²⁴

¹⁴ 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრაიულთან.
¹⁵ იგივე.
¹⁶ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მუხლი 3.5.
¹⁷ კერძოდ, 2008 წლამდე მოქმედი რედაქცია.
¹⁸ ლადო ჭანტურია, თედო ნინიძე, (20026), „მენარმეთა შესახებ კანონის კომენტარი.“
¹⁹ იხ. კანონი „მენარმეთა შესახებ“ კანონში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის თაობაზე, 2008 წლის 14 მარტი, N 5913.
²⁰ 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრაიულთან.
²¹ იგივე.
²² კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მუხლები 45 და 51.1.
²³ იხ. სომხეთის რესპუბლიკის სამოქალაქო კოდექსი, მუხლები - 98.1. და 111.1. (სომხეთის კანონმდებლობა სამენარმეო ურთიერთობების ძირითად საკითხებს ანესრიგებს სამოქალაქო კოდექსით, თუმცა დამატებით არსებობს სამენარმეო ურთიერთობების მომწესრიგებელი სპეციალური კანონებიც (მაგალითად, სომხეთის რესპუბლიკის კანონები: „ინდივიდუალური მენარმის შესახებ“, „შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების შესახებ“ და „სააქციო საზოგადოების შესახებ“).
²⁴ იხ. ესტონეთის რესპუბლიკის სავაჭრო კოდექსი, მუხლები - 136, 222 და ბულგარეთის რესპუბლიკის სავაჭრო აქტი, მუხლები - 117.1 და 161.2.

1.2.5. მენარმე სუბიექტის დაფუძნება, სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაცია

მოქმედი კანონმდებლობა განასხვავებს ორი სახის რეგისტრაციას — მენარმე სუბიექტის რეგისტრაციას (სახელმწიფო რეგისტრაცია) და ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფაქტებისა და მოვლენების რეგისტრაციას (საგადასახადო რეგისტრაცია).

1.2.5.1. რეგისტრაცია საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში

ინდივიდუალური მენარმის (ფიზიკური პირი), შპს-ის, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების (სპს), კომანდიტური საზოგადოების (კს), სააქციო საზოგადოების (სს, კორპორაცია) და კოოპერატივის რეგისტრაციას ახდენს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო. აღნიშნულ სამენარმეო სუბიექტთა რეგისტრაცია ხორციელდება მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში (სამენარმეო რეესტრი).

რეგისტრაცია არის იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ფაქტებისა და მოვლენების შეტანა სპეციალურ სახელმწიფო რეესტრში. რეგისტრაციას აქვს გადამწყვეტი იურიდიული ფაქტის მნიშვნელობა, ვინაიდან მენარმე სუბიექტი წარმოშობილად ითვლება მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაციის მომენტიდან.²⁵ ამდენად, მენარმე სუბიექტის სამენარმეო რეესტრში რეგისტრაცია სავალდებულოა.²⁶

მენარმე სუბიექტების რეგისტრაცია მოიცავს როგორც სახელმწიფო, ისე საგადასახადო რეგისტრაციას,²⁷ რაც გულისხმობს იმას, რომ სამენარმეო რეესტრში დარეგისტრირებით, მენარმე სუბიექტი იმავდროულად საგადასახადო რეგისტრაციასაც ახორციელებს. სამენარმეო რეესტრში დაცული მონაცემები რეგისტრაციის, რეგისტრირებულ მონაცემებში ცვლილებებისა და მათი გაუქმების შესახებ მარეგისტრირებელი ორგანოს მიერ ელექტრონულად ეგზავნება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – შემოსავლების სამსახურს.²⁸ მენარმე სუბიექტის არსებობა დგინდება ამონაწერით სამენარმეო რეესტრიდან. 2010 წლის 1 იანვრიდან, ამონაწერს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან აქვს იგივე ძალა, რაც საგადასახადო რეგისტრაციის მონაწილას.²⁹

1.2.5.2. იურიდიული პირის რეგისტრაციის პირობები

საწარმოს რეგისტრაციისათვის მარეგისტრირებელ ორგანოს უნდა წარედგინოს საწარმოს ყველა პარტნიორის მიერ ხელმოწერილი და სათანადო წესით დამოწმებული სარეგისტრაციო განაცხადი, კანონით გათვალისწინებული ყველა რეკვიზიტის დაცვით.³⁰

საგულისხმოა, რომ საწარმოს რეგისტრაციისათვის ან საქმიანობისათვის აღარ არის სავალდებულო საწარმოს ბეჭდის არსებობა.³¹ ამასთანავე, აღარ მოითხოვება რეგისტრაციის დროს საწარმოს კაპიტალის არსებობის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენა.³² თუმცა, კვლევის ფარგლებში გამოკითხული ზოგიერთი ექსპერტის თანახმად, ის გარემოება, რომ კაპიტალის არსებობის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენა არ არის სავალდებულო, გარკვეულ პრაქტიკულ პრობლემებს წარმოშობს საწარმოს რეგისტრაციის დროს. გამოთქმულია მოსაზრება, რომ „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონში არსებული საზოგადოების კაპიტალის მარეგულირებელი ნორმები ერთმანეთთან წინააღმდეგობაში მოდის, კერძოდ, კანონის 45-ე და 51-ე მუხლების ბოლო წინადადების თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისა და სააქციო საზოგადოების კაპიტალი შესაძლებელია ნებისმიერი ოდენობით განისაზღვროს. ამდენად, მითითებული მუხლის განმარტებიდან გამომდინარეობს,

²⁵ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მუხლი 4.3.

²⁶ იგივე, მუხლი 4.1.

²⁷ იგივე, მუხლი 4.3, (25.12.2009 შესული ცვლილება N2457).

²⁸ იგივე, მუხლი 4.31, (24.06.2011 შესული ცვლილება N4946).

²⁹ იგივე, მუხლი 4.6.

³⁰ იგივე, მუხლი 5.

³¹ იგივე, მუხლი 5.5, (27.04.2010 შესული ცვლილება N 2979).

³² იგივე, მუხლი 5.6, (27.04.2010 შესული ცვლილება N 2979).

რომ კაპიტალური საზოგადოებებისათვის (შპს, სს) სავალდებულოა საზოგადოების კაპიტალის ქონა და ამავდროულად, კანონმდებელი არ ზღუდავს მენარმეს, თავად განსაზღვროს საზოგადოების კაპიტალის ოდენობა, რომელიც ფაქტობრივად ნებისმიერი სიდიდით შეიძლება განისაზღვროს, მაგალითად, ეს შეიძლება 1 ლარსაც შეადგენდეს. „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად კი, საწარმოს რეგისტრაციის მიზნებისათვის, კაპიტალის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენა მისი რეგისტრაციის დროს სავალდებულო არ არის, რაც ნიშნავს იმას, რომ შესაძლებელია, მენარმემ საზოგადოება იმგვარად დაარეგისტრიროს, რომ საერთოდ არც კი მიუთითოს კაპიტალი, რომელიც, ამ შემთხვევაში, შეიძლება 1 ლარსაც შეადგენდეს ან არც არსებობდეს საერთოდ. აღნიშნული გარემოება ხაზს უსვამს ამ ნორმების ურთიერთინააღმდეგობრიობას.³³ **კაპიტალის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის არასავალდებულოება უკავშირდება საწესდებო კაპიტალის გაუქმებას და მიმართულია მენარმე სუბიექტების რეგისტრაციის პროცედურების გამარტივებისაკენ, თუმცა კრედიტორთა ინტერესების დაცულობის უზრუნველყოფიდან გამომდინარე და ზემოაღნიშნული საკანონმდებლო ხარვეზის შესავსებად, სასურველი იქნებოდა, რომ სავალდებულო ყოფილიყო კაპიტალის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენა საწარმოს რეგისტრაციისას.**

მიუხედავად იმისა, რომ რეგისტრაციის პროცედურები მეტ-ნაკლებად გამარტივებულია, მენარმე სუბიექტებს მაინც ექმნებათ გარკვეული პრობლემები საწარმოს რეგისტრაციის დროს. პრაქტიკაში ხშირად ხდება რეგისტრაციის პროცედურის შეჩერება. გამოკითხული ექსპერტები თვლიან, რომ სამენარმეო სუბიექტის „ერთდღიანი რეგისტრაცია“ არის ერთგვარი „მითი“ და ერთ დღეში არასდროს ხდება რეგისტრაცია, განსაკუთრებით კი მაშინ, როდესაც რეგისტრაციის პროცედურაში უცხოელი სუბიექტი მონაწილეობს, როგორც საწარმოს დამფუძნებელი. დამფუძნებელ დოკუმენტებში ან უცხოელის პასპორტში ტექნიკური ხასიათის უსწორობების გამო, ხშირად ხდება რეგისტრაციის შეჩერება. ხარვეზის აღმოსაფხვრელად კი, პირებს 30 დღიან ვადას აძლევენ, თუმცა ტექნიკური შეცდომების გამოსწორება, უცხოელი დამფუძნებლის შემთხვევაში, მნიშვნელოვან პრობლემებთან არის დაკავშირებული, განსაკუთრებით, როდესაც უცხოელი საზღვარგარეთ იმყოფება. **ამიტომ, სასურველია არსებობდეს ასეთი წესი, რომ თუ ხარვეზი არსებითი არ არის და ადვილად აღმოფხვრადია, რეგისტრაცია არ შეჩერდეს. როდესაც სახეზეა აღმოფხვრადი ტექნიკური ხარვეზები, სუბიექტი მაინც უნდა გატარდეს რეგისტრაციაში და მას უნდა მიეცეს ვადა ხარვეზის გამოსასწორებლად, ხოლო თუ ის ვერ შეძლებს არსებული ხარვეზის აღმოფხვრას დადგენილ ვადაში, მხოლოდ ამის შემდეგ მოხდეს მისი რეგისტრაციის შეჩერება.**³⁴

1.2.5.3. რეგისტრაცია შემოსავლების სამსახურში

პირი შესაძლოა არ იყოს მენარმე სუბიექტი, მაგრამ თავისი საქმიანობიდან გამომდინარე, იღებდეს გარკვეულ შემოსავალს, რის გამოც, მან უნდა მოახდინოს გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაცია და გადაიხადოს საშემოსავლო გადასახადი კანონით დადგენილი წესით. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ ფიზიკური პირი ეწევა: სახელოვნებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტურული, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის საგადასახადო კონსულტანტთა), სასოფლო-სამეურნეო ან სატყეო-სამეურნეო საქმიანობას და არ აქვს ინდივიდუალურ მენარმედ დარეგისტრირების ვალდებულება, იგი საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში მონაწილეობს როგორც ფიზიკური პირი გადასახადის გადამხდელი და ვალდებულია ამგვარი საქმიანობის დაწყებამდე მიმართოს საგადასახადო ორგანოს მისთვის საიდენტიფიკაციო ნომრების მინიჭების მიზნით. ამ შემთხვევაში, ასეთი საქმიანობის განმახორციელებელი პირები რეგისტრირდებიან მხოლოდ შემოსავლების სამსახურში ანუ სამენარმეო რეესტრში ისინი არ დარეგისტრირდებიან, ვინაიდან არ არიან მენარმეები. მათი საქმიანობა არ განიხილება სამენარმეო საქმიანობად, არამედ, აღნიშნული კატეგორიის პირების საქმიანობა განიხილება, როგორც ეკონომიკური საქმიანობა და მათ აკისრიათ ვალდებულება გადაიხადონ მიმდინარე გადასახადი. აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით, კვლევის ფარგლებში გამოკითხული ერთ-ერთი ექსპერტი თვლის, რომ: „საგადასახადო კოდექსის თავდაპირველი რედაქცია უკეთესი იყო ამ მხრივ, როდესაც კოდექსში ჩანერილი იყო — „სამენარმეო საქმიანობის განმახორციელებელი პირი“ და არა — „ეკონომიკური საქმიანობის მიმდევარი.“ მაგრამ, თუ ისევ კოდექსის ძველ რედაქციას დავუბრუნდებით, მაშინ გამოვა, რომ მხოლოდ მენარმეებს შეეხება და არასამენარ-

³³ 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრიაულთან.
³⁴ იგივე.

მეო ეკონომიკური საქმიანობის მწარმოებელ პირებს აღარ დაეკისრებათ ამგვარი გადასახადის გადახდა.³⁵ ამდენად, აუცილებელია კანონმა მოახდინოს დიფერენციაცია ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირისა და მენარმე სუბიექტის, რომელიც ბიზნესის წარმოების შედეგად იღებს შემოსავალს და შესაბამისად, მათივე სამართლებრივი სტატუსის გათვალისწინებით მოხდეს მათი დაბეგვრა.

1.2.6. საწარმოს მართვა

უდავოა, რომ საწარმოს წარმატება მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული მის ხელმძღვანელობაზე. აქედან გამომდინარე, საწარმოების მართვაში მთავარ როლს სწორედ მისი ხელმძღვანელები ასრულებენ.³⁶

ქართულ სამენარმეო სამართალში, ხელმძღვანელობის საკითხის მიხედვით, საზოგადოებები პირობითად ორ ჯგუფად შეიძლება დაიყოს, კერძოდ, პირველ ჯგუფს შეიძლება მივაკუთვნოთ სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება და კომანდიტური საზოგადოება, სადაც ხელმძღვანელობის უფლებით საზოგადოების პარტნიორები გამოდიან, თუმცა კომანდიტურ საზოგადოებაში, შეზღუდული პარტნიორები (კომანდიტები) გამორიცხულნი არიან საზოგადოების მართვიდან.³⁷ მეორე ჯგუფში შეიძლება მოექცეს შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, სააქციო საზოგადოება და კოოპერატივი, სადაც ხელმძღვანელობის უფლებით საზოგადოების დირექტორები გამოვლენ. ამასთან, დირექტორი შეიძლება იყოს როგორც პარტნიორი, ისე გარეშე პირი.³⁸

აღსანიშნავია, რომ „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონში ბოლო დროს განხორციელდა ცვლილება,³⁹ რომელიც ითვალისწინებს ხელმძღვანელობის საკითხის საზოგადოების წესდებით მონესრიგების შესაძლებლობასაც. საყურადღებოა, ასევე, ის ცვლილება,⁴⁰ რომლის შესაბამისადაც, კომანდიტური საზოგადოების პარტნიორად ყოფნა შესაძლებელი გახდა როგორც ფიზიკური, ისე იურიდიული პირისათვის.⁴¹ შესაბამისად, თუ კომპლემენტარი (სრული პარტნიორი) იურიდიული პირი იქნება, ხელმძღვანელობის უფლებით გამოსვლის შესაძლებლობა ამ იურიდიული პირის მიერ დანიშნულ ფიზიკურ პირს ექნება.⁴² კანონის ძველი რედაქციის მიხედვით, პერსონალურად პასუხისმგებელი პარტნიორები (კომპლემენტარები) არ შეიძლებოდა ყოფილიყვნენ იურიდიული პირები.⁴³

სომხეთისა და ბულგარეთის კანონმდებლობების მიხედვით, კომანდიტურ საზოგადოებაში კომანდიტები არ შეიძლება მართავდნენ საწარმოს.⁴⁴ აღნიშნული საკითხი ოდნავ განსხვავებულია მონესრიგებული ესტონეთის კანონმდებლობაში, სადაც შეზღუდული პარტნიორი (კომანდიტი) ჩვეულებრივად შეიძლება მონაწილეობდეს საზოგადოების მართვაში, თუ ეს წესდებით იქნება გათვალისწინებული.⁴⁵

1.2.7. პარტნიორთა უფლება-მოვალეობები და ხელმძღვანელთა პასუხისმგებლობა

„მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში, კომანდიტურ საზოგადოებაში, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში, სააქციო საზოგადოებასა და კოოპერატივში, პარტნიორებს თანაბარ პირობებში თანაბარი უფლება-მოვალეობები აქვთ, თუ კანონით ან წესდებით სხვა რამ არ იქნება გათვალისწინებული.⁴⁶ პარტნიორისათვის კანონმდებლობით უზრუნველყოფილ ყველაზე მნიშვნელოვან უფლებებს შორისაა საწარმოს კონტროლისა და შემომწების, საზოგადოების საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მიღების უფლება.⁴⁷

³⁵ 2011 წელი 30 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ ზვიად როგავასთან.

³⁶ ლადო ჭანტურია, თედო ნინიძე, (2002 წ.), „მენარმეთა შესახებ კანონის კომენტარი.“

³⁷ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მუხლი 37.1.

³⁸ ლადო ჭანტურია, თედო ნინიძე, (2002 წ.), „მენარმეთა შესახებ კანონის კომენტარი.“

³⁹ იხ. კანონი „მენარმეთა შესახებ“, ცვლილება N1974, 3.11.2009, ამოქმედების თარიღი: 2010 წლის 1 იანვარი.

⁴⁰ იხ. კანონი „მენარმეთა შესახებ“, ცვლილება N4946, 24.06.2011.

⁴¹ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მუხლი 34.3.

⁴² იგივე, მუხლი 9.1.

⁴³ იგივე, მუხლი 34.4. (2011 წლის 24 ივნისამდე მდგომარეობით).

⁴⁴ იხ. სომხეთის რესპუბლიკის სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 92.2; ბულგარეთის რესპუბლიკის სავაჭრო აქტი, მუხლი 105.

⁴⁵ ესტონეთის რესპუბლიკის სავაჭრო კოდექსი, მუხლი 128.1.

⁴⁶ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მუხლი 3.9.

⁴⁷ იხ. კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მუხლი 3.10; ესტონეთის რესპუბლიკის სავაჭრო კოდექსი, მუხლები - 94, 130, 166, 287; სომხეთის

რაც შეეხება ხელმძღვანელთა პასუხისმგებლობას, „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი ადგენს, რომ საზოგადოების ხელმძღვანელი პირები საზოგადოების საქმეებს უნდა უძღვებოდნენ კეთილსინდისიერად და იჩენდნენ ისეთ მზრუნველობას, როგორსაც ანალოგიურ თანამდებობასა და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, სალად მოაზროვნე პირი გამოიჩენდა და მათ უნდა იმოქმედონ იმ რწმენით, რომ ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის („გულმოდგინე ხელმძღვანელობის მოვალეობა“). აღნიშნული მოვალეობა, საწარმოს წინაშე ხელმძღვანელი პირების პასუხისმგებლობის ფუძემდებლური დანაწესია და მისი დარღვევის გამო წარმოშობილი ზიანისათვის ხელმძღვანელი პირები საზოგადოების წინაშე პასუხს აგებენ სოლიდარულად, მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ.⁴⁸

„გულმოდგინე ხელმძღვანელობის მოვალეობა“ ასახულია სომხეთის კანონმდებლობაშიც, კერძოდ, პირი რომელიც მოქმედებს ორგანიზაციის სახელით, ვალდებულია განახორციელოს მოქმედებანი ორგანიზაციის ინტერესების შესაბამისად, კეთილსინდისიერად და გონივრულად. აღნიშნული მოვალეობის დარღვევისათვის ორგანიზაციას (პარტნიორებს) შეუძლიათ, მოითხოვონ შესაბამისი ზიანის ანაზღაურება.⁴⁹

1.2.8. მენარმე სუბიექტის რეორგანიზაცია

საზოგადოების ლიკვიდაციისა და რეორგანიზაციის საკითხებს აწესრიგებს „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-14 მუხლი. კანონი იცნობს რეორგანიზაციის შემდეგ სახეებს: გარდაქმნა (სამართლებრივი ფორმის ცვლილება), შერწყმა (გაერთიანება, მიერთება) და გაყოფა (დაყოფა, გამოყოფა). სომხეთის კანონმდებლობა ჩამოთვლის რეორგანიზაციის შემდეგ სახეებს: შერწყმა, მიერთება, გაყოფა, გამოცალკევება და გარდაქმნა.⁵⁰

პრაქტიკული თვალსაზრისით, რეორგანიზაციასთან დაკავშირებულ ერთ-ერთ პრობლემურ საკითხს წარმოადგენს ქართული კანონმდებლობის ის მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც, რეორგანიზებულმა საწარმომ საგადასახადო შემოსწმება უნდა გაიაროს 10 დღის ვადაში. სინამდვილეში, აღნიშნული ვადების დაცვა თითქმის არასოდეს ხდება და პრაქტიკაში ეს ვადები თვითონ საგადასახადო ორგანოების მიერ ირღვევა და ზოგჯერ 3 თვემდეც კი ჭიანურდება, რითაც რეორგანიზებასა და ახალი საწარმოების წარმოშობაში პრაქტიკულად ხელის შეშლა ხდება. **აუცილებელია, გაუქმდეს ის შეზღუდვა, რომლის მიხედვითაც, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი რეორგანიზაციასთან დაკავშირებით წერს დასკვნას. უნდა ითქვას, რომ ასეთი შეზღუდვა გამართლებულია საწარმოს გაუქმება-ლიკვიდაციის დროს, თუმცა არა რეორგანიზაციის შემთხვევაში.**⁵¹

1.2.9. მენარმე სუბიექტის ლიკვიდაცია

რაც შეეხება საწარმოს ლიკვიდაციას, აქ პრობლემურ გარემოებას წარმოადგენს ის, რომ „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მოქმედი რედაქცია მოიცავს მხოლოდ ლიკვიდაციის განხორციელების პროცედურებს და არაფერს ამბობს ლიკვიდაციის წინარე გარემოებებზე, რომლებსაც იურიდიულ ლიტერატურაში „გაუქმების საფუძვლები“ ეწოდებათ, კერძოდ, იურიდიულ ლიტერატურაში არსებობს იურიდიული პირის გაუქმების რამდენიმე ძირითადი საფუძველი, რომელთა დადგომა იწვევს იურიდიული პირის მიმართ ლიკვიდაციის პროცედურების წარმოების დაწყებას. ასეთი საფუძვლებია: ა) იურიდიული პირის უფლებამოსილი ორგანოს გადაწყვეტილება გაუქმების თაობაზე, ბ) იურიდიული პირის შექმნის ვადის გასვლა, გ) იურიდიული პირის მიზნის მიღწევა, დ) იურიდიული პირის მიმართ ვალაუვალობის საქმის წარმოების დაწყება და ე) სასამართლოს გადაწყვეტილება.⁵² გაუქმების საფუძვლები მოცემულია სხვადასხვა ქვეყნის კანონმდებლობაშიც, მათ შორის, ესტონეთისა და ბულგარეთის კანონმდებლობა იცნობს გაუქმების მსგავს საფუძვლებს.⁵³

რესპუბლიკის სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 73.2; ბულგარეთის რესპუბლიკის სავაჭრო აქტი, მუხლები - 86, 224.
⁴⁸ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მუხლი 9.6.
⁴⁹ სომხეთის რესპუბლიკის სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 57.6.
⁵⁰ იგივე, მუხლი 63.1.
⁵¹ 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრიაულთან.
⁵² იგივე.
⁵³ ესტონეთის რესპუბლიკის სავაჭრო კოდექსი, მუხლები - 103.1, 201, 364; ბულგარეთის რესპუბლიკის სავაჭრო აქტი, მუხლები - 93,

საგულისხმოა, რომ გაუქმების საფუძვლებს (კერძოდ, ვადის გასვლა, პარტნიორთა გადაწყვეტილება, საზოგადოების საბანკროტო წარმოების გახსნა, სასამართლოს გადაწყვეტილება) ითვალისწინებდა „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 28-ე მუხლი,⁵⁴ რომელიც სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების სამართლებრივი მოწესრიგების თავში ექცეოდა, მაგრამ ამ ნორმის ანალოგიის წესით გამოყენება შესაძლებელი იყო ნებისმიერი სამენარმეო საზოგადოების მიმართაც. „მენარმეთა შესახებ“ კანონის მოქმედი რედაქციის მიხედვით, 28-ე მუხლი საერთოდ ამოღებულია, რაც ფაქტობრივად, მოწესრიგების გარეშე ტოვებს საზოგადოების გაუქმების (ლიკვიდაციის) საფუძვლებს.⁵⁵ აგრეთვე, პრობლემას წარმოადგენს ტერმინების — „გაუქმება“ და „ლიკვიდაცია,“ ერთმანეთში აღრევა. ამიტომაც, მნიშვნელოვანია, რომ „მენარმეთა შესახებ“ კანონში შემოღებულ იქნას ტერმინი „გაუქმება,“ რომელიც დაუპირისპირდება ტერმინს — „ლიკვიდაცია.“⁵⁶

1.2.10. მენარმე სუბიექტის საკუთრების უფლების დაცვის გარანტიები წილებზე, დივიდენდებზე, აქციებსა და შენატანებზე

უპირველეს ყოვლისა, აღსანიშნავია, რომ საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლიდან გამომდინარე, უზრუნველყოფილია მენარმეთა საკუთრების უფლების დაცვა მათ წილებზე, შენატანებზე, დივიდენდებსა და აქციებზე.

თუმცა, მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით, მაინც იკვეთება გარკვეული პრობლემები, პრაქტიკული თვალსაზრისით, კერძოდ, პრაქტიკაში გვხვდება ხოლმე შემთხვევები, როდესაც საწარმოს ვალების გამო, ხდება პარტნიორის წილის დაყადაღება, საგადასახადო თვალსაზრისით. ყოფილა შეცდომით დაყადაღების შემთხვევებიც. ფუძემდებლურ პრინციპს წარმოადგენს, რომ პარტნიორმა არ უნდა აგოს პასუხი საზოგადოების ვალებისათვის. იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოს წარმოემობა დავალიანება, უნდა მოხდეს მხოლოდ საწარმოს ქონების დაყადაღება და არა მენარმის წილის ან აქციისა. აღნიშნული პრინციპი დაცულია კანონმდებლობით, მაგრამ პრაქტიკაში აღინიშნება გარკვეული დარღვევები.⁵⁷ (იგულისხმება საზოგადოების პასუხისმგებლობის შეზღუდვა, რაც გამორიცხავს ასეთი საზოგადოების პარტნიორის პერსონალურ პასუხისმგებლობას).

1.2.11. სამენარმეო სუბიექტის კონფიდენციალურობა და ინფორმაციის საჯაროობა

რამდენადაც მენარმე სუბიექტების რეგისტრაცია ხდება საჯარო რეესტრში,⁵⁸ მენარმესთან დაკავშირებული საჯარო ინფორმაცია ხელმისაწვდომია ნებისმიერი პირისათვის.⁵⁹ რაც შეეხება მენარმე სუბიექტის კონფიდენციალურობის საკითხს, მოქმედი კანონმდებლობით ის დაცულია იმ თვალსაზრისით, რომ არ მოხდეს სუბიექტის პირადი მონაცემების სხვა პირებზე გაცემა. თუმცა, შესაბამისი სახელმწიფო უწყების წარმომადგენლებს (მაგალითად, საგადასახადო ორგანოებს) უპრობლემოდ შეუძლიათ, მიიღონ ნებისმიერი კონფიდენციალური ინფორმაცია, თუკი მათ ამის სურვილი გაუჩნდებათ. ამიტომ, მენარმე სუბიექტების კონფიდენციალურობის სრულად დაცვა მაინც არ არის უზრუნველყოფილი, პრაქტიკული თვალსაზრისით,⁶⁰ რაც ასევე მნიშვნელოვან პრობლემას წარმოადგენს.

ზოგიერთი ექსპერტის მოსაზრებით, „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი არის ის მიმართულება, სადაც ამჟამად ყველაზე ნაკლები ხარვეზია.⁶¹ თუმცა, როგორც აღმოჩნდა, სამენარმეო კანონმდებლობაში მაინც ვლინდება გარკვეული პრობლემები, რომლებიც გამოსწორებას საჭიროებენ.

154, 252.

⁵⁴ კერძოდ, 2008 წლის 14 მარტამდე მდგომარეობა.

⁵⁵ 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრიაულთან.

⁵⁶ იგივე.

⁵⁷ იგივე.

⁵⁸ კანონი „მენარმეთა შესახებ,“ მუხლი 4.

⁵⁹ კანონი „საჯარო რეესტრის შესახებ,“ მუხლი 6.

⁶⁰ 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრიაულთან.

⁶¹ 2011 წელი 30 ნოემბერი, ღრმა ინტერვიუ გიორგი ისაკაძესთან.

1.3. საქართველოს „საგადასახადო კოდექსი“

1.3.1. საგადასახადო სისტემის ფუნდამენტური პრინციპები

კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებების ამოქმედება

საგადასახადო კანონმდებლობის სტაბილურობა ბიზნეს-გარემოს (მ.შ. საგადასახადო სისტემის) სტაბილურობის უმთავრესი წინაპირობაა. სტაბილურობის თვალსაზრისით, მნიშვნელოვანია საგადასახადო პოლიტიკის და მისი გატარებისათვის უმნიშვნელოვანესი ინსტრუმენტის — საგადასახადო კანონმდებლობის — სტაბილურობა.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებები ხშირ შემთხვევაში მიღებულიდან რამდენიმე დღეში შედის ძალაში. ამასთან, ცვლილებები საკმაოდ ხშირად ხორციელდება (მაგ. 2011 წელს საგადასახადო კოდექსში 25 ცვლილება შევიდა და დაახლოებით ამდენჯერვე შეიცვალა კანონქვემდებარე აქტები). ცვლილებების თაობაზე ბიზნესის ინფორმირება კი გვიან ხდება (განსაკუთრებით, მცირე ბიზნესი ცვლილებებს გვიან იგებს, რადგან მათ შესახებ ოპერატიულად არ მიუწვდებათ ხელი და არც კვალიფიციური იურისტების თუ ფინანსისტების დაქირავების საშუალება გააჩნიათ) და ეს ხშირ შემთხვევაში კანონმდებლობის დარღვევის საფუძველი ხდება. ამდგომარეობა ცვლილებები ხშირად წლის ბოლო დღეებში შედის და მომდევნო წლის 1 იანვრიდან იწყებს მოქმედებას. **მნიშვნელოვანია, რომ კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებების ამოქმედება მოხდეს არა უადრეს მისი მიღებიდან 3 თვისა, რათა მენარმეებმა შეძლონ კანონმდებლობაში გარკვევა და ბიზნესის მომზადება შესაბამისი ცვლილებებისადმი (ბუღალტრის ტრენინგი, ცვლილებები ბიზნეს-გეგმაში, კორექტირება ხარჯთაღრიცხვაში და სხვ.).** ამის მაგალითები მრავლად არის მსოფლიოს განვითარებულ ქვეყნებში, სადაც საგადასახადო ნორმა ძალაში შედის მიღებიდან 6 თვის შემდეგ ან მომდევნო კალენდარული წლის დასაწყისიდან (თუ მიღებიდან წლის ბოლომდე რამდენიმე თვე მაინც არის გასული).

ხანდაზმულობის ვადა

საგადასახადო სისტემის (კერძოდ კი, გადასახადების ადმინისტრირების) ერთ-ერთი შემადგენელი ნაწილია ხანდაზმულობის ვადა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, საგადასახადო მოთხოვნის და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის, აგრეთვე, საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვის ხანდაზმულობის ვადა 6 წლით არის განსაზღვრული (მუხლი 4). ხანდაზმულობის ვადის მოქმედების არეალი მხოლოდ ზემოაღნიშნულ 3 პარამეტრზე ვრცელდება. ამასთან, პრაქტიკაში საკმაოდ ხშირია შემთხვევები, როდესაც ხანდაზმულობის ვადის შემდგომ მოხდა საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამხდელზე საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა და სხვა ოპერაციების განხორციელება (მაგ. ინფორმაციის მოთხოვნა). პრობლემას წარმოადგენს, ასევე, ის, რომ საგადასახადო ორგანოები შემოწმებას თუ სხვა რამე ქმედებას იწყებენ იმ ნაწილში, რაზეც არ ვრცელდება ხანდაზმულობის ვადა და შემდგომ ამას ავტომატურად მოსდევს ისეთი დოკუმენტის მიღება (მაგ. საგადასახადო მოთხოვნა), რაზეც ვრცელდება ხანდაზმულობის ვადა. **ამდენად, მნიშვნელოვანია, ხანდაზმულობის ვადა გავრცელდეს ნებისმიერი სახის საგადასახადო ქმედებაზე/უმოქმედობაზე და შეიზღუდოს საგადასახადო ორგანოს ისეთი ქმედება, რომელიც საწინააღმდეგო პოლიტიკის გატარებას ისახავს მიზნად.**

რთული ან/და ბუნდოვანი დებულებები

საგადასახადო კოდექსსა და კანონქვემდებარე აქტებში გვხვდება რთული ან/და ბუნდოვანი დებულებები, რომელიც სხვადასხვანაირად შეიძლება აღიქვას საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელმა და მენარმემ, მაგ. საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტი შემდეგი შინაარსისაა: „ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე.“ ამდგომარეობა დებულების არსებობა ბევრ პასუხგაუცემელ კითხვას აჩენს, რაზეც სხვადასხვა შემთხვევებში სხვადასხვანაირად იქცევა საგადასახადო ორგანო, მაგ. თუ ორ კომპანიას საერთო ოფისი აქვთ და ერთი მეორეს უწევს რამე სახის მომსახურებას, ითვლებიან თუ არა ისინი ურთიერთდამოკიდებულ პირებად? **ამიტომაც, მენარმეებთან კონსულტაციის გზით უნდა გასწორდეს საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული ყველა რთული და ბუნდოვანი დებულება.** ამასთან, მაღალგანვითარებული საგადასახადო სისტემის მქონე ქვეყნებშიც არსებობს ბუნდოვანი თუ ორმაგი ინტერპრეტირების მქონე დებულებები, მაგრამ ისინი, როგორც წესი, გადამხდელის სასარგებლოდ მოქმედებს და დავის შემთხვევაში მის სასარგებლოდ წყდება (მაგ. აშშ).

ფინანსთა მინისტრის უფლებამოსილებები

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით, მნიშვნელოვნად არის გაზრდილი ფინანსთა მინისტრის უფლებამოსილება სხვადასხვა რეგულაციების დადგენის თვალსაზრისით. ამ მიზნით, კოდექსის ცალკეული მუხლები შერბილებულია. მაგ. 49-ე მუხლის მე-6 პუნქტით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საქართველოს საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები შესაძლებელია განახორციელოს სხვა პირმა. საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევასა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელებასთან დაკავშირებული საკითხები რეგულირდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით; ადრე მოქმედი საგადასახადო კოდექსით, საგადასახადო მოთხოვნის და გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენისას ქმედებების ვადები განსაზღვრული იყო სწორედ ამ კანონით, მოქმედი კოდექსი კი მხოლოდ ზოგად ნორმებს შეიცავს (64-ე და 65-ე მუხლები) და ვადები განსაზღვრულია ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით. ამდენად, ახალი საგადასახადო კოდექსით, მნიშვნელოვნად დაკნინდა პარლამენტის, როგორც საკანონმდებლო ორგანოს, როლი. პარლამენტი წარმომადგენლობითი (კრებითი) ორგანოა და მისი გადანყვეტილება უფრო ფასეულია. ფინანსთა სამინისტრო კი ვინმესთან შეთანხმების გარეშე, საჭიროების შემთხვევაში იღებს გადანყვეტილებას და ხშირად ცვლის მოქმედ რეგულაციებს. ეს კი ბიზნეს-გარემოზე უარყოფითად აისახება. **ამიტომაც, საგადასახადო კოდექსით უნდა გაიწეროს ყველა მნიშვნელოვანი რეგულაცია, ფინანსთა მინისტრმა კი მხოლოდ ტექნიკური ხასიათის საკითხები უნდა დაადგინოს.**

1.3.2. გადასახადის სახეობები, განაკვეთები და დაბეგვრის პრინციპები

გადასახადის ოპტიმალური განაკვეთის დადგენის პრობლემა

გადასახადის ოპტიმალური განაკვეთის დადგენა ნებისმიერი ქვეყნისთვის მნიშვნელოვანი და, ამავე დროს, პრობლემური საკითხია. მნიშვნელოვანია იმიტომ, რომ ოპტიმალური საგადასახადო განაკვეთი, ერთი მხრივ, საბიუჯეტო შემოსავლების მაქსიმიზაციას იწვევს და, მეორე მხრივ, გადასახადის გადამხდელებისთვის მძიმე ტვირთი არ არის. პრობლემურია იმიტომ, რომ ოპტიმალური განაკვეთის დადგენა ყოველთვის მოითხოვს ზუსტ პროგნოზირებას და საგადასახადო განაკვეთის დიფერენცირებას. დიფერენცირებული გადასახადის ეფექტიანი ადმინისტრირება კი გამართული საგადასახადო ადმინისტრაციის გარეშე შეუძლებელია. ამგვარი ადმინისტრაცია კი ყველა ქვეყანას არ გააჩნია.

ევროკავშირის ქვეყნებსა და აშშ-ში გადასახადების განაკვეთები ძირითადად დიფერენცირებულია, მაგ. ევროკავშირის ქვეყნებში არსებობს დღგ-ის ძირითადი და დამატებითი განაკვეთები, ისევე როგორ არსებობს საშემოსავლო გადასახადის დიფერენცირებული (მინიმალური და მაქსიმალური) განაკვეთები. აშშ-ში ოდნავ განსხვავებული სისტემა არსებობს: ამ ქვეყანაში დღგ საერთოდ არ არსებობს და მას ბრუნვის გადასახადი ცვლის. საშემოსავლო გადასახადი კი ჩვეულებრივ დიფერენცირებულია (იხ. ქვემოთ მოცემული ცხრილი).

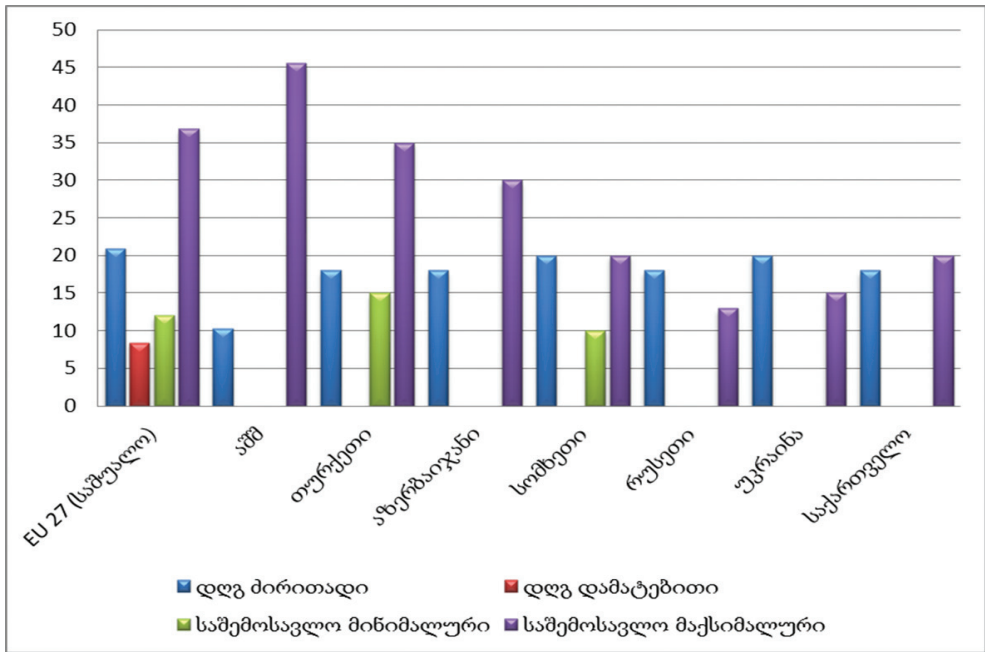
დღგ-ის და საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთები ზოგიერთ ქვეყანასა და საქართველოში, %-ში

	დღგ		საშემოსავლო		შენიშვნა
	ძირითადი	დამატებითი	მინიმალური	მაქსიმალური	
EU 27 (საშუალო)	20.98	8.41	12.05	36.84	გამოყვანილია საშუალო განაკვეთები
აშშ	10.25	0	0	45.55	დღგ-ის ნაცვლად არსებობს ბრუნვის გადასახადი
თურქეთი	18		15	35	
აზერბაიჯანი	18		0	30	
სომხეთი	20		10	20	საშემოსავლო გადასახადზე არსებობს მხოლოდ ეს ორი განაკვეთი
რუსეთი	18			13	
უკრაინა	20			15	დღგ-ის განაკვეთი 2014 წლიდან ხდება 17%
საქართველო	18			20	

წყარო: Tax rates around the world, <http://www.wealthprotectionreport.co.uk>

საინტერესოა საქართველოში არსებული განაკვეთების მექანიზმის შედარება ევროკავშირის და მეზობელ ქვეყნებთან, ასევე, აშშ-სთან. **დღგ-ის და საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთების დადგენის მექანიზმის მხრივ, საქართველო ჰგავს უკრაინას და რუსეთს.** ამ ქვეყნებში არსებობს დღგ-ის და საშემოსავლო გადასახადის მონო-განაკვეთები (ერთადეთი ფიქსირებული განაკვეთი). ყველა სხვა შესადარებელ ქვეყნებში დიფერენცირებული განაკვეთები არსებობს. **რაც შეეხება ამ გადასახადების განაკვეთების სიდიდეს, დღგ-ის იგივე განაკვეთები აქვთ რუსეთს, აზერბაიჯანს და თურქეთს. უკრაინაში დღგს მოქმედი 20%-იანი განაკვეთი 2014 წლიდან ხდება 17% და უკრაინა ამ განაკვეთის სიდიდით რეგიონში ლიდერი ქვეყანა გახდება. საშემოსავლო გადასახადის დაბალი განაკვეთები აქვთ რუსეთს და უკრაინას (დამატებით, იხ. ქვემოთ მოცემული დიაგრამა).**

დღგ-ის და საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთები ზოგიერთ ქვეყანასა და საქართველოში, %-ში



წყარო: Tax rates around the world, <http://www.wealthprotectionreport.co.uk>

საშემოსავლო გადასახადი

საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები, როგორც წესი, არიან მენარმე და, ასევე, დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირები. ამიტომაც, ევროკავშირის ქვეყნებში ეს გადასახადი დიფერენცირებულია ინდივიდუალურ და დაქირავებით მუშაობაზე გადასახდელ საშემოსავლო გადასახადებად. ამ ქვეყნების უმეტესობაში არსებობს პროგრესული საშემოსავლო გადასახადი, როდესაც შემოსავლის მიმღები პირი იხდის გადასახადს მიღებული შემოსავლის სიდიდის მიხედვით. შესაბამისად, არსებობს მინიმალური და მაქსიმალური განაკვეთები ინდივიდუალურ საშემოსავლო გადასახადზე, ხოლო დაქირავებით მუშაობაზე ზოგიერთ ქვეყანაში განსხვავებული განაკვეთებიც არსებობს (იხ. ქვემოთ მოცემული ცხრილი).

ევროკავშირის ქვეყნებში ინდივიდუალური საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი მერყეობს 0-დან 57%-მდე, ხოლო დაქირავებით მუშაობაზე — 0-დან 45.15%-მდე. ამ ქვეყნებისათვის ყველაზე დამახასიათებელი არის მაღალი განაკვეთები შემოსავლის დაბეგვრაზე, თუმცა განაკვეთები მკაცრად დიფერენცირებულია შემოსავლების მოცულობის მიხედვით.

საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთები ევროკავშირის ქვეყნებში (EU 27), %-ში

	ინდივიდუალური საშემოსავლო გადასახადი		განსხვავებული საშემოსავლო გადასახადი დაქირავებით მუშაობაზე
	მინიმალური	მაქსიმალური	
ავსტრია	21	50	
ბელგია	22	55	
ბულგარეთი	10		
კვიპროსი	0	30	6.8
ჩეხეთი	15		47.5
დანია	36.57	55.4	8
ესტონეთი	0	21	33
ფინეთი	22.5	51	
საფრანგეთი	0	40	
გერმანია	0	45	41%, საიდანაც 15% ჯანმრთელობის დაზღვევაზე მიდის, 26% — სოციალურ დაცვაზე (სამსახურიდან განთავისუფლება და უმუშევრობა)
საბერძნეთი	0	45	44
უნგრეთი	16	20.32	36.5
ირლანდია	0	41	0-11
იტალია	23	43	
ლატვია	25		35.09%, საიდანაც 11%-ს დამქირავებელი იხდის
ლიტვა	0	15	39.98
ლუქსემბურგი	6	38.95	
მალტა	0	35	
ნიდერლანდები	0	52	
პოლონეთი	18	32	41.11
პორტუგალია	10.5	40	23.75
რუმინეთი	16		45.15
სლოვაკეთი	19		
სლოვენია	16	41	
ესპანეთი	0	52	
შვედეთი	28.89	57	31.42
დიდი ბრიტანეთი	20	50	0-11% — იხდის დაქირავებული, 0-12.8% — იხდის დამქირავებელი საჯარო დაზღვევაზე

წყარო: Income tax rates in Europe, <http://www.wealthprotectionreport.co.uk>

საქართველოს მსგავსად, ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთები გააჩნია ბულგარეთს (10%), ჩეხეთს (15%), ლატვიას (25%), რუმინეთს (16%) და სლოვაკეთს (19%). საქართველოზე დაბალი განაკვეთები გააჩნია ბულგარეთს, ლიტვას და სლოვაკეთს. თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ ევროკავშირის ქვეყნების გარკვეულ ნაწილში არსებობს დიფერენცირებული განაკვეთები და ის 0%-დან იწყება, ზოგიერთი ტიპის შემოსავლებზე განაკვეთიც საქართველოში არსებულ განაკვეთზე (20%) ნაკლებიც კი გამოდის.

გადასახადის მიმდინარე გადასახდელები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, მოგების და საშემოსავლო გადასახადებზე დაწესებულია მიმდინარე გადასახდელები (მუხლი 155). სანარმოები და მენარმე ფიზიკური პირები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას, ვალდებული არიან მიმდინარე გადასახდელების თანხები ბიუჯეტში შეიტანონ გასული საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის მიხედვით, ოთხ თანაბარ ნაწილად; მიმდინარე გადასახდელები დაწესებულია, ასევე, ქონების გადასახადზე (მუხლი 205). სანარმო/ორგანიზაცია ქონებაზე გადასახადს იხდის მიმდინარე გადასახდელის სახით, გასული საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის ოდენობით; **მიმდინარე გადასახდელები, ფაქტიურად, წინასწარი გადასახდელებია და ნიშნავს იმ ას, რომ მენარმის მხრიდან ჯერ კიდევ მიუღებელ მოგებაზე/შემოსავალზე სახელმწიფო წინასწარ ახდევინებს გადასახადს, რაც გაუმართლებელია და მნიშვნელოვანი საგადასახადო ტვირთია მენარმისთვის.** ამასთან, მიმდინარე გადასახდელების თავისდროულ გადაუხდელობაზე მენარმეს ერიცხება საურავები. მიმდინარე გადასახდელების გადახდას არ ითვალისწინებს ბევრი ქვეყნის კანონმდებლობა. ქვეყნები, სადაც ამგვარი გადასახადები არის გათვალისწინებული, მას გაცილებით უფრო ცივილიზებული ფორმა გააჩნია.

დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ)

დღგ მსოფლიოს ქვეყნების უმრავლესობაშია გავრცელებული, გარდა მცირედი გამონაკლისებისა (აშშ, საუდის არაბეთი, კატარი, არაბეთის გაერთიანებული ემირატები, ჰონ-კონგი და სხვ., სულ 21 ქვეყანა). ზოგიერთ ქვეყანაში დღგ-ს ბრუნვის გადასახადი ცვლის, რომელიც ნაწილობრივ ჰგავს ამ გადასახადს (მაგ. აშშ). ქვეყნები, სადაც არსებობს დღგ, არის ერთი ან რამდენიმე დიფერენცირებული განაკვეთი გავრცელებული. მაგალითისათვის, ევროკავშირის წევრი ქვეყნების უმეტესობაში არსებობს დღგ-ის ძირითადი და დამატებითი განაკვეთები. ძირითადი განაკვეთები მერყეობს 15-დან 27%-მდე, ხოლო დამატებითი განაკვეთები — 0-დან 16%-მდე. ქვეყნების უმეტესობაში არსებობს შემცირებული განაკვეთები მთელ რიგ საქონელსა და მომსახურებაზე (იხ. ქვემოთ მოცემული ცხრილი).

მხოლოდ გამონაკლის ქვეყანაში (დანია) არსებობს ერთადერთი განაკვეთი (25%), მსგავსად საქართველოსი. ამ ქვეყანაში არსებობს, ასევე, 0%-იანი დაბეგვრა (დაბეგვრა ჩათვლის უფლებით), რაც საქართველოშიც ხორციელდება, ოღონდ ექსპორტის შემთხვევაში. **ქვეყნების აბსოლუტურ უმრავლესობაში არსებობს სხვადასხვა სახის განაკვეთები, რაც განვითარებული საგადასახადო სისტემის მანიშნებელია და უფრო ეფექტიანი საგადასახადო პოლიტიკის გატარების საშუალებას იძლევა.** მაგ. სურსათზე მთელ რიგ ქვეყნებში (გერმანია) არსებობს უფრო დაბალი განაკვეთები.

დღგ-ის განაკვეთები ევროკავშირის ქვეყნებში (EU 27), %-ში

	ძირითადი განაკვეთი	დამატებითი (შემცირებული) განაკვეთი				შენიშვნა
ავსტრია	20	12	10			
ბელგია	21	16	12		0	
ბულგარეთი	20	7			0	
კვიპროსი	15	8	5			8% ტაქსის და ავტობუსის მომსახურებაზე
ჩეხეთი	20	14				
დანია	25				0	
ესტონეთი	20	9				
ფინეთი	23	13	9			
საფრანგეთი	19.6	7	5.5	2.1		
გერმანია	19	7			0	
საბერძნეთი	23	13	6.5			6.5% სასტუმროებსა და ფარმაცევტულ ნაწარმზე
უნგრეთი	27	18	5			
ირლანდია	23	13.5	9	4.8	0	
იტალია	23	10	4			
ლატვია	22	12			0	
ლიტვა	21	9	5			
ლუქსემბურგი	15	12	9	6	3	
მალტა	18	5			0	
ნიდერლანდები	19	6			0	
პოლონეთი	23	8	5		0	
პორტუგალია	23	13	6			9% და 4% არის <u>Madeira</u> -სა და <u>Azores</u> -ში
რუმინეთი	24	9	5			9% მკურნალობასა და წიგნებზე, 5% ახალი სახლების პირველად მყიდველებზე
სლოვაკეთი	20	10				
სლოვენია	20	8.5				
ესპანეთი	18	8	4			კანარის კუნძულებზე არის, ასევე, 5% და 2%-იანი განაკვეთი
შვედეთი	25	12	6			12% არის საკვებზე, სასტუმროებსა და რესტორნებზე, 6% — საჯარო ტრანსპორტზე
დიდი ბრიტანეთი	20	5				

წყარო: EU VAT Rates 2012, International VAT Services, <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>

რაც შეეხება დღგ-ის განაკვეთების შედარებას საქართველოში არსებულ განაკვეთთან (18%), ჩვენთან არსებული გადასახადის განაკვეთი ევროკავშირის ქვეყნებში არსებულ ძირითად განაკვეთებზე მცირედით დაბალია (გარდა კვიპროსისა და ლუქსემბურგისა), თუმცა იმ ქვეყნებში არსებული დამატებითი (შემცირებული) განაკვეთების გათვალისწინებით, ჩვენთან არსებული განაკვეთი არ შეიძლება ჩაითვალოს ყველაზე დაბალ განაკვეთად.

საგადასახადო ტვირთი

ბოლო წლებში განხორციელებული ცვლილებების შედეგად, საქართველოში გადასახადების სახეობები მნიშვნელოვნად შემცირდა. მართალია, რაოდენობრივი თვალსაზრისით, გადასახადები შემცირდა, მაგრამ გაიზარდა დაბეგვრის არეალი და სხვადასხვა სახის დამატებითი გადასახდელები დაწესდა (მ.შ. ზოგიერთი მათგანის არსებობა გაუმართლებელია), რაც ბიზნესისთვის დამატებითი ფინანსური ტვირთია, მაგ. გადასახადის ერთ ანგარიშზე არსებული ზედმეტობის გადატანა მეორე ანგარიშზე 50-დან 1,000 ლარამდე მერყეობს, მაშინ როცა ეს გადამხდელის აქტივია და მას სურვი-

ლისამებრ რამე სახის დამატებითი გადასახდელის გარეშე უნდა შეეძლოს მისი გამოყენება; გადასახადის გადამხდელისათვის ყადაღადადებული, საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაციაზე თანხმობის გაცემა 1 დღეში — 500 ლარი, 2 დღეში — 100 ლარი; საგადასახადო ორგანოს მიერ მატერიალური ფორმის საგადასახადო დეკლარაციის მიღება — 30 ლარი ერთ დეკლარაციაზე. ეს ნიშნავს იმას, რომ ფინანსთა მინისტრმა ხელოვნურად შეუზღუდა გადამხდელებს ნაბეჭდი ფორმით დეკლარაციის ჩაბარება გადასახადის გადამხდელებს; გადამხდელისთვის მიკრო და მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭება — შესაბამისად, 10 და 20 ლარი და ა.შ.

ახალი საგადასახადო კოდექსის მიღებით, 2011 წლის 1 იანვრიდან ქონებაზე საგადასახადო ტვირთი გაიზარდა ისეთნაირად, რომ განაკვეთი არ გაზრდილა. ამისათვის, მთავრობამ მოიფიქრა კოეფიციენტი, რომელიც 1-დან 3-მდე მერყეობს და ზრდის ქონების გადასახადის სახით გადასახდელი თანხის მოცულობას (მუხლი 202); ასევე, მობილურ საკომუნიკაციო მომსახურებაზე სახელმწიფომ დაანესა 10%-იანი აქციზი (188-ე მუხლის მე-3 პუნქტი), რაც ადრე მოქმედი კანონმდებლობით არ არსებობდა.

სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმი

2011 წლის 1 იანვრიდან სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმი შემოვიდა მიკრო და მცირე მენარმეებისათვის (მუხლები 83-95), ხოლო 2012 წლის 1 იანვრიდან, ასევე, – ფიქსირებული გადასახადი (მუხლები 951-956). რეფორმატორთა შეფასებით, აღნიშნულ ცვლილებებს უნდა მოჰყოლოდა გამარტივება მცირე მენარმეებისათვის. სინამდვილეში, საკმაოდ გართულებული და ხშირ შემთხვევაში მენარმეებისათვის მიუღებელი რეგულაციები დადგინდა, კერძოდ: მიკრო ბიზნესის სტატუსი ეძლევა მენარმე ფიზიკურ პირს, რომლის წლიური შემოსავალიც არ უნდა აღემატებოდეს 30,000 ლარს. ეს კი ნიშნავს იმას, რომ მისი საშუალო დღიური შემოსავალი არ უნდა აჭარბებდეს 82 ლარს, რაც დღევანდელი ფასების პირობებში ძალიან მცირე თანხაა და ელემენტარულად მცირე სახაჭაპურეც ცდება ამ ზღვარს. ამდენად, ბევრი მცირე მენარმისთვის ეს რეჟიმი მიუღებელია; მცირე ბიზნესის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 5%-იანი განაკვეთით. შემოსავლის 5%-ით დაბეგვრა გამოქვითვების გარეშე ძალიან ბევრი მენარმისთვის გაცილებით მეტია, ვიდრე შემოსავლის დაბეგრა გამოქვითვების შემდეგ 20%-იანი საშემოსავლო გადასახადით. ამიტომაც, ეს რეჟიმი ბევრი მენარმისთვის მიმზიდველი არ არის. ამასთან, ხარჯებიდან არ გამოიქვითება მიკრო და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელისგან შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე განეული ხარჯი (106-ე მუხლის „ვ“ და „ი“ პუნქტები). ეს ნიშნავს იმას, რომ საშუალო და დიდმა ბიზნესმა ხარჯი ისე უნდა განიოს, რომ ვერ აღიარებს მას. ასეთი რამ კი ბიზნესს არ აწყობს. სახელმწიფო ხელოვნურად ცდილობს, განყვიტოს კავშირი, ერთი მხრივ, მიკრო და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელ ბიზნესსა და, მეორე მხრივ, საშუალო და დიდ ბიზნესს შორის. ამით ხელოვნურად უმცირდებათ ბრუნვა მიკრო და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელებს, რადგანაც მათგან არ იძენს საქონელს/მომსახურებას საშუალო და დიდი ბიზნესი.

გამოქვითვის პრობლემები

საგადასახადო კოდექსით დაწესებული გამოქვითვები, რასაც სიმარტივისათვის „ხარჯებში განერას“ უწოდებენ, გარკვეული პრობლემებით ხასიათდება. მნიშვნელოვან პრობლემას წარმოადგენს ის, რომ მკაფიოდ არ არის დადგენილი, რა ქვემდებარება გამოქვითვას და რა – არა. კოდექსით, მხოლოდ მცირედი შეზღუდვებია დაწესებული გამოქვითვებზე, მაგრამ საგადასახადო შემოსემების დროს მენარმეებს მნიშვნელოვანი პრობლემები ექმნებათ, ვინაიდან საგადასახადო ორგანო ყველა გამოქვითვას არ აღიარებს და ბეგრავს მათ შესაბამისი გადასახადებით.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, არ გამოიქვითება მიკრო ბიზნესზე და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელებისთვის გადახდილი თანხები, არადა ხარჯების განევა რეალურად ხორციელდება; შეზღუდვაა დაწესებული საბანკო კრედიტებზე (სესხებზე) პროცენტების გამოქვითვაზე (107-ე მუხლი) და არ შეიძლება ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილ განაკვეთზე მეტი გამოიქვითოს; შეზღუდულია ფიზიკური პირების მიერ გამოქვითვები, კერძოდ, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებათა საამორტიზაციო ანარიცხების გამოქვითვის უფლება არა აქვს არამენარმე ფიზიკურ პირს; ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯების გამოქვითვა დასაშვებია ყოველწლიურად, საანგარიშოს წინა საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის 5 პროცენტამდე ოდენობით (115-ე მუხლი) ანუ ვერ ხერხდება ამ ხარჯების სრული გამოქვითვა, არადა მენარმის მიერ რეალურად განეული ხარჯებია; სუსტი კაპიტალიზაციის შემთხვევაში (პირის მიერ აღებული ვალის თანაფარდობა პირის კაპიტალთან, როდესაც პირის ვალის მისსავე კაპიტალთან შე-

ფარდება 5/1-ზე მეტია) პირის მიერ ვალზე გადახდილი ან/და გადასახდელი პროცენტები მისი ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება (მუხლი 123).

ამდენად, გამოქვითვების სისტემა მნიშვნელოვან გადასინჯვას უნდა დაექვემდებაროს და სამეწარმეო თუ ეკონომიკურ სამიანობაზე განუვლი ხარჯების სრულად გამოქვითვის საშუალება უნდა არსებობდეს.

შემოსავლების პროპორციული დაბეგვრა და დაუბეგრავე მინიმუმის არარსებობა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, ფიზიკური პირის შემოსავალი პროპორციული 20%-იანი განაკვეთით იბეგრება, მიუხედავად შემოსავლების სიდიდისა. ამასთან, არ არსებობს დაუბეგრავე მინიმუმი და პირს ებეგრება ნებისმიერი შემოსავალი (მ.შ. საარსებო მინიმუმზე ნაკლები შემოსავალიც). უნდა აღინიშნოს, რომ მსოფლიო პრაქტიკით ასეთი დაბეგვრის სისტემა ძირითადად ჩამორჩენილი საგადასახადო სისტემის ქვეყნებს გააჩნიათ (მაგ. რუსეთის ფედერაცია), იქ სადაც გადასახადის ადმინისტრირების პრობლემები არსებობს.

პროპორციული დაბეგვრა, სოციალური სამართლიანობის თვალსაზრისით, ვერ ჩაითვლება მისაღებ სისტემად, თუმცა ამ სახის გადასახადის ადმინისტრირება გაცილებით უფრო მარტივია. სოციალურ უსამართლობას კიდევ უფრო ამძიმებს დაუბეგრავე მინიმუმის არარსებობა. ასევე, პრობლემას წარმოადგენს ფიზიკური პირის მიერ გამოქვითვების სისტემის არარსებობა. მაგ. გერმანიაში პროგრესული საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი მერყეობს 29%-დან 42%-მდე. შემოსავლიდან გამოიქვითება განათლებაზე წლიურად 4,000 ევრომდე ხარჯები, დაზღვევაზე — 2,400 ევრომდე, ასევე, 10%-მდე ხარჯები — საქველმოქმედო და კულტურული მიზნებისთვის. დაუბეგრავე მინიმუმი ერთსულიან ოჯახზე შეადგენს 7,664 ევროს, საოჯახო წყვილზე კი — 15,328 ევროს; აშშ-ში მოქმედებს პროგრესული საშემოსავლო გადასახადი, რომლის განაკვეთიც 15%-დან 39.6%-მდეა. ერთსულიანი ოჯახისთვის 24,000 აშშ დოლარამდე წლიური შემოსავალი (ხოლო საოჯახო წყვილის მიერ მიღებული 40,000 დოლარამდე შემოსავალი) იბეგრება 15%-იანი საშემოსავლო გადასახადით; საფრანგეთშიც მოქმედებს პროგრესული საშემოსავლო გადასახადი, 0%-დან 54%-მდე; ასევე, იტალიაშიც — 10%-დან 50%-მდე; იაპონიაშიც პროგრესული დაბეგვრის რეჟიმი: 3-დან 30 მლნ იენამდე შემოსავლები იბეგრება 10%-დან 40%-მდე საშემოსავლო გადასახადით, 30 მლნ-ზე მეტი წლიური შემოსავლებისთვის გამოიყენება 50%-იანი საშემოსავლო გადასახადი. დაუბეგრავე მინიმუმი შეადგენს 3 მლნ იენს.

როგორც ვხედავთ, საქართველოში საკმაოდ ლიბერალური (დაბალი) საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი მოქმედებს, თუმცა აუცილებელია პარალელურად ამ გადასახადის განვითარება — დაბეგვრის პროგრესული შკალის და დაუბეგრავე მინიმუმის შემოღება.

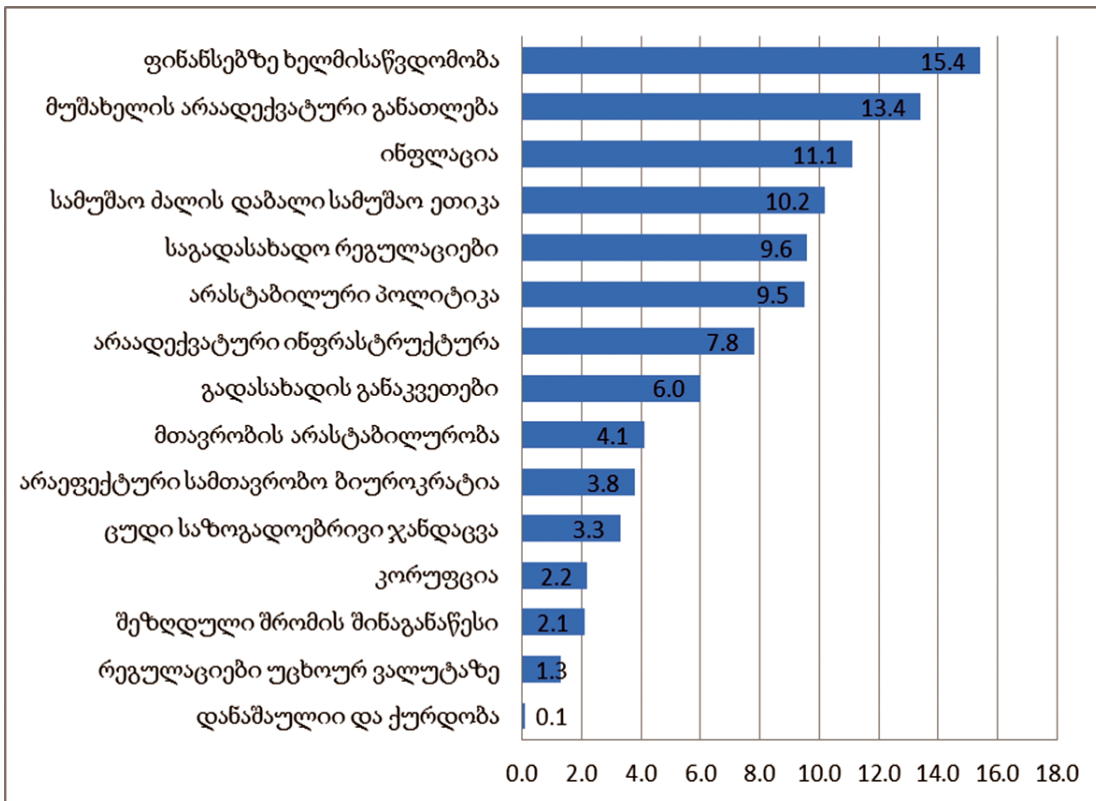
1.3.3. გადასახადების ადმინისტრირების ზოგიერთი წესი

ძირითადი პრობლემები

გადასახადების ადმინისტრირება ბიზნეს-გარემოს რეგულირების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია. რაც უფრო მარტივია გადასახადების ადმინისტრირება (გადასახადების გამოანგარიშების და გადახდის, დეკლარირების, დავების გასაჩივრების და მოგვარების პროცედურების სიმარტივე), მით უფრო მიმზიდველია ბიზნეს-გარემო ინვესტორებისთვის და გრძელვადიან პერიოდში მით უფრო მეტი შემოსავალი ირიცხება ბიუჯეტში.

საქართველოში, გადასახადების ადმინისტრირების თვალსაზრისით, არსებობს რამდენიმე მნიშვნელოვანი პრობლემა, რომელიც სისტემის გამართულად ფუნქციონირებას უშლის ხელს. მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმის გლობალური კონკურენტუნარიანობის 2011-2012 წლების ანგარიშის მიხედვით (The Global Competitiveness Report 2011-2012), ბიზნესის წარმოებაში არსებულ ყველაზე პრობლემატურ ფაქტორებს შორის სახელდება საგადასახადო რეგულაციები და შემდეგ მოდის გადასახადის განაკვეთები ანუ გადასახადის განაკვეთები იმდენად პრობლემური არ არის, რამდენადაც მათი ადმინისტრირების წესები (იხ. ქვემოთ მოცემული დიაგრამა).

ყველაზე პრობლემური ფაქტორები ბიზნესის წარმოებაში



წყარო: The Global Competitiveness Report 2011-2012, World Economic Forum, www.weforum.org

საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნების შეუსრულებლობა

საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის „1თ“ პუნქტით, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს არ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა აქტები და მოთხოვნები, რომლებიც შეუსაბამოა საქართველოს საგადასახადო კოდექსსა და სხვა კანონებთან. ერთი შეხედვით, ეს გადამხდელის სასარგებლო ნორმა უნდა იყოს, თუმცა მას პრაქტიკაში ახლავს მნიშვნელოვანი პრობლემები. **თუ გადასახადის გადამხდელი მიიღებს ამგვარ დოკუმენტს ან მოთხოვნას, მან ის აუცილებლად უნდა გაასაჩივროს. სხვა შემთხვევაში, საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, ის შესასრულებლად სავალდებულოა, შეუსრულებლობას კი პასუხისმგებლობა მოჰყვება.** ამიტომაც, ეს ნორმა აუცილებლად უნდა გაგრძელდეს და დაიხვეწოს გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ.

საგადასახადო კანონმდებლობით, ასევე, საგადასახადო ორგანოებს გააჩნიათ ულიმიტო შესაძლებლობა, რომ უხეშად ჩაერიონ ბიზნესში, მაგალითად, შეუძლიათ საგადასახადო შემონმება გააგრძელონ რამდენჯერმე, დალუქონ ობიექტი და გამოიწვიონ გადამხდელის საქმიანობის პარალიზება, სხვადასხვა გზით ხელოვნურად გაუზარდონ დასაბეგრი ბაზა და ა.შ. **ამ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო პასუხს არ აგებს გადამხდელის საქმიანობისთვის მიყენებულ ზიანზე და არ გააჩნია მისი კომპენსირების ვალდებულება.** თუ გადამხდელი არ შეასრულებს საგადასახადო ორგანოს რაიმე სახის მოთხოვნას, ის შესაძლოა დაჯარიმდეს 800 ლარით (საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლი).

საჯარო შეტყობინება

მნიშვნელოვან პრობლემას ქმნის საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული საჯარო შეტყობინება. თუ გადამხდელისთვის წერილობითი და ელექტრონული დოკუმენტების ჩაბარება ვერ ხერხდება, შემოსავლების სამსახურის უფროსს/მის მოადგილეს ან ხელშეკრულების საფუძველზე აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, მიიღოს გადანყვეტილება ოფიციალური დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელების შესახებ. საჯარო შეტყობინება ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ოფიციალურ ვებ-გვერდზე განთავსებით და ინფორმაციის სხვა საშუალებებით. ამ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს ვალდებულების დამდგენი დოკუმენტი პირისათვის ჩაბარებულად ითვლება შემოსავლების სამსახურის ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ოფიციალურ ვებ-გვერდზე განთავსებისა და ინ-

ფორმაციის სხვა საშუალებებით შეტყობინებიდან მე-20 დღეს. აქ პრობლემას წარმოადგენს ის, რომ გადამხდელმა შესაძლოა, ვერ ნახოს ეს საჯარო შეტყობინება და არ იცოდეს მასზე დაკისრებული საგადასახადო ვალდებულების შესახებ, რომელსაც ერიცხება საურავი, ხოლო ვალდებულების შეუსრულებლობა იწვევს მის დაჯარიმებას.

პირადი საგადასახადო აგენტი

პირადი საგადასახადო აგენტის ინსტიტუტი (50-ე მუხლი) საგადასახადო კანონმდებლობის სიახლეა და მსგავსი რამ ადრე არასდროს არსებობდა. პირადი საგადასახადო აგენტი არის საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი, რომელიც გადასახადის გადამხდელს უწევს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მომსახურებას. პირადი საგადასახადო აგენტის მომსახურება არ ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების თანხობრივი ოდენობის განსაზღვრას. შესაბამისად, ყველაზე მნიშვნელოვანი და პრობლემატური რაც არის მენარმეებისათვის, მას არ ეხება აგენტის მომსახურება და სხვა შემთხვევაში უბრალოდ კონსულტანტის მომსახურებისთვის ხარჯების გაღება მენარმეს არ უღირს.

1.3.4. საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულების წესი

საინკასო დავალების გამოყენება

როდესაც გადასახადის გადამხდელს ერიცხება ბიუჯეტის წინაშე დავალიანება, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საინკასო დავალება წარადგინოს გადამხდელის მომსახურე ყველა ბანკში. ამიტომაც იქმნება ისეთი შემთხვევები, როდესაც ერთდროულად სხვადასხვა ანგარიშებიდან ხდება გადასახადის თანხების ჩამოჭრა. ამასთან, კოდექსის 63-ე მუხლის მე-7 პუნქტით დადგენილია, რომ ზედმეტად გადახდილი თანხა, რომელიც წარმოიშვა საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებით გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის ან/და საგადასახადო სანქციის თანხის არასწორად ჩამოწერის, მათ შორის, ორი ან რამდენიმე საბანკო დაწესებულების მიერ საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების ერთდროულად შესრულების შედეგად, გადასახადის გადამხდელს უბრუნდება საგადასახადო ორგანოსთვის განცხადების წარდგენიდან არა უგვიანეს 15 დღისა. ბუნებრივია, როცა საგადასახადო ორგანოს უმართებულო ქმედების შედეგად გადამხდელს ზედმეტად (სხვადასხვა ანგარიშებიდან) ჩამოეჭრა თანხა, რატომ უნდა დასჭირდეს მას დამატებითი ქმედებები და 15-დღიანი ვადა მის დასაბრუნებლად.

აღნიშნული საკითხის მოგვარება ელექტრონული სისტემის გამოყენებით უნდა მოხდეს, რათა გადასახადის თანხის პირველ ჯერზე ჩამოჭრის შემდგომ არ მიიღოს საგადასახადო ორგანოს კომპიუტერულმა სისტემამ განმეორებით/დამატებით ინკასოთი მიღებული გადასახადი და დააბრუნოს ის შესაბამის საბანკო ანგარიშზე.

ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ჩათვლა და დაბრუნება

საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის „ბ“ პუნქტის საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის საფუძველზე, ამ მოთხოვნის წარდგენიდან არა უგვიანეს 3 თვისა შემოსავლების სამსახური გადამხდელს უბრუნებს ზედმეტად გადახდილ თანხას. კოდექსის 63-ე მუხლის მე-9 პუნქტით დადგენილია, რომ ცალკეულ შემთხვევაში, იმ გადასახადის გადამხდელის მიმართ, რომელიც ახორციელებს ელექტრონულ დეკლარირებას, შესაძლებელია, განხორციელდეს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის ავტომატური დაბრუნება. ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის ავტომატური დაბრუნების წესსა და პირობებს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

„გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ფინანსთა მინისტრის მიერ 2010 წლის 31 დეკემბერს (ბრძანება №996) დამტკიცებული დებულების მე-17 მუხლით, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო მოთხოვნას უგზავნის გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემონიშნების მასალებზე თანხების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მიერ გადაწყვეტილების მიღების დღიდან 5 სამუშაო დღის განმავლობაში. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა უნდა შესრულდეს გადამხდელის მიერ მისი მიღებიდან 20 დღის ვადაში. რაც შეეხება საპირისპირო მოთხოვნას ანუ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნას, კონკრეტული ვადა ინსტრუქციით არ არის დადგენილი და მითითება გაკეთებულია საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლზე, რომლის მიხედვითაც ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნების ვადა 3 თვით არის განსაზღვრული. ასიმეტრია მნიშვნელოვნად დიდია და საგადასახადო ორგანო 4,5-ჯერ უპირატეს რეჟიმშია ჩაყენებული, ვიდრე გადასახადის გადამხდელი. **გონივრული საგადასახადო პო-**

ლიტიკის პირობებში, საგადასახადო ორგანო და გადასახადის გადამხდელი ერთნაირი რეჟიმით უნდა სარგებლობდნენ.

1.3.5. საგადასახადო ანგარიშგება და დეკლარირება

პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი

გადასახადების ადმინისტრირებაში მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია გამართულ დოკუმენტაციას. დოკუმენტაციის ერთ-ერთ ტიპს კი განეკუთვნება პირველადი დოკუმენტი. საგადასახადო კოდექსით (მუხლი 72), მისი **განმარტება ზოგადია და არ გვაქვს კონკრეტული ნუსხა, თუ რა ითვლება პირველად დოკუმენტად, ასევე, რა შეიძლება გამოდგეს ხარჯის დამადასტურებელ (აღიარებისთვის საჭირო) დოკუმენტად**, კერძოდ, ზემოაღნიშნული მუხლის 1-ლი პუნქტით, „პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი არის ნერილობითი დოკუმენტი, რომლითაც შესაძლებელია სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა იდენტიფიცირება, აქვს თარიღი და მოიცავს მიზნობრივ საქონლის/განეული მომსახურების ჩამონათვალსა და ღირებულებას“. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ხშირია შემთხვევები, როდესაც საგადასახადო ინსპექცია არ თვლის ზოგიერთი სახის დოკუმენტს ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტად და ბეგრავს ოპერაციას დამატებითი გადასახადებით. **ამდენად, აუცილებელია დადგინდეს პირველადი საგადასახადო დოკუმენტების ნუსხა და სხვა შემთხვევაში, ასევე, დამატებითი რეკვიზიტების ჩამონათვალი, რაც სხვა სახის დოკუმენტის პირველად დოკუმენტად მიჩნევის საფუძველი იქნება.**

1.3.6. საგადასახადო მოთხოვნა და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა

საგადასახადო მოთხოვნა

საგადასახადო მოთხოვნა ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი სამართლებრივი დოკუმენტია. იგი საგადასახადო კოდექსით მიიჩნევა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად (მუხლი 64) და მისი რეკვიზიტები მონესრიგებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“. აღნიშნული ინსტრუქციის მე-17 მუხლი განსაზღვრავს იმ მოთხოვნებს, რასაც უნდა შეიცავდეს საგადასახადო მოთხოვნა. ეს მოთხოვნები შეიცავს ადმინისტრაციული აქტისათვის დამახასიათებელ რეკვიზიტებს, გარდა ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესისა — ესაა დასაბუთება. **შესაბამისად, საგადასახადო მოთხოვნით არ ირკვევა, თუ რის გამო (რის საფუძველზე) სთხოვენ გადასახადის გადამხდელს თანხების გადახდას.** ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტის მთავარი პრინციპი კი სახელმწიფო ორგანოს კანონის საფუძველზე მოქმედების გამოხატულებაა, რაც მის დასაბუთებაში ვლინდება. **საგადასახადო მოთხოვნა დასაბუთების სახით აუცილებლად უნდა შეიცავდეს იმ ძირითად დებულებებს, რაც გათვალისწინებულია შემონმების აქტში თუ სამართალდარღვევის ოქმში, რაც უდევს საფუძველად საგადასახადო მოთხოვნის წარმოშობას.**

გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა

გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა არის პირის შესაძლებლობა, დაიბრუნოს გადასახადების ან/და სანქციების ზედმეტად გადახდილი თანხა. იგი წარედგინება საგადასახადო ორგანოს. საგადასახადო კოდექსი გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნას ითვალისწინებს მხოლოდ გადასახადების ან/და სანქციების ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ნაწილში, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა საგადასახადო ორგანოსათვის (მუხლი 65). თუმცა, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის ფორმა (ნიმუში), გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნას ითვალისწინებს ზედმეტად გადახდილის სხვა გადასახადზე/გადასახადელზე გადატანასაც.

ფინანსთა მინისტრის ბრძანების რეგულაცია თეორიულად სწორია, რადგანაც ზედმეტად გადახდილის სხვა გადასახადზე/გადასახადელზე გადატანა, თავისი შინაარსით, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნას წარმოადგენს. ამ კუთხით, საგადასახადო კოდექსის ნორმა დაზუსტებას საჭიროებს.

ასევე, საგადასახადო კოდექსის გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის მარეგულირებელ ნორმას უნდა დაემატოს გადასახადის გადამხდელის დაცვის გარანტიები. პრობლემა მდგომარეობს იმაში, რომ გადასახადის გადამხდელი წარადგენს თუ არა მოთხოვნას ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებაზე, შემოსავლების სამსახური ამ მოთხოვნას საგადასახადო შემონმებით პასუხობს. ხდება მომიზეზება, რომ თითქოს უნდა გაირკვეს, თუ საიდან წარმოიშვა ზედმეტობა და ხდება საგადასახადო შემონმება. ამ შემონმების შედეგად, საფუძველიანად თუ უსაფუძველოდ ხდება თანხების დამატებით

დარიცხვა, რაც აღემატება გადასახადის გადამხდელის.. ზედმეტობაში“ არსებულ თანხებს, რაც დასაბუთებულ ექვევებს წარმოშობს – შემომწმება მიმართულია გადასახადის გადამხდელისათვის ზედმეტად გადახდილი თანხის არა დაბრუნებაზე, არამედ „გაქვითვაზე“. ამის გამო, მენარმეები თავს იკავებენ ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნებაზე.

ზედმეტად გადახდილი თანხების სხვა გადასახადზე/გადასახდელზე გადატანა არათანაბარ მდგომარეობაში აყენებს გადასახადის გადამხდელს. ზედმეტად გადახდილის სხვა გადასახადზე/გადასახდელზე გადატანისათვის დაწესებულია საფასური საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 მარტის №96 დადგენილებით „სსიპ – შემოსავლების სამსახურის მიერ მომსახურების განვევისათვის საფასურებისა და მათი განაკვეთების დამტკიცების შესახებ“. საფასური დიფერენცირებულია და დამოკიდებულია სხვა გადასახადზე გადასატანი თანხის სიდიდეზე და შეადგენს:

- 5 000 ლარამდე თანხის გადატანაზე — 50 ლარს;
- 1 000 000 ლარამდე — 200 ლარს;
- 1 000 000 ლარზე მეტი — 1 000 ლარს.

საგულისხმოა, რომ ზედმეტად გადახდილ თანხას სახელმწიფოსაგან რამე სარგებელი არ ემატება (მაგ. პროცენტის დამატება), ხოლო მისი სხვა გადასახადის დასაფარად გამოყენებისათვის სახელმწიფო საფასურს აწესებს. გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ ზედმეტობა მხოლოდ შეცდომით ან სხვა გზით ზედმეტად გადახდის შედეგად არ წარმოიშობა. ეს შეიძლება წარმოიშვას, მაგ. ინკასოს შედეგად საბანკო ანგარიშიდან თანხების ჩამოჭრით, როცა ჩამოჭრის ოპერაცია სასამართლოს ან სხვა კომპეტენტური ორგანოს მიერ გაუქმდება და ჩამოჭრილი თანხა საბანკო ანგარიშზე კი არ აღდგება, არამედ ზედმეტად გადახდილის სახით აისახება გადასახადის გადამხდელის პირად ბარათზე.

მნიშვნელოვან პრობლემას წარმოადგენს საგადასახადო მოთხოვნასა და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის ვადებს შორის სხვაობა, სადაც უპირატესობა კვლავაც სახელმწიფოს გააჩნია (რის შესახებ ზემოთ გვქონდა საუბარი).

1.3.7. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები

უზრუნველყოფის ღონისძიებების არჩევა და პროპორციულობის პრობლემა

საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მიზნით იცნობს უზრუნველყოფის შემდეგ ღონისძიებებს (მუხლი 238):

- საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა;
- მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა;
- ქონებაზე ყადაღის დადება;
- ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია;
- საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა;
- გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.

კანონით არ არის დადგენილი რამე რიგითობა. რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო თავისი შეხედულებით. ეს დებულება საგადასახადო ორგანოს ფართო უფლებამოსილებას ანიჭებს და მას არ მოეთხოვება დასაბუთება, თუ რატომ აირჩია უზრუნველყოფის ამა თუ იმ ღონისძიების გამოყენება. შესაბამისად, დღის წესრიგში დგება გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიების პროპორციულობის პრობლემა საგადასახადო ვალდებულებასთან; რამდენად ადეკვატურია გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება და აუცილებელი იყო თუ არა მისი გამოყენება, გამოყენებული ღონისძიება ზედმეტად ხომ არ ზღუდავს გადასახადის გადამხდელს. მაგ. საგადასახადო ორგანომ გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოიყენა ყადაღის დადება. ამით გადასახადის გადამხდელს ქონების ყოველგვარი განკარგვა – მათ შორის, ქირავნობა, იჯარა – აეკრძალა და შეუწყდა შემოსავლის მიღების წყარო. შესაძლებელი იყო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენება, საგადასახადო ვალდებულება იქნებოდა უზრუნველყოფილი და გადასახადის გადამხდელი მიიღებდა ჩვეულებრივ შემოსავალს. ეს მაგალითი ადასტურებს, რომ შესაძლებელია უზრუნველყოფის ღონისძიებების გაუმართლებელმა გამოყენებამ ეკონომიკურად გაანადგუროს გადასახადის გადამხდელი. ყადაღის გამოყენება უნდა დაიშვას გამონაკლისის სახით, როგორც უკიდურესი ღონისძიება და გამოიყენებოდეს რომელიმე კონკრეტული მიზნით: გასხვისების აკრძალვა, განკარგვის აკრძალვა, გასხვისებისა და ქონების გიროდ გამოყენების აკრძალვა და ა.შ.

უნდა შეიზღუდოს საგადასახადო ორგანოს ფართო უფლებამოსილება. ამასთან, უნდა დაწესდეს რიგითობის არჩევის დასაბუთება და გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება უნდა იყოს პროპორციული საგადასახადო ვალდებულებასთან. უზრუნველყოფა უნდა იყოს დავალიანების შესაბა-

მისი — პირდაპირპროპორციული. დაუშვებელია მცირე დავალიანების გამო გადასახადის გადამხდელის მთელი ქონება მოექცეს შეზღუდვის ქვეშ. უზრუნველყოფის ღონისძიებებმა არ უნდა შეაფერხოს საქმიანობა. უზრუნველყოფის ღონისძიებები უნდა ემსახუროდეს შეზღუდვას და არა აკრძალვას.

გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ პირდაპირ რიგითობის კანონით დაწესებით შესაძლოა მივიღოთ არაეფექტური საგადასახადო ადმინისტრირება. ამდენად, სხვა ელემენტების გარეშე მხოლოდ რიგითობის დაწესება არ იქნება გამართლებული.

ქონების არაიდენტიფიცირებულობის პრობლემა

საგადასახადო კოდექსით უზრუნველყოფის ღონისძიებები — ყადაღა და გირავნობა-იპოთეკა გამოიყენება არაიდენტიფიცირებული ქონების მიმართ. საგადასახადო სამსახური ყადაღასა და გირავნობა-იპოთეკას იყენებს გადასახადის გადამხდელის „მთელი ქონების“ მიმართ, თუმცა შეიძლება გადასახადის გადამხდელს ქონება საერთოდ არ ჰქონდეს ან/და საგადასახადო დავალიანება იყოს უმნიშვნელო. **არ ხდება ქონების იდენტიფიცირება და დაკონკრეტება, თუ რომელი ქონების/ნივთის მიმართ გამოიყენება უზრუნველყოფის ღონისძიებები, რაც სრულიად მიუღებელია.** გასათვალისწინებელია ის მომენტიც, რომ საგადასახადო სამსახური ფლობს ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე და მან უზრუნველყოფის ღონისძიება უნდა გამოიყენოს კონკრეტული ქონების მიმართ. ამ მიზნით შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის დავალდებულება, რომ მან საკუთარი გადამხდელის გვერდზე/ბარათზე ასახოს მისი ქონებრივი ნუსხა. „მთელი ქონების“ პრინციპით უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, ასევე, არღვევს პროპორციულობის პრინციპს.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის რიგითობის პრობლემა

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა სარგებლობს უპირატესობით სამოქალაქო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკასთან მიმართებით, მიუხედავად მისი წარმოშობის დროისა. შესაძლებელია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა უფრო გვიან გამოიყენებოდეს, მაგრამ იგი მაინც პირველ რიგში კმაყოფილდება. **სახელმწიფო, საგადასახადო სამსახურის სახით, გვევლინება უპირატესი კრედიტორის სახით ეკონომიკურ ბრუნვაში. ამით ირღვევა სამართლიანობის პრინციპი და ხდება სამოქალაქო ურთიერთობის მონაწილე პირების არათანაბარ პირობებში ჩაყენება.** მაგ. პირმა რამე ვალდებულების (სესხი) სანაცვლოდ მისი ქონება დააგირავა სხვა პირის სასარგებლოდ. ამის შემდეგ მას წარმოეშვა საგადასახადო დავალიანება და ამ ქონებაზე გავრცელდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა. ასეთ შემთხვევაში პირველ რიგში კმაყოფილდება საგადასახადო მოთხოვნა, მიუხედავად იმისა, რომ იგი გვიან წარმოიშვა, ხოლო მისი წინამორბედი სამოქალაქო გირავნობა/იპოთეკა შესაძლოა დაუკმაყოფილებელი დარჩეს. ეს კი სამოქალაქო ბრუნვის მონაწილე კეთილსინდისიერი პირების ინტერესების ხელყოფას იწვევს. პირს ჰგონია, რომ მისი მოთხოვნა უზრუნველყოფილია, სინამდვილეში კი ეს უზრუნველყოფა ხელიდან ეცლება.

ნებისმიერი სახელმწიფო, რომელიც აღიარებს სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპს, საგადასახადო ორგანოსაც აქცევს ჩვეულებრივ რეჟიმში და არ ანიჭებს მას რაიმე უპირატესობას.

შესაბამისად, ნებისმიერი გირავნობა/იპოთეკა — სამოქალაქო თუ საგადასახადო, უნდა დაექვემდებაროს რიგითობის პრინციპს მისი წარმოშობის დროის მიხედვით.

1.3.8. გადასახადის გადამხდელთა საკუთრების უფლების დაცვის გარანტიები

გადასახადის გადამხდელთა საკუთრების უფლებების დაცვის თვალსაზრისით, პრობლემურია საგადასახადო სამსახურის მიერ გადასახადის გადამხდელის ქონების ხელყოფა სასამართლო გადანაცვებების გარეშე. ერთ-ერთი კლასიკური მაგალითია ინკასო. ინკასოს შემთხვევაში ბანკი გადასახადის გადამხდელს საბანკო ანგარიშიდან აჭრის თანხებს საგადასახადო სამსახურის მიმართვის (ინკასოს) საფუძველზე.

იმავე შინაარსის პრობლემაა გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება. ეს ოპერაცია ხდება საგადასახადო სამსახურის მიერ მოსამართლის ბრძანების გარეშე. მოსამართლის ბრძანება საჭიროა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება ხდება ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ბინაში.

ორივე განხილულ შემთხვევაში ფული არის ქონება, გადასახადის გადამხდელის საკუთრება და იგი დაცულია საქართველოს კონსტიტუციითა და სამოქალაქო კოდექსით. **ამ თვალსაზრისით, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა და სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება ანტიკონსტიტუციურ ღონისძიებას წარმოადგენს.**

საკუთრების დაცვის კუთხით, პრობლემები არსებობს დაყადაღებული ქონების რეალიზაციის შემთხვევაშიც. როგორც წესი, დაყადაღებული ქონების რეალიზაციის მიზნით საგადასახადო სამსახური ან/და აღსრულების ბიურო მიმართავს სასამართლოს. თუმცა, არის შემთხვევა, როცა სასამართლო-სადმი მიმართვის გარეშე საგადასახადო სამსახურს უფლება აქვს, მოითხოვოს ქონების პირდაპირ საკუთრებაში გადაცემა. ეს ის შემთხვევაა, როცა აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დროს გადასახადის გადამხდელის ქონება საგადასახადო დავალიანების ტოლია ან აღემატება მას. ქონების პირდაპირ საკუთრებაში გადაცემის მოთხოვნა შეიძლება არსებობდეს, თუ საჯარო აუქციონის გამართვის შედეგად ვერ გაიყიდება ქონება. **უსამართლოა გადასახადის გადამხდელის ქონების პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადასვლა, რადგანაც აუქციონზე ყოველთვის არის ქონების მაღალ ფასად გაყიდვის პოტენციური შესაძლებლობა.** მიღებული თანხით კი დაიფარება დავალიანება და შესაძლებელია, დამატებით, გადასახადის გადამხდელს დარჩეს სარგებელი. ამ თვალსაზრისით, ეს დებულება ხელყოფს გადასახადის გადამხდელის უფლებებს.

1.3.9. საგადასახადო კონტროლი და მისი განხორციელების პროცედურები

საგადასახადო კონტროლთან დაკავშირებული ხარვეზები

საგადასახადო შემონმების/კონტროლის დროს მთავარი პრობლემაა მოსამართლეების მიერ ბრძანების გაცემა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობის გარეშე. ბრძანება გაცემა საგადასახადო სამსახურის მოთხოვნით. გადასახადის გადამხდელს არა აქვს მოსაზრების/მტკიცებულებების წარდგენის შესაძლებლობა: რამდენად დასაბუთებულია საგადასახადო კონტროლის მოთხოვნა, შეესაბამება თუ არა იგი სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის მოთხოვნებს და ა.შ. გადასახადის გადამხდელს არც ბრძანების გასაჩივრების შესაძლებლობა ეძლევა.

საგადასახადო შემონმება/კონტროლი ცენტრალიზებულია. მას ატარებს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი, რომლის ადგილსამყოფელი თბილისშია. გადასახადის გადამხდელმა ყველა დოკუმენტი უნდა წარუდგინოს/გაუგზავნოს აუდიტის დეპარტამენტს. თუ გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფელი რეგიონშია, ძნელდება მისი ჩართულობა შემონმების პროცესში (განმარტებების გაკეთება და ა.შ.). ეს გადასახადის გადამხდელისათვის ზედმეტ ხარჯს იწვევს. თუ ცენტრალიზებული მოდელის გამოყენება მოხდებოდა, მაშინ დანერგილი უნდა ყოფილიყო მასალების ელექტრონულად წარდგენა და ონლაინ კომუნიკაცია: განხილვა, მოსაზრებების წარდგენა, დოკუმენტების დათვალიერება, სხდომების გამართვა და ა.შ.

საგადასახადო შემონმების/კონტროლის უმთავრესი პრობლემაა დაუსაბუთებლად საბაზრო ფასის გამოყენება და გადასახადის გადამხდელისათვის დამატებით თანხების დარიცხვა. შემონმების აქტების ანალიზი მოწმობს, რომ საგადასახადო შემონმების/კონტროლის განმახორციელებელი მოხელე უთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელი „დადგენილი წესით არ აწარმოებდა საბუღალტრო აღრიცხვას“ და შემოსავლებს განსაზღვრავს საბაზრო ფასით. თუმცა, უმრავლეს შემთხვევაში არ არის მითითებული, რას წარმოადგენს ეს „დადგენილი წესი“, რომელიც დაირღვა. არ სახელდება რამე საბუღალტრო აღრიცხვის სტანდარტი, რომელიც უნდა დაეცვა გადასახადის გადამხდელს. ამის შემდგომ იწყება უხეში დარღვევისა და უფლებამოსილების გადამეტების მეორე ნაწილი — საბაზრო ფასის გამოყენება. საგადასახადო სამსახური, ასევე, არ ასაბუთებს, თუ საიდან მიიღო/დაადგინა საბაზრო ფასი. ხშირ შემთხვევაში სახელდება არაპირდაპირი მეთოდი, მაგრამ კონკრეტული გაანგარიშება, ფასის განსაზღვრის წყაროები უცნობია, ფაქტობრივად არ არსებობს. მხოლოდ იშვიათ შემთხვევაში ხდება ფასის განსაზღვრა ექსპერტიზისადმი მიმართვით.

მთავარი პრობლემაა, ასევე, შაბლონური შემონმების აქტები. მონიტორინგის შედეგად შეიძლება დადასტურდეს, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი იყენებს წინასწარ მომზადებულ შაბლონს, რომელშიც შეიტანება გადასახადის გადამხდელის დასახელება, მონაცემები და საბაზრო ფასით დარიცხული თანხები. ძირითადი ნაწილი მოიცავს საგადასახადო კოდექსის მუხლების გადატანას (ციტირებას), რომელიც ითვალისწინებს საბაზრო ფასის გამოყენებას. თუმცა ამ ნორმების შესაბამისობა ვერ ხდება „დარღვევებთან“. დარღვევის სახეები კონკრეტულად არ არის დასახელებული.

საგადასახადო შემონმების/კონტროლის დებულებები უნდა იყოს შემზღუდავი და საგადასახადო მოხელეს არ უნდა აძლევდეს თვითნებური მოქმედების ფართო არეალს. უნდა დადგინდეს ინდიკატორები, რასაც უნდა პასუხობდეს შემონმების აქტი. დაუსაბუთებელი აქტი ავტომატურად უნდა გამოცხადდეს ბათილად, რომელშიც არ მიეთითება დარღვევის კონკრეტული სახეობა, საბუღალტრო სტანდარტი, ფასის დაანგარიშების წყაროები და ა.შ.

მტკიცების ტვირთი

მტკიცების ტვირთი საგადასახადო სისტემის და კერძოდ, საგადასახადო დავების მოგვარების საკვანძო საკითხია. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, მტკიცების ტვირთი მენარმეზეა. როდესაც საგადასახადო ორგანო ამოწმებს გადასახადის გადამხდელს, ის უნერს შემოწმების აქტს და არიცხავს გადასახადს, ხოლო შემდგომ, მენარმემ უნდა ამტკიცოს მისი უდანაშაულობა და იმართლოს თავი. დავის მიმდინარეობის პერიოდში კი მან უნდა გადაიხადოს გადასახადი, სხვა შემთხვევაში საურავი ერიცხება და წარედგინება მას გადასახადის იძულებით გადახდის რამე საშუალება (ინკასო, ყადაღა და ა.შ.). ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის 1-ლი პუნქტით, შემოსავალი გადასახადით იბეგრება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც მისი კანონიერება სადავოა. თუ დავის შედეგად გადამხდელი დაამტკიცებს თავის უდანაშაულობას, მის მიერ გადახდილი გადასახადი მას ზედმეტობაში უნდა დაუფდეს ან უნდა დაუბრუნდეს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, თუმცა პრაქტიკაში დაბრუნება ძალიან იშვიათად ხდება და დროსთანაც არის დაკავშირებული. **აღნიშნული გარემოებები ამძიმებს გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობას და აუარესებს ბიზნეს-გარემოს ქვეყანაში. ამიტომაც, მსგავსად გერმანიისა და ბევრი სხვა ქვეყნისა, მტკიცების ტვირთი საგადასახადო ორგანოზე უნდა იყოს და მან უმტკიცოს გადასახადის გადამხდელს ის, რომ დაარღვია საგადასახადო კანონმდებლობა და ამით ზიანი მიაღდა ბიუჯეტს.**

1.3.10. საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები და პასუხისმგებლობა

ჯარიმები

საგადასახადო კოდექსით დაწესებულია საკმაოდ მაღალი ჯარიმები. ხშირ შემთხვევაში ეს არის გადაუხდელი თანხის 100-200%, რაც გაუმართლებელია, მაგ. დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის გაუცემლობისას დასაბეგრი ოპერაციიდან დღგ-ის თანხის 100%; დღგ-ის უკანონოდ ჩათვლისას პირი ჯარიმდება ჩათვლილი თანხის 200%.

ევროპის ქვეყნების საგადასახადო სისტემა განსხვავებულ მიდგომას ირჩევს. ევროპაში ყოველთვის დადგენილია ჯარიმის ზედა ზღვარი, რათა გაუთვალისწინებელი შემთხვევით წარმოშობილმა ჯარიმის ოდენობამ გადასახადის გადამხდელის ბაზრიდან გაქრობა — მისი გაკოტრება არ გამოიწვიოს. თანაც, თითქმის არ არსებობს ჯარიმის გამოთვლა %-ული სისტემით. მაშინაც კი, როცა %-ული სისტემა გამოიყენება, იგი შეზღუდულია მაქსიმალური ოდენობით. ჯარიმა, უმეტესწილად, ფიქსირებული ოდენობით გამოიყენება.

მაგალითისათვის შეგვიძლია მოვიყვანოთ ჯარიმის ოდენობები ესპანეთის საგადასახადო სამართალში, რომელიც არ მიეკუთვნება ლიბერალური საგადასახადო სისტემის ქვეყანას. ესპანეთში საგადასახადო ნორმების ყველაზე მძიმე დარღვევად მიიჩნევა, როცა პირი შემოწმების დროს ვერ წარადგენს ოპერაციის ამსახველ საგადასახადო დოკუმენტაციას. ასეთ შემთხვევაში ჯარიმა 1,500 ევროდან 15,000 ევრომდე მერყეობს. ჯარიმის პროცენტული სისტემით გამოყენების შემთხვევაშიც დადგენილია ჯარიმის ზედა ზღვარი. როცა გადასახადის გადამხდელის მიერ შემცირებულია დასაბეგრი ოპერაციის საბაზრო ფასი, ჯარიმა შეიძლება იყოს სხვაობის 15%, მაგრამ მინიმუმ 3,000 ევრო და მაქსიმუმ 30,000 ევრო.

ჯარიმები უნდა დადგინდეს განსხვავებული სიდიდის საგადასახადო დარღვევის შეგნებულად თუ გაუცნობიერებლად ჩადენის გათვალისწინებით. გასათვალისწინებელია ის, რომ საქართველოში არ არსებობს საგადასახადო კოდექსის გამოყენებისა და განმარტების ერთიანი სტანდარტი და ერთგვაროვანი პრაქტიკა. **ნებისმიერ შემთხვევაში უნდა დადგინდეს ჯარიმის ზედა ზღვარი და დაჯარიმება მიზნად არ უნდა ისახავდეს პირის გაკოტრებას.**

განუვითარებული ეკონომიკის პირობებში მაღალი ჯარიმები ეკონომიკურად გაუმართლებელია და გადასახადის გადამხდელის განადგურებას იწვევს.

საურავი

გადაუხდელ გადასახადს ყოველდღიურად ემატება საურავი 0,07%-ის ოდენობით მანამ, სანამ დავალიანება არსებობს. არ არსებობს რამე შემზღუდავი ნორმა და საურავის დარიცხვა უსასრულობამდე გრძელდება. გასათვალისწინებელია, რომ საურავი ერიცხება, ასევე, საგადასახადო დავალიანებას დავის პერიოდშიც, რომელიც რამდენიმე წელი შეიძლება გაგრძელდეს. დავის წარმატებით დამთავრების შემთხვევაში საურავი უქმდება, ხოლო წარუმატებლობის შემთხვევაში სრულად უნდა იქნეს გადახდილი, რაც მცირე თანხებს არ წარმოადგენს. თავისთავად, ეს დამატებითი ტვირთია გადასახადის გადამხდელისათვის.

საურავის ზედა, მაქსიმალური წლიური ზღვარის არარსებობა საგადასახადო კანონმდებლობის პრობლემაა. ანალოგიური პრობლემა არსებობს სამოქალაქო კანონმდებლობაში და არ არის შეზღუდული პირგასამტეხლოს ოდენობა (ზედა ზღვარი), თუ დავის დროს სასამართლომ არ შეამცირა იგი. ევროპული სტანდარტით კი ასეთ შემთხვევებზე საურავის/პირგასამტეხლოს ზედა ზღვარი არ უნდა აღემატებოდეს წლიურ საპროცენტო განაკვეთს. გერმანიის მაგალითზე მენარმეებისათვის ეს არის წლიური 8%, ხოლო მომხმარებლებზე (ფიზიკური პირები, რომლებიც არ მისდევენ მენარმეობას) — 5%. ანალოგიური ზღვარი უნდა დაწესდეს საქართველოს შემთხვევაშიც. საურავის დარიცხვა უსასრულოდ არ უნდა გრძელდებოდეს.

1.3.11. საგადასახადო დავების განხილვის წესი, კანონმდებლობა და პრაქტიკის ანალიზი დავის განმხილველი ორგანოები

საგადასახადო დავა განიხილება ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში და სასამართლოში. დამატებით, მოქმედებს სიმბოლური უფლებამოსილების მქონე საგადასახადო ომბუდსმენი, რომელიც საგადასახადო დავის გადაწყვეტაზე რეალურ გავლენას ვერ ახდენს.

აუცილებელია, გაიზარდოს საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილება და გადასახადის გადამხდელების დაცვის მიზნით, მას უნდა მიეცეს ეფექტური რეაგირების შესაძლებლობა.

ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვა

მოდვე მხარეს უფლება აქვს, არ გამოიყენოს დავის ფინანსთა სამინისტროში განხილვის შესაძლებლობა და პირდაპირ მიმართოს სასამართლოს. ფაქტობრივად, თითქმის ყველა მოდვე მიმართავს ფინანსთა სამინისტროს სისტემას დავის განხილვის მიზნით თუნდაც იმის გამო, რომ ბაჟი არ არის გადასახდელი. სასამართლო განხილვა კი სოლიდური ბაჟის გადახდას მოითხოვს.

თავდაპირველად საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტი გადაეცემა გადასახადის გადამხდელს და მას უფლება აქვს, 5 დღის ვადაში საკუთარი მოსაზრებები წარადგინოს აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოში. სათათბირო საბჭოში განხილვის შემდეგ საბჭოს გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში. ამ ორი საფეხურის გავლის შემდეგ ოციფიალურად გამოიცემა შემონმების აქტი. აქტის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს წარედგინება საგადასახადო მოთხოვნა.

ბოლო პერიოდის პრაქტიკით, დავის განმხილველი ერთეულებიდან ყველაზე უფრო ეფექტურად მოქმედებს აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭო და შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭო. იგივე ვერ ითქმის შემოსავლების სამსახურსა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს შესახებ. **ხშირ შემთხვევაში ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში საჩივარი დროულად არ განიხილება კვორუმის არარსებობის გამო (სხდომების გადაიდება ხოლმე), რაც დავის დროულ გადაწყვეტას აყოვნებს.**

გასაჩივრების ვადების თვალსაზრისით, ბოლო საკანონმდებლო ცვლილებების შედეგად დაწესებულია გონივრული ვადები — 30 და 20 დღიანი ვადები.

სასამართლო განხილვა

სასამართლო პრაქტიკის ანალიზი აშკარად ცხადყოფს, რომ სასამართლო არ არის მზად, გადაწყვიტოს საგადასახადო დავა კვალიფიციურად და კანონის მოთხოვნათა დაცვით. საგადასახადო სარჩელების დაკმაყოფილების შემთხვევაში სასამართლოების მიერ მიღებულია ე.წ. შუალედური გადაწყვეტილებები — საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა და სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად საქმის ხელახლა გამოკვლევისა და გადაწყვეტის დავალდებულება საგადასახადო სამსახურისათვის. ეს ნიშნავს იმას, რომ სასამართლო გარკვეულ მიზეზთა გამო არსებითად ვერ წყვეტს საგადასახადო დავას. საქმე ისევ უკან, საგადასახადო სამსახურში, ბრუნდება და გარკვეული პერიოდის მერე კვლავ სასამართლოს უბრუნდება. ამით საქმე მრავალწლიანი დავის ციკლში ერთვება, რაც საბოლოოდ, გადასახადის გადამხდელის აქტივობასა და ეკონომიკურ საქმიანობაზე აისახება. დავის მქონე გადასახადის გადამხდელი მიმდინარე დავის რისკებიდან გამომდინარე ვერ მოქმედებს ეფექტურად, რაც საბოლოო ჯამში ქვეყნის ეკონომიკაზე ახდენს გავლენას.

სასამართლო არაეფექტურობის მიზეზი შეიძლება მრავალი იყოს. ერთ-ერთ მიზეზად უნდა დასახედდეს საგადასახადო სამართალში მოსამართლეთა კვალიფიკაციის ნაკლებობა. ამდენად, საგადასახადო დავის განმხილველი მოსამართლეები სპეციალურად უნდა გადამზადდნენ აღნიშნულ სფეროში.

დავის ხარჯები და სასამართლო ხელმისაწვდომობა

საგადასახადო დავის განხილვისას ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ბაჟი არ არის გადასახდელი. დავის სასამართლო ეტაპზე გადასახადის გადამხდელს, როგორც საჩივრის ავტორს, უწევს ბაჟის გადახდა. ბაჟის ოდენობა პირველი ინსტანციის (საქალაქო, რაიონულ) სასამართლოში შეადგენს დავის საგნის (სადავო თანხების) 3%-ს, სააპელაციო სასამართლოში — 4%-ს, უზენაეს სასამართლოში — 5%-ს. დავის საგნის ღირებულება განისაზღვრება სადავო ძირითადი თანხის ოდენობიდან.

ბაჟის ეს ოდენობა საკმაოდ მძიმე ტვირთია გადასახადის გადამხდელისათვის და სასამართლო ხელმისაწვდომობის პრობლემას ქმნის. ბაჟის სიდიდიდან გამომდინარე არის შემთხვევები, როცა გადასახადის გადამხდელები თავს არიდებენ დავის წარმოებას.

დავის მეორე მხარე — საგადასახადო ორგანო გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან. მას შეუძლია სამივე საფეხურის სასამართლოზე დავა აწარმოოს ყოველგვარი საფასურის გარეშე, ეს კი მოდავე მხარეთა არათანაბარ მდგომარეობაში ჩაყენებას იწვევს.

საგადასახადო საქმეებზე ბაჟი არ უნდა იყოს დამოკიდებული სადავო თანხების ოდენობაზე. ესაა ჩვეულებრივი ადმინისტრაციული დავა, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილობა, რაზეც კანონმდებლობით უნდა გამოიყენებოდეს მინიმალური ფიქსირებული ბაჟის განაკვეთი: პირველი ინსტანციის (საქალაქო, რაიონულ) სასამართლოში – 100 ლარი, სააპელაციო სასამართლოში – 150 ლარი, უზენაეს სასამართლოში – 300 ლარი.

ინფორმაციისათვის, მსოფლიოში ფართოდ ცნობილი ერთ-ერთი ყველაზე სანდო, გლობალური კონკურენტუნარიანობის უკანასკნელი ინდექსის მიხედვით (Global Competitiveness Index 2011-2012) საქართველო, 142 ქვეყანას შორის დავების ეფექტიანი მოგვარების სამართლებრივი გარემოს თვალსაზრისით, 82-ე ადგილზეა, ხოლო სასამართლო დამოუკიდებლობის თვალსაზრისით — 91-ე ადგილზე.

1.3.12. საქონლის გადაადგილება საზღვარზე და საბაჟო ოპერაციები

საბაჟო და საგადასახადო კოდექსების გაერთიანება

2011 წლის 1 იანვრიდან საბაჟო და საგადასახადო კოდექსები გაერთიანდა ანუ ორივე მიმართულებით ადრე ცალ-ცალკე არსებულმა რეგულაციებმა ერთ დოკუმენტში — საგადასახადო კოდექსში მოიყარა თავი. ხელისუფლების მხრიდან არგუმენტაციას წარმოადგენდა კანონმდებლობის გამარტივება და ადმინისტრირების გაუმჯობესება. თუ კანონმდებლობის გამარტივებით, ორი კოდექსის მსგავსად, ერთის მიღებას ვიგულისხმებთ და კანონქვემდებარე აქტების, ასევე, კონსოლიდაციას, მაშინ მექანიკურად ეს მართლაც მიღწეულია. თუ შინაარსობრივ მხარეს განვიხილავთ, აქ მნიშვნელოვანი გამარტივება არ მომხდარა და ძირითადი რეგულაციები პრაქტიკულად იგივე დარჩა. რაც შეეხება ადმინისტრირების გაუმჯობესებას, ამის მოტივაცია იყო ერთ ორგანოში საბაჟო და საგადასახადო მონაცემების თავმოყრა. ეს მართლაც მიღწეული იქნა, თუმცა ამან საჯარო ადმინისტრირების პრობლემები უფრო მოაგვარა, ვიდრე გადასახადის გადამხდელების პრობლემები.

ამასთან, საქართველო იმ უმცირეს ქვეყანათა რიცხვს მიეკუთვნება, სადაც საგადასახადო და საბაჟო ორგანოები ერთად არის თავმოყრილი და მათი ძირითადი ფუნქცია გადასახადების ამოღებაა. ნებისმიერ განვითარებულ ყველა ქვეყანაში არსებობს ძლიერი საბაჟო ორგანოები, რომელთა უმთავრესი ფუნქციაა ქვეყნის ეკონომიკური საზღვრების დაცვა და დამატებითი ფუნქცია — გადასახადების აკრეფა.

საბაჟო პროცედურების სიმარტივე

ბოლო წლებში გამშვები საბაჟო პუნქტების ინფრასტრუქტურის მონესრიგების კვალობაზე, სულ უფრო მარტივდება საბაჟოზე პროცედურები და დიდი ხნით ტვირთები არ იცდის (რიგები არ არის). ამასთან, სახელმწიფო პარალელურ რეჟიმში ახორციელებს ქვეყნის სივრცეში გაფორმების სპეციალური ზონების შექმნას (ლილო, ადლია, ფოთი), რაც, ასევე, საქონლის გაფორმების პროცედურებს ამარტივებს. მნიშვნელოვნად შემცირდა საქონლის საბაჟო გაფორმების დრო, გამარტივდა პროცედურები და საბაჟო გადასახდელების (გაფორმების საფასური და იმპორტის გადასახადი) ვალდებულება გადავადდა 5 დღით. დეკლარირება და ბევრი სხვა პროცედურა ხორციელდება ელექტრონული ფორმით.

მართალია, საბაჟო პროცედურები გამარტივდა, მაგრამ ბიზნესისთვის მნიშვნელოვან ტვირთად რჩება საბაჟო გარანტიების წარდგენა. საბაჟო გარანტიის წარდგენა მენარმის მხრიდან მოითხოვს როგორც დროის რესურსს, ასევე, ფინანსურ დანახარჯს.

მნიშვნელოვანია საბაჟო პოლიტიკის რეფორმირებისას სატარიფო და არასატარიფო პოლიტიკის გონივრული გატარება მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის (WTO) რეგულაციების ფარგლებში ისე, როგორც ამას ატარებენ ევროკავშირის ქვეყნები, აშშ, იაპონია და თურქეთი.

1.4. კანონი „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“

1.4.1. კანონის მიზანი და მოქმედების სფერო

„სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი განსაზღვრავს საქართველოში არსებული მაკონტროლებელი ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ, სამენარმეო საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელების ზოგად წესებს. კანონის მიხედვით, სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის მიზანია მენარმის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობისა და მისთვის დაკისრებული მოვალეობების შესრულების შემოწმება, მენარმის საქმიანობის საქართველოს კანონმდებლობასთან შესაბამისობის დადგენა, აგრეთვე, მის საქმიანობაში სამართალდარღვევების გამოვლენა ან შესაბამისი სანქციის დადება.⁶²

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ერთი მხრივ, მენარმის საქმიანობაზე გარკვეული კონტროლის დანერგვას თავისი დადებითი მხარეები გააჩნია, კერძოდ, ეს არის ამ სფეროში სამართლის უზენაესობის უზრუნველყოფისა და სახელმწიფო ხელისუფლების განხორციელების ერთ-ერთი მექანიზმი.⁶³ თუმცა, მეორე მხრივ, საინტერესოა საკითხი, თუ რამდენად არღვევს ასეთი ტიპის კონტროლი თავისუფალი მენარმეობის პრინციპს და სად გადის ზღვარი მენარმის სამართლებრივ კონტროლსა და ასეთი კონტროლის განხორციელების აუცილებლობას შორის.⁶⁴

1.4.2. კონტროლის სახეები და პროცედურები

მენარმე სუბიექტის საქმიანობის მაკონტროლებელ მიზნით, მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსილია: შევიდეს სანარმოში, მოითხოვოს დოკუმენტები, შეაჩეროს სანარმო საქმიანობა, დააღუქოს მენარმის კუთვნილი ქონება, დაათვალიეროს სანარმო, შეამოწმოს მენარმის მიერ გამოშვებული ნარმის ხარისხი.⁶⁵ მითითებული მოქმედებების განხორციელება მაკონტროლებელ ორგანოს შეუძლია მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე.⁶⁶ თუმცა, საყურადღებოა, რომ „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი ითვალისწინებს იმ ორგანოების ჩამონათვალს, რომლებზეც არ ვრცელდება კანონის ის მოთხოვნა, რომ სამენარმეო საქმიანობის კონტროლი შეიძლება მხოლოდ მოსამართლის ბრძანებით განხორციელდეს,⁶⁷ ხოლო, ზოგიერთ შემთხვევაში, ცალკეული იურიდიული პირის სამენარმეო საქმიანობის კონტროლი შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ მაკონტროლებელი ორგანოების ადმინისტრაციული აქტის საფუძველზე.⁶⁸

მენარმის საქმიანობის შემოწმების თაობაზე ბრძანების გაცემის საკითხის მოსამართლის მიერ განხილვისა და გადაწყვეტის წესი, განისაზღვრება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით,⁶⁹ კერძოდ, ხსენებული კოდექსის VIII თავი შეეხება მენარმის საქმიანობის შემოწმებასთან დაკავშირებულ ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებას. კოდექსის თანახმად, მაკონტროლებელი ორგანოს შუამდგომლობა, მენარმის შემოწმების შესახებ ბრძანების გამოცემაზე, მოსამართლეს უნდა წარედგინოს მენარმის შემოწმების დანყებამდე.⁷⁰

განსაკუთრებულ ყურადღებას იმსახურებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 212-ე მუხლის მე-3 ნაწილი, რომლის თანახმადაც, მაკონტროლებელი ორგანოს შუამდგომლობა

⁶² კანონი „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“, მუხლი 2.1. „ბ“.

⁶³ Ketevan Jeladze, „Getsadze & Pateishvili Law Office,“ Newsletter, May 2007, No 8, p. 1.

<http://www.g-p.ge/files/upload-file/pdf/newsletter-8.pdf> (14.01.2012)

⁶⁴ იგივე.

⁶⁵ კანონი „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“, მუხლი 3.2.

⁶⁶ იგივე, მუხლი, 3.2.

⁶⁷ იგივე, მუხლი, 5.1.

⁶⁸ იგივე, მუხლი, 5.3.

⁶⁹ იგივე, მუხლი, 3.7.

⁷⁰ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, მუხლი 212.1.

მენარმის საქმიანობის შემონმების შესახებ უნდა შეიცავდეს საკმარის საფუძველს ბრძანების გაცემად. სწორედ, „საკმარისი საფუძველი“ იწვევს აქ განსაკუთრებულ ინტერესს. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დაწესებული ეს მოთხოვნა პირდაპირ უკავშირდება „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-3 პუნქტის მიხედვით დადგენილ მოთხოვნას,⁷¹ რომლის თანახმად, მენარმის საქმიანობის შემონმების შესახებ ბრძანებას მოსამართლე გასცემს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მაკონტროლებელი ორგანო წარუდგენს მას შესაბამის ინფორმაციას „დასაბუთებული და საფუძვლიანი ეჭვით“ მენარმის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის შესახებ. ამ შემთხვევაში, კანონმდებლის მიდგომა „დასაბუთებულ ეჭვთან“ დაკავშირებით, უნდა ითქვას, რომ არალოგიკურია, რამდენადაც ბუნებაში არ არსებობს ისეთი ეჭვი, რომელიც დასაბუთებული იქნება. თუკი ინფორმაცია დასაბუთებული და საფუძვლიანია, ის უკვე აღარ შეიძლება ჩაითვალოს ეჭვად. მაშასადამე, კანონმდებლის ამგვარ მიდგომას მივყავართ ისეთ ვითარებაში, სადაც მაკონტროლებელ ორგანოს მენარმის შემონმების განხორციელების ნებართვა ფაქტიურად შეუძლია მოიპოვოს ნებისმიერი ეჭვის წარმოშობის შემთხვევაში.⁷² **ამიტომ, საჭიროა მოცემული ნორმა იმგვარი ფორმულირებისა იყოს, სადაც მაკონტროლებელი ორგანო მხოლოდ „დასაბუთებული და საფუძვლიანი ინფორმაციის“ წარდგენის შემთხვევაში შეძლებს მოსამართლის ბრძანების მიღებას და არა ნებისმიერი „ეჭვის“ წარმოშობის შემთხვევაში.**

არსებობს კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი გარემოება, რომელიც იმსახურებს განსაკუთრებულ ყურადღებას. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მიხედვით, მენარმის შემონმებისათვის შესაბამისი ბრძანების გაცემაზე მაკონტროლებელი ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე, მოსამართლე გადაწყვეტილებას ღებულობს შუამდგომლობის წარდგენიდან 72 საათის განმავლობაში,⁷³ ხოლო მენარმე (მისი წარმომადგენელი) შემონმების თაობაზე შეტყობინების მიღებიდან და მისთვის საქმის მასალების გადაცემიდან 24 საათის განმავლობაში, უფლებამოსილია სასამართლოს წერილობით წარუდგინოს თავისი მოსაზრებები.⁷⁴ გამოდის, რომ მხარეს სულ რაღაც 24 საათი აქვს სასამართლო განხილვისათვის მოსამზადებლად, რაც ამკარად არ არის საკმარისი, ვინაიდან მენარმეს სწორედ ამ ვადების განმავლობაში მოუწევს, მოამზადოს თავისი საპასუხო არგუმენტები განსახილველად წარდგენილი შუამდგომლობის წინააღმდეგ, დაიქირავოს ადვოკატი და განახორციელოს თავისი საპროცესო უფლებები.⁷⁵ მსგავსი ვითარება არღვევს საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის მე-3 პუნქტით უზრუნველყოფილი ეფექტური სამართლებრივი დაცვის უფლებას, რაც სამართლიანი სასამართლო განხილვის უმნიშვნელოვანესი გარანტიაა. **ამიტომ, აუცილებელია მენარმეს ჰქონდეს უფრო მეტი დრო, რათა სათანადოდ მოემზადოს სასამართლო განხილვისათვის.**

1.4.3. მენარმე სუბიექტების უფლებების დაცვის გარანტიები სახელმწიფოს მიერ მისი საქმიანობის შემონმების პროცესში

თავისუფალი მენარმეობისა და მენარმე სუბიექტების დაცვის გარანტიები, უპირველეს ყოვლისა, ასახვას პოულობს საქართველოს კონსტიტუციაში, კერძოდ, საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტის პირველი წინადადების თანახმად, სახელმწიფო ვალდებულია ხელი შეუწყოს თავისუფალი მენარმეობისა და კონკურენციის განვითარებას. „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონში განმტკიცებულია თავისუფალი მენარმეობის კონსტიტუციური საფუძვლები, კერძოდ, კანონის მიხედვით, ყველას აქვს უფლება, თავისუფლად ეწეოდეს სამენარმეო საქმიანობას⁷⁶ და სამენარმეო საქმიანობა, საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად, მხოლოდ კანონით შეიძლება შეიზღუდოს.⁷⁷

როგორც უკვე აღინიშნა, სამენარმეო საქმიანობის კონტროლთან დაკავშირებული მოქმედებების განხორციელება მაკონტროლებელ ორგანოს, როგორც წესი, შეუძლია მოსამართლის ბრძანე-

⁷¹ Ketevan Jeladze, „Getsadze & Pateishvili Law Office,“ Newsletter, May 2007, No 8, p. 5. <http://www.g-p.ge/files/upload-file/pdf/newsletter-8.pdf> (14.01.2012)

⁷² იგივე.

⁷³ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, მუხლი 213.1.

⁷⁴ იგივე, მუხლი 213. 3.

⁷⁵ Ketevan Jeladze, „Getsadze & Pateishvili Law Office,“ Newsletter, May 2007, No 8, p. 6. <http://www.g-p.ge/files/upload-file/pdf/newsletter-8.pdf> (14.01.2012)

⁷⁶ კანონი „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ,“ მუხლი 1.1.

⁷⁷ იგივე, მუხლი 1.2.

ბის საფუძველზე.⁷⁸ იმ შემთხვევაში, თუ მოსამართლე არ გასცემს ბრძანებას მენარმის საქმიანობის შემოწმების შესახებ, მაშინ მენარმე არ უნდა შემოწმდეს, მაგრამ, თუ მენარმის შემოწმება უკვე დაწყებული იყო, მოსამართლის მიერ შემოწმების შესახებ ბრძანების გაცემაზე უარის თქმისას იგი დაუყოვნებლივ უნდა შეწყდეს და მენარმეს უპირობოდ დაუბრუნდეს მაკონტროლებელი ორგანოსათვის, აგრეთვე, სახელმწიფო ან ადგილობრივი ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილი თანხა ან სხვა გადაცემული ქონება თუ დოკუმენტი. ხოლო, თუ აღნიშნული შეუძლებელია, მაშინ მენარმეს უნდა მიეცეს სათანადო და სრული ანაზღაურება. ამასთან, კანონის მიხედვით, მენარმეს უფლება აქვს, მოითხოვოს და მიიღოს უკანონო შემოწმებით მიყენებული ზიანის ანაზღაურება.⁷⁹ **მიუხედავად იმისა, რომ კანონით დაცულია მენარმეთა უფლებები ამ თვალსაზრისით, პრაქტიკაში მაინც იშვიათია, უკანონო შემოწმების შედეგად, მენარმეთა უფლებების დარღვევის დროს, მათთვის სრული და სამართლიანი ანაზღაურების მიცემის შემთხვევები. განსაკუთრებით, ეს შეეხება საწარმოს უკანონო დალუქვის შემთხვევებს.⁸⁰**

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ სახელმწიფოს ინტერესი ამა თუ იმ სფეროზე კონტროლის განხორციელებაში ბუნებრივია და ამას კონსტიტუციური საფუძველიც კი შეიძლება მოეძებნოს.⁸¹ თუმცა, კონტროლის განხორციელება არავითარ შემთხვევაში არ უნდა ატარებდეს არაადეკვატურ ხასიათს⁸² და სახელმწიფო ორგანოებს, კონტროლის განხორციელების პროცესში, არ უნდა ჰქონდეთ თვითნებობის რამე შესაძლებლობა. **მას შემდეგ, რაც ბიზნესის „კეთება“ საქართველოში შესაძლებელი გახდა, პარალელურად, სახელმწიფო კიდევ უფრო გააქტიურდა ამ პროცესში ჩარევის თვალსაზრისით,⁸³ იმისათვის, რომ სახელმწიფომ ხელი შეუწყოს ბიზნესის განვითარებას, ერთ-ერთი აუცილებელი პირობაა, რომ ბიზნესში ჩარევა სახელმწიფოს მხრიდან მინიმუმამდე იქნას დაყვანილი.⁸⁴**

საგულისხმოა, რომ „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი უფრო ზოგად ხასიათს ატარებს, რაც ნეგატიურ გარემოებად უნდა შეფასდეს, ვინაიდან ასეთი ვითარება უფრო მეტი თვითნებობის საშუალებას აძლევს მაკონტროლებელ ორგანოებს. **ამიტომ, ვინაიდან სახელმწიფოს აქტიური ჩარევა სამენარმეო საქმიანობაში მაინც ხორციელდება, საჭიროა ამ ურთიერთობების უფრო დაკონკრეტებული მოწესრიგება, მაკონტროლებელი ორგანოების მხრიდან კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილების ფარგლების დაზუსტება, მისი გამიჯვნა და უფრო დეტალურად განწერა.** აღნიშნულთან დაკავშირებით, ძალზედ საინტერესო ნორმას ვხვდებით „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის გარდამავალ და დასკვნით დებულებებში, კერძოდ, საუბარია კანონის მე-9 მუხლის მე-2 პუნქტზე, რომლის მიხედვითაც, 3 თვის ვადაში მაკონტროლებელი ორგანოების უფლებამოსილების გამიჯვნისა და კონტროლის განხორციელების წესის შესახებ კანონპროექტის მომზადების დავალებაზეა ყურადღება გამახვილებული. ასეთი კანონპროექტი ჯერ კიდევ 2001 წლის ოქტომბრამდე უნდა მომზადებულიყო, თუმცა, აღნიშნული დღემდე არ განხორციელებულა.

1.5. კანონი „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“

1.5.1. კანონის მიზანი და მოქმედების სფერო

საქართველოში ლიცენზიებსა და ნებართვებთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს არეგულირებს 2005 წლის 24 ივნისის საქართველოს კანონი „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ.“ აღნიშნული კანონი აწესრიგებს ისეთ ორგანიზებულ საქმიანობას ან ქმედებას, რომელიც ეხება პირთა განუსაზღვრელ წრეს, ხასიათდება ადამიანის სიცოცხლის ან ჯანმრთელობისათვის მომეტებული საფრთხით,

⁷⁸ იგივე, მუხლი 3.2.

⁷⁹ იგივე, მუხლი 3.4.

⁸⁰ 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრიაულთან.

⁸¹ საქართველოს კონსტიტუცია, მუხლი 97.5.

⁸² Ketevan Jeladze, „Getsadze & Pateishvili Law Office,“ Newsletter, May 2007, No 8, p. 1. <http://www.g-p.ge/files/upload-file/pdf/newsletter-8.pdf> (14.01.2012)

⁸³ იგივე.

⁸⁴ 2011 წელი 28-30 ნოემბერი, ღრმა ინტერვიუ დავით ნარმანიასთან, გიორგი ისაკაძესთან.

მოიცავს განსაკუთრებით მნიშვნელოვან სახელმწიფო ან საზოგადოებრივ ინტერესებს ან დაკავშირებულია სახელმწიფო რესურსებით სარგებლობასთან.⁸⁵

კანონის თანახმად, კონკრეტული საქმიანობის ან ქმედების სახელმწიფო რეგულირება ლიცენზირების ან ნებართვების გზით, ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს საქმიანობა ან ქმედება უშუალოდ უკავშირდება ადამიანის სიცოცხლის ან ჯანმრთელობისთვის მომეტებულ საფრთხეს ან სახელმწიფო ან საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროებს.⁸⁶ ამასთან, ლიცენზირებისა და ნებართვების გაცემის მიზანია ადამიანის სიცოცხლის, მისი ჯანმრთელობის უსაფრთხოების, მისი საცხოვრებელი და კულტურული გარემოს უსაფრთხოების, აგრეთვე, სახელმწიფო და საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვის უზრუნველყოფა.⁸⁷

მსგავსად აღნიშნულისა, „ლიცენზიების შესახებ“ 2001 წლის 30 მაისის სომხეთის რესპუბლიკის კანონის შესაბამისად, ლიცენზირების მიზნებია: მომხმარებელთა უფლებების დაცვა, საბაზრო ურთიერთობების განვითარების რეგულირების ხელშეწყობა, პროდუქციისა და მომსახურების ხარისხის გაზრდა, იმ პირებზე კონტროლის ადმინისტრირება, რომლებიც ჩართულნი არიან, ადამიანის სიცოცხლისა და ჯანმრთელობის, საკუთრების, სახელმწიფო და საჯარო ინტერესის, ბუნებისა და კულტურული მემკვიდრეობისათვის პოტენციურად სარისკო და სახიფათო საქმიანობაში.⁸⁸

1.5.2. ლიცენზიებისა და ნებართვების სახეები

უპირველესად, აღსანიშნავია, რომ „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონი ერთმანეთისაგან განასხვავებს ლიცენზიის ორ ძირითად სახეობას. ესენია — სარგებლობის ლიცენზია და საქმიანობის ლიცენზია. საყურადღებოა ისიც, რომ „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით, ლიცენზია შეიძლება იყოს გენერალური ან სპეციალური ხასიათის.⁸⁹

მაგალითად, „ლიცენზიების შესახებ“ სომხეთის რესპუბლიკის კანონი არ ასხვავებს ლიცენზიებს სარგებლობისა და საქმიანობის სახეობებად და, ასევე, არ ასხვავებს ლიცენზიებს გენერალური და სპეციალური ხასიათის მიხედვით. თუმცა, სომხეთის კანონმდებლობა ლიცენზიებს ყოფს მარტივ და რთულ ლიცენზიებად.⁹⁰ ასეთი დაყოფა კი, ეფუძნება იმას, თუ რა პროცედურების გავლა უნევს ლიცენზიის მაძიებელს ამა თუ იმ ლიცენზიის მოსაპოვებლად.

რაც შეეხება უშუალოდ ლიცენზიის სახეებს, საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობით, შემცირებულია ლიცენზიებისა და ნებართვების რაოდენობა და მიიჩნევა, რომ ის გონივრულ საქმიანობამდეა დაყვანილი.⁹¹ „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის მოქმედი რედაქცია იცნობს საქმიანობის ლიცენზიის 43,⁹² სარგებლობის ლიცენზიის 11⁹³ და ნებართვების 55 სახეს.⁹⁴ რაც შეეხება ლიცენზიების სახეებს სომხეთის კანონმდებლობის მიხედვით, იგი ითვალისწინებს უფრო მეტ, კერძოდ — 79 სახის ლიცენზიას.⁹⁵

1.5.3. ლიცენზიებისა და ნებართვების მიღების პროცედურები

გამოთქმულია მოსაზრება, რომ უკანასკნელ წლებში, საქართველოში გამარტივდა ლიცენზიისა და ნებართვის გაცემის პროცედურები.⁹⁶ მოქმედი კანონმდებლობა, საქმიანობის ლიცენზიისა და სარგებლობის ლიცენზიის შემთხვევებში, ითვალისწინებს ლიცენზიის მიღების სხვადასხვა პროცედურას.

⁸⁵ კანონი „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“, მუხლი 1.
⁸⁶ იგივე, მუხლი 2.1.
⁸⁷ იგივე, მუხლი 2.2.
⁸⁸ „ლიცენზიების შესახებ“ სომხეთის რესპუბლიკის კანონი, მუხლი 5.
⁸⁹ კანონი „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“, მუხლი 3.
⁹⁰ „ლიცენზიების შესახებ“ სომხეთის რესპუბლიკის კანონი, მუხლი 25.26.
⁹¹ 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრიაულთან.
⁹² კანონი „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“, მუხლი 6.
⁹³ იგივე, მუხლი 7.
⁹⁴ იგივე, მუხლი 24.
⁹⁵ „ლიცენზიების შესახებ“ სომხეთის რესპუბლიკის კანონი, მუხლი 43.
⁹⁶ 2011 წელი 30 ნოემბერი, ღრმა ინტერვიუ დავით ნარმანიასთან.

კანონის თანახმად, საქმიანობის ლიცენზიის გაცემა, როგორც წესი, ხდება „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის VII თავით დადგენილი იმავე მარტივი ადმინისტრაციული წარმოების წესით, რაც ნებართვის მისაღებადაა განსაზღვრული. თუმცა, კანონით ზუსტად განსაზღვრული საქმიანობის ლიცენზიის სახეები გაიცემა საჯარო ადმინისტრაციული წარმოებით.⁹⁷

რაც შეეხება სარგებლობის ლიცენზიას, მისი გაცემა ხდება აუქციონის წესით. ყურადღებას იმსახურებს ის გარემოება, რომ მოქმედი კანონმდებლობა აუქციონის ჩატარებისას მრავალი კონკრეტული საკითხის მონესრიგებას მთლიანად ლიცენზიის გამცემ ორგანოს ანდობს, მაგალითად: აუქციონის გამართვის, გამარჯვებულის გამოვლენისა და შესაბამისი სალიცენზიო მოწმობის გაცემის წესს ლიცენზიის გამცემი ორგანო თავად ადგენს,⁹⁸ აგრეთვე, აუქციონში მონაწილეობისათვის განცხადების მიღების საბოლოო ვადას, ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში, ადგენს ლიცენზიის გამცემი ორგანო.⁹⁹ ასევე, სარგებლობის ლიცენზიის გაცემის საწყისი ფასის განსაზღვრისა და ანგარიშსწორების წესს თავად ლიცენზიის გამცემი ორგანო ადგენს¹⁰⁰ და ა.შ. მსგავს ვითარებაში, ლიცენზიის გამცემ ორგანოს შეუძლია, აუქციონის წესები და პროცედურები ინდივიდუალურად დაარეგულიროს, რაც პრაქტიკულად ნიშნავს იმას, რომ ასეთი წესები შესაძლოა ლიცენზიის გამცემი ორგანოს შეხედულებისამებრ გაუქმდეს, ხელახლა გამოიცეს ან შეიცვალოს ყოველი აუქციონის ჩატარების წინ. საკანონმდებლო არამდგრადობის თავიდან ასაცილებლად და ბიზნეს გარემოს პროგნოზირებადობის გასაძლიერებლად, უფრო გონივრული იქნებოდა ზოგადი აუქციონის წესების საკანონმდებლო დონეზე დანერგვა.

რაც შეეხება ნებართვებს, საქმიანობის ლიცენზიის გაცემის წესზე საუბრისას როგორც ზემოთ უკვე აღინიშნა, ნებართვების გაცემას „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის VII თავი არეგულირებს.

რაც შეეხება სომხეთის კანონმდებლობას, როგორც უკვე აღინიშნა, ლიცენზიები აქ დაყოფილია მარტივ და რთულ ლიცენზიებად. მარტივი ლიცენზიის მოპოვების პროცედურები რეგულირდება მხოლოდ „ლიცენზიების შესახებ“ სომხეთის რესპუბლიკის კანონით, ხოლო რთული ლიცენზიის მოპოვების პროცედურები, გარდა მითითებული კანონისა, ასევე, წესრიგდება შესაბამისი ორგანოების რეგულაციებით, რომლებიც დამატებით მოთხოვნებს აწესებენ ლიცენზიის მაძიებელთათვის.¹⁰¹

1.5.4. მენარმეთა უფლებების დაცვის გარანტიები ლიცენზირების პროცესში

ლიცენზირება გულისხმობს განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელების უფლების მინიჭებას ფიზიკური, იურიდიული პირისათვის ან სხვა ორგანიზაციული წარმონაქმნისათვის. ასეთი საქმიანობის განხორციელება, როგორც წესი, სამენარმეო მიზნებთანაა ხოლმე დაკავშირებული და მოგების მიღებაზეა ორიენტირებული. ამიტომაც, მეტად მნიშვნელოვანია საკითხი, თუ რამდენად უზრუნველყოფს „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონი მენარმეთა უფლებების დაცვას მათი ლიცენზირების პროცესში.

უპირველესად, აღსანიშნავია, რომ „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, ლიცენზიის გაცემის, მის გაცემაზე უარის თქმის ან მისი გაუქმების შესახებ გადაწყვეტილება¹⁰² და, ასევე, სარგებლობის ლიცენზიის აუქციონის წესით გაცემის თაობაზე გადაწყვეტილება¹⁰³ წარმოადგენს ადმინისტრაციულ აქტს. შესაბამისად, ამგვარად უზრუნველყოფილია ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესით ლიცენზიის მაძიებელთა უფლებების დაცვის შესაძლებლობა. აგრეთვე, კანონი ადგენს, რომ ლიცენზიის გაცემაზე ადმინისტრაციული ორგანოს

⁹⁷ კანონი „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“, მუხლი 8.

⁹⁸ იგივე, მუხლი 18.12.

⁹⁹ იგივე, მუხლი 17.4.

¹⁰⁰ იგივე, მუხლი, 19.1.

¹⁰¹ „ლიცენზიების შესახებ“ სომხეთის რესპუბლიკის კანონი, მუხლი 10.

¹⁰² კანონი „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“, მუხლი 10. 4.

¹⁰³ იგივე, მუხლი 18.3.

უარი აუცილებლად დასაბუთებული უნდა იყოს¹⁰⁴ და ამასთან, კანონით პირდაპირ არის გათვალისწინებული საქმიანობის ლიცენზიის გაცემაზე უარის გასაჩივრების შესაძლებლობაც.¹⁰⁵

რაც შეეხება სომხეთის კანონმდებლობას, აქაც ვხვდებით ისეთ ნორმებს, რომლებიც უზრუნველყოფენ ლიცენზიის მაძიებლისთვის გასაჩივრების შესაძლებლობას, კერძოდ, ლიცენზიის მაძიებელს შეუძლია გაასაჩივროს ლიცენზიის გამცემი ორგანოს უარი ლიცენზიის გაცემაზე ან მისი მოქმედების ვადის გაგრძელებაზე. გასაჩივრება ლიცენზიის მაძიებელს შეუძლია ზემდგომ ორგანოებში ან სასამართლო წესით.¹⁰⁶

საგულისხმოა, რომ „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, ადმინისტრაციული საჩივრის ან სარჩელის წარდგენა არ აჩერებს ლიცენზიის გაცემის, მის გაცემაზე უარის თქმის ან მისი გაუქმების შესახებ ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილებას, თუ ლიცენზიის გამცემი ან საჩივრის (სარჩელის) განმხილველი ადმინისტრაციული ორგანო ან/და სასამართლო არ მიიღებს შეჩერების შესახებ გადაწყვეტილებას.¹⁰⁷ კანონის ასეთი მიდგომა მომხმარებელთა ინტერესების დაცვის პრიორიტეტულიდან გამომდინარეობს, რაც უდავოდ მნიშვნელოვანი გარემოებაა.

ვინაიდან მომხმარებელთა ინტერესებს შეეხებთ, მიზანშეწონილია ითქვას, რომ ზოგიერთ შემთხვევაში, მომხმარებელთა ინტერესები მაინც დგება გარკვეული საფრთხეების წინაშე. კერძოდ, მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, საკვები პროდუქციის იმპორტირებისათვის საჭიროა შესაბამისი ნებართვა. საქართველოს მთავრობის მიერ, განსაზღვრულია ზოგიერთი არაკეთილსაიმედო ქვეყანა, საიდანაც პროდუქციის იმპორტირებისათვის აუცილებელია სურსათის ეროვნული სააგენტოს უფლებამოსილი პირის მივლინება ამა თუ იმ საწარმოში არსებული მდგომარეობის ადგილზე შესასწავლად.¹⁰⁸ ასეთი მივლინება იმპორტიორის ხარჯებით ფინანსდება და მისი მიზანია პროდუქციის ხარისხის კონტროლის უზრუნველყოფა. თუმცა, პრაქტიკული თვალსაზრისით, სააგენტოს უფლებამოსილი პირი სათანადო ტექნიკური საშუალებების ხელთ არქონის გამო, ვერ უზრუნველყოფს პროდუქციის ხარისხისა და უვნებლობის რეალურ კონტროლს. აქედან გამომდინარე, ასეთი მივლინება უფრო ფორმალურ ხასიათს ატარებს. ამასთან, იმ ფონზე, რომ სააგენტოს უფლებამოსილი პირის მივლინება მენარმის სახსრებით ფინანსდება და მივლინება ვერ უზრუნველყოფს რეალური შედეგების მიღწევას, მენარმისათვის განსაზღვრული ქვეყნებიდან საქონლის იმპორტი დამატებით ხარჯებთანაა დაკავშირებული. **აღნიშნული პრობლემის მოგვარებისათვის, აუცილებელია მივლინებული უფლებამოსილი პირი აღიჭურვებოდეს სათანადო ტექნიკური საშუალებებით, რაც რეალურად უზრუნველყოფდა საკვები პროდუქციის ხარისხის კონტროლს და, ასევე, სასურველი იქნებოდა მივლინების ხარჯების სახელმწიფოს მხრიდან გაღება.**

1.6. კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“

1.6.1. კანონის მიზანი და მოქმედების სფერო

საქართველოში საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობასა და ინვესტიციის დაცვის გარანტიებთან დაკავშირებულ საკითხებს არეგულირებს „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონი. აღნიშნული კანონის მიზანია, დაადგინოს ისეთი სამართლებრივი რეჟიმი, რომელიც ხელს შეუწყობს საქართველოში ინვესტიციების განხორციელებას. კანონი განსაზღვრავს საქართველოს ტერიტორიაზე როგორც უცხოური, ისე ადგილობრივი ინვესტიციების განხორციელების სამართლებრივ საფუძვლებსა და მათი დაცვის გარანტიებს.¹⁰⁹

ინვესტიციებთან დაკავშირებული სამართლებრივი საკითხები საქართველოს კანონმდებლობის მსგავსად რეგულირდება ლიტვის რესპუბლიკაშიც, სადაც ინვესტიციების სფეროში მოქმედ მთავარ საკანონმდებლო აქტს წარმოადგენს „ინვესტიციების შესახებ“ ლიტვის რესპუბლიკის კანონი. აღნიშ-

¹⁰⁴ იგივე, მუხლი, 10.9.

¹⁰⁵ იგივე, მუხლი, 10.12.

¹⁰⁶ „ლიცენზიების შესახებ“ სომხეთის რესპუბლიკის კანონი, მუხლი 39.

¹⁰⁷ კანონი „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“, მუხლი 23.

¹⁰⁸ იხ. 2010 წლის 31 დეკემბრის საქართველოს მთავრობის დადგენილება N426.

¹⁰⁹ კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“, პრეამბულა.

ნული კანონი ადგენს ლიტვის რესპუბლიკაში ინვესტიციების განხორციელების წესსა და პირობებს, ინვესტორთა უფლებებსა და ინვესტიციების დაცვის გარანტიებს.¹¹⁰ ამასთან, ხსენებული კანონის მოქმედება ერთნაირად ვრცელდება როგორც ადგილობრივ, ისე უცხოელ ინვესტორებზე.¹¹¹

1.6.2. ინვესტორთა უფლებები

„საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით, საინვესტიციო და სამენარმეო საქმიანობის განხორციელებისას, უცხოელი და ადგილობრივი ფიზიკური და იურიდიული პირები თანაბარ მდგომარეობაში იმყოფებიან. ამასთან, უცხოელი ინვესტორის უფლებები და გარანტიები არ შეიძლება იყოს იმ უფლებებსა და გარანტიებზე ნაკლები, რომლითაც საქართველოს ფიზიკური და იურიდიული პირი სარგებლობს.¹¹² ამრიგად, მათ თანაბარი შესაძლებლობები აქვთ. მსგავს დებულებას ვხვდებით „ინვესტიციების შესახებ“ ლიტვის რესპუბლიკის კანონშიც. კერძოდ, თავიანთი საქმიანობის განხორციელებისას, ადგილობრივ და უცხოელ ინვესტორებს უნდა მიეცეთ თანაბარი დონის სააპარეზო სივრცე.¹¹³

„საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, ინვესტორს უფლება აქვს საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ საბანკო დანესებულებებში ნებისმიერი სახის ვალუტით გახსნას მიმდინარე და სხვა ანგარიშები,¹¹⁴ აილოს სესხი საქართველოს ტერიტორიაზე და საზღვარგარეთ არსებული საბანკო და საფინანსო დანესებულებებიდან ან ფიზიკური თუ იურიდიული პირებისაგან;¹¹⁵ შეიძინოს აქციები, ობლიგაციები, სხვა ფასიანი ქაღალდები და საქართველოს ტერიტორიასა და საზღვარგარეთ არსებული ქონება.¹¹⁶ გადასახადებისა და სავალდებულო მოსაკრებლების გადახდის შემდეგ, უცხოელ ინვესტორს აქვს ინვესტიციებიდან მიღებული მოგებისა (შემოსავლის) და სხვა ფულადი სახსრების საქართველოს საბანკო დანესებულებაში საბაზრო კურსით კონვერსიისა და საზღვარგარეთ შეუზღუდავი რეპატრაციის უფლება.¹¹⁷ უცხოელ ინვესტორს, აგრეთვე, უფლება აქვს საზღვარგარეთ გაიტანოს მის საკუთრებაში არსებული ქონება.¹¹⁸ აღნიშნული საკითხები ლიტვის კანონმდებლობაშიც მსგავსადაა დარეგულირებული.¹¹⁹

1.6.3. ინვესტორის/ინვესტიციის დაცვის გარანტიები

„საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონი ადგენს, რომ ინვესტიცია მთლიანად და უპირობოდ არის დაცული საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობით.¹²⁰ მსგავს დებულებას ვხვდებით „ინვესტიციების შესახებ“ ლიტვის რესპუბლიკის კანონშიც, რომლის მიხედვითაც, ინვესტორთა უფლებები და კანონიერი ინტერესები დაცულია ლიტვის რესპუბლიკაში მოქმედი კანონმდებლობით.¹²¹ ამასთან, სახელმწიფოს, ადგილობრივ ხელისუფლებასა და მათ წარმომადგენლებს არ აქვთ უფლება, ჩაერიონ ინვესტორების მიერ ინვესტიციის ობიექტით ფლობის, სარგებლობისა და განკარგვის პროცესში, ხოლო ის ზიანი, რომელიც მიადგება ინვესტორს სახელმწიფო, ადგილობრივი ხელისუფლების ან მათი წარმომადგენლების მიერ უკანონო მოქმედებების შედეგად, კომპენსირებულ უნდა იქნეს ლიტვის რესპუბლიკის კანონმდებლობით დადგენილი წესით.¹²²

ქართული და ლიტვური კანონმდებლობა ადგენს, რომ ინვესტიციის ჩამორთმევა დასაშვებია მხოლოდ კანონით დადგენილ შემთხვევებში და მხოლოდ სათანადო და სამართლიანი ანაზღაურებით.¹²³

¹¹⁰ „ინვესტიციების შესახებ“ ლიტვის რესპუბლიკის კანონი, მუხლი 1.1.

¹¹¹ იგივე, მუხლი 2.4.

¹¹² კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“, მუხლი 3.1.

¹¹³ „ინვესტიციების შესახებ“ ლიტვის რესპუბლიკის კანონი, მუხლი 5.1. „ა“.

¹¹⁴ კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“, მუხლი 3.2.

¹¹⁵ იგივე, მუხლი 3.3.

¹¹⁶ იგივე, მუხლი 3.4.

¹¹⁷ იგივე, მუხლი 3.6.

¹¹⁸ იგივე, მუხლი 3.7.

¹¹⁹ იხ. „ინვესტიციების შესახებ“ ლიტვის რესპუბლიკის კანონი, მუხლები - 5.2, 5.3, და 5.4.

¹²⁰ კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“, მუხლი 7.1.

¹²¹ „ინვესტიციების შესახებ“ ლიტვის რესპუბლიკის კანონი, მუხლი 5.1.

¹²² იგივე, მუხლი 6.1.

¹²³ იხ. კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“, მუხლი 7.2 და „ინვესტიციების შესახებ“ ლიტვის რესპუბლიკის კანონი, მუხლი 7.1.

აგრეთვე, ქართული და ლიტვური კანონმდებლობის შესაბამისად, ინვესტორისათვის ინვესტიციის ჩამორთმევის შემთხვევაში, გათვალისწინებულია, რომ ინვესტორისათვის მიცემული კომპენსაცია უნდა შეესაბამებოდეს ჩამორთმეული ინვესტიციის რეალურ საბაზრო ღირებულებას და კომპენსაციის ოდენობა უნდა მოიცავდეს იმ ზიანსაც, რომელიც მიადგა ინვესტორს ექსპროპრიაციის მომენტიდან მოყოლებული, კომპენსაციის მიცემის დღემდე.¹²⁴

მეტად საინტერესოა მხარეთა შორის წარმოშობილი დავების რეგულირების საკითხი, როგორც ქართულ, ისე ლიტვურ სამართალში, კერძოდ, „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, დავა უცხოელ ინვესტორსა და საქართველოში რეგისტრირებულ სანარმოს შორის გადაწყდება მხარეთა შეთანხმებით დადგენილი წესით ან საქართველოს სასამართლოში;¹²⁵ ხოლო, უცხოელ ინვესტორსა და სახელმწიფო ორგანოს შორის წარმოშობილი დავა, თუ მისი გადაწყვეტის წესი არ იქნება განსაზღვრული მათი შეთანხმებით ან საქართველოს შესაბამისი საერთაშორისო ხელშეკრულებით, გადაწყდება საქართველოს სასამართლოში.¹²⁶

რაც შეეხება ლიტვურ კანონმდებლობას ამ თვალსაზრისით, „ინვესტიციების შესახებ“ ლიტვის რესპუბლიკის კანონის მიხედვით, ინვესტორის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დარღვევებთან დაკავშირებული დავები წყდება ლიტვის კანონმდებლობით დადგენილი წესით. უცხოელ ინვესტორსა და ლიტვის რესპუბლიკას შორის წარმოშობილი დავები, რომლებიც უკავშირდება მათი უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დარღვევებს (საინვესტიციო დავები), განიხილება ინვესტორსა და სახელმწიფოს შორის შეთანხმებით დადგენილი წესით, ლიტვის რესპუბლიკის სასამართლოში, საერთაშორისო საარბიტრაჟო ან სხვა დანესებულებებში.¹²⁷ ამასთან, საინვესტიციო დავები წყდება საერთაშორისო ხელშეკრულებების დებულებების სათანადოდ მხედველობაში მიღებით. აგრეთვე, საინვესტიციო დავების შემთხვევებში, უცხოელ ინვესტორს უფლება აქვს, პირდაპირ საინვესტიციო დავის საერთაშორისო ცენტრს (the International Centre for Settlement of Investment Disputes) მიმართოს.¹²⁸

საგულისხმოა, რომ „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონის ძველი რედაქცია,¹²⁹ ლიტვური კანონმდებლობის ანალოგიურად, ითვალისწინებდა უცხოელ ინვესტორსა და სახელმწიფო ორგანოს შორის დავის წარმოშობის შემთხვევაში, საინვესტიციო დავის საერთაშორისო ცენტრისათვის (the International Centre for Settlement of Investment Disputes) ან ნებისმიერი საერთაშორისო საარბიტრაჟო ორგანოსათვის მიმართვის შესაძლებლობას, კერძოდ, კანონის ძველი რედაქციის მე-16 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, დავის გადაწყვეტის წესი თუ არ იყო განსაზღვრული ინვესტორსა და სახელმწიფოს შორის შეთანხმებით, იგი წყდებოდა საქართველოს სასამართლოში ან საინვესტიციო დავის ზემოაღნიშნულ საერთაშორისო ცენტრში; ხოლო, თუ დავა არ განიხილებოდა საინვესტიციო დავის საერთაშორისო ცენტრში, უცხოელ ინვესტორს უფლება ჰქონდა, დავის გადასაჭრელად მიემართა ცენტრის დამატებითი ინსტიტუტისათვის ან ნებისმიერი საერთაშორისო საარბიტრაჟო ორგანოსათვის, რომელიც დაარსებულია გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის საერთაშორისო სავაჭრო სამართლის კომისიის (Commission of the United Nations for International Trade Law-UNCITRAL) საარბიტრაჟო და საერთაშორისო ხელშეკრულებებით დადგენილი წესების შესაბამისად. თუმცა, კანონში შეტანილი 2009 წლის 17 ივლისის ცვლილების შედეგად,¹³⁰ ინვესტორს წაერთვა ყოველგვარი შესაძლებლობა, გამოიყენოს საინვესტიციო დავის განხილვის მსოფლიოში აღიარებული ზემოთ ხსენებული საერთაშორისო მექანიზმები. შესაბამისად, მითითებული მუხლის ამჟამინდელი რედაქციის მიხედვით, დავა უცხოელ ინვესტორსა და სახელმწიფო ორგანოს შორის, თუ მისი გადაწყვეტის წესი არ არის განსაზღვრული მათი შეთანხმებით ან საქართველოს შესაბამისი საერთაშორისო ხელშეკრულებით, გადაწყდება საქართველოს სასამართლოში.

¹²⁴ იხ. კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“, მუხლები 7.3, 8.1 და 8.2; „ინვესტიციების შესახებ“ ლიტვის რესპუბლიკის კანონი, მუხლი 7.2.
¹²⁵ კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“, მუხლი 16.1.
¹²⁶ იგივე, მუხლი 16.2.
¹²⁷ „ინვესტიციების შესახებ“ ლიტვის რესპუბლიკის კანონი, მუხლი 6.2.
¹²⁸ იგივე, მუხლი 6.3.
¹²⁹ კერძოდ, 2009 წლის 17 ივლისამდე მოქმედი რედაქცია.
¹³⁰ იხ. კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე, N 1539, 17.07.2009.

მითითებული გარემოება წარმოადგენს სერიოზულ პრობლემას უცხოელი ინვესტორებისთვის. მსგავს ვითარებაში, ბუნებრივია, ინვესტორს დაეკარგება სურვილი, დააბანდოს კაპიტალი საქართველოში, თუკი ეცოდინება, რომ იგი ვერ დაიცავს თავის უფლებებს ეროვნული სასამართლოს იქით.¹³¹ მართლაც, აღნიშნული ცვლილება უნდა შეფასდეს, როგორც ნეგატიური მოვლენა და ის, ფაქტობრივად, კანონმდებლის უკან გადადგმული ნაბიჯია ამ სფეროში. მსგავსი შეზღუდვა მიუღებელი უნდა იყოს ისეთი სახელმწიფოსათვის, რომელიც ორიენტირებულია ეკონომიკის განვითარებაზე, ვინაიდან ასეთი ვითარება უცხოელი ინვესტორების საქართველოში შემოსვლას სერიოზულად აფერხებს, რაც, თავის მხრივ, ეკონომიკაზეც უარყოფითად აისახება. **ამიტომ, სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონის ამ ნაწილში შესაბამისი ცვლილებების შეტანა და მოცემული საკითხის იმგვარად მონესრიგება, როგორც ეს კანონის ძველ რედაქციაში იყო.**

1.7. კანონი „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“

1.7.1. კანონის მიზანი და მოქმედების სფერო

2007 წელს ძალაში შევიდა „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონი. განსახილველი კანონი მოიცავს ისეთ დებულებებს, რომლებიც ბიზნესის სამართლებრივი რეგულირებისას წარმოქმნის გარკვეულ პრობლემებს. უპირველეს ყოვლისა, უნდა აღინიშნოს ის ნორმები, რომლებიც აწესრიგებენ კრედიტორთა მოთხოვნების დაკმაყოფილების რიგითობასა და უზრუნველყოფილ კრედიტორთა მოთხოვნების დაკმაყოფილების წესს.

„გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ კანონის მიზანია მოვალისა და კრედიტორების ინტერესების თანაბარზომიერი დაცვა, შესაძლებლობის შემთხვევაში, მოვალის ფინანსური სიძნელების გადაჭრა და კრედიტორთა მოთხოვნების დაკმაყოფილება, ხოლო აღნიშნულის შეუძლებლობის შემთხვევაში, მოვალის ქონების რეალიზაციით მიღებული თანხების განაწილებით კრედიტორთა მოთხოვნების დაკმაყოფილება.¹³²

კანონი არეგულირებს „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად დაფუძნებული სამენარმეო სუბიექტების, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით განსაზღვრული არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების, არარეგისტრირებული კავშირისა და ამხანაგობის გადახდისუუნარობის საკითხს.¹³³

1.7.2. გადახდისუუნარობა, მისი სამართლებრივი შედეგები და კრედიტორთა მოთხოვნების დაკმაყოფილების რიგითობა

გადახდისუუნარობა გაკოტრების ზოგადი საფუძველია და ნიშნავს მოვალის უუნარობას, დააკმაყოფილოს კრედიტორის მოთხოვნა. იგი გაკოტრების საქმის წარმოების გახსნის მომენტისათვის მოვალის ეკონომიკურ მდგომარეობას ასახავს და მასში სამი ძირითადი მომენტი იკვეთება: 1. მოვალის უუნარობა; 2. გადახდის ვალდებულების არსებობა; 3. ამ ვალდებულების შესრულების ვადამოსულობა.

მას შემდეგ, რაც სასამართლოში განცხადებას შეიტანს აღნიშნულზე უფლებამოსილი პირი, სასამართლო იხილავს საქმეს და ადგენს, მოვალე გადახდისუუნაროა თუ არა.. საკითხის დადებითად გადაწყვეტის შემთხვევაში, იწყება გადახდისუუნარობის საქმისწარმოება.

მოვალის გადახდისუუნარობის საკითხს არსებითად აფასებს და წყვეტს კოლეგიალური ორგანო — მომრიგებელი საბჭო. მომრიგებელი საბჭო იქმნება კრედიტორთა პირველ კრებაზე, კრედიტორთა მოთხოვნების შემომწების დასრულებისთანავე და იგი შედგება სამი წევრისაგან. საბჭო იღებს გა-

¹³¹ 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრიაულთან.

¹³² კანონი „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“, მუხლი 2.1.

¹³³ იგივე, მუხლი 2.1.

დანყვეტილებას საწარმოს გაკოტრების, რეაბილიტაციის, ან გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შეწყვეტის შესახებ.

გადახდისუუნარობის კანონის 34-ე მუხლის შესაბამისად, გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შეწყვეტის შესახებ გადაწყვეტილება მიიღება, „თუ არ არსებობს გადახდისუუნარობის საფუძველი ან ეს საფუძველი აღმოიფხვრა განცხადების შეტანის შემდეგ ან მოვალეს შეუძლია ვადაგასული ვალი დაფაროს.“ მომრიგებელი საბჭოს ამ გადაწყვეტილების საფუძველზე, სასამართლოს გამოაქვს განჩინება საქმის წარმოების შეწყვეტის შესახებ, რის შემდეგაც წყდება წარმოება.

კანონის მიზნებიდან იკვეთება, რომ, პირველ რიგში, უნდა დადგინდეს სუბიექტის რეაბილიტაციის შესაძლებლობა. აღნიშნულის შეუძლებლობის შემთხვევაში კი, ხორციელდება მისი ლიკვიდაცია.

განსახილველი კანონის 36-ე და 37-ე მუხლების თანახმად, გაკოტრების წარმოება იწყება მომრიგებელი საბჭოს გადაწყვეტილების შესაბამისად, სასამართლოს მიერ გაკოტრების შესახებ გამოტანილი განჩინების გამოქვეყნებიდან. გაკოტრების პროცესში საწარმოს მართვასა და წარმომადგენლობას ახორციელებს გაკოტრების მმართველი. გაკოტრების მმართველს ირჩევენ კრედიტორები გაკოტრების შესახებ სასამართლოს განჩინების გამოქვეყნებიდან 3 დღის ვადაში.¹³⁴

გაკოტრების მმართველი აღჭურვილია „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონითა და შესაბამისი სამეწარმეო საქმიანობის სუბიექტთა მართვაზე, ხელმძღვანელობასა და წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირებისათვის მინიჭებული ყველა უფლებამოსილებით. იგი შესაძლებელია იყოს როგორც ფიზიკური, ისე იურიდიული პირი.

მომრიგებელი საბჭოს გადაწყვეტილების შესაბამისად, იწყება გაკოტრების საქმის წარმოება, სადაც მოვალის სამეურვეო ქონება იყიდება აუქციონზე გაკოტრების მმართველის მიერ კეთილსინდისიერებისა და კრედიტორთა ინტერესების გათვალისწინებით. თუ პირველ აუქციონზე ვერ მოხერხდა ქონების რეალიზაცია, გადახდისუუნარობის შესახებ კანონის ნორმათა დაცვით, ინიშნება მეორე აუქციონი, ხოლო, თუ მეორე აუქციონზეც ვერ გაიყიდება ქონება, უზრუნველყოფილ კრედიტორებს შეუძლიათ, ახალ კრედიტორებთან შეთანხმებით დაიკმაყოფილონ მოთხოვნა უზრუნველყოფილი საგნის საკუთრებაში გადაცემით.

განსახილველი კანონის მე-40 მუხლით დადგენილია მოვალის ქონების ამონაგებით კრედიტორთა დაკმაყოფილების პრიორიტეტები. კერძოდ, კრედიტორთა მოთხოვნები დაკმაყოფილდება შემდეგი რიგითობით:

- I რიგი – საპროცესო ხარჯები და აღსრულების ეროვნული ბიუროს მომსახურების საფასური;
- II რიგი – გადახდისუუნარობის შესახებ განცხადების წარმოებაში მიღების თაობაზე სასამართლოს განჩინების გამოტანის თარიღიდან მოვალის მიმართ წარმოქმნილი დავალიანება;
- III რიგი – მეურვის დანიშვნასა და მის მიერ მოვალეობების შესრულებასთან დაკავშირებული ყველა ხარჯი და ანაზღაურება;
- IV რიგი – ყველა უზრუნველყოფილი მოთხოვნა, მათ შორის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით უზრუნველყოფილი მოთხოვნები;
- V რიგი – საგადასახადო დავალიანებები;
- VI რიგი – ყველა დანარჩენი აღიარებული არაუზრუნველყოფილი მოთხოვნა;
- VII რიგი – დაგვიანებით წარდგენილი კრედიტორთა მოთხოვნები.

როგორც ნათელი გახდა, მოვალის ქონების რეალიზაციის გზით, პირველ რიგში, უნდა მოხდეს საპროცესო ხარჯებისა და გაკოტრების საქმის წარმოებისთვის საჭირო თანხების დაფარვა, რაც, რა თქმა უნდა, დამატებითი ხარჯია მოვალის ისედაც მცირერიცხოვანი ქონებისთვის. აგრეთვე, კრედიტორთა შორის მოთხოვნის დაკმაყოფილების უპირატესობა აქვთ ახალ კრედიტორებს, რომელთა მოთხოვნა წარმოიშვა სასამართლოს მიერ გადახდისუუნარობის შესახებ განჩინების გამოტანის შემდგომ. მათი მოთხოვნის სრულად დაკმაყოფილების შემთხვევაში, უპირატესობა უზრუნველყოფილ

¹³⁴ იგივე, მუხლები 36-37.

კრედიტორებს ენიჭებათ, რომელთა მოთხოვნა უზრუნველყოფილია გირაოთი, იპოთეკით ან ვალდებულების უზრუნველყოფის სხვა საშუალებით. ზემოთ აღნიშნულ კრედიტორთა დაკმაყოფილების შემდეგ, ხდება დანარჩენი აღიარებული არაუზრუნველყოფილი მოთხოვნის დაკმაყოფილება, დაბოლოს — დაგვიანებით წარდგენილი კრედიტორთა მოთხოვნები. საგულისხმოა, რომ არაპრივილეგირებულ კრედიტორებად განიხილებიან მომწოდებლები (ინვესტორები), მათ შორის, უცხოელი ინვესტორები, რომლებიც მოთხოვნების ცხრილში განლაგდებიან ბოლოს წინა — მე-6 რიგში. მათზე უკეთესი რიგი უკავია სახელმწიფოს, საგადასახადო მოთხოვნების სახით და, აგრეთვე, ბანკებს, უზრუნველყოფილ კრედიტებთან დაკავშირებით. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ ვალაუვალობის მასის სიმცირის შემთხვევაში, ინვესტორები საერთოდ ვერ დაკმაყოფილდებიან თუკი ამოსაგები განაწილება სახელმწიფოსა და ბანკების მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად.¹³⁵

უნდა აღინიშნოს, რომ განსახილველი კანონის თანახმად, საგადასახადო ორგანო სარგებლობს უპირატესობით სხვა ჩვეულებრივ კრედიტორებთან მიმართებაში, რაც გაუმართლებელია. **საგადასახადო ორგანოც ისეთივე რიგითი კრედიტორია, როგორც ყველა სხვა და შესაბამისად, ლიკვიდაციის პროცედურა უნდა იყოს ჰორიზონტალურ ურთიერთობებზე დაყრდნობილი პროცესი. ამიტომ, აქ საგადასახადო ორგანოს წარმოჩენა, როგორც გამოკვეთილი კრედიტორისა, არასწორ მიდგომად შეიძლება შეფასდეს.**¹³⁶

2. საგადასახადო და სამენარმეო დავების განხილვის პროცედურები და სამართალწარმოების პრაქტიკის ანალიზი

2.1. შესავალი

სამენარმეო და საგადასახადო დავების განხილვის პრაქტიკის შესწავლა განხორციელდა შემდეგი მეთოდოლოგიით:

- ბიზნესის სფეროში არსებული სამართალწარმოების პრაქტიკის შესწავლის მიზნით, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილველი საბჭოდან, ფინანსთა სამინისტროს დავების დეპარტამენტიდან, თბილისის საქალაქო სასამართლოდან, თბილისის სააპელაციო სასამართლოდან და საქართველოს უზენაეს სასამართლოდან გამოვითხოვეთ ბიზნესის სფეროში განხილულ საქმეებზე გამოტანილი გადაწყვეტილებები;
 - ამავე უწყებებიდან მივიღეთ სტატისტიკური ინფორმაცია ბიზნეს სფეროში მიმდინარე და განხილული დავების შესახებ;
 - შეჯამდა და გაანალიზდა გადაწყვეტილებები და ინფორმაცია;
 - ჩატარდა სამუშაო ჯგუფის შეხვედრა სამენარმეო და საგადასახადო სფეროში მომუშავე ადვოკატების მონაწილეობით, გაკეთდა დასკვნა და სამართალწარმოებაში არსებული პრობლემების ანალიზი;
 - გამოიკვეთა დადებითი და უარყოფითი პრაქტიკა და შემუშავდა რეკომენდაციები ბიზნეს სფეროში საქმიანობის გაუმჯობესების თვალსაზრისით;
 - კვლევის მიზნების მისაღწევად ჩატარდა ფოკუს ჯგუფის კვლევა და მომზადდა ანგარიში.

კვლევის მიმდინარეობისას დროულად ვერ მივიღეთ გადაწყვეტილებები შესაბამისი სტრუქტურებიდან, რის გამოც, საჭირო გახდა თითო უწყებისთვის რამდენჯერმე მიმართვა გადაწყვეტილებების მონოდების მოთხოვნით. მეტი თვალსაზრისისთვის, კვლევის ფარგლებში შესწავლილი გადაწყვეტილებები სქემატურად შემდეგნაირად გამოიყურება:

¹³⁵ 2011 წელი 19 ოქტომბერი, ღრმა ინტერვიუ როინ მიგრიაულთან.

¹³⁶ როინ მიგრიაული, „ქართული კერძო სამართლის საკითხები.“

კვლევაში შესწავლილი და გაანალიზებულია ყველა უწყებიდან მიღებული გადაწყვეტილებები, გამოკვეთილია სისტემური ხასიათის დარღვევები და დაჯგუფებულია თემატურად.

2.2. საგადასახადო დავების განხილვის სტადიები და სტატისტიკა

ვიდრე უშუალოდ სასამართლო გადაწყვეტილებების კვლევაზე გადავიდოდეთ, მოკლედ შევეხებით საგადასახადო დავების სტადიებს.

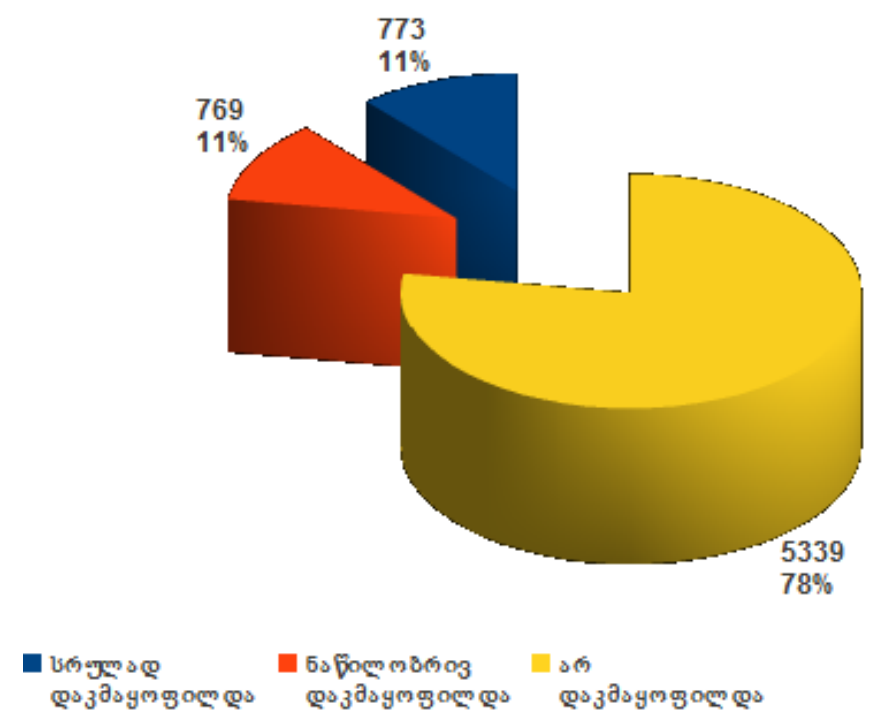
საგადასახადო დავების განხილვის წესები განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო და საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსებით. სამენარმეო დავები რეგულირდება „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო დავის დაწყების მატერიალურ საფუძვლად მიჩნეულია საგადასახადო ორგანოს ან გადასახადის გამამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა პირის მიერ კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულების დარღვევა.

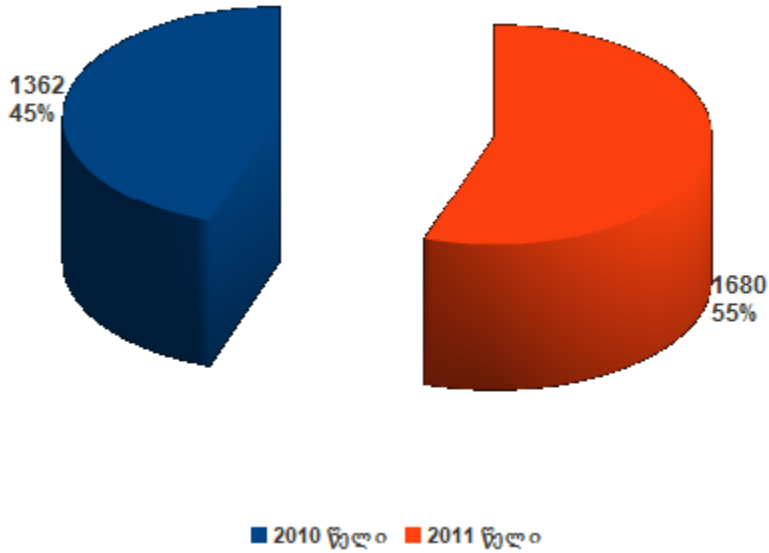
საგადასახადო სფეროში არსებობს დავის გადაჭრის ორი გზა: პირველი, დავის გადაწყვეტა ადმინისტრაციულ ორგანოში ანუ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, ხოლო მეორე გზას წარმოადგენს დავის გადაწყვეტა სასამართლოს მეშვეობით. დავის გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ორი საფეხურისგან შედგება: კერძოდ, პირველი არის, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური და მეორე, ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭო.

რაც შეეხება სტატისტიკას, შესწავლილი ბრძანებების და გადაწყვეტილებების გაანალიზების შედეგად ჩანს, რომ საგადასახადო დავებზე საჩივრების დიდი ნაწილი, სწორედ, ფინანსთა სამინისტროს უწყებებში განხილულ დავებს შეადგენს. თვალსაჩინოებისთვის, მონაცემები სქემატურად შემდეგნაირად გამოიყურება:

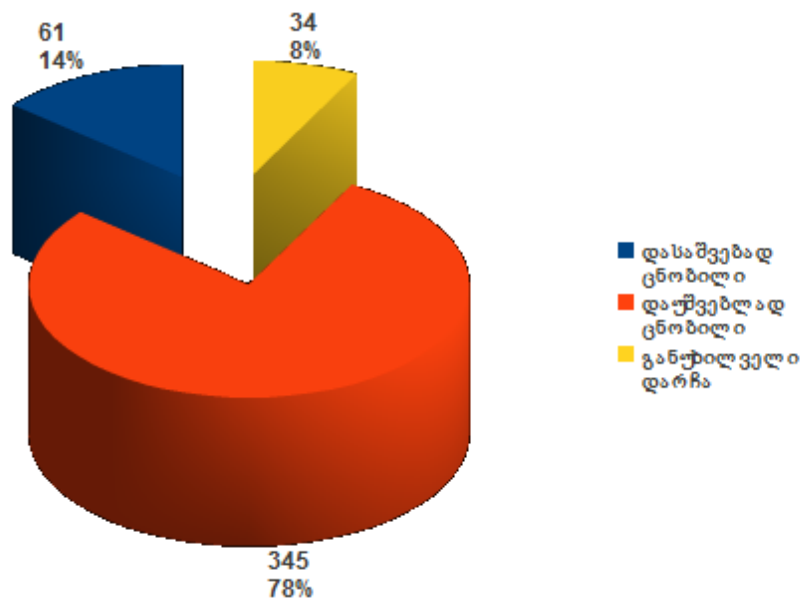
შემოსავლების სამსახურის დავების განხილველ დეპარტამენტში სულ დარეგისტრირდა 7916 საჩივარი, აქედან, სულ განხილულია 6881 საჩივარი (2010-2011წელი)



**ფინანსთა სამინისტროს დაგების განხილვის საბჭოში
2010 წელს და 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე
რეგისტრირებულია 3042 საჩივარი**



საგადასახადო დავებზე 2010-2011 წლებში თბილისის საქალაქო სასამართლოში შესულია 637 სარჩელი.



- ადმინისტრაციული ორგანოს სარჩელი დაკმაყოფილდა 18;
- კანონიერ ძალაში შევიდა 370;
- გადაწყვეტილება გასაჩივრდა ზემდგომ სასამართლოში 249.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში საგადასახადო დავებზე 2010-2011 წლებში მიიღეს 158 გადაწყვეტილება, 74 მათგანი არ გასაჩივრებულა და შევიდა კანონიერ ძალაში.

საქართველოს უზენაეს სასამართლოში დარეგისტრირდა სულ 440 საკასაციო საჩივარი (2010-2011 წლები)

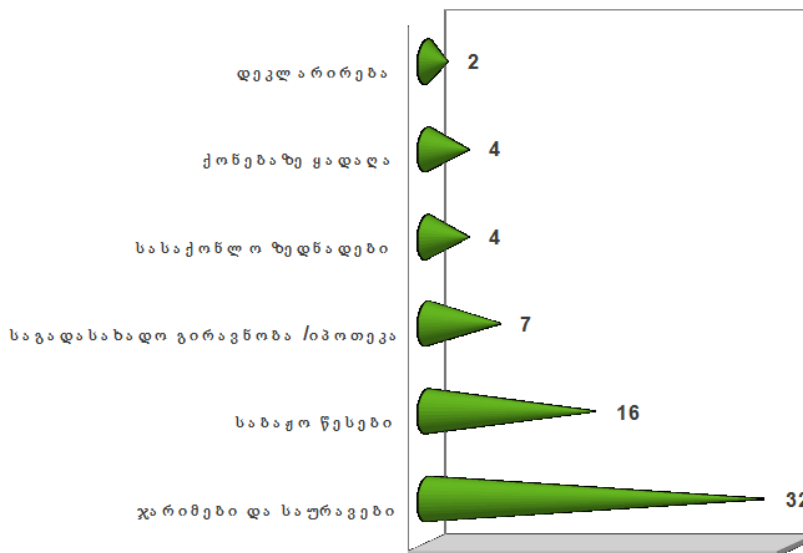
სტატისტიკური მონაცემებით ნათლად ჩანს, რომ საგადასახადო დავების განხილვა სასამართლო სისტემაში ინსტანციების მიხედვით თანდათან მცირდება, რაც იძლევა იმ დასკვნის გაკეთების შესაძლებლობას, რომ უმეტეს შემთხვევაში ეს გამონვეული უნდა იყოს ბაჟის გადახდის საკითხთან დაკავშირებული პრობლემით.

2.3. შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული ბრძანებებისა და გადაწყვეტილებების ანალიზი

შემოსავლების სამსახურის დავების განმხილველი დეპარტამენტიდან გამოვითხოვეთ 65 საქმეზე გამოტანილი ბრძანება, რომელიც შევისწავლეთ და გავაანალიზეთ წარმოდგენილ კვლევაში.

თვალსაჩინოებისათვის, წარმოგიდგენთ სქემას, სადაც თემატურად დაჯგუფებულია პრობლემური საკითხები:

შემოსავლების სამსახურის დავების განმხილველი საბჭოს 65 ბრძანება



2.3.1. ჯარიმები და საურავები

უკანონოდ დარიცხული ჯარიმების თემას შემოსავლების სამსახურიდან გამოთხოვილი გადაწყვეტილებების უმრავლესობა, 32 ბრძანება, შეეხება. შესაბამისად, უპირველეს ყოვლისა, განვიხილავთ სწორედ დარიცხული ჯარიმების კანონიერებაზე მიღებულ გადაწყვეტილებებს. კვლევის ფარგლებში შესწავლილი ბრძანებებიდან 14 საქმეზე დაკმაყოფილდა მომჩივანის მოთხოვნა, 17 საქმეზე მომჩივანს უარი ეთქვა მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე, ხოლო ერთ დავაზე ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა გადასახადის გადამხდელის საჩივარი.

აღსანიშნავია, რომ შესწავლილი გადაწყვეტილებების უმრავლესობა დამატებითი ღირებულების გადასახადის დარიცხვის კანონიერების საკითხს ეხება. ამიტომ, თავდაპირველად განვიხილავთ დავებს, რომლებიც სწორედ ამ საკითხს უკავშირდება.

ჩვენ მიერ შესწავლილ 2 საქმეში, გადასახადის გადამხდელები არ ეთანხმებიან საგადასახადო შემოსავლების აქტის მიხედვით შპს-ის მიმართ დღგ-ში ძირითადი გადასახადის დარიცხვას. ძირითად გადასახადთან ერთად გადამხდელს, ასევე, დაეკისრა ჯარიმის გადახდაც. საგადასახადო ორგანოს განმარტებით, დღგ-ში ძირითადი გადასახადის და ჯარიმის დარიცხვის საფუძველია ის გარემოება, რომ

გადასახადის გადამხდელებმა ნავთობპროდუქტების იმპორტით შემოტანისა და რეალიზაციის დროს არ გაითვალისწინეს ტემპერატურული ცვლილებების გავლენა სანვავის ხვედრით წონაზე. უგულებელყოფილი იყო, ასევე, ჰაერის ტემპერატურული ცვლილებების გავლენა სანვავის იმპორტისა და რეალიზაციის დროებს შორის.

საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, ტემპერატურული ცვლილებები გაანგარიშებულია 20 გრადუს ტემპერატურაზე, კერძოდ, საგადასახადო კანონმდებლობისა და საქართველოს მთავრობის 2004 წლის 31 დეკემბრის N124-ე და 2005 წლის 28 დეკემბრის N238-ე დადგენილებების შესაბამისად, სანვავის მიწოდებისას გადამხდელის მხრიდან გათვალისწინებული უნდა იყოს ის ფაქტი, რომ ტემპერატურის ცვლილებების დროს იცვლება სანვავის ხვედრითი წონა, რომელიც გაიანგარიშება 20 გრადუსიდან ყოველი 1 გრადუსის ცვლილებების გათვალისწინებით, რაც არ იყო ცნობილი გადასახადის გადამხდელთათვის, რამაც გამოიწვია მათი დაჯარიმება.

შემოსავლების სამსახური გამოტანილ გადანყვეტილებაში აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელი, რომელიც ახორციელებს ნავთობპროდუქტების შენახვას, რეალიზაციასა და ტრანსპორტირებას ვალდებულია, საქმიანობა განახორციელოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით და გაითვალისწინოს მთავრობის ზემოთ მითითებული დადგენილებები. შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, გადასახადის გადამხდელებმა ეს ნორმები არ დაიცვეს და, შესაბამისად, უარი ეთქვათ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

მომდევნო გადანყვეტილებიდან ირკვევა, რომ გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურს მიმართა საჩივრით და ითხოვდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დღგ-თი დასაბეგრი თანხის არასწორად გაანგარიშების გაუქმებას.

შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, დარიცხვის საფუძველი იყო უცხოელ მომწოდებლებთან გაფორმებული საერთაშორისო ხელშეკრულებით, სავაჭრო ნიშნის გამოყენების უფლების ღირებულების არასრული დაბეგვრა. შემოსავლების სამსახური იზიარებს გადამხდელის პოზიციას საერთაშორისო ხელშეკრულებიდან გამომდინარე, უკუდაბეგვრის თაობაზე, დადგენილია, რომ გადამხდელს სავაჭრო ნიშნით სარგებლობის უფლების გამოყენებისათვის დაკისრებული ჰქონდა ფიქსირებული გადასახადი, რომელიც გადამხდელის განმარტებით, არის ერთჯერადი და მისი დარიცხვა ხორციელდება ერთჯერადად.

საგადასახადო შემოწმების მომენტისათვის გადამხდელს ჰქონდა სამი ბრენდის მალაზია, შესაბამისად, ის იხდიდა სამივე მალაზიისათვის ფიქსირებულ გადასახადს. საგადასახადო შემოწმებლებმა გადასახადის გადამხდელს ზედმეტი ოდენობის თანხა დაარიცხეს. შემოსავლების სამსახური გადანყვეტილებაში აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელს მხოლოდ ფიქსირებული გადასახადი უნდა დაანგარიშებოდა.¹³⁷ შესაბამისად, გადასახადი არასწორად დაირიცხა და იგი უნდა გაუქმდეს. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახურის მიერ გადამხდელის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა.

იგივე თემას შეეხება შემდეგი გადანყვეტილება, რომლის მიხედვითაც, გადასახადის გადამხდელმა საჩივრებით მიმართეს შემოსავლების სამსახურს და ითხოვნენ საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმებას, რომლის წარმოშობის საფუძველს წარმოადგენდა კამერული შემოწმების აქტები.

ისინი ეყრდნობოდნენ მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლს, რომლის თანახმადაც, მათ არ ევალებოდათ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია, რადგან უწყვეტი 12 თვის განმავლობაში არ განუხორციელებიათ დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციები. შემოსავლების სამსახურმა განიხილა გადამხდელთა საჩივრები და არ დააკმაყოფილა მათი მოთხოვნა იმ მოტივით, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციული აქტები გამოცემული იყო საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად და არ არსებობდა მისი გაუქმების საფუძველი.

¹³⁷ 2010 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 173 - დღგ-ის ჩათვლა არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე.

შემოსავლების სამსახურის მოტივაციით, გადასახადის გადამხდელები, პირველ რიგში, უნდა დარეგისტრირებულიყვნენ დღგ-ის გადამხდელებად და მხოლოდ ამის შემდგომ უნდა წარედგინათ მათი საქმიანობის ამსახველი სრული დეკლარაცია. განხილულ საქმეებში, მომჩივანების მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დეკლარაციები არ შეესაბამებოდა კამერული შემონმების შედეგებს, რის გამოც უარი ეთქვათ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

შემოსავლების სამსახურმა დაადგინა, რომ სრული ბუღალტრული დოკუმენტაციის (დეკლარაციის) საგადასახადო ორგანოში წარუდგენლობის გამო, გადასახადის გადამხდელებმა ვერ დაადასტურეს მათ მიმართ გამოყენებული ჯარიმის უკანონო დარიცხვის ფაქტი. აღნიშნული საფუძველით, შემოსავლების სამსახური მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ გადასახადის გადამხდელებმა დაარღვიეს საგადასახადო კანონმდებლობა.

კვლევაში მიმოხილული მომდევნო 4 ბრძანება, ასევე, ჯარიმების დაკისრების საკითხს უკავშირდება. გადასახადის გადამხდელებს 3 საქმეზე კამერული შემონმების შედეგად დაერიცხათ ჯარიმები, რაც მათ მიიჩნიეს უკანონოდ და გაასაჩივრეს შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურმა საჩივრები დააკმაყოფილა, საგადასახადო კოდექსის 124-ე მუხლზე დაყრდნობით. საგადასახადო ორგანოს არგუმენტაციით, გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე დღგ-ით დასაბეგრი თანხები მართებულად, სრულად და დროულად აისახა, ვიდრე საგადასახადო ორგანო მიიღებდა გადაწყვეტილებას კამერული შემონმების შესახებ და შეუდგენდნენ მათ სამართალდარღვევის ოქმებს.

კვლევის ფარგლებში შესწავლილი საქმეებიდან ერთ-ერთი ეხებოდა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმისა და საურავის გაუქმებას. შემოსავლების სამსახურის ბრძანებით, მომჩივარის მოთხოვნა ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა იმ მოტივით, რომ დაცული არ იყო აუდიტის დეპარტამენტის მიერ „გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის გამოყენების წესები“¹³⁸, კერძოდ, საგადასახადო ორგანო საბაზრო ფასის გამოყენების თაობაზე ვალდებულია, გამოსცეს შესაბამისი სამართლებრივი აქტი, რომლის სამოტივაციო ნაწილში უნდა მიეთითოს ოპერაციის ფორმა, ოპერაციის შინაარსი, არგუმენტაცია საბაზრო ფასის გამოყენების მიზანშეწონილობის თაობაზე და გარემოებები, რომელმაც გამოიწვია საბაზრო ფასის გამოყენება. რაც განსახილველ საქმეში აუდიტმა არ დაიცვა. აქედან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახურს დაევალა ახალი საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემა, გარიგებაში დაფიქსირებული ფაქტობრივი ფასის გათვალისწინებით.

2.3.2. საგადასახადო დეკლარირების საკითხი

ამ თავში მიმოვიხილავთ, შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტიდან გამოთხოვილ ბრძანებებს დეკლარირების საკითხზე. ერთი მათგანი ეხება ელექტრონულ დეკლარირებას, ხოლო მეორე დეკლარაციის – საფოსტო გზავნილით დაგვიანებით წარდგენის პრობლემას.

პირველ შემთხვევაში, გადამხდელის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა. მომჩივანი ითხოვდა მომსახურების დეპარტამენტის მიერ მის მიმართ არსებული საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმებას.

გადასახადის გადამხდელს შეექმნა ტექნიკური პრობლემა დეკლარაციის ელექტრონულად წარდგენისას, მან ვერ მოახერხა გადამხდელის ავტორიზაცია ვებ-გვერდზე. მომჩივანი აღნიშნავდა, რომ მან ამ მიზეზით დააგვიანა დეკლარაციის წარდგენა, რამაც გამოიწვია მისი 200 ლარით დაჯარიმება მიუხედავად იმისა, რომ მისგან დამოუკიდებელი მიზეზის გამო მოხდა დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენა. შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭომ მიიღო გადაწყვეტილება საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ.

¹³⁸ 2010 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 18, - საბაზრო ფასი დგინდება დანახარჯების, შესაძლო რეალიზაციის ფასის ან მისაღები სარგებლის განსაზღვრის მეთოდებით... საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოიყენება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასების შესახებ ინფორმაციის ოფიციალური წყაროები, აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანოების საინფორმაციო ბაზა, საგადასახადო ორგანოებისათვის გადასახადის გადამხდელთა მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, აგრეთვე, სხვა სარწმუნო ინფორმაცია.

შემოსავლების სამსახურმა საჩივრის განხილვისას შეისწავლა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ერთიანი კომპიუტერული ბაზის მონაცემები და მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ გადასახადის გადამხდელს არც ერთხელ ჰქონდა დაკისრებული სანქცია საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. ამასთანავე, მის ქმედებას არ მიუყენებია სახელმწიფოს ბიუჯეტისათვის ზიანი. ზემოაღნიშნული საფუძვლებით, საგადასახადო კოდექსის 269.7¹³⁹ მუხლზე დაყრდნობით, მომჩივარი გათავისუფლდა დაკისრებული სანქციისაგან.

მეორე განსახილველ შემთხვევაშიც, გადასახადის გადამხდელი მიიჩნევა, რომ მან დროულად წარადგინა ყოველთვიური საშემოსავლო დეკლარაცია და მის მიმართ გამოყენებული სანქცია 200 ლარით დაჯარიმების შესახებ იყო უკანონო. მისი განმარტებით, დეკლარაცია ვადაში ჰქონდა წარდგენილი, ვინაიდან საბოლოო ვადის ამონაწერამდე, საფოსტო გზავნილით მოხდა მისი გაგზავნა. აღნიშნულ საქმეში, საგადასახადო კოდექსის 3.7 მუხლზე¹⁴⁰ მითითებით, შემოსავლების სამსახურმა დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა და ბოლო დღეს ფოსტით გაგზავნილი დეკლარაცია მიიჩნია ვადის დაცვით ჩაბარებულად, რის გამოც მომჩივანი გაათავისუფლა დაკისრებული სანქციის გადახდისაგან.

2.3.3. ქონებაზე ყადაღის დადება

შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის გამოთხოვილი ბრძანებებიდან 4 მათგანი ეხებოდა ქონებაზე ყადაღის დადების საკითხს. აღნიშნული ბრძანებებიდან 2 საქმეზე შემოსავლების სამსახურმა არ დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა, ერთ საქმეზე – ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, ხოლო ერთ საქმეზე სრულად დაკმაყოფილდა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა.

ერთ-ერთ საქმეზე, ქონების დათვალეიერების მიზნით რეგიონული ცენტრის წარმომადგენელს ყადაღადადებული ქონების შემოწმებისას, ცისტერნაში ჩასხმული ღვინო ადგილზე არ დახვდა, რაზეც წარედგინა საგადასახადო მოთხოვნა.

გადასახადის გადამხდელი ითხოვდა საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმებას, რაც შემოსავლების სამსახურმა არ დააკმაყოფილა. საგადასახადო კოდექსის თანახმად, ყადაღადადებული ქონების გადაცემის, გასხვისების და სხვა გზით განკარგვის უფლება საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობის გარეშე არ შეიძლება, დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ უზრუნველყოფილი იქნება ამონაგები თანხის შეტანა საგადასახადო დავალიანების დასაფარად¹⁴¹.

შესწავლილმა საქმემ ცხადყო, რომ გადასახადის გადამხდელმა დაარღვია საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, რის გამოც, შემოსავლების სამსახურმა მისი მოთხოვნა არ დააკმაყოფილა.

რაც შეეხება მეორე საქმეს, იგი ეხება ყალბი დოკუმენტების გამოყენების შედეგად დღგ-ის ჩათვლას. გამოიკვია და დადგინდა, რომ გადასახადის გადამხდელმა სახელმწიფო ბიუჯეტს ზიანი მიყენა. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურმა არ დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული თანხებისა და ყადაღის დადების შესახებ ბრძანების გაუქმების თაობაზე.

ძალზე საინტერესოა მომდევნო ორი საქმეც, რომლებიც, დავალიანების გამო ქონებაზე ყადაღის დადების საკითხს ეხება. შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოიკვეთა ერთგვაროვანი მიდგომა მსგავს საკითხებზე და იმის გათვალისწინებით, რომ ვერ აღმოაჩინა გადამხდელის პირადი აღრიცხ-

¹³⁹ 2010 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 269.7, - საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელი, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი საგადასახადო სანქციისაგან, თუ მის ქმედებას ზიანი არ მიუყენებია სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის და, ამასთანავე, სამართალდარღვევა გამოწვეული იყო გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით.

¹⁴⁰ 2010 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 3.7, - მოქმედება, რომლის განხორციელებისთვისაც დადგენილია ვადა, შეიძლება განხორციელდეს ამ ვადის ბოლო სამუშაო დღის დამთავრებამდე, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როდესაც ამ კოდექსით დაშვებულია მოქმედების განხორციელება საბანკო გადარიცხვით ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. უკანასკნელ შემთხვევაში მოქმედება დადგენილ ვადაში განხორციელებულად ითვლება, თუ იგი განხორციელდა ამ ვადის ბოლო დღის 24 საათამდე.

¹⁴¹ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 87.2, - ქონებაზე ყადაღის დადების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს არა აქვს ამ ქონების გადაცემის, გაყიდვის, გაქირავების, იჯარით გადაცემის ან სხვა სახით განკარგვის უფლება საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობის გარეშე, ისიც მხოლოდ იმ პირობით, რომ უზრუნველყოფილი იქნება ამის შედეგად ამონაგები თანხის შეტანა საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.

ვის ბარათზე არსებული დავალიანების წარმოშობის შესახებ ინფორმაცია, მიიღო გადაწყვეტილება ქონებაზე ყადაღის მოხსნის თაობაზე. ამ გადაწყვეტილებების ანალიზის შედეგად, იკვეთება ის ფაქტი, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა შეცდომა დაუშვეს კანონის არასწორი ინტერპრეტაციის გამო, რაც მათ მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი გახდა.

2.3.4. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და საინკასო დავალება

ჩვენ მიერ შესწავლილი საქმეებიდან საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, საინკასო დავალების საკითხს შეეხებოდა 7 საქმე. ამ საქმეებიდან ოთხ მათგანზე დაკმაყოფილდა, ხოლო სამ საქმეზე გადასახადის გადამხდელს უარი ეთქვა მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

შემოსავლების სამსახურის მიერ ერთ-ერთ საქმეზე გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის დაუკმაყოფილებლობის საფუძველი გახდა პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო დავალიანების არსებობა.

რაც შეეხება მეორე საქმეს, იგი უკავშირდებოდა, როგორც გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობას, ასევე, საინკასო დავალების წარდგენის საკითხს. გადასახადის გადამხდელის მიმართ 2008 წელს წარმოშობილი იყო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, ხოლო საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მიზნით, გადასახადის გადამხდელის პირად ანგარიშზე 2010 წელს არსებობდა საინკასო დავალება.

შემოსავლების სამსახური დაეყრდნო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 85-ე და 243-ე მუხლების მოთხოვნებს¹⁴², რომლის მიხედვითაც გირავნობა/იპოთეკით დატვირთვა შესაძლებელია მხოლოდ საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში, ხოლო საინკასო დავალება გამოიყენება მხოლოდ აღიარებული მოთხოვნის არსებობისას. განსახილველ საქმეში გადასახადის გადამხდელმა სრულად დაფარა საგადასახადო ორგანოს მიმართ არსებული დავალიანება, რის გამოც შემოსავლების სამსახურმა დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა და გირავნობა/იპოთეკა გაუქმდა მის სასარგებლოდ.

საინტერესო შემთხვევაა, როდესაც საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება ხდება ვადიან ანაბარზე, ვინაიდან საკითხი არის მეტად მნიშვნელოვანი და აქტიუალური, მართებულად მივიჩნით ამ საკითხის დეტალურად განხილვა.

ვადიან ანაბარზე საინკასო დავალების წარდგენის გამო, რაც საგადასახადო კანონმდებლობით დაუშვებელია, გადასახადის გადამხდელმა მოითხოვა მისი საბანკო ანგარიშებიდან გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამოწერის შესახებ ბრძანების გაუქმება. აღსანიშნავია, რომ გადამხდელის მიმართ საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილი იყო 1997 წლიდან, ხოლო გადამხდელმა ეკონომიკური საქმიანობა შეაჩერა 2000 წელს. 2000 წლიდან 2010 წლამდე გადამხდელისთვის უცნობი იყო, რომ მას რამე საგადასახადო დავალიანება ერიცხებოდა. შესაბამისად, მას არ ჰქონდა აღიარებული საგადასახადო მოთხოვნა.

გადასახადის გადამხდელმა აღნიშნული ფაქტი გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში. საგადასახადო ორგანომ დააკმაყოფილა მოთხოვნა იმ მოტივით, რომ არ დადასტურდა გადამხდელის მხრიდან საგადასახადო ვალდებულების აღიარების ფაქტი. შესაბამისად, მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიების განხორციელება არამართლზომიერია.

მიუხედავად ამისა, 2011 წელს გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურში წარადგინა კიდევ ერთი საჩივარი იმის თაობაზე, რომ გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშებზე წარედგინა საინკასო დავალება, კერძოდ, გადამხდელს ჩამოეჭრა საპენსიო თანხა. საგულისხმოა, რომ გადასახადის გადამხდელს ამ შემთხვევაშიც არ ჰქონია აღიარებული საგადასახადო ვალდებულება.

¹⁴² 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 85, - საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან.

განხილული საქმიდან დადგინდა, რომ საგადასახადო ორგანოებმა საგადასახადო კანონმდებლობა დაარღვიეს, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლი, სადაც პირდაპირაა მითითებული, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულიად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან საქალაქო სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების გამოტანამდე.

კონკრეტულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს, სწორედ მაშინ ჩამოეჭრა საპენსიო თანხა, როდესაც დავა მიმდინარეობდა დავების განმხილველ საბჭოში, რაც კანონის ზემოაღნიშნული ნორმით დაუშვებელია. ასევე, დარღვეულია საგადასახადო კოდექსის 243-ე მუხლი, სადაც მკაფიოდ არის განმარტებული, თუ რა შემთხვევაში შეიძლება გამოიყენებოდეს საბანკო ანგარიშებზე საინკასო დავალება. ეს შეიძლება განხორციელდეს საგადასახადო ორგანოს მხრიდან მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ აღიარებული საგადასახადო მოთხოვნის შემთხვევაში, რაც მოცემულ საქმეში არ განხორციელდა.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და საინკასო დავალებების თაობაზე შესწავლილმა ბრძანებებმა ცხადყო, რომ ხშირ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მხრიდან გირავნობა/ იპოთეკა და საინკასო დავალების გამოყენება ხდება საგადასახადო ურთერთობების საფუძვლიანი შესწავლისა და გამოკვლევის გარეშე.

2.3.5. სასაქონლო ზედნადები

შესწავლილი ბრძანებებიდან სასაქონლო ზედნადების საკითხს უკავშირდება 4 საქმე. შემოსავლების სამსახურის მიერ განხილულ ოთხივე საქმეზე დაკმაყოფილდა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა.

აღნიშნულ საკითხზე მაგალითის სახით განვიხილავთ ორ საქმეს. ერთ-ერთ საქმეზე გადასახადის გადამხდელის მიერ სარეალიზაციო საქონლის შიდა ტრანსპორტირება განხორციელდა სასაქონლო ზედნადებით, რომელშიც არ იყო მითითებული საქონლის ღირებულება და სწორედ ეს ჩაითვალა სამართალდარღვევად.

შემოსავლების სამსახურმა იმსჯელა აღნიშნულ საქმეზე და დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე დარიცხული ჯარიმის გაუქმების თაობაზე, ვინაიდან სარეალიზაციოდ საქონლის შიდა ტრანსპორტირება განხორციელდა სასაქონლო ზედნადებით, რომელშიც დარღვევა მხოლოდ ის იყო, რომ ზედნადებში მითითებული საქონლის ტრანსპორტირების ღირებულება არ იყო მითითებული, რაც არ წარმოადგენდა კანონის დარღვევას.

საქმის განხილვისას მოქმედი 2010 წლის საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით სანქცია უნდა გამოყენებულიყო მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ სასაქონლო ზედნადებში არ იყო მითითებული:

- ა. დოკუმენტის შედგენის თარიღი და ნომერი;
- ბ. სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარის დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი;
- გ. საქონლის დასახელება და რაოდენობა.

მოცემულ შემთხვევაში კი, საქონლის ტრანსპორტირება სასაქონლო ზედნადებით ზემოაღნიშნული ნორმის დაცვით განხორციელდა. მსგავსი მიდგომა იყო კვლევაში განხილულ მეორე საქმეშიც.

აღნიშნული საქმეებიდან იკვეთება საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლის მიერ კანონის არასწორი გამოყენება, რადგან გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმება მოხდა იმ ფაქტის გამო, რაც კანონით სამართალდარღვევას არ წარმოადგენდა.

2.3.6. საბაჟო წესების დარღვევა

შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის გამოთხოვილი ბრძანებებიდან საბაჟო წესების დარღვევას ეხებოდა 16 საქმე. შესწავლილი საქმეებიდან 6 მათგანში დაკმაყოფილდა გადასახა-

დის გადამხდელის მოთხოვნა, 5 მომჩივანს უარი ეთქვა მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე, ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა 4 საჩივარი და ერთ საქმეზე გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა განუხილველი დარჩა.

მოცემულ თავში საილუსტრაციოდ განვიხილავთ სამ საქმეს. პირველ რიგში, განვიხილავთ დაკმაყოფილებულ საგადასახადო დავას. გადასახადის გადამხდელი დაჯარიმდა იმის გამო, რომ 2007 წელს შემოტანილი ავტომანქანა არ განაბაჟა კანონით დადგენილ ვადაში. მომჩივანი მიუთითებდა, რომ აღნიშნულ ფაქტზე, მან უკვე გადაიხადა 2007 წელს სამართალდარვევის ოქმით დაკისრებული ჯარიმა და იმავე საკითხზე ხელმეორედ აღარ უნდა დაჯარიმებულიყო.

შემოსავლების სამსახურმა იმსჯელა მოცემულ საკითხზე და დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოტანილი ეს ბრძანება დადებითად შეიძლება შეფასდეს. თუმცა, ცალკე უნდა აღინიშნოს, საგადასახადო ორგანოს მიერ სამართალდარვევის ოქმის არასწორად შედგენის ფაქტი, რაც, სავარაუდოდ, გამომწვეული უნდა ყოფილიყო თანამშრომლების მიერ კანონის არასწორად გაგებით.

შემოსავლების სამსახურმა 2011 წლის 23 იანვარს განიხილა გადასახადის გადამხდელის საჩივარი, რომელიც არ დაკმაყოფილდა, ვინაიდან ადგილი ჰქონდა მისი მხრიდან საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-ნ ნაწილის დარღვევას¹⁴³, კერძოდ, საბაჟო წესები დაირღვა, რაც გამოიხატებოდა იმაში, რომ გადასახადის გადამხდელმა დამალა საზღვარზე გადმოტანილი საქონელი, განბაჟებისათვის თავის არიდების მიზნით. გადასახადის გადამხდელს პირადი დათვალეიერების საფუძველზე აღმოაჩნდა უკანონოდ გადმოტანილი საქონელი, რის გამოც კანონით დადგენილი წესით დაჯარიმდა.

შესწავლილი ბრძანებებიდან გამოიკვეთა, რომ ხშირ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელები შეგნებულად არღვევენ საგადასახადო კანონმდებლობას, რაც იწვევს გადასახადის გადამხდელთა პასუხისმგებლობას.

2.4. თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ განხილული საგადასახადო დავების ანალიზი

თბილისის საქალაქო სასამართლოდან გამოვითხოვეთ და შევისწავლეთ 2010-2011 წლების 100 გადანყვეტილება საგადასახადო დავაზე.

თბილისის საქალაქო სასამართლო 2010-2011 წლების 100 გადანყვეტილება საგადასახადო დავაზე



¹⁴³ 2010 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 289, - საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად იწვევს ვალდებული პირის დაჯარიმებას საქონლის სატარიფო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას ან/და საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვას 1 წლის ვადით.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიიდან გამოთხოვილი საქმეებიდან გამოიკვეთა, რომ შესწავლილ გადაწყვეტილებათა უმრავლესობა ეხება დარიცხული ჯარიმებსა და საურავების საკითხს. შესაბამისად, თავდაპირველად განვიხილავთ ყველაზე აქტუალურ პრობლემას.

2.4.1. ჯარიმები და საურავები

ჯარიმებისა და საურავების საკითხს ეხება შესწავლილი გადაწყვეტილებებიდან 40 მათგანი, სადაც 18 საქმეში არ დაკმაყოფილდა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა, 6 შემთხვევაში ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, ხოლო 15 დავა გადაწყდა მოსარჩელის სასარგებლოდ. აქედან, საგადასახადო კონტროლის თაობაზე, შესწავლილია 14 გადაწყვეტილება, რომელთაგანაც 6 ეხება კამერალურ და 8 გასვლით საგადასახადო შემონმებას.

ვინაიდან დავათა უმეტესი ნაწილი დღგ-ს საკითხს ეხებოდა, მაგალითისათვის განვიხილავთ გადაწყვეტილებას დღგ-ის უკანონო დარიცხვასთან დაკავშირებით.

განსახილველ საქმეში მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ ქვეყანაში შემოიტანა ცხვირის ლორწოვანი გარსის საცხი, ტვირთის განბაჟების დეკლარაციაში საბაჟოს წარმომადგენლებმა არასწორად მიუთითეს ტვირთის კოდი, კერძოდ, მათ უნდა მიეთითებინათ მწარმოებელი ქვეყნის მიერ მინიჭებული კოდი და არა საქართველოში საბაჟოს მიერ განსაზღვრული კოდი, რამაც გამოიწვია შემოტანილი ტვირთის დაბეგვრა დამატებითი ღირებულების გადასახადით, რისი გადახდის შემდგომაც, გაიწერა საბაჟო დეკლარაცია და ტვირთი გავიდა საბაჟო პუნქტიდან. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა დღგ-ის გადასახადი.

მოსარჩელემ დამატებითი ღირებულების გადასახადის უკანონოდ დარიცხვის ფაქტი გაასაჩივრა სასამართლოში და მოითხოვა, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს დავალებოდა ქმედების განხორციელება, კერძოდ, მოსარჩელე მოითხოვდა, რომ მის მიერ დღგ-ის სახით გადახდილი თანხა ჩათვლილიყო კომპანიის მიერ ზედმეტად გადახდილად და გადატანილიყო სხვა გადასახადის გადახდის ანგარიშებში. სასამართლომ განმარტა, რომ მოსარჩელის მოთხოვნა საფუძვლიანი იყო, მას არ ევალებოდა დღგ-ის გადახდა, რადგანაც საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის¹⁴⁴ თანახმად, მის მიერ შემოტანილი საქონელი გათავისუფლებილი იყო დღგ-ის გადახდისაგან. სასამართლომ, ასევე, იხელმძღვანელა საბაჟო კოდექსის 214-ე მუხლით¹⁴⁵ და მოსარჩელის მოთხოვნა დააკმაყოფილა.

მაგალითისათვის, ასევე, განვიხილავთ გადაწყვეტილებას, სადაც მოსარჩელე დავობდა თავდაცვის სამინისტროსთან დადებული ხელშეკრულების არაჯეროვნად შესრულების ფაქტზე. აღნიშნული ხელშეკრულებით, მოსარჩელემ იკისრა ვალდებულება, რომ მიანვდიდა თავდაცვის სამინისტროს სხვადასხვა დასახელების საქონელს, ხოლო ეს უკანასკნელი გადაიხდიდა მიწოდებული პროდუქციის ღირებულებას.

მოსარჩელემ, თავის მხრივ, შეასრულა ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულება, მაგრამ თავდაცვის სამინისტრომ თავი აარიდა საქონლის ღირებულების გადახდას. ამ ფაქტის გამო, მოსარჩელეს დაერიცხა საურავები, რაც საკმაოდ სოლიდურ თანხას წარმოადგენდა. მოსარჩელემ ამის თაობაზე არაერთხელ მიმართა საგადასახადო ორგანოს და განუმარტა, რომ საურავების დარიცხვა გამონვეული იყო თავდაცვის სამინისტროს მხრიდან ხელშეკრულების არაჯეროვანი შესრულებით. შემოსავლების სამსახურმა უარი განაცხადა მომჩივანის მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე. ამის შემდგომ მან მიმართა სასამართლოს და მოითხოვა სადავო ხელშეკრულებიდან გამომდინარე დავალიანების თავდაცვის სამინისტროსათვის დაკისრება.

¹⁴⁴ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის მუხლი 230 ითვალისწინებს დღგ-ისაგან გათავისუფლების შემთხვევების ჩამონათვალს.
¹⁴⁵ 2006 წლის საბაჟო კოდექსი, მუხლი 214, - თუ კონკრეტული საბაჟო ან/და საბაჟო სანქციის გადახდილი თანხა აღემატება დარიცხული საბაჟო გადასახადის თანხას გადამხდელის მოთხოვნის შემთხვევაში საბაჟო ორგანო ზედმეტად გადახდილ თანხას გადამხდელს ჩაუთვლის მომავალი საბაჟო ვალდებულების ანგარიშში.

მოსარჩელე თავის მოთხოვნას ამყარებდა დავის განხილვის დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 124-ე მუხლზე.¹⁴⁶

მოცემულ საქმეში, სასამართლომ განმარტა, რომ ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის პოზიციას, რადგანაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტები, ხოლო ამავ მუხლის მეორე პუნქტი ადგენს იმ პირთა წრეს, რომლებსაც არ დაეკისრებათ საგადასახადო პასუხისმგებლობა მიუხედავად საგადასახადო სამართადარღვევისა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გამო, მოსარჩელეს უარი ეთქვა მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე, სასამართლომ გადაწყვეტილების დასაბუთებისას განმარტა, რომ თავდაცვის სამინისტრო არ წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელ სუბიექტს საგადასახადო კოდექსის 124-ე მუხლზე მითითებით და შესაბამისად, მასზე დავალიანების დაკისრება არის საფუძველსმოკლებული.

შესწავლილი გადაწყვეტილებები ეხება საგადასახადო კონტროლის შედეგად დარიცხულ ჯარიმებსა და საურავებს. განხილული გადაწყვეტილებით ირკვევა, რომ საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემონმების შედეგად განხორციელდა გადასახადის გადამხდელზე თანხების დარიცხვა.

მოსარჩელის განმარტებით, საწარმოს შემონმების პერიოდში მის მიერ სისტემურად წინსწრებით ირიცხებოდა თანხები მიმწოდებელი კომპანიის საბანკო ანგარიშებზე, რომელიც განკუთვნილი იყო საქონლის შეძენისათვის და, საწარმოს მიზნებიდან გამომდინარე, სხვა დაგეგმილი სამუშაოს შესასრულებლად.

საწარმოს საბანკო ანგარიშებზე შესამონმებელი პერიოდის ყველა საანგარიშო თვეში ფიქსირდებოდა უმოდრად ფულადი რესურსის ნაშთი, რომელიც შემონმებლებმა ჩათვალეს გაცემულ უპროცენტო სესხად და რომელიც გადასახადის გადამხდელმა ერთობლივ შემოსავალში არ ასახა, რის გამოც მას გადასახადის შემცირებისათვის დაერიცხა ჯარიმა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოება და საგადასახადო კოდექსის 23-ე მუხლზე დაყრდნობით განმარტა, რომ კომპანიები წარმოადგენენ ურთერთდამოკიდებულ პირებს, შესაბამისად, სარგებლის გაანგარიშება უნდა მომხდარიყო საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ, იურიდიული პირებისათვის გამოქვეყნებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების შესაბამისად, რაც საფუძველია, იმისა, რომ სადავო თანხები დაბეგრილიყო საწარმოს ერთობლივ შემოსავალთან ერთად. ამ გარემოებების გათვალისწინებით, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელი არის უსაფუძვლო და მოსარჩელეს უარი უნდა ეთქვას მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

მომდევნო განსახილველ გადაწყვეტილებაში სადავო საგანს წარმოადგენდა გასვლითი საკონტროლო შემონმების შედეგად დარიცხული თანხები.

გადასახადის გადამხდელს თანხები დაერიცხათ საშემოსავლო გადასახადსა და დღგ-ში, რასაც გადამხდელი არ ეთანხმება; მან თავდაპირველად საჩივარი შეიტანა შემოსავლების სამსახურში, შემდეგ საჩივარი წარადგინა დავების განმხილველ საბჭოშიც, მაგრამ არცერთ ინსტანციაში დაკმაყოფილდა გადამხდელის ადმინისტრაციული საჩივარი.

მოსარჩელის მტკიცებით არ არსებობდა დამატებითი გადასახადების დარიცხვის საფუძველი. საგადასახადო ორგანო აღნიშნავს, რომ გადამხდელზე დარიცხვა გამოწვეული იყო იმით, რომ საიჯარო ხელშეკრულებაში მითითებული იჯარის ფასი არ შეესაბამებოდა იჯარის საბაზრო ფასს.

¹⁴⁶ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 124, - საგადასახადო სანქცია არ დაეკისრებათ იმ გადასახადების გარდა, რომელთა მიმართაც პირს ეკისრება საგადასახადო აგენტის ფუნქცია: საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლებს – „საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ შესაბამისი წლის საქართველოს კანონით და ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებით გათვალისწინებული ასიგნებების საფუძველზე „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის დაცვით მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების ღირებულების შემსყიდველი ორგანიზაციის მიერ აუნაზღაურებლობის გამო წარმოქმნილ საბიუჯეტო ვალდებულებებზე, მათი ღირებულების ფაქტობრივი დაფინანსების ოდენობისა და მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების საერთო მოცულობაში ხვედრითი წილის პროპორციულად.

სასამართლო განმარტავს, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში დოკუმენტურად დადასტურებული მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, ხოლო საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთზემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რაც განსახილველ საქმეში არ განხორციელებულა, შესაბამისად სასამართლო თავის არგუმენტაციას ამყარებს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლზე, სადაც განმარტებულია, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განახორციელოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით.

სასამართლო გადანყვეტილების დასაბუთებისას ეყრდნობა ექსპერტიზის დასკვნას, რომელიც წარმოადგინა მოპასუხემ იმის დასადასტურებლად, რომ საიჯარო ხელშეკრულებაში მოცემული ფასი არ შეესაბამებოდა იჯარის საბაზრო ღირებულებას, შესაბამისად, სასამართლომ მოსარჩელეს მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარი უთხრა.

რაც შეეხება კამერალურ საგადასახადო შემონმებას შევისწავლეთ 3 გადანყვეტილება, გამოკვლული საქმეებიდან სამივე შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი დაჯარიმდა საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების არასრულად გადახდის გამო.

პირველ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა დამატებითი თანხები საშემოსავლო გადასახადში. კამერული საგადასახადო შემონმებით დადგინდა, რომ გადასახადის გადამხდელს სათანამშრომლო აპარატების სალონის მონყობის ღირებულება მთლიანად არ ჰქონდა გადანაწილებული გამოყენების პერიოდის პროპორციულად.

სასამართლომ არ დააკმაყოფილა მოსარჩელის მოთხოვნა და გადანყვეტილების დასაბუთებისას დაეყრდნო საგადასახადო კოდექსის 166-ე მუხლს, რითაც დადგენილია, რომ რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

სასამართლო, ასევე, განმარტავს, რომ მოპასუხე მხარე უფლებამოსილი იყო კამერული საგადასახადო შემონმების აქტზე დაყრდნობით მოსარჩელისათვის დამატებით დაერიცხა გადასახადის თანხა, საურავი და ჯარიმა. თუკი, გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დეკლარაციები და შესაბამისად დასაბეგრი თანხა არ შეესაბამებოდა კამერალური საგადასახადო შემონმების შედეგებს.

ზემოთ აღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარე, დასახელებულ მატერიალურ და პროცესუალურ ნორმებზე დაყრდნობით, სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციული აქტი კანონიერია და სრულიად შეესაბამება მისი გამოცემის სამართლებრივ საფუძველებს. ყოველივე ამის გათვალისწინებით სასამართლომ უარი თქვა მოსარჩელის მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

2.4.2. საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებები

საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებებზე შესწავლილია 16 გადანყვეტილება. გამოკვლული საქმეებიდან 8 ეხება ქონებაზე ყადაღის დადებას, 5 საქმე საინკასო დავალების წარდგენას, ხოლო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას ეხება 3 გადანყვეტილება.

ქონებაზე ყადაღის დადების თაობაზე შესწავლილი 8 გადანყვეტილებიდან 5 შემთხვევაში არ დამყოფილდა მოსარჩელეთა მოთხოვნა, ხოლო 3 შემთხვევაში დაკმაყოფილდა მათი საჩივრები.

განხილულ საქმეში მოსარჩელის უძრავ ქონებას დაედო ყადაღა, რადგანაც მოპასუხის მტკიცებით, მას ერიცხებოდა აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, მიუხედავად იმისა, რომ მოსარჩელე არ ეთანხმებოდა დავალიანების არსებობას.

სასამართლომ გადაწყვეტილების დასაბუთებისას განმარტა, რომ ყადაღა წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებას, რომელიც გამოიყენება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც მოვალეს სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე გააჩნია საგადასახადო დავალიანება.¹⁴⁷

სასამართლოს მოსაზრებით, საქმეზე ფაქტებისა და გარემოებების გამოკვლევამ ცხადყო, რომ მოსარჩელეს იმ დროისათვის, როდესაც საგადასახადო ორგანოს მხრიდან განხორციელდა მისი ქონების დაყადაღება, არ გააჩნდა საგადასახადო დავალიანება. დავალიანების არარსებობის პირობებში მოპასუხე მხარე არ იყო უფლებამოსილი, გამოეყენებინა საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის რაიმე საშუალება, მათ შორის ყადაღა. შესაბამისად, გადამხდელის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა, მოპასუხეს დაევალა მოსარჩელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე შესწორებების შეტანა და ყადაღის შესახებ ბრძანების გაუქმება.

რაც შეეხება საინკასო დავალებებზე შესწავლილ 5 გადაწყვეტილებას, 2 შემთხვევაში დაკმაყოფილდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო 3 შემთხვევაში უარი ეთქვა მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

თვალსაჩინოებისთვის განვიხილავთ ერთ გადაწყვეტილებას.

მოსარჩელემ სადავო საკითხის გადასაწყვეტად პირველ რიგში, მიმართა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს, შემოსავლების სამსახურმა მომჩივნის მოთხოვნა ნაწილობრივ დააკმაყოფილა, კერძოდ, გადამხდელს პირადი აღრიცხვის ბარათიდან ჩამოაწერა ჯარიმების და საურავების სახით დარიცხული თანხა, მაგრამ არ იმსჯელა ძირითადი თანხის დარიცხვის კანონიერებაზე, რის გამოც გადამხდელმა სარჩელით მიმართა სასამართლოს და მოითხოვა პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული დავალიანების გაუქმება.

განსახილველ გადაწყვეტილებაში სასამართლო მიიჩნევს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო კოდექსის 89-ე მუხლით¹⁴⁸ გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება არამართებული იყო, რადგანაც გადასახადის გადამხდელს არ ჰქონდა აღიარებული საგადასახადო მოთხოვნა და, შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშებზე საინკასო დავალების წარდგენა განხორციელდა საგადასახადო ნორმების დარღვევით.

სასამართლო ეყრდნობა საგადასახადო კოდექსის ზემოთ ხსენებულ დებულებას და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლს, რომლის, თანახმადაც ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთერთმეჯამების საფუძველზე, რაც განსახილველ საქმეში არ მომხდარა ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან.

ყოველივე ზემოთქმული გარემოებებიდან გამომდინარე, სასამართლომ მოსარჩელის მოთხოვნა დააკმაყოფილა ძირითადი თანხის ჩამოწერის ნაწილშიც. სასამართლო გადაწყვეტილებით, მოპასუხეს დაევალა, გამოსცეს ინდივიდუალურ-ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტი ძირითადი თანხის დარიცხვასთან დაკავშირებით და მოხდინოს მოსარჩელის პირადი აღრიცხვის ბარათის კორექცია.

¹⁴⁷ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 87, - აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე ყადაღა დაადოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას, მათ შორის, მოძრავ, უძრავ, არამატერიალურ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში.

¹⁴⁸ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 89, - თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი არ შეასრულებს საგადასახადო ვალდებულებას მისი შესრულებისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში, მაშინ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, მისი საბანკო ანგარიშებიდან (გარდა საანაბრო (ვადიანი) ანგარიშებისა) საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები და ჩარიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტში.

2.4.3. სასაქონლო ზედნადები

სასაქონლო ზედნადების არასწორად წარდგენის და ზედნადების გარეშე საქონლის რეალიზაციის თაობაზე, გამოვიკვლიეთ 10 გადაწყვეტილება.

აქედან 6 შემთხვევაში დაკმაყოფილდა მოსარჩელის მოთხოვნა, ხოლო 4 შემთხვევაში უარი ეთქვათ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

განსახილველ საქმეში გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს მიერ დაჯარიმდა იმის გამო, რომ მან სათანადო წესების დაცვის გარეშე შეავსო სასაქონლო ზედნადები, რაზეც საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა შეადგინეს სამართადარღვევათა ოქმი, სწორედ ამ ოქმის ბათილად ცნობას მოითხოვს მოსარჩელე სასამართლოში.

სასამართლო გადაწყვეტილების დასაბუთებისა და სამართლებრივი არგუმენტაციის ჩამოყალიბებისას ხელმძღვანელობს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის მე-2 ნაწილით. ამ მუხლზე დაყრდნობით სასამართლო განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, სრულად აღრიცხოს მის სამენარმეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია.

ამასთან, აღრიცხვის დოკუმენტებში გარკვევით უნდა აისახოს სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, საგანი, თანხა ოპერაციაში მონაწილე მხარეების დასახელება. ასევე, სავალდებულოა ზედნადები გამოინეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანების საფუძველზე დამტკიცებული წესების დაცვით, რომლის გარეშეც აკრძალულია საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია. საბოლოოდ, სასამართლომ მოსარჩელის მოთხოვნა არ დააკმაყოფილა და მიიჩნია, რომ მოსარჩელემ საგადასახადო კოდექსი და კანონით დადგენილი ვალდებულებები არ შეასრულა.

2.4.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის საკითხთან დაკავშირებით შევისწავლეთ 6 გადაწყვეტილება. შესწავლილი გადაწყვეტილებებიდან 4 შემთხვევაში არ დაკმაყოფილდა მოსარჩელის მოთხოვნა, ხოლო ორ შემთხვევაში დაკმაყოფილდა მათი საჩივრები.

გადაწყვეტილებათა შესწავლისას გამოირკვა, რომ უმეტეს შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი დავობენ საწარმოში ინვენტარიზაციის ჩატარებისას საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ნორმების დარღვევაზე. შესაბამისად, ითხოვენ კონტროლის სამმართველოს მიერ ინვენტარიზაციის თაობაზე გაცემული ბრძანებების გაუქმებას.

სასამართლო, საგადასახადო კოდექსის 145-ე მუხლზე დაყრდნობით, განმარტავს, რომ კანონმდებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს ანიჭებს უფლებას, გამოსცეს ბრძანება საწარმოში ინვენტარიზაციის ჩატარების თაობაზე, ასევე, გამოსცეს ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი, ამავე აქტით შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია და განსაზღვროს მისი შემადგენლობა.

სასამართლო, ასევე, აღნიშნავს, რომ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია ერთიანი პროცესია, რომელიც შედგება რამდენიმე ეტაპისგან. პირველი ეტაპი არის საწარმოს ხელმძღვანელის ახსნა-განმარტება, სწორედ, ამ ეტაპზე უნდა წარადგინოს მხარემ სანდო და უტყუარი არგუმენტები საწარმოს გამართული მუშაობის თაობაზე, ამის შემდგომ ხდება საწარმოს ფასეულობათა აღწერა და აღწერის ოქმის შედგენა, რომელშიც აისახება აღწერის შედეგები ანუ სხვაობა საწარმოს საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემებსა და ინვენტარიზაციით დადგენილ შედეგებს შორის. ასეთი სხვაობის არსებობისას გადასახადის გადამხდელი ჯარიმდება.

შესწავლილი გადაწყვეტილებების დასაბუთებისას სასამართლო დაეყრდნო საგადასახადო კოდექსის 145-ე მუხლს¹⁴⁹ და რადგან მოსარჩელებმა არ დაიცვეს კანონით დადგენილი პროცედურები, უარი უთხრა მათ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

¹⁴⁹ 2010 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 145, - სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის წესი: გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემადგენლობაში შეიტანოს თავის საკუთრებაში არსებული დამუშავებული ან ნაწილობრივ დამუშავებული საქონელი, მისი ადგილმდებარეობის მიუხედავად.

2.4.5. სათამაშო აპარატები

სათამაშო და აზარტული აპარატების თაობაზე გამოვიკვლიეთ 14 გადაწყვეტილება. აქედან 9 შემთხვევაში არ დაკმაყოფილდა მოსარჩელის მოთხოვნა, ხოლო 5 შემთხვევაში დაკმაყოფილდა მათი საჩივრები.

განსახილველ გადაწყვეტილებაში მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელდა სათამაშო სალონის შემონმება, საგადასახადო შემონმების შედეგად, დადგინდა, რომ სათამაშო სალონი არ იყო გამართული, კერძოდ, მის მფლობელს არ ჰქონდა იგი უზრუნველყოფილი უწყვეტი დენის წყაროთ, აგრეთვე, არ ჰქონდა სათანადო წესების დაცვით დამონტაჟებული ვიდეო კონტროლი, რამაც გამოიწვია გადამხდელის დაჯარიმება. ამ ფაქტს არ დაეთანხმა გადამხდელი და სამართალდარღვევათა ოქმი გაასაჩივრა სასამართლოში.

სასამართლო ამ შემთხვევაში ეყრდნობა დავის განხილვის დროისათვის მოქმედ საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლს, რომლის თანახმადაც, დადგენილია, რომ პირის საქმიანობა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე ან სათამაშო ბიზნესის დალუქვის გარეშე, თუ ასეთი ვალდებულება დადგენილია კანონით, იწვევს პირის დაჯარიმებას. ამ ნორმაზე დაყრდნობით სასამართლომ უარი უთხრა მოსარჩელეს მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

მომდევნო გადაწყვეტილება, ანალოგიურად, მოიცავს სათამაშო სალონთან დაკავშირებულ სადავო საკითხებს, კერძოდ, სალონში საგადასახადო ორგანომ განხორციელა პერიოდული შემონმება, რა დროსაც აღმოჩნდა დარღვევა, სახელდობრ, სალონში განთავსებული იყო 16 სათამაშო აპარატი, მათგან 10 სათამაშო აპარატზე არ იყო გამოკრული მოსაკრებლის გადასახადის დამადასტურებელი 10 ნიშანი, რის გამოც, მოსარჩელე დაჯარიმდა 8,500 ლარით.

სასამართლო ამ შემთხვევაშიც უთითებს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლს, როგორც გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძვლად.

2.4.6. საბაჟო წესების დარღვევა

გამოკვლეული გადაწყვეტილებებიდან საბაჟო წესების დარღვევის თაობაზე შევისწავლეთ 10 გადაწყვეტილება. განხილული გადაწყვეტილებებიდან 6 საქმეზე არ დაკმაყოფილდა მოსარჩელის მოთხოვნა, ხოლო 4 შემთხვევაში მათი მოთხოვნები დაკმაყოფილდა.

საილუსტრაციოდ განვიხილავთ 2 გადაწყვეტილებას. მოსარჩელებმა სარჩელით მიმართეს სასამართლოს და მოითხოვეს მათ მიმართ საბაჟო ინსპექტორის მიერ შედგენილი სამართალდარღვევათა ოქმების გაუქმება, მოპასუხე მხარის განმარტებით, მოსარჩელებმა დაარღვიეს საბაჟო წესები, რამაც გამოიწვია მათი დაჯარიმება.

სასამართლომ დასაბუთებისას გაიზიარა მოპასუხე მხარის პოზიცია და მიიჩნია, რომ საგადასახადო ინსპექტორებს ნამდვილად გააჩნდათ მოსარჩელების მიმართ საბაჟო სამართალდარღვევათა ოქმის შედგენის სამართლებრივი საფუძვლები. სასამართლომ ჩათვალა, რომ საბაჟო წესების გადაცდომის დამახასიათებელი ყველა ელემენტი თვალსაჩინო იყო.

სასამართლომ გადაწყვეტილებაში აღნიშნა, რომ მოსარჩელების ყოფნა საბაჟო ტერიტორიაზე უნებართვო იყო, ისინი თავიანთი ქცევით ხელს უშლიდნენ საბაჟო ორგანოს მოხელეებს თავიანთი სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებაში. სასამართლოს მსჯელობის შესაბამისად, იმისათვის, რომ გარკვეულიყო, თუ რამდენად შეესაბამებოდა კანონს საბაჟო გამშვები პუნქტის „სარფის“ მოხელეების მოთხოვნა მოსარჩელებისადმი საბაჟო კონტროლის ტერიტორიის დატოვების თაობაზე, უნდა შემონმებულიყო, რამდენად კანონიერად იმყოფებოდნენ მოსარჩელები საბაჟო კონტროლის ტერიტორიაზე. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საზღვრის გადმოკვეთის დროს, რადგან მოსარჩელებს არ გააჩნდათ განსაბაჟებელი საქონელი, ისინი ვალდებულნი იყვნენ საპასპორტო კონტროლის გავლის შემდეგ დაეტოვებინათ სა-

ბაჟო კონტროლის ტერიტორია. მიუხედავად ამისა, მოსარჩელები გადაადგილდნენ საბაჟო გამშვები პუნქტის იმ ნაწილში, სადაც ხორციელდებოდა ტვირთის განბაჟება და სატვირთო დეკლარაციების შევსება ისე რომ, მათ უფლებამოსილი თანამდებობის პირებისგან წინასწარი ნებართვა არ უთხოვიათ.

ზემოთ ხსენებული მსჯელობიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელეთა მოთხოვნები არ უნდა დაკმაყოფილებულიყო და დაეყრდნო საბაჟო კოდექსის 245-ე მუხლის პირველ ნაწილს.¹⁵⁰

განსახილველი გადაწყვეტილებებიდან 2 დავა საბაჟო დეკლარაციებს ეხება. გამოკვლეული საქმეებიდან ირკვევა, რომ მოსარჩელებმა საბაჟო ორგანოში წარადგინეს საბაჟო დეკლარაციები დროებით შემოტანის საბაჟო რეჟიმში მოქცეულ საქონელზე.

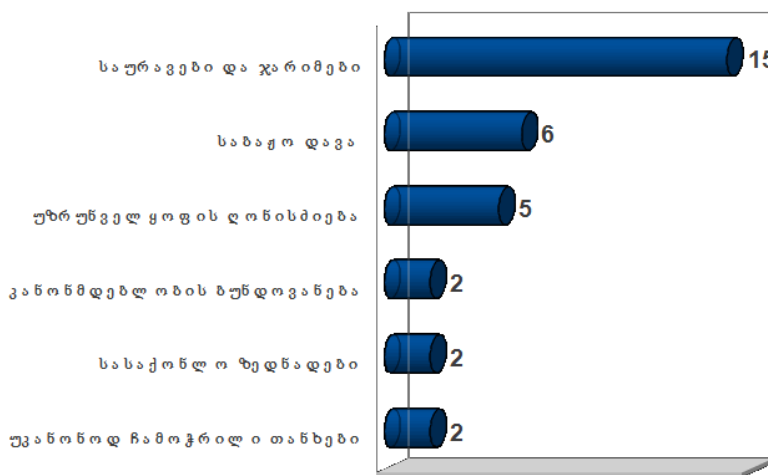
საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელებმა დაარღვიეს საქონლის შემოტანისას საბაჟო ოპერაციების განხორციელებისათვის კანონმდებლობით დადგენილი წესები და შეადგინეს სამართალდარღვევათა ოქმები, რამაც გამოიწვია მათი დაჯარიმება 1000 ლარის ოდენობით.

სასამართლომ მოსარჩელეთა მოთხოვნები დააკმაყოფილა და გადაწყვეტილების დასაბუთებისას აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანოს მხრიდან მოსარჩელების მიმართ არასწორად გამოიყენეს საბაჟო კოდექსის 130-ე მუხლის პირველი ნაწილი,¹⁵¹ რადგანაც მოსარჩელები წარმოადგენდნენ გადასახადისაგან გათავისუფლებულ სუბიექტებს და, შესაბამისად, მათი დაჯარიმება უკანონო იყო და ის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რითაც მოხდა მათი დაჯარიმება, ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი.

2.5. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მიერ განხილული საგადასახადო დავების ანალიზი

თბილისის საქალაქო სასამართლოდან გამოვითხოვეთ და გავაანალიზეთ 2010-2011 წლების 32 გადაწყვეტილება საგადასახადო დავებზე.

თბილისის სააპელაციო სასამართლო 2010-2011 წლების 32 გადაწყვეტილება/განჩინება



გამოთხოვილი გადაწყვეტილებებიდან გამოიკვეთა, რომ შესწავლილი საქმეები, ძირითადად, ეხება ისეთ საკითხებს, როგორებიცაა: ჯარიმები და საურავები, საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონის-

¹⁵⁰ 2006 წლის საბაჟო კოდექსი, მუხლი 245 - პირის მიერ საბაჟო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის განწევა, მისი კანონიერი გადაწყვეტილებისა და მოთხოვნის უგულვებლყოფა, იწვევს პირის დაჯარიმებას 1000 ლარით.

¹⁵¹ 1997 წლის საბაჟო კოდექსი, მუხლი 130.1 - საბაჟო კონტროლის დროს პირებისათვის, მათი საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალებებისათვის დაუშვებელი იყო არამართლზომიერი ზიანის მიყენება.

ძებები, კანონმდებლობის ბუნდოვანება და ნორმის განმარტების პრობლემა, სასაქონლო ზედნადები, საბაჟო წესების დარღვევა და ა.შ.

2.5.1. ჯარიმები და საურავები

ჯარიმებისა და საურავების საკითხს შეეხება 15 გადაწყვეტილება. განხილული დავებიდან 6 შემთხვევაში დაკმაყოფილდა საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივრები, 4 შემთხვევაში არ დაკმაყოფილდა, ხოლო 1 საქმეში ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა საგადასახადო ორგანოს სააპელაციო საჩივარი. რაც შეეხება გადასახადის გადამხდელს, 2 საქმეში მხოლოდ ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი, ხოლო 2 საქმეში გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

პირველი საკითხი უკავშირდება საწარმოს მიერ დეკლარირებული ხარჯვის რეალურ ხარჯებთან შეუსაბამობის გამო დაკისრებულ ჯარიმებს. აღნიშნულ ნაწილში შევისწავლეთ 7 გადაწყვეტილება, რომელთაგანაც დაკმაყოფილდა საგადასახადო ორგანოების 3 სააპელაციო საჩივარი, გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი 1 შემთხვევაში ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, ხოლო 3 შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

თვალსაჩინოებისათვის განვიხილავთ შემდეგ დავას: განსახილველ საქმეზე განხორციელდა მენარმის დოკუმენტური რევიზია, დაერიცხა დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ), საშემოსავლო გადასახადი და შესაბამისი ჯარიმა დაეკისრა.

შესამონმებელ პერიოდში მენარმე ახორციელებდა საქართველოში იმპორტის გზით სატელიტური ანტენებისა და მასთან დაკავშირებული მოწყობილობების, დაცვითი და ვიდეო კონტროლის სისტემისა და მისი მოწყობილობების შემოტანას, რეალიზაციას, მონტაჟს, ინსტალაციას და ამ საქმიანობასთან დაკავშირებულ სხვადასხვა სახის მომსახურებას. ტელეკომპანიის პაკეტების მოსახლეობაზე მიწოდების შემდეგ მათ მიერ ხდებოდა თანხების გადახდა, ხოლო შემდეგ უკვე აბონენტი ყოველთვიურად იხდიდა სააბონენტო გადასახადს. მიღებულ გადასახადებს მენარმე შემდგომში ურიცხავდა ტელეკომპანიას.

სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ მოსახლეობისაგან სააბონენტო გადასახადის მიღება წარმოადგენდა მომსახურების ერთიან შემადგენელ ნაწილს და ექვემდებარებოდა დღგ-ით დაბეგვრას. საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის მე-2 ნაწილის¹⁵² თანახმად, მოცემულ საქმეზე მენარმე მოსახლეობას უწევდა მომსახურებას, რაც საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის¹⁵³ და 240-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის¹⁵⁴ თანახმად, წარმოადგენდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას. ამრიგად, მენარმეს ხარჯებად ჩათვალა დოკუმენტურად დადასტურებული ყველა ხარჯი, ხოლო დანარჩენი — შემოსავლად და დაიბეგრა კანონის მიხედვით.

რაც შეეხება აღნიშნულ საქმეზე საშემოსავლო გადასახადის ნაწილს, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ვინაიდან შესამონმებლად წარდგენილი საბუღალტრო დოკუმენტები არ ადასტურებდნენ სადავო პერიოდში საწარმოს მიერ დეკლარირებული ხარჯვის რეალურობას, საგადასახადო ორგანოების შემონმების აქტი დასაბუთებულად უნდა იქნას მიჩნეული, ხოლო ამ აქტის საფუძველზე განხორციელებული დარიცხვები — კანონიერად.¹⁵⁵ შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ საგა-

¹⁵² 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 20.2 - მომსახურების განწევად ითვლება სხვა პირისთვის, მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება.

¹⁵³ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 225.2. „ა“ - დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია საგადასახადო კოდექსის 239 (საქონლის მიწოდების ადგილი) ან 240 (მომსახურების განწევის ადგილი) მუხლით საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება.

¹⁵⁴ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 240.1. „ე“ - მომსახურების განწევის ადგილად ითვლება მომსახურების მიმღები პირის მიერ ამ მომსახურების ეკონომიკური სარგებლის მიღების ადგილი, თუ ამ მომსახურების მიმღებ და გამწევ პირთა ადგილსამყოფელი სხვადასხვა სახელმწიფოშია.

¹⁵⁵ კერძოდ, სასამართლომ იხელმძღვანელა შემდეგი სამართლებრივი ნორმებით: 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის მუხლი 223.2 ადგენს, თუ გადასახადის გადამხდელი აღრიცხვა-ანგარიშგებას შეგნებულად არასწორად აწარმოებს ან არ აწარმოებს დადგენილი ფორმით და წესით, მაშინ საგადასახადო ორგანოებს, გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით, უფლება აქვთ, დაარიცხონ მას გადასახადი მოკვლეული მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით; 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის 199.1 მუხლით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე. ამასთან, 199.2 მუხლით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დანყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე;

დასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივრები დააკმაყოფილა, ხოლო მენარმის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მეტად საინტერესოა მოცემულ საქმეზე პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიდგომა, რომლის განმარტების თანახმად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საგადასახადო ორგანო დაადგენდა გამოსაქვით ხარჯებს შორის სხვაობას, იგი ვალდებული იყო ამის შესახებ ეცნობებინა გადასახადის გადამხდელისათვის და შეეთავაზებინა, დამატებით წარედგინა ამა თუ იმ ხარჯის დამადასტურებელი მტკიცებულება ან თუკი რომელიმე მტკიცებულებას არ გაიზიარებდა საგადასახადო ორგანო ხარჯების დასადასტურებლად, მაშინ მოესმინა გადასახადის გადამხდელის აზრი ამ საკითხზე.

მეორე საკითხი უკავშირდება სასაქონლო-მატერიალური ინვენტარიზაციის შედეგად დაკისრებულ ჯარიმებს. აღნიშნულ ნაწილში 4 გადაწყვეტილებიდან დაკმაყოფილდა საგადასახადო ორგანოების 2 სააპელაციო საჩივარი, 1 შემთხვევაში ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი, ხოლო 1 შემთხვევაში ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი. მაგალითისათვის განვიხილავთ ორ დავას:

პირველი ასეთი საქმე შეეხებოდა გადასახადის გადამხდელზე ჯარიმის სახით დარიცხულ თანხას, კერძოდ, საგადასახადო ინსპექციის ბრძანების საფუძველზე, ინვენტარიზაციის ჩატარების მიზნით, დაილუქა მენარმის კუთვნილი სასურსათო მაღაზია. შემდგომში, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა აღმოაჩინეს, რომ ლუქი დაზიანებული იყო და ხელახლა დაადეს ლუქი. საგადასახადო ინსპექციას წარედგინა ობიექტში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთის ამსახველი საბუღალტრო დოკუმენტაცია. ამის შემდეგ აიხსნა განმეორებით დადებული ლუქი და ჩატარდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღწერა, რომლის თანახმად, მაღაზიაში ფაქტობრივად დაფიქსირდა მეტი ღირებულების მატერიალური ფასეულობა. აღწერის შედეგები შემდგომში უკვე აღარ გაიზიარეს ლუქის დაზიანების ფაქტის გამო და საგადასახადო ორგანომ მაღაზიაში არსებული ნაშთი მთლიანად ჩათვალა აღურიცხავ საქონლად, რის შედეგადაც მოსარჩელეს დაეკისრა ჯარიმა. მოსარჩელის მოსაზრებით, ინსპექციის მხრიდან უკანონოა მთლიანი ფასეულობების აღურიცხავად ჩათვლა, ვინაიდან მან წარადგინა სასაქონლო ზედნადებები და შესაბამისი დოკუმენტაცია.

სააპელაციო პალატამ გაიზიარა აპელანტების (საგადასახადო ორგანო) მსჯელობა იმასთან დაკავშირებით, რომ საინვენტარიზაციო ობიექტის დალუქვის მიუხედავად დაზიანდა ლუქის მთლიანობა, რითაც ვერ იქნა უზრუნველყოფილი რეალური ფაქტიური ნაშთის დაფიქსირება და, შესაბამისად, ინვენტარიზაციის ობიექტური შედეგების განსაზღვრა. ამასთან, მოსარჩელეს სასამართლოსთვის არ წარმოუდგენია საწინააღმდეგოს დამადასტურებელი მტკიცებულება. სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, საგულისხმო იყო ის გარემოება, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს ამგვარი პოზიცია სრულიად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლომაც, თუმცა, მიუხედავად ამისა, საქალაქო სასამართლომ მაინც დაავალა ადმინისტრაციულ ორგანოს საქმის გარემოებების გამოკვლევის შემდეგ ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სააპელაციო საჩივრებში ჩამოყალიბებული პრეტენზიები სწორად მიუთითებენ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უსწორობაზე, რის გამოც საგადასახადო ორგანოთა სააპელაციო საჩივრები საფუძვლიანია და უნდა დაკმაყოფილდეს. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ ფაქტობრივად ძალაში დატოვა ის საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის საფუძველზეც მოხდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მთლიანად აღურიცხავად ჩათვლა.

მეტად საინტერესოა აღნიშნულ საქმეზე პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიდგომა. მან მართლაც გაიზიარა მოპასუხე მხარის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ ლუქის დაზიანებით, პრაქტიკული და იურიდიული თვალსაზრისით, გამოირიცხა მენარმის ფაქტობრივ მფლობელობაში არსებული საქონლის ოდენობის და სახეობის უტყუარობის დადგენა, თუმცა სასამართლომ მიიჩნია, რომ მხოლოდ ლუქის დაზიანების ფაქტი ვერ გახდებოდა მენარმესთან არსებული მთლიანი საქონლის აღურიცხა-

2004 წლის საგადასახადო კოდექსის 104.2 მუხლი, საგადასახადო ორგანოს აძლევს უფლებას, თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დაგენილი წესით, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა, გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით, გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე.

ვად ჩათვლის საფუძველი. პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებით, მოპასუხე მხარის ამგვარი პოზიცია ნორმატიულად დაუსაბუთებელი იყო, რადგან რამე სახის მითითება ლუქის დაზიანებისას საქონლის აღურიცხავად ჩათვლაზე არც ერთ საკანონმდებლო თუ კანონქვემდებარე აქტში განსაზღვრული არ იყო (სადავო პერიოდში მოქმედებდა 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსი).

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ხაზგასმით აღნიშნა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული არ იყო ლუქის დაზიანების შემთხვევაში მენარმეზე გადასახადების დარიცხვის წესები და მექანიზმები და აქედან გამომდინარე, სრულიად გაუგებარი იყო მისთვის რა სამართლებრივ ნორმებზე დაყრდნობით ჩათვალა ინსპექციამ სანარმო ობიექტში არსებული საქონელი მთლიანად აღურიცხავად. თუმცა, მიუხედავად პირველი ინსტანციის სასამართლოს ამგვარი პოზიციისა, მან მაინც დაავალა საგადასახადო ორგანოებს საქმის გარემოებების ხელახალი შესწავლა და ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

მესამე საკითხი უკავშირდება ქრონომეტრაჟის საფუძველზე დაკისრებულ ჯარიმასა და დარიცხულ გადასახადს. აღნიშნულ ნაწილში შესწავლილია 2 გადაწყვეტილება, რომელზეც საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა 1 შემთხვევაში, ხოლო 1 შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოებს უარი ეთქვათ საჩივრის დაკმაყოფილებაზე.

ქრონომეტრაჟის ჩატარების წესი რეგულირდებოდა სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის რედაქცია) 107-ე მუხლით და, აგრეთვე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 16 აპრილის ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადის გადამხდელთა ეკონომიკურ საქმიანობაზე ქრონომეტრაჟის ჩატარების შესახებ“ ინსტრუქციით, რომელიც დეტალურად განსაზღვრავს ქრონომეტრაჟის დროს განსახორციელებელ ღონისძიებებს. მითითებული ინსტრუქციის მე-2 მუხლის 1-ლი პუნქტი განსაზღვრავს სანარმოში ქრონომეტრაჟის ჩატარების მიზანს, ხოლო ინსტრუქციის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, ქრონომეტრაჟის პროცედურის შედეგებზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე ჩატარებული ქრონომეტრაჟის შედეგების შესახებ ყოველდღიურ ან/და შემაჯამებელ ოქმს.

ერთ-ერთ საქმეზე, საგადასახადო ინსპექციის ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული ქრონომეტრაჟის შედეგებზე დაყრდნობით, საგადასახადო ინსპექციის მიერ ჩატარდა მენარმის კამერული საგადასახადო შემოწმება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1431 მუხლის შესაბამისად.¹⁵⁶ ამ საქმეში სანარმო წარმოადგენდა კვების ობიექტს. სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები, რომლითაც სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და გადაწყვეტილება უცვლელად დატოვა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 107-ე და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით გათვალისწინებული პროცედურული დებულებები ქრონომეტრაჟის ჩატარების წესის თაობაზე მატერიალიზებული იყო საგადასახადო კოდექსის 1431 მუხლით, რომელიც განსაზღვრავდა ქრონომეტრაჟის შედეგების გამოყენების წესს. სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის საფუძველზე, იმავე კოდექსის 1431 მუხლში, 2010 წლის 1 აგვისტოდან განხორციელებული ცვლილების სადავო სამართალდარღვევაზე გავრცელების შესახებ და განმარტა, რომ საგადასახადო ინსპექციის მიერ მენარმის მიმართ სადავო აქტის გამოცემის შემდეგ საგადასახადო კოდექსის 1431 მუხლში 2010 წლის 21 ივლისს შესული იყო ცვლილება, რომელიც ამოქმედდა 2010 წლის 1 აგვისტოდან. მითითებული ცვლილების თანახმად, გადასახადის გადამხდელი, ნაცვლად 50-მაგი ოდენობისა, ჯარიმდებოდა მხოლოდ 20-მაგი ოდენობით. სასამართლოს განმარტების თანახმად, მართალია საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუქცევითი ძალა და საგადასახადო დაბეგვრისთვის გამოიყენება საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც

¹⁵⁶ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 1431 - თუ ქრონომეტრაჟით გამოვლინდა, რომ საზოგადოებრივი კვების ობიექტში ან/და სასტუმროში 7 უწყვეტი კალენდარული დღის ჯამური ბრუნვა (მაქსიმალური და მინიმალური დღიური ბრუნვის გამოკლებით) არანაკლებ 10%-ით მეტია გადასახადის გადამხდელის მიერ დაფიქსირებულ ქრონომეტრაჟის დაწყების დღის წინა 7 უწყვეტი კალენდარული დღის ჯამურ ბრუნვაზე (მაქსიმალური და მინიმალური დღიური ბრუნვის გამოკლებით), პირი ჯარიმდება ქრონომეტრაჟით გამოვლენილი 7 კალენდარული დღის ჯამურ ბრუნვასა (მაქსიმალური და მინიმალური დღიური ბრუნვის გამოკლებით) და გადასახადის გადამხდელის მიერ დაფიქსირებულ ქრონომეტრაჟის დაწყების დღის წინა 7 უწყვეტი კალენდარული დღის ჯამურ ბრუნვას (მაქსიმალური და მინიმალური დღიური ბრუნვის გამოკლებით) შორის სხვაობის 50-მაგი ოდენობით.

მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროისათვის,¹⁵⁷ მაგრამ მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს შეადგენდა არა საგადასახადო დაბეგვრა, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობა. საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა — გამოიყენება სამართალდარღვევის ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა.

შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო სამართალურთიერთობაზე უნდა გავრცელებულიყო საგადასახადო კოდექსის 1431 მუხლის 1-ლი ნაწილის ახალი რედაქცია, რომელიც ითვალისწინებდა ბრუნვებს შორის სხვაობის 20-მაგი ოდენობით დაჯარიმებას. ამრიგად, საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საყურადღებოა, რომ მოქმედი კანონმდებლობაც, კერძოდ, 2010 წლის საგადასახადო კოდექსის 287-ე მუხლი, მსგავსი დარღვევისათვის ბრუნვებს შორის სხვაობის კვლავ 20-მაგი ოდენობით დაჯარიმებას ითვალისწინებს.

მეოთხე საკითხი შეეხება საკონტროლო სალარო აპარატის გარეშე ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების გამო მწარმისათვის დაკისრებულ ჯარიმას. აღნიშნულ ნაწილში შევისწავლეთ 1 განჩინება, სადაც საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მოცემულ საქმეზე, საკონტროლო სალარო აპარატის გარეშე ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისათვის მწარმეს დაეკისრა ჯარიმა. საგადასახადო კოდექსის 971, 127-ე და 129-ე მუხლების შესაბამისად, დაჯარიმებას საფუძვლად დაედო საგადასახადო ინსპექტორის მიერ განხორციელებული საკონტროლო შესყიდვა, რაზეც არ იქნა გაცემული სალარო ჩეკი. სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა საქმესთან დაკავშირებული პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და გადაწყვეტილება, რომლითაც დაკმაყოფილდა გადასახადის გადამხდელის სარჩელი, უცვლელად დატოვა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა სადავო პერიოდში (2009 წელი) მოქმედ საგადასახადო კოდექსის 971 მუხლის 1-ლ ნაწილზე,¹⁵⁸ 139-ე მუხლის 1-ლი ნაწილსა¹⁵⁹ და, ასევე, ყურადღება გაამახვილა „გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის ან/და საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზებით საქონლის/მომსახურების ფასის დადგენის შესახებ“ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2008 წლის 29 აგვისტოს ბრძანებაზე.

სასამართლომ დადგინილად მიიჩნია, რომ ფიზიკურ პირად რეგისტრირებული მწარმის შემომსახურებისა და მასთან საკონტროლო შესყიდვის განხორციელებისათვის საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ არ იყო გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და შესყიდვა, თუ ასეთი განხორციელდა, არ იყო გაფორმებული ზემოაღნიშნული ბრძანების მოთხოვნების, მათ შორის, ამავე ბრძანების მე-3 მუხლის 1-ლი პუნქტის,¹⁶⁰ მე-7 მუხლის 1-ლი პუნქტის,¹⁶¹ მე-8 მუხლის¹⁶² შესაბამისად და, ამდენად, საკონტროლო შესყიდვა საგადასახადო ინსპექტორის მიერ განხორციელდა კანონის მოთხოვნათა დაუცველად. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელზე დაკისრებული ჯარიმა გაუქმდა.

¹⁵⁷ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 2.2.

¹⁵⁸ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 971.1 - ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირების მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემები აღირიცხება მხოლოდ საკონტროლოსალარო აპარატების გამოყენებით.

¹⁵⁹ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 139.1 - მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლოსალარო აპარატის გარეშე მუშაობა იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით.

¹⁶⁰ მითითებული ბრძანების 3.1 მუხლით, საკონტროლო შესყიდვა ან/და შეთავაზება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მისი მოადგილის მოტივირებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე.

¹⁶¹ მითითებული ბრძანების 7.1 მუხლით, „ამ ინსტრუქციის 2.1.“ა“ და „გ“ მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, საკონტროლო შესყიდვის ან/და შეთავაზების ჩატარების საფუძველს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მოტივირებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

¹⁶² მითითებული ბრძანების 8 მუხლით, საკონტროლო შესყიდვის ან/და შეთავაზების პროცედურის შედეგებზე გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის ან/და საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზების შედეგების შესახებ ოქმს ადგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, მიუხედავად იმისა, თუ ვინ განახორციელა საკონტროლო შესყიდვა ან/და შეთავაზება.

2.5.2. საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებები

შესწავლილი 5 განჩინება საგადასახადო უზრუნველყოფისა და იძულების ღონისძიებებს შეეხება. როგორც ჩანს, მსგავსი დავები პრაქტიკაში საკმაოდ ხშირია. განხილული განჩინებებიდან 3 შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, ხოლო 2 შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 84-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით: „საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა შეიძლება განხორციელდეს შემდეგი ღონისძიებებით: ა) საგადასახადო იპოთეკით/გირავნობით; ბ) მესამე პირის მფლობელობაში არსებულ ქონებაზე გადახდევინების მიქცევით; გ) ქონებაზე ყადაღის დადებით; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციით; ე) საბანკო ანგარიშებიდან გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამონერით; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულადი სახსრების ამოღებით; ზ) ამ თავში აღნიშნული სხვა ღონისძიებებით.“

წინამდებარე კვლევაში, ძირითადად, გამოიკვეთა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის, ქონებაზე ყადაღის დადებისა და საინკასო დავალების წარდგენის უფლების გამოყენების კანონიერებასთან დაკავშირებული დავები.

საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის შესახებ შესწავლილ 1 გადანყვეტილებაში გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ქონებაზე ყადაღის დადების თაობაზე შესწავლილ 3 გადანყვეტილებაში საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი 1 შემთხვევაში არ დაკმაყოფილდა, ხოლო 2 შემთხვევაში არ დაკმაყოფილდა გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი. რაც შეეხება საინკასო დავალებას, შევისწავლეთ 1 გადანყვეტილება, სადაც საგადასახადო ორგანოს სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ზემოთ მითითებული კოდექსის 85-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად: „საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან.“ აგრეთვე, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის პირველი წინადადების მიხედვით: „საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანებაზე საგადასახადო დავის დაწყებისთანავე ან/და აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებასთან ერთად,“ ხოლო ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის პირველი წინადადების მიხედვით: „საგადასახადო.. შეტყობინება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ ეგზავნება გადასახადის გადამხდელს.“

აღნიშნული ნორმების ანალიზი ცხადყოფს, რომ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობისთვის ამოსავალი იყო აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობა. ამიტომაც, ყურადსაღებია, რომ მეწარმეს საგადასახადო მოთხოვნის მიღებისთანავე მოეხდინა შედავება, რათა ამგვარად გამორიცხულიყო საგადასახადო ორგანოს მხრიდან საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენების შესაძლებლობა. სწორედ აღნიშნულ გარემოებასა და ზემოხსენებულ ნორმებს დაეყრდნო სააპელაციო სასამართლო, როდესაც ერთ-ერთ საქმეზე, პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და სამართლებრივი შეფასებები სრულად გაიზიარა და განმარტა, ვინაიდან მეწარმემ წარდგენილ საგადასახადო მოთხოვნებზე შესაგებელი არ შეიტანა და სადავოდ არ გახადა კანონით დადგენილი წესით, სააპელაციო პალატა ვერ იმსჯელებდა აპელანტის პრეტენზიებზე. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ერთ-ერთ საქმეზე, საგადასახადო ორგანოებმა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის შეტყობინება გაგზავნეს, ხოლო შემდგომში, მეწარმის ქონებას ყადაღა დაედო. თუმცა, მეწარმე არ დაეთანხმა მის მიმართ წარმოშობილ საგადასახადო ვალდებულებას და საგადასახადო ორგანოსაგან მოითხოვა მისი პირადი აღრიცხვის ბარათზე ბიუჯეტის მიმართ წარმოშობილი დავალიანების გაუქმება. საქმეზე დადგინდა, რომ საგადასახადო ორგანოების მხრიდან მეწარმეს თავის დროზე სათანადო წესით არ ჩაბარდა საგადასახადო მოთხოვნა.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და მიიჩნია, რომ დავის არსებითად სწორად გადანყევტა დაკავშირებული იყო საგადასახადო კოდექსის იმ ნორმათა ანალიზთან, რომლებიც არეგულირებდნენ მოცემულ სადავო ურთიერთობას, კერძოდ, 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის 84-ე მუხლზე მითითებით, სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ქონებაზე ყადაღის დადება წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და, აგრეთვე, მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის 1-ლ ნაწილზე და ხაზი გაუსვა, რომ სადავო შეტყობინების გამოცემის საფუძველი საგადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავალიანების აღიარების არსებობა უნდა ყოფილიყო. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო არ იყო უფლებამოსილი მენარმისათვის გაეგზავნა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ სადავო აქტი, რამდენადაც მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობდა დარიცხული თანხის აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებად მიჩნევისათვის კანონით გათვალისწინებული საფუძველი, რის გამოც საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საყურადღებოა, რომ 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსი, ერთმანეთისაგან განასხვავებდა მენარმის ქონების დაყადაღების ორ შემთხვევას, კერძოდ, პირველი არის ზემოთ უკვე ხსენებული 84-ე და 87-ე მუხლის შემთხვევა, ხოლო მეორე უკავშირდება 150-ე მუხლს, რომელიც გადასახადის გადამხდელს, მის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების შემთხვევაში, ავალდებულებს შესაბამისი უზრუნველყოფის საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენას, კერძოდ, აღნიშნული მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების შემთხვევაში, ვალდებულია საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში საგადასახადო მოთხოვნის შესრულების უზრუნველსაყოფად, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საბანკო გარანტია ან/და ბანკში სადებოზიტო ანგარიშზე სათანადო თანხის შეტანის ცნობა ან/და ფინანსური რისკების დაზღვევის პოლისი ან/და თავისი ქონება საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დასატივრთად, ხოლო ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს არ წარუდგენს ზემოაღნიშნულ უზრუნველყოფის გარანტიებს, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადანყევტილების გარეშე გამოიყენოს საგადასახადო მოთხოვნის შესრულების უზრუნველყოფის ჩამოთვლილი შემდეგი ღონისძიებები: ყადაღა დაადოს მის საბანკო ანგარიშებს ან მისი ნებისმიერი სახის ქონებას.

განჩინებათა კვლევისას, გამოიკვეთა სწორედ დაყადაღების ამ ორი შემთხვევის ერთმანეთისაგან გამიჯვნის პრობლემა, კერძოდ, ერთ-ერთ საქმეზე საგადასახადო ორგანოების მიერ ჩატარებული კამერული საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე, მენარმეს ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელად დაერიცხა შესაბამისი თანხები და სანქციები. დავალიანების წარმოშობის გამო, საგადასახადო ორგანოებმა მენარმი უძრავი ქონება დააყადაღეს. საქმეზე დადგინდა, რომ მენარმის მიერ დასაბეგრი შემოსავალი დეკლარირებული იყო არასწორად. აგრეთვე, უზრუნველყოფის შესაბამისი გარანტიები, რასაც საგადასახადო კოდექსის ზემოხსენებული 150-ე მუხლი ითვალისწინებდა, მას წარდგენილი არ ჰქონდა. მოსარჩელე მიუთითებდა საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლზე, რომლის მიხედვით გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადება ხორციელდება მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შემთხვევაში, ხოლო რამდენადაც მას უკვე გასაჩივრებული ჰქონდა საგადასახადო მოთხოვნა და შესაბამისად, დავალიანებაც არ ჰქონდა აღიარებული, ქონების დაყადაღება საგადასახადო ორგანოების მხრიდან უკანონო იყო. საგადასახადო ორგანომ კი განმარტა, რომ დაყადაღებას საფუძველად დაედო საგადასახადო კოდექსის არა 84-ე, არამედ 150-ე მუხლი, რომლის თანახმადაც, თუ გადასახადის გადამხდელი გაასაჩივრებდა საგადასახადო მოთხოვნას, მაშინ მას უნდა წარედგინა უზრუნველყოფის შესაბამისი გარანტია, წინააღმდეგ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, დაეყადაღებინა გადამხდელის ნებისმიერი ქონება.

სააპელაციო სასამართლომ უცვლელად დატოვა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყევტილება სარჩელის არდაკმაყოფილების თაობაზე და მიუთითა რაიონული სასამართლოს შეფასებებზე, რამდენადაც სრულად გაიზიარა მისი მიდგომა.

პირველი ინსტანციის სასამართლო დაეყრდნო საგადასახადო კოდექსის ზემოხსენებულ 150-ე მუხლს და განმარტა, რომ აღნიშნული მუხლით მოწესრიგებულია ურთიერთობები ისეთ ვითარებაში,

როდესაც საგადასახადო დავალიანება გადასახადის გადამხდელის მიერ აღიარებული არ არის, რა დროსაც, თუკი იგი არ წარადგენს შესაბამის გარანტიებს ამ დავალიანების გადახდაზე, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გამოიყენოს ყადაღა სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე. სასამართლოს მოსაზრებით, საგადასახადო ორგანომ სწორად გამოიყენა ყადაღა მენარმის ქონების მიმართ საგადასახადო კოდექსის 150-ე მუხლის მიხედვით, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 84-ე მუხლით გათვალისწინებული დაყადაღების პროცედურები ვრცელდებოდა მხოლოდ აღიარებულ დავალიანებაზე, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონდა. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

კვლევისას შესწავლილ კიდევ ერთ მსგავს საქმეზე სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 150-ე მუხლით გადასახადის გადამხდელთან საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობა რეგულირდებოდა 84-87-ე მუხლებისაგან აბსოლუტურად განსხვავებული წესით, კერძოდ, პირველ შემთხვევაში უზრუნველყოფა გამოიყენებოდა არაღიარებული საგადასახადო დავალიანების კანონიერების შემოწმებამდე ამ დავალიანების ადმინისტრირების დაუბრკოლებლად განხორციელების მიზნით.

2010 წლის 17 სექტემბრის საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლი ითვალისწინებს 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 150-ე მუხლის მსგავს რეგულირებას იმ განსხვავებით, რომ მოქმედი კოდექსის მიხედვით, გარდა ქონების დაყადაღებისა, უზრუნველყოფის საშუალებად, აგრეთვე, შეიძლება გამოიყენებოდეს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკაც.

რაც შეეხება საინკასო დავალებას, ერთ-ერთ საქმეზე, მიუხედავად იმისა, რომ მენარმის დაბეგრის საქმეში დარიცხვის საფუძვლები არ იძებნებოდა და შესაბამისად, ვერ დასტურდებოდა, რომ გადამხდელის მიერ აღიარებული იყო საგადასახადო ვალდებულებები, მის საბანკო ანგარიშზე წარედგინა საინკასო დავალებები შესაბამისი გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის ჩამონერის მიზნით.

ამ საქმეში სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა და შეფასებები, რომლითაც გადასახადის გადამხდელის სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და გადაწყვეტილება უცვლელად დატოვა. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობდა დასაბუთებული ფაქტობრივ-სამართლებრივი წინამძღვრები მენარმის საბანკო ანგარიშებზე საინკასო დავალების წარსადგენად. სააპელაციო პალატამ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის 89-ე მუხლის 1-ლ ნაწილზე დაყრდნობით განმარტა, რომ მითითებული ნორმის იმპერატიული მოთხოვნით საინკასო დავალების წარდგენა დაიშვებოდა მხოლოდ და მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების საფუძველსა და მის ფარგლებში ანუ ინკასოს წინ უძღვოდა გადასახადის გადამხდელის აღიარებული დავალიანების არსებობა.

2.5.3. სასაქონლო ზედნადები

კვლევისას შევისწავლეთ 2 განჩინება, რომელთაგანაც პირველი უკავშირდება მინოდებული საქონლის ამსახველი სასაქონლო ზედნადებების ელექტრონული ვერსიის საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენის ვალდებულების კანონიერებას, ხოლო მეორე — საგადასახადო ორგანოების მიერ სასაქონლო ზედნადების ამოღების კანონიერებას. ორივე შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა.

მაგალითისათვის, განვიხილავთ ერთ საქმეს, სადაც მიუხედავად იმისა, რომ კანონით პირდაპირ არ იყო დადგენილი ელექტრონული ფორმით სასაქონლო ზედნადების წარდგენის ვალდებულება, გადასახადის გადამხდელს მაინც დაეკისრა პასუხისმგებლობა მისი წარმოდგენლობის გამო. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის შესაბამისად,¹⁶³ მენარმეს მიეცა კალენდარული შვიდი დღის ვადა, 2005 წლის 1 დეკემბრიდან 2009 წლის 1 ნოემბრამდე პერიოდში სასაქონლო ზედნადებ-

¹⁶³ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის 102.1 მუხლით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ თანამდებობის პირს უფლება აქვს, მოითხოვოს გადასახადის გადამხდელისაგან სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა, ხოლო 102.2 მუხლით, სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირის მოტივირებული წერილობითი მოთხოვნით, სადაც კონკრეტულად უნდა მიეთითოს წარსადგენი სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ჩამონათვალი და მათი წარდგენის გონივრული ვადა.

ბით მიწოდებული საქონლის ამსახველი ელექტრონული ვერსიის წარსადგენად, რისი განხორციელებაც მან ვერ შეძლო იმ მოტივით, რომ ვერ მოასწრო მითითებულ პერიოდში შედგენილი სასაქონლო ზედნადებების ჩამონათვალის ელექტრონული ვერსიის შექმნა ზედნადებების განსაკუთრებით დიდი ოდენობის გამო. აღნიშნულისათვის იგი საგადასახადო კოდექსის 137-ე მუხლის მე-2 ნაწილის¹⁶⁴ შესაბამისად დაჯარიმდა.

აპელანტის მითითებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმეზე არსებულ ფაქტობრივ და სამართლებრივ გარემოებებს არ მისცა სრულყოფილი შეფასება, ვინაიდან მას უნდა ემსჯელა და დაედგინა, იყვნენ თუ არა საგადასახადო ორგანოები უფლებამოსილნი, საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის საფუძველზე, მენარმისაგან მოეთხოვათ სასაქონლო ზედნადებების ელექტრონული ვერსიები. აპელანტის აზრით, უსაფუძვლო იყო სასამართლოს მითითება საგადასახადო კოდექსის 137-ე მუხლის გამოყენების სისწორეზე გამომდინარე იქიდან, რომ 137-ე მუხლის გამოყენების საფუძველს 102-ე მუხლით ელექტრონული ვერსიების წარდგენის ვალდებულება არ აკისრია საგადასახადო აგენტს და აღნიშნა, რომ ყოვლად დაუშვებელი იყო კანონით არარსებული ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო განხორციელებულიყო 137-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქცია.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საქმეზე დადგენილი გარემოებები და შეფასებები, გადაწყვეტილება უცვლელად დატოვა და დამატებით მიუთითა აპელანტის პრეტენზიის უსაფუძვლობაზე იმასთან დაკავშირებით, რომ მენარმეს საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად არ გააჩნდა ვალდებულება სასაქონლო ზედნადებების რეესტრების ელექტრონული სახით წარმოების და საგადასახადო ორგანოებისთვის მიწოდების შესახებ. სასამართლოს მოსაზრებით, რამდენადაც საქმეზე დადგენილი იყო, რომ მენარმე ბუღალტრული აღრიცხვისათვის იყენებდა შესაბამის საბუღალტრო პროგრამებს ანუ გადამხდელი პირველად დოკუმენტებში მოცემული ინფორმაციის დაგროვებას და სისტემატიზაციას ახდენდა ინფორმაციის მანქანურ მატარებელში პალატამ მიიჩნია, რომ „საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ დებულების მე-7 და მე-8 მუხლებში მითითებული საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრების ჩანაწერებიც უნდა ხდებოდეს იმ ფორმით, რა ფორმითაც სააღრიცხვო დოკუმენტაციის წარმოება. ამრიგად, გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მიუხედავად იმისა, რომ კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა სასაქონლო ზედნადებების რეესტრების ელექტრონული სახით წარმოებისა და საგადასახადო ორგანოსათვის ელექტრონული სახით მიწოდების ვალდებულებას, სასამართლომ მაინც გადასახადის გადამხდელის საწინააღმდეგოდ განმარტა სამართლებრივი ნორმები.

2.5.4. საგადასახადო ორგანოების მიერ უკანონოდ ჩამოჭრილი ან გადახდევინებული თანხების დაბრუნება

მოცემულ საკითხს უკავშირდება კვლევისას შესწავლილი 2 განჩინება, რომელზეც საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი არც ერთ შემთხვევაში დაკმაყოფილდა. თვალსაჩინოებისათვის განვიხილავთ ერთ-ერთ დავას.

მოცემულ საქმეზე დადგინდა, რომ მოსარჩელეს სადავო თანხა ვალდებულების გარეშე ზედმეტად ჰქონდა გადახდილი. სადავო პერიოდში (2006 წელი) მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს: დროულად დაიბრუნოს ან/და ჩაითვალოს სხვა გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში ზედმეტად გადახდილი ან/და ზედმეტად ამოღებული გადასახადის ან/და სანქციის თანხა. მითითებული კოდექსის 71-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, თუ კონკრეტული გადასახადის ან/და სანქციის გადახდილი თანხა აღემატება დარიცხული გადასახადის ან/და სანქციის თანხას, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის მოთხოვნის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო: ა) ზედმეტად გადახდილ თანხას გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს, სხვა ვალდებულ პირს ჩაუთვლის

¹⁶⁴ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 137.2 - გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარუდგენლობა, ისევე როგორც არსებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენაზე უარი, აგრეთვე, აღნიშნული დოკუმენტაციის ან/და ინფორმაციის წარდგენისაგან თავის არიდება იწვევს მენარმის დაჯარიმებას.

მომავალი საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშში; ბ) ზედმეტად გადახდილ თანხას გადაიტანს სახელმწიფო ხაზინის ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიან ანგარიშზე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშებში კალენდარული წლის განმავლობაში გადასახადის სახეებში მობილიზებული სახსრების ფარგლებში, ხოლო ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადებისა და სანქციების გადახდილი თანხების ჯამი აღემატება დარიცხული გადასახადებისა და სანქციების თანხების ჯამს, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის მოთხოვნის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო მოთხოვნიდან არა უგვიანეს 3 თვისა გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს, სხვა ვალდებულ პირს უბრუნებს დარჩენილ თანხას სახელმწიფო ხაზინის ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიანი ანგარიშის საგადასახადო შემოსავლის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან მასზე რიცხული ნაშთის ფარგლებში.

ზემოაღნიშნულ ნორმებზე დაყრდნობით, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ რამდენადაც მენარმის მიმართ საგადასახადო დავალიანების დარიცხვის საფუძველის არსებობა საქმეზე არ დგინდებოდა, მენარმის მიერ გადახდილი გადასახადის თანხა ექვემდებარებოდა უკან დაბრუნებას. სააპელაციო სასამართლომ პირველი ინსტანციის გადაწყვეტილება, რომლითაც სარჩელი დაკმაყოფილდა, უცვლელად დატოვა. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა.

2.5.5. კანონმდებლობის ბუნდოვანება და ნორმის განმარტების პრობლემა

კვლევისას შესწავლილი 2 განჩინება შეეხება საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული ორაზროვანი ნორმების სხვადასხვაგვარად განმარტების პრობლემას. მოცემული განჩინებებიდან 1 შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, ხოლო მეორე შემთხვევაში არ დაკმაყოფილდა. მაგალითისათვის განვიხილოთ ერთი ამგვარი დავა.

მოცემულ საქმეზე შეინიშნება პირველი ინსტანციისა და სააპელაციო სასამართლოების მიერ სადავო პერიოდში (2007-2009) მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის არაერთგვაროვანი განმარტება. აღნიშნული მუხლის შესაბამისად, საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება ფიზიკური პირის მიერ 6 თვეზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული ავტოსატრანსპორტო საშუალების ან/და 2 წელზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული მატერიალური აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი, გარდა მის მიერ სამენარმეო საქმიანობის ფარგლებში მატერიალური აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტისა.

მენარმის საქმიანობას წარმოადგენდა ავტომობილების გაყიდვა. მან 2007 წელს საქართველოში შემოიყვანა სამი ერთეული მსუბუქი ავტომანქანა. საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლდა ერთ-ერთი მსუბუქი ავტომანქანა საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ხოლო დანარჩენი ავტომანქანების იმპორტი საშემოსავლო გადასახადით დაიბეგრა. თუმცა, მიუხედავად იმისა, რომ არც კამერული შემონმების აქტისა და არც ბრძანებაში ამის შესახებ აღნიშნული არ იყო, საგადასახადო მოთხოვნა გამოიცა როგორც ამ ორ, ისე მესამე ანუ გადასახადისაგან გათავისუფლებულ მსუბუქ ავტომანქანაზე. საქმეზე დადგინდა, რომ სადავო ავტომობილი მენარმის მიერ შემოვიდა 2007 წლის 4 ივნისს, ხოლო გასხვისდა — 2008 წლის 29 ივლისს.

შემოსავლების სამსახურის განმარტების თანახმად, მენარმე ახორციელებდა არაერთგვარად საქმიანობას შემოსავლის მიღების მიზნით და მასზე არ უნდა გავრცელებულიყო საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტით დაწესებული შეღავათი, ვინაიდან მითითებული მუხლის საფუძველზე, მხოლოდ იმ შემთხვევაში თავისუფლდებოდა პირი ავტოსატრანსპორტო საშუალების რეალიზაციით მიღებული შემოსავლის დაბეგვრისაგან, თუ იგი არ ეწეოდა სამენარმეო საქმიანობას. მოცემულ შემთხვევაში კი მენარმე ახორციელებდა სამენარმეო საქმიანობას.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ, ზემოხსენებულ მუხლზე დაყრდნობით განმარტა, რომ აღნიშნული მუხლის შესაბამისად, საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდებოდა ფიზიკურ პირთა მიერ საკუთრების უფლების რეგისტრაციიდან 6 თვეზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული ავტოსატრანსპორტო საშუალების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი და სხვა დამატებით

დათქმას აღნიშნული ნორმა არ შეიცავდა. მენარმეს საკუთრებაში ჰყავდა მანქანა 6 თვეზე მეტი ვადით, რაც გამორიცხავდა ამ ოპერაციის დაბეგვრის შესაძლებლობას. ამრიგად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სარჩელი დააკმაყოფილა.

თუმცა, სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ მითითებული ნორმის შესაბამისად, ფიზიკური პირი არ თავისუფლდებოდა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან, თუ იგი საქართველოში ავტოსატრანსპორტო საშუალების შემოყვანასა და რეალიზაციას ახდენდა სამენარმეო საქმიანობის ფარგლებში და მიუთითა, რომ საქმის ხელახალი განხილვისას პირველი ინსტანციის სასამართლომ უნდა იმსჯელოს მენარმემ რეალიზებული მსუბუქი ავტომობილი შემოიყვანა თუ არა სამენარმეო საქმიანობის ფარგლებში და მენარმე, ამდენად, ენეოდა თუ არა სამენარმეო საქმიანობას. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

ზემოაღნიშნული ნორმა ორმაგი ინტერპრეტირების საშუალებას იძლევა. ასეთ დროს დავა გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ უნდა წყდებოდეს, თუმცა, სამწუხაროდ, არც 2004 წლის და არც 2010 წლის საგადასახადო კოდექსი, ორაზროვანი და ბუნდოვანი ნორმების შემთხვევაში დავის მენარმის სასარგებლოდ გადანყვეტას არ ითვალისწინებს.

2.5.6. საბაჟო წესების დარღვევა

კვლევისას შესწავლილი 5 განჩინება უკავშირდება საბაჟო დავებს. განხილული განჩინებებიდან საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი 3 შემთხვევაში არ დაკმაყოფილდა, ხოლო 2 შემთხვევაში არ დაკმაყოფილდა გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი.

საბაჟო დავებთან დაკავშირებული განჩინებების კვლევისას გამოვლინდა საბაჟო ორგანოების მხრიდან პირთა უკანონო დაჯარიმების შემთხვევები. პრობლემას კი, ხშირ შემთხვევებში, აქაც საბაჟო ორგანოების მხრიდან სამართლებრივი ნორმების არასწორად გაგება იწვევს. აღნიშნულ საკითხს შეეხება 2 შესწავლილი განჩინება, სადაც საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი არც ერთ შემთხვევაში დაკმაყოფილდა.

ერთ-ერთ საქმეზე, მენარმე დაჯარიმდა სადავო პერიოდში მოქმედი საბაჟო კოდექსის¹⁶⁵ 240-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის საფუძველზე იმ მოტივით, რომ მან 2009 წლის 16 დეკემბრის საბაჟო დეკლარაციაში შეიტანა არასწორი მონაცემები, რამაც გამოიწვია საბაჟო გადასახდელის შემცირება. ხსენებული მუხლის თანახმად, საბაჟო დეკლარაციასა და თანმხლებ დოკუმენტაციაში არასწორი მონაცემების არსებობისას საბაჟო გადასახდელის ოდენობის შემცირება დეკლარანტის/წარმომადგენლის მიერ იწვევს პირის დაჯარიმებას დეკლარაციაში შემცირებული საბაჟო გადასახდელის თანხის 100 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 1000 ლარისა.

მენარმეს თეთრი შოკოლადი შემოჰქონდა საქართველოში. მხარეებს შორის დავა გამოიწვია იმ ფაქტმა, შეიცავდა თუ არა მოსარჩელის მიერ დეკლარირებული თეთრი შოკოლადი კაკაოს, კერძოდ, სადავო პერიოდში (2009 წელი) მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით, თეთრი შოკოლადი კაკაოს შემცველობით იბეგრებოდა უფრო ნაკლები გადასახადით, ვიდრე თეთრი შოკოლადი კაკაოს შემცველობის გარეშე.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის მსჯელობა და შეფასებები და გადანყვეტილება, რომლითაც დაკმაყოფილდა სარჩელი, უცვლელად დატოვა. საქმეზე ექსპერტიზის დასკვნის შესაბამისად, დგინდება, რომ თეთრი შოკოლადი შეიცავდა კაკაოს შემადგენლობას 25.9%-ით.

სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2703-ე მუხლის თანახმად, საბაჟო გადასახადის 12%-იანი განაკვეთით იბეგრებოდა შესაბამისი კოდით გათვალისწინებული შაქრის საკონდიტრო ნაწარმი (თეთრი შოკოლადის ჩათვლით), რომელიც არ შეიცავდა კაკაოს. ამდენად, საბაჟო გადასახადის 12%-იანი განაკვეთით იბეგრებოდა მხოლოდ ისეთი საკონდიტრო ნა-

¹⁶⁵ 2006 წლის საბაჟო კოდექსი.

წარმი (თეთრი შოკოლადის ჩათვლით), რომელიც არ შეიცავდა კაკაოს, ხოლო საკონდიტრო ნაწარმი (თეთრი შოკოლადის ჩათვლით), რომელიც შეიცავდა კაკოს, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, არ ექვემდებარებოდა დაბეგვრას, ვინაიდან ასეთი ნაწარმის დაბეგვრა გათვალისწინებული არ იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2703-ე მუხლით.

სააპელაციო სასამართლომ დამატებით მიუთითა, რომ მოცემულ შემთხვევაში, თეთრი შოკოლადის დეკლარირებისას მოსარჩელემ სწორად მიუთითა სატვირთო საბაჟო დეკლარაციაში დეკლარირებული საქონლის კოდი, რადგან ეს უკანასკნელი (თეთრი შოკოლადი) წარმოადგენდა კაკაოს შემცველ პროდუქტს. „საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის“ IV კარის მე-17 და მე-18 ჯგუფების ერთობლივი ანალიზი ცხადყოფდა, რომ კანონმდებელი ერთმანეთისაგან განასხვავებდა კაკაოს შემცველ თეთრ შოკოლადს კაკოს გარეშე დამზადებული თეთრი შოკოლადისაგან იმგვარად, რომ თეთრი შოკოლადი, რომელიც არ შეიცავდა კაკაოს, ერთიანდებოდა ნომენკლატურის მე-17 ჯგუფში, ხოლო კაკაოს შემცველი თეთრი შოკოლადი, როგორც კაკაოს შემცველი მზა საკვები პროდუქტი, ერთიანდებოდა ნომენკლატურის მე-18 ჯგუფში. შესაბამისად, მართებული იყო საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა იმის შესახებ, რომ საბაჟო დეკლარაციის შევსებისას გადამწყვეტი მნიშვნელობა უნდა მინიჭებოდა არა შეფერილობის (ფერის) მიხედვით შოკოლადის სახეობას ანუ იმას, რომ დაინტერესებული პირი ახორციელებდა თეთრი შოკოლადის იმპორტს, არამედ დეკლარირებული პროდუქტის შემცველობას (შემადგენლობას), ვინაიდან „საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურა“ განსხვავებულ სასაქონლო ქვესუბპოზიციებს ადგენდა თეთრი შოკოლადის და კაკაოს შემცველი თეთრი შოკოლადისთვის. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა.

კვლევისას შესწავლილ 2 საქმეზე შეინიშნება პირთა მიერ საბაჟო კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევა, რის გამოც მათი სარჩელი/საჩივარი არც პირველი ინსტანციის და არც სააპელაციო სასამართლოში არც ერთ შემთხვევაში დაკმაყოფილდა. მაგალითისათვის განვიხილოთ ერთ-ერთი.

მოცემული განჩინება შეეხებოდა კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში ქონების (ავტომანქანის) საბაჟო დეკლარირების განუხორციელებლობის გამო დაკისრებული ჯარიმის კანონიერებას.

მოცემულ საქმეზე პირმა საბაჟო გამშვები პუნქტის გავლით საქართველოს ტერიტორიაზე შემოიყვანა ავტომანქანა, საბაჟო კონტროლის ქვეშ მყოფი საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების აღრიცხვის მოწმობით. ავტომანქანის საბაჟო ორგანოში წარდგენის ვადად განისაზღვრა შესაბამისი თარიღი, თუმცა საბაჟო ორგანოში ავტომანქანა შემდგომ საერთოდ აღარ წარედგინა, რამაც გამოიწვია განბაჟებაზე ვალდებული პირის დაჯარიმება. დაჯარიმებას საფუძველად დაედო სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საბაჟო კოდექსის 238-ე და 246-ე მუხლები.¹⁶⁶

დაჯარიმებული პირი მიუთითებდა, რომ ავტომანქანა სინამდვილეში მას არ ეკუთვნოდა და საქართველოს ტერიტორიაზე მან მხოლოდ მისი მეგობრის თხოვნით შემოიყვანა. შესაბამისად, საბაჟო ორგანოში ავტომანქანის წარდგენაზე ვალდებული პირი, მისი მოსაზრებით, იყო ამ ავტომანქანის რეალური მესაკუთრე და არა თვითონ.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედ საბაჟო კოდექსის მე-7 მუხლის 31-ე ნაწილზე, რომლის თანახმად, ვალდებული პირი არის ის, რომელსაც ეკისრება საბაჟო ვალდებულების შესრულება. აგრეთვე, მიუთითა ამავე კოდექსის 45-ე მუხლის 1-ლი პუნქტზე, რომლის შესაბამისად, პირი, რომელსაც საქონელი შემოაქვს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე, ვალდებულია, საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადმოკვეთის შემდეგ, საქონელი დადგენილი წესით მიიტანოს საბაჟო ორგანოს მიერ შერჩეულ ან საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ ადგილზე, ხოლო კოდექსის 47-ე მუხლის მიხედვით, საქონელი ამ კოდექსის 45-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით განსაზღვრულ ადგილზე მიტანისთანავე წარედგინება საბაჟო ორგანოს. საქონლის წარდგენის ვალდებულება ეკისრება პირს, რომელმაც იგი შემოიტანა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე ან რომელმაც საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანის შემდეგ აიღო პასუხისმგებლობა მის შემდგომ ტრანსპორტირებაზე.

¹⁶⁶ 2006 წლის საბაჟო კოდექსის 238.1 მუხლით, დეკლარირების დადგენილ ვადაში განუხორციელებლობა, იწვევს დეკლარირებაზე ვალდებული პირის დაჯარიმებას... ხოლო 246.1 მუხლით, საბაჟო პროცედურების განხორციელებისას საბაჟო ორგანოს თანხმობის გარეშე სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილება, მოძრაობისათვის დადგენილი საბაჟო მარშრუტიდან გადახვევა, – იწვევს დაჯარიმებას...

შესაბამისად, სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა აპელანტის პრეტენზია იმის თაობაზე, რომ ვინაიდან საზღვარზე შემოყვანილი ავტომობილის მესაკუთრე იყო სხვა პიროვნება, მას არ უნდა დაკისრებოდა საბაჟო სამართალდარღვევისათვის ჯარიმა. სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ ზემოთ მითითებული საბაჟო კოდექსის დანაწესი ცალსახად განსაზღვრავდა ვალდებული პირის ცნებას და არ გამოყოფდა ვალდებული პირისაგან ცალკე მესაკუთრე სუბიექტს, რომელსაც საბაჟო სამართალდარღვევის ფაქტის გამოვლენისას უნდა დაკისრებოდა პასუხისმგებლობა.

2.5.7. ტვირთის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა

საბაჟო დავებთან დაკავშირებულ განჩინებათა კვლევისას, ასევე, გამოიკვეთა ტვირთის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრისას საქონლის შეუსაბამოდ მაღალი ღირებულების დადგენის კანონიერების საკითხი და აქაც საბაჟო ორგანოს მხრიდან სამართლებრივი ნორმების არასწორად გაგების გამო გადასახადის გადამხდელის ინტერესები დაირღვა. ერთი ასეთი განჩინება შევისწავლეთ, სადაც საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

კერძოდ, ერთ-ერთ საქმეზე თბილისის რეგიონული ცენტრის საბაჟო დამუშავების ოპერაციებისა და საბაჟო კონტროლის სამმართველოს შესაბამის განყოფილებაში მენარმემ წარადგინა სატვირთო-საბაჟო დეკლარაცია, რომლის საბაჟო ღირებულებას არ დაეთანხმა საბაჟო მოხელე და 2010 წლის 13 აპრილს გამოსცა საქონლის საბაჟო ღირებულების კორექტირების აქტი, რომლითაც საბაჟო ღირებულება დაანგარიშდა მე-6 სარეზერვო მეთოდით და განისაზღვრა გაცილებით უფრო მაღალ ფასად. მენარმე არ დაეთანხმა საბაჟო ორგანოს მიერ მე-6 სარეზერვო მეთოდის გამოყენებას.

საქმეზე დგინდება, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ მენარმის მიმართ საბაჟო ღირებულების კორექტირების აქტი გამოსცა ისე, რომ მოსარჩელისათვის არ გაუგზავნია შეტყობინება საქონლის საბაჟო ღირებულების კორექტირების შესახებ და არ მოუთხოვია დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა. კერძოდ, სადავო პერიოდში მოქმედი საბაჟო კოდექსის 41-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, თუ საბაჟო ორგანო არ დაეთანხმება დეკლარირებულ საბაჟო ღირებულებას, იგი ვალდებულია, თავისი მოსაზრებები აცნობოს დეკლარანტს და საქონლის საბაჟო ღირებულება განსაზღვროს საბაჟო კოდექსის VI თავის მიხედვით. დეკლარანტი ვალდებულია, საბაჟო ორგანოში წარადგინოს ინფორმაცია, მტკიცებულებები და დოკუმენტები, რომელსაც საბაჟო ორგანო კოდექსით დადგენილი წესით მოითხოვს იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით.

სააპელაციო პალატამ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა და შეფასებები, რომლებიც საფუძვლად დაედო სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილებას და გადაწყვეტილება უცვლელად დატოვა.

აპელანტების განმარტებით, საბაჟო ორგანოს ვალდებულება, მოსთხოვოს დეკლარანტს დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა, არ გამომდინარეობდა საბაჟო კანონმდებლობიდან. მათი მოსაზრებით, საბაჟო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენდა, რომ თუ საბაჟო ორგანო არ ეთანხმებოდა დეკლარირებულ საბაჟო ღირებულებას, იგი ვალდებული იყო, თავისი მოსაზრებები ეცნობებინა დეკლარანტისათვის და საქონლის საბაჟო ღირებულება განესაზღვრა საბაჟო კოდექსის VI თავის მიხედვით. დეკლარანტი ვალდებული იყო, საბაჟო ორგანოში წარედგინა ინფორმაცია (მათ შორის, მტკიცებულებები და დოკუმენტები), რომელსაც საბაჟო ორგანო კოდექსით დადგენილი წესით მოითხოვდა იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით. აპელანტის მოსაზრებით (საგადასახადო ორგანო), აღნიშნული დათქმა სულაც არ აწესებდა საბაჟო ორგანოს ვალდებულებას, დეკლარანტისაგან მოეთხოვა დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა. მისი განმარტებით, აღნიშნულ მუხლში საუბარი იყო მხოლოდ იმ ვალდებულებაზე, რომლითაც მეტაჟემ თავისი მოსაზრებები უნდა აცნობოს დეკლარანტს საქონლის საბაჟო ღირებულების კორექტირებასთან დაკავშირებით.

სააპელაციო პალატამ დამატებით მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2008 წლის 31 დეკემბრის ბრძანებით დამტკიცებულ „საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის წესებზე“ და განმარტა, თუ საბაჟო ორგანო არ ეთანხმებოდა დეკლარირებულ საბაჟო ღირებულებას, საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, იგი ვალდებული იყო, დეკლარანტისათვის გაეგზავნა შეტყობინე-

ბა საქონლის საბაჟო ღირებულების კორექტირების შესახებ და მოეთხოვა დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა, ხოლო დეკლარანტი ვალდებული იყო საბაჟო ორგანოსათვის წარედგინა მოთხოვნილი დოკუმენტები შეტყობინების მიღებიდან არაუგვიანეს სამი სამუშაო დღისა. შესაბამისად, კონკრეტული სახეობის საქონლის მიმართ საბაჟო პროცედურის განხორციელებისას, საბაჟო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, ვიდრე მიიღებდა საბოლოო გადაწყვეტილებას, ვალდებული იყო დამატებით მოეთხოვა ინფორმაცია და მხოლოდ მათი ანალიზისა და შეფასების შემდეგ მიეღო საბოლოო გადაწყვეტილება.

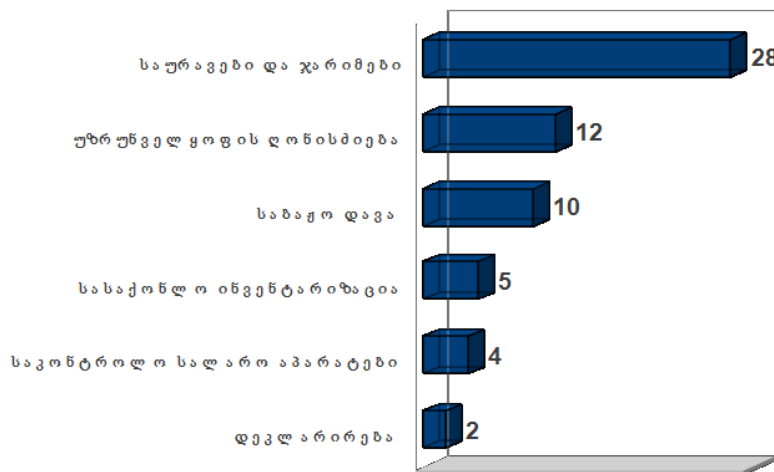
სააპელაციო პალატამ მიუთითა საქართველოს საბაჟო კოდექსის 31-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვების (იმპორტის) საბაჟო რეჟიმში დეკლარირებული საქონლის საბაჟო ღირებულება განისაზღვრებოდა შემდეგი მეთოდებით: ა) გარიგების ფასის მიხედვით (პირველი მეთოდი); ბ) იდენტური საქონლის გარიგების ფასის მიხედვით (მეორე მეთოდი); გ) მსგავსი საქონლის გარიგების ფასის მიხედვით (მესამე მეთოდი); დ) საქონლის ერთეულის ფასის მიხედვით (მეოთხე მეთოდი); ე) შედგენილი ღირებულების მიხედვით (მეხუთე მეთოდი); ვ) სარეზერვო მეთოდით (მეექვსე მეთოდი). იმავე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, ყოველი მომდევნო მეთოდი გამოიყენებოდა იმ შემთხვევაში, თუ დასაბუთებულად ვერ მოხერხდებოდა წინა მეთოდის გამოყენება.

სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ საბაჟო ორგანო ვალდებული იყო დაესაბუთებინა, თუ რატომ იყენებდა კონკრეტულ სარეზერვო მეთოდს და შეუძლებელი იყო ყველა სხვა წინა მეთოდის გამოყენება. ამრიგად, საგადასახადო ორგანოების სააპელაციო საჩივრები მოცემულ საქმეზე არ დაკმაყოფილდა.

2.6. უზენაესი სამართლოს მიერ განხილული საგადასახადო დავების ანალიზი

წარმოდგენილ კვლევაში შესწავლილია საქართველოს უზენაეს სასამართლოს 61 გადაწყვეტილება საგადასახადო დავაზე.

საქართველოს უზენაეს სასამართლს 2010-2011 წლის 61 გადაწყვეტილება საგადასახადო დავაზე



შესწავლილი გადაწყვეტილებებიდან გამოიკვეთა, რომ გადაწყვეტილებათა უმეტესობა უკავშირდება ჯარიმებისა და საურავების საკითხს. შესაბამისად, პირველ რიგში, განვიხილავთ ამ საკითხზე გამოკვლეულ გადაწყვეტილებათა თავისებურებებს.

2.6.1. ჯარიმები და საურავები

ჯარიმებისა და საურავების საკითხს ეხება შესწავლილი გადაწყვეტილებებიდან 28 მათგანი, სადაც 11 დავაზე ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა საკასაციო საჩივარი, 13 შემთხვევაში დაკმაყოფილდა კასატორის მოთხოვნა, ხოლო 4 საქმეზე უარი ეთქვათ საჩივრის დაკმაყოფილებაზე.

რადგანაც განსახილველ საქმეთა უმრავლესობა ეხება დღგ-ს, მაგალითისათვის განვიხილავთ დღგ-ის უკანონოდ დარიცხვის საკითხს.

განსახილველ გადაწყვეტილებაში გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმების საფუძველი იყო ის გარემოება, რომ გადამხდელმა დროულად არ დაიანგარიშა დღგ-ით დასაბეგრი თანხები, სპეციალური ანგარიშფაქტურა არ წარუდგინა საგადასახადო ორგანოს, შესაბამისად, მისი მხრიდან საგადასახადო ნორმები დაირღვა და დღგ-ით დასაბეგრი თანხები შემცირდა, რამაც გამოიწვია გადამხდელის დაჯარიმება.

საქალაქო სასამართლომ განიხილა საქმე და განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის მხრიდან დარღვეული იყო საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის პირველი ნაწილი, რომლის თანახმადაც, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშფაქტურა და წარუდგინოს იგი საგადასახადო ორგანოს. განსახილველ საქმეში გადამხდელის მხრიდან ეს ვადებიც დაირღვა, შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ, საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლზე დაყრდნობით, არ დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელმა სააპელაციო წესით გაასაჩივრა. ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ სააპელაციო საჩივარი არ დააკმაყოფილა და უცვლელი დატოვა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის გადაწყვეტილება. სააპელაციო სასამართლო გადაწყვეტილების დასაბუთებისას განმარტავს, რომ საგადასახადო ანგარიშფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი. სააპელაციო სასამართლო პირველი ინსტანციის მსგავსად ეყრდნობა პირველი საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლს და უარს ეუბნება აპელანტს მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

გადასახადის გადამხდელმა გადაწყვეტილება გაასაჩივრა საკასაციო წესით. საკასაციო სასამართლო ზეპირი მოსმენის გარეშე გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება, საფუძვლიანობა და მიიჩნია, რომ საკასაციო საჩივარი საფუძვლიანი იყო და დააკმაყოფილა იგი, რადგანაც საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციაზე.

საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ, როგორც პირველი ინსტანციის სასამართლოს, ასევე, სააპელაციო სასამართლოს უნდა გამოეყენებინა გადამხდელის მიმართ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლი და ჩაეთვალა დღგ.

მეორე შემთხვევაში მოსარჩელე დავობს პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხის ორჯერ დარიცხვის ფაქტს. მოსარჩელის განმარტებით, დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის გასვლითი გეგმიური საგადასახადო შემოწმების აქტით ერთი და იგივე თანხები ორჯერ დაირიცხა, რადგან ორივე შემთხვევაში შემოწმდა მასსა და არარეზიდენტ იურიდიულ პირს შორის დადებული საინფორმაციო მომსახურების ერთი და იგივე ხელშეკრულება.

აღნიშნულ საკითხი განიხილა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიამ და სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, ვინაიდან სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის პირადი

აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული თანხა არ წარმოადგენს განმეორებით დარიცხულ ერთსა და იმავე თანხას. მოსარჩელემ ვერ წარადგინა საკმარისი მტკიცებულებები, რაც დაადასტურებდა აღნიშნულს.

საქალაქო სასამართლომ, ასევე, მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები კანონიერია, სრულად შეესაბამება მათი გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებს, რაც სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველია. გადასახადის გადამხდელმა მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა. გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის გადაწყვეტილება.

გადასახადის გადამხდელმა სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება გაასაჩივრა საკასაციო წესით. საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერების შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ გადასახადის გადამხდელის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილებულიყო, გაუქმებულიყო თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაბრუნებოდა იმავე სასამართლოს, რადგანაც სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო ორგანომ საგადასახადო კოდექსის 267-ე მუხლი¹⁶⁷ დაარღვია, კერძოდ, მან საგადასახადო შემომწმების აქტი არ შეადგინა საგადასახადო კოდექსის 267-ე მუხლში მოცემული წესების დაცვით.

2.6.2. საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებები

გამოკვლეული გადაწყვეტილებებიდან საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებებს შეეხება 12 საკასაციო საჩივარი. აქედან 7 ეხება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას, საიდანაც 3 შემთხვევაში დაკმაყოფილდა მოსარჩელეთა მოთხოვნები, 4 საქმეზე უარი ეთქვათ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე, ხოლო 5 დავა ეხება ქონებაზე ყადაღის დადებას, სადაც, ასევე, უარი ეთქვა მოსარჩელეს მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

მაგალითისათვის განვიხილავთ 2 გადაწყვეტილებას. პირველ რიგში, განვიხილავთ გადაწყვეტილებას, რომელიც შეეხება ქონებაზე ყადაღის დადებას.

განსახილველ გადაწყვეტილებაში მოსარჩელემ განმარტა, რომ მის მიმართ საგადასახადო მოთხოვნის ხანდაზმულობის 6 წლიანი ვადა გასული იყო, მაგრამ საგადასახადო ორგანომ მაინც გამოიყენა საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიება, კერძოდ, ქონების დაყადაღება. საგადასახადო ორგანოს მტკიცებით, მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენდა საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლი¹⁶⁸, რომელიც განსაზღვრავდა საგადასახადო მოთხოვნის და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის 6 წლიან ვადას, რომლის ათვლაც ხდებოდა შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში აღნიშნა, რომ 6 წლიანი ხანდაზმულობის ვადა წარმოადგენდა მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნისა და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადას და იგი არ ეხებოდა უკვე აღიარებულ

¹⁶⁷ 2010 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 267 - საგადასახადო შემომწმების შედეგების შესახებ დგება აქტი, რომელიც უნდა მიეთითოს:

ა) ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, მტკიცებულება და არგუმენტი, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას. თუ შემომწმება ექსპერტის დასკვნას დაეყრდნო, აქტში მიეთითება ამ დასკვნის შინაარსი;

ბ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ან/და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის ის ნორმა, რომლითაც იხელმძღვანელებს შემომწმებლებმა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას;

გ) გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის ზუსტი თარიღები (თუ მათი დადგენა შესაძლებელია), გადასახადისა და ჯარიმის გაანგარიშება, ჯამურად გადასახდელი ან მისაღები თანხა, იმ დოკუმენტების რეკვიზიტები (საჭიროების შემთხვევაში – ასლები), რომლებითაც დასტურდება ამ მოთხოვნებისა და ვალდებულებების წარმოშობა, ასევე, საგადასახადო შემომწმების აქტის დანართების შინაარსი).

¹⁶⁸ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 5, - „საგადასახადო მოთხოვნის“ (გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დარიცხვის შესახებ) და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ (ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ან/და ჩათვლის თაობაზე) წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ეს ვადა ათვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში გადასახადის გადამხდელის ქონების დაყადარების ხანდაზმულობის ვადას. ზემოთ მითითებულ არგუმენტაციაზე დაყრდნობით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ არ დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა.

სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია ის ფაქტი, რომ მოსარჩელის საგადასახადო დავალიანება წარმოადგენდა აღიარებულ საგადასახადო მოთხოვნას, რის გამოც გადამხდელის ქონებას საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის¹⁶⁹ მოთხოვნათა დაცვით დაედო ყადაღა, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით. გადასახადის გადამხდელმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყვეტილება გაასაჩივრა სააპელაციო წესით.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება სადავოდ გამხდარი ბრძანების, კერძოდ, ქონების დაყადარების შესახებ. სააპელაციო სასამართლომ გადანყვეტილების დასაბუთებისას განმარტა, რომ ბრძანება ეწინააღმდეგებოდა კანონს, მისი გამოცემის დროს დარღვეული იყო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის, როგორც ფორმალური, ისე სამართლებრივი კრიტერიუმები. ამასთან, სადავო ბრძანება დაუსაბუთებელი იყო, რადგან საგადასახადო კოდექსის და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-3 და მე-5 მუხლების შესაბამისად, არ იყო გამოკვლეული ადმინისტრაციული წარმოებისათვის საჭირო სამართლებრივი გარემოებები, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით საგადასახადო ორგანომ არ გამოიკვლია, არსებობდა თუ არა ფაქტობრივი გარემოებები მოსარჩელეზე რიცხული საგადასახადო დავალიანების აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად მიჩნევისათვის. საქმის მასალებზე დაყრდნობით, სააპელაციო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს არსებული დავალიანების ნაწილი ერიცხება საგადასახადო შემოსწმენის აქტის საფუძველზე. საქმის მასალებით არ დადგინდა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ მითითებული საგადასახადო შემოსწმენის აქტის საფუძველზე დარიცხული გადასახადების შესახებ შეტყობინება გაეგზავნა ან ჩაბარდა მოსარჩელეს.

ზემოხსენებული გარემოებებიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი, რომელიც ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა გაასაჩივრა უზენაეს სასამართლოში. უზენაესმა სასამართლომ გაიზიარა სააპელაციო სასამართლოს არგუმენტაცია, რაც გახდა საფუძველი შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმისა და ძალაში დარჩა სააპელაციო სასამართლოს გადანყვეტილება.

მეორე შემთხვევაში, მაგალითისათვის განვიხილავთ გადანყვეტილებას, რომელიც ეხება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის საკითხს.

მოსარჩელე ითხოვდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის წარმოშობის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბრძანების ბათილად ცნობას.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა „საგადასახადო მოთხოვნის“ შესრულების უზრუნველყოფის ერთ-ერთ ღონისძიებას წარმოადგენს, რაც გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების აღსრულებას ისახავს მიზნად, უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების თაობაზე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს განკარგულებითი ხასიათის გადანყვეტილებას“.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს საგადასახადო ორგანოს მიმართ გააჩნდა საგადასახადო ვალდებულება და, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მხრიდან საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიების, კერძოდ, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენება გადამხდელის მიმართ მართებული იყო. პირველი ინსტანციის სასამართლო დაეყრდნო საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლს¹⁷⁰ და უარი განაცხადა მოსარჩელის მოთხოვნის დაკმაყოფილე-

¹⁶⁹ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 87 - აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით, სასამართლოს გადანყვეტილების გარეშე ყადაღა დაადოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებულ პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა და იმ ქონებისა, რომელიც სხვა პირის საკუთრებაა) ნებისმიერ ქონებას, მათ შორის, მოძრავ, უძრავ, არამატერიალურ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში.
¹⁷⁰ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 85 - საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა

ბაზე. გადამხდელის მიერ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება გასაჩივრდა სააპელაციო წესით. გადამხდელის სააპელაციო საჩივარი არ დააკმაყოფილა და უცვლელი დარჩა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასება და დამატებით აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის ქონებით; საგადასახადო იპოთეკის უფლება გამოიყენება უძრავი ნივთის მიმართ მხოლოდ საგადასახადო ურთიერთობისას. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის წარმოშობისათვის საჭირო არ არის მესაკუთრის თანხმობა. ის წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების არსებობისას.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება გასაჩივრდა საკასაციო წესით. უზენაესმა სასამართლომ სრულად გაიზიარა სააპელაციო და პირველი ინსტანციის სასამართლოების მოტივაცია საქმესთან დაკავშირებით და არ დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის საკასაციო საჩივარი.

2.6.3. სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია

შესწავლილი გადაწყვეტილებებიდან 5 შეეხება სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციას. გამოკვლეული გადაწყვეტილებებიდან 4 შემთხვევაში დაკმაყოფილდა კასატორთა მოთხოვნები, ხოლო ერთ შემთხვევაში სასამართლომ უარი უთხრა მათ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

მაგალითისათვის განვიხილავთ ერთ გადაწყვეტილებას.

მოცემულ საქმეზე მოსარჩელის განმარტებით, მას სამეწარმეო საქმიანობა შეჩერებული ჰქონდა. სანარმო წარმოადგენდა საამქროს, რომელიც განთავსებული იყო მოსარჩელის კუთვნილ დამხმარე ფართზე და მოსარჩელე იყენებდა მას მხოლოდ საოჯახო და სხვადასხვა ნივთების შესანახად, მათ შორის, იყო ძველი, გამოსაყენებლად უვარგისი ხის ე.წ. ნაკიდურები, რაც ექსპერტიზის დასკვნით მიჩნეულ იქნა ვარგის და აღურიცხავ საქონლად. მოსარჩელემ უკანონოდ ჩათვალა ექსპერტიზის დასკვნა და მის მიმართ წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნა, რის გამოც საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს, მაგრამ მას უარი ეთქვა მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

შემდგომში გადამხდელმა მიმართა სასამართლოს და მოითხოვა საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. საქალაქო სასამართლომ განიხილა მოსარჩელის მოთხოვნა და ბათილად ცნო საგადასახადო მოთხოვნა. სასამართლოს განმარტებით, დადგენილი იყო ის გარემოება, რომ მოსარჩელე 2004 წლიდან აღარ ეწეოდა სამეწარმეო საქმიანობას. საქალაქო სასამართლომ გადაწყვეტილების დასაბუთებისას აღნიშნა, რომ სანარმოში ინვენტარიზაციის ჩატარება ემსახურება მეწარმის სამეწარმეო კონტროლის მიზანს და მისი ჩატარების წესი, დრო და პერიოდი მოწესრიგებულია საგადასახადო კოდექსით.

სასამართლომ სამართლებრივი არგუმენტაციის ჩამოყალიბებისას მიუთითა, რომ საგადასახადო ორგანომ დაარღვია საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლი¹⁷¹ და სწორედ ამ ნორმაზე დაყრდნობით დააკმაყოფილა მოსარჩელის მოთხოვნა.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა გაასაჩივრა სააპელაციო წესით. აპელანტების მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება იურიდიულად დაუსაბუთებელი იყო, რამდენადაც არ მოხდა ექსპერტის დასკვნისა და სავაჭრო-სამრეწველო პალატის ექსპერტის ცნობის სათანადოდ გამოკვლევა და არ დადგინდა ფასებს შორის არსებული სხვაობის მიზეზი.

ვალდებული პირის ქონებიდან.

¹⁷¹ კერძოდ, საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, ინვენტარიზაციის ჩატარების ბრძანებით თავად შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია და განსაზღვროს მისი შემადგენლობა.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაითვალისწინა პირველი ინსტანციის გადაწყვეტილება და არ დააკმაყოფილა შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი.

შემოსავლების სამსახურმა სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება გაასაჩივრა საკასაციო წესით. საკასაციო სასამართლომ საქმის მასალების შესწავლის და მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება უცვლელი დატოვა.

2.6.4. გადასახადის დეკლარირების საკითხი

დეკლარირების საკითხთან დაკავშირებით შესწავლილია ორი დავა, საიდანაც ორივე საქმეზე ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა მოთხოვნა.

აღნიშნულ საკითხზე განვიხილავთ ერთ-ერთ საქმეს, სადაც გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო მოთხოვნა საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევის გამო წარედგინა.

აღნიშნული, გადასახადის გადამხდელმა სასამართლოში გაასაჩივრა. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის გადაწყვეტილებით, მენარმის სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდა. სასამართლო დაეყრდნო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლს, რომლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის მიერ, საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევა იწვევს დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის საფუძველზე დამატებით გადასახდელი თანხის 5 პროცენტის ოდენობით, ყოველ დაგვიანებულ სრულ (არასრულ) საგადასახადო თვეზე, მაგრამ არანაკლებ 200 ლარისა. საქალაქო სასამართლომ, ასევე, მიუთითა, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, მენარმეს 2006 წლის საგადასახადო დეკლარაცია 2007 წლის პირველ აპრილამდე უნდა წარედგინა, მოსარჩელემ კი ეს 18.12.08 წელს განახორციელა.

ზემოაღნიშნული კი გახდა სარჩელის დაუკმაყოფილებლობის საფუძველი. მოცემულ საქმეზე, ანალოგიური მიდგომა ჰქონდა სააპელაციო სასამართლოსაც. თუმცა, უზენაესმა სასამართლომ საქმეზე განსხვავებული პოზიცია გამოხატა, შესაბამისად, ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა საკასაციო საჩივარი. უზენაესი სასამართლო სრულიად დაეთანხმა წინა ინსტანციის სასამართლოებს გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენის ნაწილში და ამის დასასაბუთებლად, ასევე, დაეყრდნო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლს. თუმცა უზენაესი სასამართლო არ დაეთანხმა აღნიშნული სამართალდარღვევისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრების ოდენობას, რადგან მიიჩნია, რომ არასწორად იყო გამოყენებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლი, კერძოდ, გამოიყენეს კანონის ძველი რედაქცია, რაც არასწორი იყო. ამის დასასაბუთებლად სასამართლომ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა.

ამდენად, საკასაციო პალატამ ჩათვალა, რომ სადავო სამართალ-ურთიერთობაზე უნდა გავრცელებულიყო საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის საქმის განხილვის დროისათვის მოქმედი რედაქცია, რომლის თანახმად, დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 60 პროცენტს და არ უნდა იყოს 200 ლარზე ნაკლები.

2.6.5. საკონტროლო სალარო აპარატი

მომდევნო საკითხი, რომელიც გადაწყვეტილებების კვლევისას გამოიკვეთა, უკავშირდება საკონტროლო სალარო აპარატებით სარგებლობის წესების დარღვევას. აღნიშნულ საკითხზე შევისწავლეთ 4 საქმე, საიდანაც არცერთ საქმეზე დაკმაყოფილდა საგადასახადო ორგანოების საკასაციო საჩივრები.

აღნიშნულ საკითხზე განვიხილავთ ერთ-ერთ საქმეს, სადაც საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების სამსახურებრივი დაუდევრობის გამო გადასახადის გადამხდელი დაჯარიმდა საკონტროლო სალარო აპარატის სარგებლობის წესების დარღვევისთვის.

აღნიშნულის გამო გადასახადის გადამხდელმა მიმართა სასამართლოს. მოსარჩელის მითითებით, 2008 წლის 16 სექტემბერს დაზიანდა მის მფლობელობაში არსებული საკონტროლო სალარო აპარატი, რის გამოც შესაკეთებლად გამოიძახა ხელოსანი. ხელოსანმა დაადგინა, რომ საკონტროლო სალარო აპარატს დაუზიანდა ფისკალური მექანიზმები და, შესაბამისად, შეადგინა აქტი, ამასთან მოსარჩელე გააფრთხილა, რომ საგადასახადო ინსპექციის წერილობითი ნებართვის გარეშე სალარო აპარატს ვერ შეაკეთებდა. შპს-ის დირექტორმა მალაზია საკონტროლო სალარო აპარატის შეკეთებამდე დროებით დახურა. მოსარჩელემ სამჯერ მიმართა საგადასახადო ინსპექციის სალარო აპარატის მუშაობაზე პასუხისმგებელ პირს, რომელმაც განუმარტა, რომ სალარო აპარატი ჯერ უნდა შეეკეთებინა და მერე მისულიყო ინსპექციაში. აღნიშნულ საკითხზე მენარმის და საგადასახადოს პასუხისმგებელი პირები შეხვდნენ ერთმანეთს რამდენიმეჯერ, თუმცა შეხვედრა, ყოველ ჯერზე, ერთი და იმავე პასუხით სრულდებოდა, რის გამოც საბოლოოდ მენარმემ ხელოსანს შეაკეთებინა სალარო აპარატი.

მოსარჩელემ სალარო აპარატი მეორე დღესვე მიიტანა პასუხისმგებელ პირთან, რომელმაც აპარატი გაანულა და დაანერინა განცხადება. შემდგომში, აღნიშნულის გამო, საგადასახადო სამსახურის წარმომადგენელმა მენარმეზე შეადგინა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რის საფუძველზეც მას დაერიცხა ჯარიმა, რასაც მენარმე არ დაეთანხმა.

მოსარჩელის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-7 ნაწილი მის მიმართ არასწორად გამოიყენეს, რადგან საგადასახადო სამართალდარღვევად მიიჩნის საკონტროლო სალარო აპარატზე საგადასახადო ორგანოს მიერ დადებული ლუქის განზრახ მოხსნა ან საკონტროლო სალარო აპარატის იმგვარი გამოყენება, რომ შესაძლებელი გამხდარიყო მის ფისკალურ მექანიზმებში შეღწევა ან ამ მექანიზმებზე სხვაგვარი ზემოქმედება, რაც იწვევდა დაჯარიმებას 3000 ლარის ოდენობით.

მოსარჩელემ, ასევე, აღნიშნა, რომ მითითებული მუხლით გათვალისწინებული ქმედება მას არ ჩაუდენია, კერძოდ, საგადასახადო ორგანოს მიერ დადებული ლუქი არ მოუხსნია, სალარო აპარატი განზრახ არ დაუზიანებია და არც სხვაგვარი ზემოქმედება განუხორციელებია მის ფისკალურ მექანიზმებში შესაღწევად.

საქალაქო სასამართლოს მიერ დაკმაყოფილდა მენარმის სარჩელი. სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, საკონტროლო სალარო აპარატზე საგადასახადო ორგანოს მიერ დადებული ლუქის განზრახ მოხსნა ან მისი იმგვარი გამოყენება, რომ შესაძლებელი გამხდარიყო მის ფისკალურ მექანიზმებში შეღწევა ან ამ მექანიზმებზე სხვაგვარი ზემოქმედება, იწვევდა დაჯარიმებას 3000 ლარის ოდენობით. საქალაქო სასამართლოს დასკვნით, განსახილველ შემთხვევაში ვერ დადგინდა და არც საგადასახადო ორგანოს არ გაუხდია სადავოდ ის გარემოება, რომ მოსარჩელემ საკონტროლო სალარო აპარატზე საგადასახადო ორგანოს მიერ დადებული ლუქი განზრახ მოხსნა, ან საკონტროლო სალარო აპარატი იმგვარად გამოიყენა, რომ შესაძლებელი გამხდარიყო მის ფისკალურ მექანიზმებში შეღწევა ან სხვაგვარი ზემოქმედება. მოსარჩელე დაჯარიმდა მხოლოდ იმის გამო, რომ მან დაგვიანებით წარადგინა განცხადება საკონტროლო სალარო აპარატის შესაკეთებლად. ამასთან, სხდომაზე საკონტროლო სალარო აპარატის შემკეთებელმა დაადასტურა, რომ აპარატის ფისკალური მექანიზმები შეიღწევიდა და, შესაბამისად, არასწორად რომ გარედან მისი დაზიანება შეუძლებელი იყო.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-7 ნაწილი არ ითვალისწინებდა პასუხისმგებლობას საკონტროლო სალარო აპარატის შესაკეთებლად განცხადების დაგვიანებით წარდგენისათვის, არამედ პასუხისმგებლობას ითვალისწინებდა მხოლოდ საკონტროლო სალარო აპარატზე საგადასახადო ორგანოს მიერ დადებული ლუქის განზრახ მოხსნის, საკონტროლო სალარო აპარატის ფისკალურ მექანიზმებში შეღწევის ან ამ მექანიზმებზე სხვაგვარი ზემოქმედების შემთხვევებში, რაც მოსარჩელეს არ განუხორციელებია და, შესაბამისად, არასწორად

მოხდა მოსარჩელის დაჯარიმება მითითებული ნორმის საფუძველზე. გარდა ამისა, საქალაქო სასამართლომ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 39.1 და 52.1 მუხლები და განმარტა, საგადასახადო ორგანოების თანამშრომლები ვალდებული იყვნენ მოსარჩელისათვის განემარტათ, რომ მას თავისი მოთხოვნა საკონტროლო სალარო აპარატის შეკეთების თაობაზე აუცილებლად უნდა დაეფიქსირებინა წერილობით განცხადებაში, წინააღმდეგ შემთხვევაში მის მიმართ საჯარიმო სანქცია გამოიყენებოდა, რაც საჯარო მოხელის არაკეთილსინდისიერი მოპყრობის გამო არ განხორციელდა.

აღნიშნულ საქმეზე იგივე მიდგომა გააჩნდათ სააპელაციო და უზენაეს სასამართლოებს.

2.6.6. სასამართლო დავები, რომლებიც განუხილველი დარჩა ბაჟის გადაუხდელობის გამო

შესწავლილი გადანყვეტილებებიდან ბაჟის გადაუხდელობის გამო განუხილველი დარჩა 3 საქმე. მაგალითისათვის განვიხილავთ ერთ გადანყვეტილებას.

მოცემულ საქმეზე, გადასახადის გადამხდელმა სააპელაციო სასამართლოს გადანყვეტილება გაასაჩივრა საკასაციო წესით. მისი განმარტებით, გადამხდელს შეეზღუდა სასამართლო განხილვის უფლება. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 396-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის ერთ-ერთ პირობას წარმოადგენს სახელმწიფო ბაჟის გადახდა. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის განჩინებით, კასატორს დაევალა ხარვეზის შევსება განჩინების ჩაბარებიდან 7 დღის ვადაში.

საქართველოს უზენაეს სასამართლოში გადასახადის გადამხდელს (მომჩივანს) უნდა წარმოედგინა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ანგარიშზე ბაჟის — 8,000 ლარის გადახდის ქვითარი ან უტყუარი მტკიცებულებები, რომლებიც დაადასტურებდნენ მის მიერ სასამართლო ხარჯების გადახდის შეუძლებლობას.

აღნიშნული განჩინების კასატორისათვის ჩაბარების შესახებ უზენაეს სასამართლოში შემოსული დასტურიდან ირკვევა, რომ კასატორს განჩინება ჩაბარდა. კასატორს განჩინებით დადგენილ ვადაში სასამართლოსათვის არ მიუმართავს, რაც მისი საკასაციო საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველს წარმოადგენდა. ანალოგიურად, განუხილველად დარჩა კიდევ ორი გადანყვეტილება, სადაც გადასახადის გადამხდელებმა ვერ შეძლეს სახელმწიფო ბაჟის გადახდა. გამოკვლეული გადანყვეტილებების საფუძველზე, შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ გადასახადის გადამხდელისათვის სახელმწიფო ბაჟის გადახდის ვალდებულება აბრკოლებს სასამართლო განხილვის უფლებას და არღვევს მხარეთა თანასწორობისა და შეჯიბრებითობის პრინციპს.

2.6.7. საბაჟო წესების დარღვევა

საბაჟო დავებთან დაკავშირებული გადანყვეტილებების კვლევისას გამოვლინდა, რომ საკმაოდ ხშირია საბაჟო ორგანოების მხრიდან პირთა უკანონო დაჯარიმების შემთხვევები.

აღნიშნულ საკითხზე შესწავლილია 7 დავა, საიდანაც 3 საქმეზე არ დაკმაყოფილდა საკასაციო საჩივარი, ერთ საქმეზე დაკმაყოფილდა, ხოლო 3 საქმეზე ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა მოთხოვნა.

გამოკვლეული გადანყვეტილებებიდან, საბაჟო წესების დარღვევის თაობაზე შესწავლილია ერთი გადანყვეტილება. განსახილველი გადანყვეტილებით ირკვევა, რომ გადასახადის გადამხდელმა სასამართლოს მიმართა და ითხოვდა დავების განხილვის საბჭოს გადანყვეტილების და საბაჟო სამართალდარღვევათა ოქმების ბათილად ცნობას. მოსარჩელე განმარტავდა, რომ საბაჟო შეტყობინებით, საბაჟო დეკლარაციის შევსების წესების დარღვევისათვის მას დაეკისრა ჯარიმა და ამავდროულად, ერთი და იგივე სამართალდარღვევისათვის ორჯერ დაეკისრა ჯარიმის სახით გადასახადის გადახდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს გადანყვეტილებით მოსარჩელის მოთხოვნა ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მხრიდან მართლსაწინააღმდეგო ქმედება გამოიხატა იმაში, რომ საბაჟო დეკლარაციაში, საბაჟო ღირებულების გრაფაში, ევროს ნაცვლად მოსარჩელემ დოლარი მიუთითა. გადასახადის გადამხდელი კი ვალდებულია, საგადასახადო ორგანოში საბაჟო დეკლარაცია სრულად და სწორად შევსებული წარადგინოს.

სასამართლოს განმარტებით, მოსარჩელემ იგივე სახის სამართალდაღვევა განმეორებით ჩაიდინა ანუ გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოში კიდევ ერთხელ წარადგინა კანონით დადგენილი წესების დარღვევით შევსებული დეკლარაცია, რის გამოც გადასახადის გადამხდელს შემოსავლების სამსახურმა მეორე ფაქტთან დაკავშირებითაც დააკისრა ჯარიმა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ პირისათვის ერთი სახის გადაცდომისათვის სახდელის დადება იმ შემთხვევაშია შესაძლებელი, თუ კი გამოვლენილი გადაცდომა ჩადენილია წინა გადაცდომიდან გარკვეული დროის გასვლის შემდგომ.

საბაჟო კოდექსის 233-ე მუხლის თანამხმად, პირს არ შეიძლება განმეორებით დაეკისრებოდა პასუხისმგებლობა ერთი და იმავე საბაჟო სამართალდარღვევისათვის, საბაჟო სამართალდარღვევა განმეორებითად ჩადენილად ჩაითვლებოდა, თუ იგივე ქმედება ჩადენილი იქნებოდა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაში, რასაც განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია, ვინაიდან ორივე ოქმი ერთსა და იმავე დღესა იყო შედგენილი.

აღნიშნული სამართლებრივი და ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, პირველმა ინსტანციის სასამართლომ დააკმაყოფილა მოსარჩელის მოთხოვნა იმ ნაწილში, რომ მას კანონმდებლობით დადგენილი წესით ჯარიმის გადახდა ეკუთნოდა მხოლოდ პირველი სამართალდარღვევის ფაქტზე.

ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა სასამართლო გადაწყვეტილება გაასაჩივრა სააპელაციო და საკასაციო წესით. ორივე ინსტანციის სასამართლომ გადაწყვეტილების დასაბუთებისას გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს არგუმენტაცია და არ დააკმაყოფილა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო და საკასაციო საჩივრები.

2.7. დასკვნა და რეკომენდაციები:

უპირველეს ყოვლისა, აღსანიშნავია, რომ ახალი საგადასახადო კოდექსის ამოქმედება მოხდა 2011 წლის 1 იანვრიდან. ამიტომ, ახალ საგადასახადო კოდექსთან დაკავშირებული სასამართლო პრაქტიკა ძალზედ მწირია და შესწავლილი გადაწყვეტილებები უმეტესად შეეხება 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსით დავების რეგულირებას. ასევე, უნდა ითქვას, რომ საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული პრობლემები გარკვეულწილად პრაქტიკაზეც აისახება, ამიტომ, დასკვნა და რეკომენდაციები ერთგვარად ეხმაურება კანონმდებლობის კვლევის ნაწილში გაკეთებულ დასკვნასა და რეკომენდაციებს.

შესწავლილი გადაწყვეტილებების საფუძველზე შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ საგადასახადო დავის განხილვისათვის გადასახადის გადამხდელთა უმეტესობა ფინანსთა სამინისტროს უწყებებს მიმართავს.

აღნიშნულის ერთ-ერთი მთავარი მიზეზი უნდა იყოს ის, რომ გადასახადის გადამხდელები თავისუფლდებიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან განსხვავებით სასამართლოსგან, სადაც გასაჩივრებისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, გადაიხადოს სახელმწიფო ბაჟი. ამასთან, ვინაიდან ბაჟის ოდენობა მოქმედი კანონმდებლობით განისაზღვრება დავის საგნის ღირებულების მიხედვით, სახელმწიფო ბაჟი ხშირად საკმაოდ მძიმე ტვირთად აწვება გადასახადის გადამხდელს. ბაჟის მაღალი ოდენობის გამო, გადასახადის გადამხდელები, ზოგიერთ შემთხვევაში, თავსაც კი არიდებენ სასამართლოში დავის წარმოებას, რაც სასამართლო ხელმისაწვდომობის პრობლემასაც ქმნის.

აგრეთვე, საყურადღებოა ის ფაქტი, რომ საგადასახადო ორგანოები, გადასახადის გადამხდელისაგან განსხვავებით, გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდის ვალდებულებისაგან და მათ შეუძლიათ, სამივე ინსტანციაში დავა აწარმოონ ყოველგვარი საფასურის გადახდის გარეშე, ეს კი არღვევს მხარეთა თანასწორობასა და შეჯიბრებითობას.

ვინაიდან საგადასახადო დავა წარმოადგენს ჩვეულებრივ ადმინისტრაციულ დავას, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილობის თაობაზე, გაუმართლებელია ბაჟის ოდენობა გამოითვლებოდეს დავის საგნის ღირებულების მიხედვით და მნიშვნელოვანია, რომ კანონმდებლობით დადგინდეს ფიქსირებული ბაჟის განაკვეთები.

ამასთან, მხარეთა თანასწორობისა და შეჯიბრებითობის პრინციპის განსამტკიცებლად, აუცილებელია ორივე მხარე თანაბარ მდგომარეობაში იმყოფებოდეს ბაჟის გადახდასთან დაკავშირებით. მხარეებს თანაბრად უნდა ეკისრებოდეთ სახელმწიფო ბაჟის გადახდა ან ორივენი უნდა თავისუფლდებოდნენ მისი გადახდისაგან.

მართალია, ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში გასაჩივრების დროს გადასახადის გადამხდელი გათავისუფლებულია ბაჟის გადახდისაგან, მაგრამ ამ სისტემაში საქმის დროულად განხილვის დამაბრკოლებელ გარემოებას წარმოადგენს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში სხდომების ხშირი გადადება, რის მიზეზადაც სახელდება ქვორუმის არარსებობა. მნიშვნელოვანია, რომ საქმე იხილებოდეს გონივრულ ვადებში და მსგავსი ტექნიკური ხარვეზების გამო არ ხდებოდეს სხდომების გადადება და დავის დროულად გადაწყვეტის დაყოვნება.

რაც შეეხება ჯარიმებისა და საურავების დარიცხვას, პრაქტიკაში არსებობს შემთხვევები, როდესაც გადასახადის გადამხდელები საგადასახადო კანონმდებლობის წესებს არღვევენ, კერძოდ, სათანადო მტკიცებულებების არქონის გამო, გადასახადის გადამხდელს ეკისრება შესაბამისი პასუხისმგებლობა. სხვა შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მხრიდან იკვეთება საკითხის საფუძვლიანი გამოკვლევისა და შესწავლის გარეშე, ჯარიმებისა და საურავების დარიცხვის ფაქტები. შემოსავლების სამსახურმა და სასამართლოებმა რიგ შემთხვევებში გააუქმეს კიდევ დაკისრებული სანქციები. თუმცა, არსებობს დავები, როდესაც მათ მიერ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ მიღებული გადაწყვეტილება არ არის საკმარისად დასაბუთებული.

ჯარიმებისა და საურავების დარიცხვის შემთხვევებში, მეტად ეფექტური და მოქნილი იქნებოდა საგადასახადო ორგანოთა მუშაობა, თუ გადასახადის გადამხდელებს გადასახადების დარიცხვასა და სანქციების დაკისრებამდე აცნობებენ, არის თუ არა მათ მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დოკუმენტები სწორად შედგენილი. ასევე, უსწორობის აღმოჩენის შემთხვევაში, სასურველია მოახდინონ გადასახადის გადამხდელთა გაფრთხილება და ხარვეზის აღმოსაფხვრელად კონკრეტული ვადის განსაზღვრა. აგრეთვე, მისცენ მოსაზრებებისა და დამატებითი დოკუმენტების წარდგენის შესაძლებლობა; ხოლო, თუ გადასახადის გადამხდელები საგადასახადო ორგანოს მიერ განსაზღვრულ ვადაში არ შეავსებენ დადგენილ ხარვეზს და ვერ წარმოადგენენ შესაბამის მტკიცებულებებს, მხოლოდ ამის შემდეგ დაერიცხოთ მათ გადასახადები და დაეკისროთ შესაბამისი სანქციები.

შევეხოთ საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებებს. შესწავლილი გადაწყვეტილებები უმთავრესად საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის, ქონებაზე ყადაღის დადებისა და საინკასო დავალების გამოყენებას შეეხებოდა, ამიტომ, სწორედ აღნიშნულ უზრუნველყოფის ღონისძიებებზე გავამახვილებთ ძირითადად ყურადღებას. ზოგადად, უნდა ითქვას, რომ პრაქტიკაში პრობლემებს ქმნის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გაერთიანება, კერძოდ, კანონმდებობა არ ჰყოფს მათ უზრუნველყოფისა და იძულების ღონისძიებებად.

პრაქტიკული თვალსაზრისით, ასევე, პრობლემურია ის ვითარება, სადაც იძულების ისეთი ღონისძიებების გამოყენება, როგორებიც, მაგალითად, არის ქონების დაყადაღება, საინკასო დავალების წარდგენა და ა.შ. შესაძლებელია გამოიყენებოდეს სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშეც. უნდა ითქვას, რომ, როგორც ქონების დაყადაღების, ისე საინკასო დავალების გამოყენების დროს, საქმე გვაქვს საკუთრების უფლების შესაძლო ხელყოფასთან. ამასთან, ისეთი მძიმე ღონისძიების გამოყენებას, როგორცაა ქონების დაყადაღება, შეუძლია გამოიწვიოს გადასახადის გადამხდელის სამენარმოეო საქმიანობის პარალიზება. ამიტომ, აუცილებელია მსგავსი ღონისძიებები გამოიყენებოდეს მხოლოდ სასამართლო გადაწყვეტილების საფუძველზე.

საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებებთან დაკავშირებით კიდევ ერთ პრობლემას წარმოადგენს ის, რომ კანონი არ ითვალისწინებს რამე სახის რიგითობას მათი გამოყენებისას. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო და მას არც ის მოეთხოვება, დაასაბუთოს, თუ რატომ აირჩია უზრუნველყოფის ესა თუ ის ღონისძიება და საგადასახადო ორგანოებს თავისუფლად შეუძლიათ გამოიყენონ უზრუნველყოფის უფრო მძიმე ღონისძიება მცირე დავალიანების არსებობის შემთხვევაშიც კი. რიგითობისა და დასაბუ-

თების ვალდებულების არარსებობა საგადასახადო ორგანოებს გაუმართლებელ უფლებამოსილებას ანიჭებს, საკუთარი შეხედულებისამებრ გამოიყენოს უზრუნველყოფის ღონისძიებები. **ამიტომ, მნიშვნელოვანია განისაზღვროს რიგითობის არჩევის წესი და გამოყენებული ღონისძიების დასაბუთების აუცილებლობა. ამასთან, მნიშვნელოვანია, დაცული იყოს პროპორციულობის პრინციპი უზრუნველყოფის ამა თუ იმ ღონისძიების გამოყენებისას.**

პრობლემები იკვეთება კანონმდებლობაში არსებული ბუნდოვანი ნორმების განმარტებასთან მიმართებით. აქ სასამართლოების მიდგომა არაერთგვაროვანია და, უმთავრესად, ისევ მხოლოდ პირველი ინსტანციის სასამართლო ცდილობს გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ გადანყვიტოს დავა, თუმცა საგადასახადო ორგანოების მიერ გადანყვიტოების გასაჩივრების შემდგომ, სააპელაციო სასამართლო პირველი ინსტანციისაგან განსხვავებულ მიდგომას ირჩევს და ხშირად, აკმაყოფილებს საგადასახადო ორგანოების საჩივრებს. თუმცა, სახელდება შემთხვევები, როდესაც საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლების მიერ კანონის არასწორად განმარტების დროს, შემოსავლების სამსახური და სასამართლოები ნორმებს გადამხდელის სასარგებლოდ განმარტავენ და იგი თავისუფლდება დაკისრებული ჯარიმისაგან. ამგვარი მიდგომა დადებითად უნდა შეფასდეს. **ამიტომაც, სასურველია საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებობდეს პრინციპი, რომ ბუნდოვანი თუ ორმაგი ინტერპრეტირების მქონე ყველა ნორმა გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ განიმარტოს, რომელსაც სასამართლოებიც დაეყრდნობიან და ეფექტურად გამოიყენებენ.**

შევეხოთ საგადასახადო დავების მოგვარების ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს საკითხს — მტკიცების ტვირთს. როგორც ძველი, ისე მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით, მტკიცების ტვირთი ეკისრება გადასახადის გადამხდელს. როდესაც გადასახადის გადამხდელს წარედგინება საგადასახადო მოთხოვნა, ერიცხება გადასახადები, ჯარიმები და საურავები, მისი ვალდებულებაა, დაამტკიცოს საკუთარი პოზიციის მართებულობა. მსგავსი ვითარება მეტისმეტად ამძიმებს გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობას. გაუმართლებელია მტკიცების ტვირთის მთლიანად გადასახადის გადამხდელზე დაკისრება, ვინაიდან ის ურთიერთობს ადმინისტრაციულ ორგანოებთან, რომლებიც უპირატეს მდგომარეობაში იმყოფებიან. ადმინისტრაციული სამართალწარმოების ფუძემდებლური პრინციპია, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში, მტკიცების ტვირთი დაეკისროს ამ აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოს. **ამიტომაც, მტკიცების ტვირთი უნდა ეკუთვნოდეს საგადასახადო ორგანოს და სწორედ ის უნდა იყოს ვალდებული, დაამტკიცოს გადასახადის გადამხდელის ბრალეულობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევაში.**

კვლევის ფარგლებში შესწავლილი გადანყვიტოებებიდან შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ უზენაესი სასამართლო, უმეტეს შემთხვევაში, აკმაყოფილებს გადასახადის გადამხდელთა საკასაციო საჩივრებს ან განსახილველად აბრუნებს პირველი ინსტანციის სასამართლოში. ამდენად, უზენაესი სასამართლო არის მნიშვნელოვანი სამართლებრივი გარანტი გადასახადის გადამხდელთათვის დარღვეული საგადასახადო უფლებების დაცვასა და აღდგენასთან მიმართებით.

2.8. სამენარმეო დავების განხილვის სტადიები და სტატისტიკა

სამენარმეო დავებს იხილავს თბილისის საქალაქო სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა კოლეგია. ვინაიდან სამენარმეო დავებზე სამართალწარმოების მხარეებს წარმოადგენენ „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის სუბიექტები, შესწავლილი სასამართლო პრაქტიკის ანალიზის საფუძველზე შეიძლება დავასკვნათ, რომ სამენარმეო დავებზე, საგადასახადო დავებისგან განსხვავებით, დაცულია მხარეთა შორის თანასწორობისა და შეჯიბრებითობის პრინციპი.

სამენარმეო დავებზე სასამართლოში საქმეების განხილვის სტატისტიკა ამგვარია:

<p>თბილისის საქალაქო სასამართლოში 2010-2011 წწ</p>	<p>თბილისის სააპელაციო სასამართლოს სამოქალაქო პალატის მონაცემებით 2010-2011 წწ</p>	<p>საქართველოს უზენაესი სასამართლო</p>
<p>სამენარმეო დავებთან დაკავშირებით სულ შევიდა 197 სარჩელი. კანონიერ ძალაში შევიდა 140 სამოქალაქო საქმე.</p>	<p>საკასაციო წესით სამენარმეო დავებზე გასაჩივრდა 21 გადაწყვეტილება. 65 გადაწყვეტილება არ გასაჩივრებულა და შევიდა კანონიერ ძალაში.</p>	<p>2010 წელი სამენარმეო დავებზე განსახილველად წარედგინა 21 საკასაციო საჩივარი. დასაშვებად ცნობილ იქნა 4 საკასაციო საჩივარი. 2010 წელს ბაჟის გადაუხდელობის გამო განუხილველად დარჩა 1 საკასაციო საჩივარი. იანვარი –სექტემბერი, 2011 წელი სამენარმეო დავებზე განსახილველად შევიდა 30 საკასაციო საჩივარი. დასაშვებად ცნობილ იქნა 2 საკასაციო საჩივარი. 2011 წელს ბაჟის გადაუხდელობის გამო განუხილველად დარჩა 2 საკასაციო საჩივარი.</p>

2.9. თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ განხილული სამენარმეო დავების ანალიზი

თბილისის საქალაქო სასამართლოდან სამენარმეო დავებზე 40 გადაწყვეტილება გამოვითხოვეთ და გავაანალიზეთ. მიღებული განჩინებების შესწავლის შედეგად გამოიკვეთა, რომ საქმეები ძირითადად ეხება კრების ოქმის ნაწილობრივ ან მთლიანად ბათილად ცნობას და გაკოტრების საქმის წარმოების საკითხებს. სადავოა, ასევე, სასაქონლო ნიშნის უკანონო გამოყენებისა და სარგებლობის აკრძალვა და აქციების გამოსყიდვის საკითხები. მონოდებული 40 საქმის უმრავლესობაზე გამოტანილი იყო დაუსწრებელი გადაწყვეტილება ან განუხილველად იყო დატოვებული.

აღნიშნულ თავში, პირველ რიგში, განვიხილავთ თბილისის საქალაქო სასამართლოს დავებს პარტნიორთა კრების ოქმის ბათილად ცნობის თაობაზე.

2.9.1. პარტნიორთა კრების ოქმის ბათილად ცნობა

შესწავლილი გადაწყვეტილებების უმრავლესობა, 12 გადაწყვეტილება, პარტნიორთა კრების ოქმის ბათილად ცნობას ეხება. განხილული გადაწყვეტილებებიდან 3 შემთხვევაში დაკმაყოფილდა,

ხოლო 9 საქმეში არ დაკმაყოფილდა მოსარჩელის მოთხოვნები. მაგალითისათვის განვიხილავთ შემდეგ საქმეს.

განსახილველ საქმეში მოსარჩელები ითხოვენ პარტნიორთა კრების მიერ მიღებული გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას და ამ გადაწყვეტილებით გათავისუფლებული დირექტორის თანამდებობაზე აღდგენას. უფრო კონკრეტულად, შპს-ის 50%-ის მფლობელი მოსარჩელები ითხოვენ დანარჩენი 50% წილის მქონე პარტნიორების მიერ ახალი დირექტორის დანიშვნის თაობაზე მიღებული გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას. კრებაზე მოსარჩელები მიიწვიეს წესის დაცვით, მაგრამ მათი გამოუცხადებლობის გამო კრება გადაიდო ერთი კვირით. ხელმეორედ დანიშნული კრება გაიმართა იმავე დღის წესრიგით, რის შესახებაც ინფორმირებულნი იყვნენ მოსარჩელებიც. ხელმეორე კრებაზე მოსარჩელები მიწვეულნი იყვნენ, მაგრამ მათ საფოსტო გზავნილები ვერ ჩაბარდათ. სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა ფაქტზე, რომ ყოფილი დირექტორი ფაქტობრივად არ ახორციელებდა თავის საქმიანობას, მას არ გააჩნდა საზოგადოების ბეჭედი და ხელი არ მიუწვდებოდა საბუღალტრო დოკუმენტებზეც. სასამართლომ განმარტა, რომ დირექტორის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ფუნქციაა, მოქმედებები განახორციელოს საზოგადოების სასარგებლოდ. სასამართლომ დაადგინა, რომ ყოფილ დირექტორს რეალურად არასოდეს განუხორციელებია შპს-ის დირექტორობიდან გამომდინარე საქმიანობა. ასეთ ვითარებაში ბუნებრივია, პარტნიორებს აქვთ უფლება, კრების წინაშე დააყენონ დირექტორის გათავისუფლების და ახალი დირექტორის დანიშვნის საკითხი. როდესაც გადაწყვეტილება ხმათა უმრავლესობით ვერ მიიღება, ასეთ შემთხვევაში უპირატესობა ენიჭება საზოგადოების ინტერესებს. სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი. სასამართლომ იხელმძღვანელა „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის პირველი, მე-2, მე-3 და მე-6 პუნქტებით.

შპს-მ წარადგინა შეგებებული სარჩელი და მოსარჩელე პარტნიორების საზოგადოებიდან გარიცხვა მოითხოვა. სასამართლომ განმარტა, რომ პარტნიორების გარიცხვა შეიძლება მხოლოდ მაშინ, თუ ის არ ასრულებს შენატანის შეტანასთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს, ამასთან, პარტნიორის გარიცხვის საკითხი ყველა შემთხვევაში უნდა გადაწყდეს პარტნიორთა საერთო კრებაზე და შემდგომ განიხილოს სასამართლომ. სასამართლომ შეგებებული სარჩელი არ დააკმაყოფილა.

2.9.2. ყრილობის ოქმის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

საკვლევ გადაწყვეტილებებს შორის არის საქმეები, რომლებიც ეხება ყრილობის ოქმის ბათილად ცნობას. ამ საკითხზე შესწავლილია 8 გადაწყვეტილება. რომელთაგან 3 საქმეში მოსარჩელის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა, ხოლო 5 შემთხვევაში უარი ეთქვათ მოსარჩელებს მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

მაგალითისათვის განვიხილავთ ერთ საქმეს. მოცემული გადაწყვეტილებიდან ირკვევა, რომ მოსარჩელე ითხოვს ყრილობის ოქმის ბათილად ცნობას. ამ საქმეზე მოსარჩელე ითხოვდა ყრილობის ოქმის ნაწილობრივ, კერძოდ, კავშირის თავმჯდომარის არჩევნებში გამარჯვებულად გამოცხადების ნაწილში მის ბათილობას. მოპასუხე წარმოადგენს საჯარო სამართლის არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირს, რომლის უმაღლესი ორგანოა კავშირის წევრთა ყრილობა. მოცემულ შემთხვევაშიც კავშირის გამგეობამ მოიწვია ყრილობა, სადაც ერთ-ერთ საკითხი იყო თავმჯდომარის არჩევა. ყრილობის გასამართავად ქვორუმი შედგა და წევრებმა ხმა მისცეს თავმჯდომარეობისთვის წარდგენილ ოთხ კანდიდატს. ერთ-ერთმა კანდიდატმა, კენჭისყრის დასრულების შემდეგ, დამთვლელი კომისიის მიერ ხმის დათვლის პროცედურის განხორციელებისას მოხსნა კანდიდატურა ერთ-ერთი კანდიდატურის სასარგებლოდ, რის შემდეგაც აღნიშნულმა კანდიდატმა ხმის რაოდენობით გაუსწრო კონკურენტებს. მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ დამთვლელმა კომისიამ დაარღვია კანონი, როცა გამარჯვებულ კანდიდატს დაუმატა იმ კანდიდატის ხმების რაოდენობა, რომელმაც მის სასარგებლოდ მოხსნა კანდიდატურა. სასამართლომ დააკმაყოფილა სარჩელი. სასამართლომ იხელმძღვანელა „შემოქმედ მუშაკთა და შემოქმედებითი კავშირების შესახებ“ კანონის მე-20 მუხლის მე-5 პუნქტით, რომლის მიხედვითაც, ყრილობა გადაწყვეტილებას იღებს დამსწრეთა ხმების უმრავლესობით, თუ შემოქმედებითი კავშირის წესდებით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. მოპასუხე მხარის წესდების 7.5 მუხლის თანახმად: „ყრილობა გადაწყვეტილებას ღებულობს დამსწრეთა ხმების უმრავლესობით.“

ამავე წესდების 7.7 მუხლის თანახმად, კავშირის თავმჯდომარეს ირჩევს ყრილობა პირდაპირი ფარული კენჭისყრით ალტერნატიულ საფუძველზე ხმათა უმრავლესობით ხუთი წლის ვადით. სასამართლოს განარტებით, პირდაპირი არჩევნების დროს, ამომრჩეველი სასურველ კანდიდატს ხმას აძლევს უშუალოდ, რა დროსაც დაუშვებელია ხმის მიცემა სხვა პირის სასარგებლოდ.

2.9.3. აქციების გამოსყიდვა და მესაკუთრედ ცნობა

გამოკვლეული გადაწყვეტილებებიდან 7 დავა ეხება აქციების გამოსყიდვასა და მესაკუთრედ ცნობას. 5 გადაწყვეტილებაში დაკმაყოფილდა მოსარჩელის მოთხოვნა, ხოლო 2 შემთხვევაში უარი ეთქვათ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე.

პირველ საქმეში მოსარჩელემ მოითხოვა აქციათა რეესტრში აქციათა ჩვეულებრივი კლასის მესაკუთრედ ცნობა. მოპასუხემ არ ცნო სარჩელი იმ საფუძველით, რომ აქციათა რეესტრში ბენეფიციარი მესაკუთრის საინდენტიფიკაციო მონაცემთა შორის სხვაობაა. სასამართლომ ფაქტობრივი გარემოებების გამოძიების შემდგომ, მოსარჩელის ახსნა-განმარტების და სამოქალაქო რეესტრის სააგენტოს მიერ გაცემული ბარათის საფუძველზე დაადგინა, რომ მოსარჩელე ნამდვილად არის მესაკუთრე.

მეორე შემთხვევა შეეხებოდა აქციების გამოსყიდვას, სადაც მოსარჩელე ითხოვდა, მოპასუხეს დაეკისრებოდა მის მიერ შეტანილი აქციების ღირებულება. მოპასუხის განცხადებით, მოსარჩელე ნამდვილად წარმოადგენდა აქციონერს და მას ეკუთვნოდა აქციების თანხის მიღება, რის შესახებ მისთვის თანხმობა უკვე გაცხადებული ჰქონდათ, მაგრამ ვინაიდან მოპასუხე ლიკვიდაციის პროცესში იყო კანონით გათვალისწინებულ მოთხოვნათა დაცვით, აქციონერთა მოთხოვნების გასტუმრება სულ ბოლოს იყო გათვალისწინებული. მოცემულ შემთხვევაში აქტივი ბევრად აღემატებოდა პასივს, ამიტომაც ნაკლებად სავარაუდო იყო მოსარჩელისათვის რაიმე დარჩენილიყო.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელი საფუძველიანი იყო და მოპასუხეს უნდა დაეკისრებოდა მის სასარგებლოდ კანონით დადგენილი წესითა და რიგითობით მის მიერ შეტანილი აქციების ღირებულება. სასამართლომ მსჯელობაში აღნიშნა, რომ ლიკვიდაციის პროცესში მყოფი ბანკის მიმართ მოქმედებდა სპეციალური რეჟიმი და დადგენილი კრედიტორების დაკმაყოფილების რიგითობის წესი და პირობები. სასამართლო ვერ განსაზღვრავდა კონკრეტულ თანხას, რადგან ამას შესაძლოა, შეეღობა სხვა, იგივე რიგში მყოფი კრედიტორების, ინტერესები. ამრიგად, სასამართლომ დაასკვნა, რომ მოპასუხეს მოსარჩელის მოთხოვნა უნდა დაეკმაყოფილებინა კანონით დადგენილი წესით და პირობებით.

2.9.4. სასაქონლო ნიშნის უკანონო გამოყენებისა და სარგებლობის აკრძალვა

გამოკვლეული გადაწყვეტილებებიდან 7 დავა შეეხება აქციების გამოსყიდვასა და მესაკუთრედ ცნობას. 4 გადაწყვეტილებაში დაკმაყოფილდა მოსარჩელის მოთხოვნა, ხოლო 3 შემთხვევაში უარი ეთქვათ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე.

შესწავლილი გადაწყვეტილებებიდან თვალსაჩინოებისათვის განვიხილავთ ერთ-ერთ მათგანს. მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ ერთ-ერთმა სანარმომ ბაზარზე გამოიტანა პრეპარატი, რომლის შეფუთვა და დასახელებაც წარმოადგენს მის მიერ წარმოებული პოდუქციის ასლს და იმიტაციას. შესაბამისად, მან მოითხოვა ამ პრეპარატის განადგურება, რადგან ამგვარი ქმედებით დაირღვა სასაქონლო ნიშნის მფლობელის უფლებები. მოპასუხეებმა სარჩელი არ ცნეს უსაფუძველობის გამო. ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის შემდეგ სასამართლომ დაადგინა, რომ მოცემულ შემთხვევაში სადავო სიტყვას დაკარგული აქვს სხვადასხვა სანარმოს მიერ დამზადებული პროდუქციის განმასხვავებელუნარიანობა და იგი აღარ ექვემდებარება დამოუკიდებელ დაცვას. სიტყვიერი ნიშანი იქცა გვარეობით ცნებად. სასამართლომ იხელმძღვანელა „სასაქონლო ნიშნების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3, მე-4, მე-6, 27-ე მუხლებით¹⁷² და დაადგინა, რომ პირს განსაკუთრებული უფლება შეიძლება წარმოემყვას მხო-

¹⁷² კანონი „სასაქონლო ნიშნების შესახებ“, მუხლი 3 - სასაქონლო ნიშანი არის სიმბოლო ან სიმბოლოთა ერთობლიობა, რომელიც გამოისახება გრაფიკულად და განასხვავებს ერთი სანარმოს საქონელს ან/და მომსახურებას მეორე სანარმოს საქონლისა ან/და მომსახურებისაგან; 6-ე მუხლით, რეგისტრაციით დაცულ სასაქონლო ნიშანზე მფლობელის განსაკუთრებული უფლება წარმოიშობა ამ ნიშნის რეგისტრაციის დღიდან.

ლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელია მის მიერ წარმოებული პროდუქციის ინდივიდუალიზაცია. წინააღმდეგ შემთხვევაში სასაქონლო ნიშანი იქცევა გვარეობით ცნებად. სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

2.9.5. გაკოტრების საქმის წარმოება

გაკოტრების საქმის წარმოების შესახებ შესწავლილია 6 გადაწყვეტილება, გამოკვლეული გადაწყვეტილებებიდან ყველა საქმეში დაკმაყოფილდა მოსარჩელის მოთხოვნა. საქმეების უმრავლესობა გაკოტრების საქმის წარმოების დასრულებას უკავშირდება. მხოლოდ ერთი საქმე ეხება სამენარმეო რეესტრი მოვალე საწარმოს რეგისტრაციის გაუქმების საკითხს.

სასამართლომ ერთ-ერთ საქმეში განიხილა ინდივიდუალური მენარმის გაკოტრების საქმის წარმოების დასრულებისა და სამენარმეო რეესტრში მოვალე საწარმოს მიმართ არსებული რეგისტრაციის გაუქმების საკითხი. გაკოტრების მმართველი მოხსენებით წარდგა სასამართლოს წინაშე და განაცხადა, რომ სამეურნეო ქონების რეალიზაციის მიზნით ჩატარდა ორი აუქციონი, თუმცა მყიდველის არარსებობის გამო ქონება ვერ გაიყიდა. გაკოტრების წარმოების ერთადერთი და ამასთან უზრუნველოფილი კრედიტორი დაეთანხმა ქონების ნატურით მიღებას. „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის 42-ე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, გაკოტრების მმართველის და კრედიტორთა ინფორმაციის შესაბამისად, სასამართლოს გამოაქვს განჩინება გაკოტრების საქმის წარმოების დასრულებისა და საწარმოს სამენარმეო რეესტრში რეგისტრაციის გაუქმების თაობაზე. სასამართლომ იხელმძღვანელა „გადახდისუუნარობის საქმეთა წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7, მე-8,¹⁷³ 42-ე მუხლებით.¹⁷⁴

გაკოტრების საქმის წარმოების დასრულების შესახებ ყველა საქმეში სასამართლო ხელმძღვანელობდა „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ კანონის 42-ე მუხლით.

2.10. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მიერ განხილული სამენარმეო დავების ანალიზი

სააპელაციო სასამართლოდან, სამენარმეო სფეროში არსებულ დავებთან დაკავშირებით, შესწავლილია 19 გადაწყვეტილება. მიღებული განჩინებების ანალიზის შედეგად, გამოიკვეთა შემდეგი პრობლემური საკითხები: საზოგადოების საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება; საზოგადოების, კოოპერატივის, ამხანაგობის საერთო კრების ოქმის ბათილად ცნობა, კოოპერატივის ნევრად აღიარება; სასაქონლო ნიშნის რეგისტრაციის გაუქმება ან სასაქონლო ნიშნით სარგებლობის აკრძალვა; ქონების დაბრუნება; დოკუმენტაციის წარდგენის ვალდებულების დაკისრება; თანხის გადახდის დაკისრება; აქციების ღირებულების გადახდა; აქციებზე საკუთრების უფლების დადგენა.

სააპელაციო სასამართლოს შესწავლილი განჩინებებიდან ერთ-ერთი, რომელიც შპს-ის დირექტორისაგან ამავე შპს-ის წილის მფლობელის მიერ თანხის დაბრუნების საკითხს შეეხებოდა, მორიგებით დასრულდა. აღსანიშნავია, რომ მორიგება საკმაოდ იშვიათი მოვლენაა სააპელაციო სამართალწარმოების ეტაპზე და შესწავლილი გადაწყვეტილებებიდან მხოლოდ ერთი მათგანი დასრულდა მორიგებით.

ასევე, შესწავლილი გადაწყვეტილებებიდან 8 საქმეზე, რომელიც აქციებზე საკუთრების უფლების დადგენასა და მისი ღირებულების გადახდის საკითხებს ეხებოდა, აპელანტებმა უარი თქვეს მოთხოვნაზე და საჩივრები განუხილველი დარჩა.

მოცემულ თავში განვიხილავთ სააპელაციო სასამართლოს განჩინებებს სამენარმეო დავებზე. პირველ რიგში, შევეხებით საზოგადოების პარტნიორებისათვის საზოგადოების საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდების ან დოკუმენტაციის გადაცემის მოთხოვნასთან დაკავშირებულ დავას.

¹⁷³ კანონი «გადახდისუუნარობის საქმეთა წარმოების შესახებ», მუხლები: 7 და 8: «გადახდისუუნარობის საქმის წარმოებასთან დაკავშირებით მოსამართლის მიერ განჩინების ფორმით მიღებულ ნებისმიერ გადაწყვეტილებაზე შეიძლება მხოლოდ კერძო საჩივრის შეტანა, 5 დღის განმავლობაში. ამ ვადის გაგრძელება დაუშვებელია.»

¹⁷⁴ იგივე, მუხლი 42 - „გაკოტრების საქმის წარმოება დასრულდება გაკოტრების მმართველის მიერ სამეურნეო ქონების რეალიზაციისა და რეალიზაციით მიღებული თანხის ამ კანონის შესაბამისად განაწილებისთანავე.“

2.10.1. საზოგადოების პარტნიორისათვის საზოგადოების საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდების ვალდებულება

მოცემულ საკითხს უკავშირდება კვლევაში გაანალიზებული 2 განჩინება, სადაც სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა. სააპელაციო სასამართლოდან მიღებული და ჩვენს მიერ შესწავლილი გადაწყვეტილებებიდან ჩანს სასამართლოს ერთგვაროვანი მიდგომა იმის თაობაზე, რომ საზოგადოების პარტნიორი უფლებამოსილია, გაეცნოს ინფორმაციას საზოგადოების საქმიანობის შესახებ და მისი ამგვარი მოთხოვნა სამართლებრივად გამართლებულია. მაგალითისთვის განვიხილავთ ერთ-ერთ საქმეს.

მოცემულ საქმეში საზოგადოების პარტნიორი (მოსარჩელე) შპს-ისაგან მოითხოვდა საზოგადოების საქმიანობის შესახებ სრული ინფორმაციის მიწოდებასა და საზოგადოების საქმიანობის წიგნებისა და ჩანაწერების გაცნობას, კერძოდ, მოსარჩელემ წერილობითი განცხადებით მიმართა შპს-ის ადმინისტრაციას, რათა მიეღო ინფორმაცია საზოგადოების საქმიანობის შესახებ და გაცნობოდა საზოგადოების წიგნებსა და ჩანაწერებს. აღნიშნული წერილის პასუხად ადმინისტრაციამ აცნობა, რომ საზოგადოების დირექტორი იმყოფებოდა სამსახურებრივ მივლინებაში და ამ მიზეზით მოკლებულნი იყვნენ შესაძლებლობას, დაეკმაყოფილებინათ მისი მოთხოვნა. მოსარჩელემ შემდგომში კვლავ მიმართა საზოგადოებას იმავე მოთხოვნით, თუმცა შპს-ის ადმინისტრაციისაგან კვლავაც არ მიეცა მისი მოთხოვნის დაკმაყოფილების შესაძლებლობა.

მოსარჩელემ მიმართა პირველი ინსტანციის სასამართლოს, რომელმაც მიიღო დაუსწრებელი გადაწყვეტილება და მისი სარჩელი დააკმაყოფილა. სასამართლოს არგუმენტაციით, მოპასუხეს (შპს) კანონით დადგენილი წესით ეცნობა სხდომის შესახებ, თუმცა არც ის და არც მისი წარმომადგენელი სხდომაზე არ გამოცხადებულან. მოპასუხემ საჩივრით მიმართა სააპელაციო სასამართლოს დაუსწრებელი გადაწყვეტილების გაუქმების მოთხოვნით, რადგან პირველმა ინსტანციამ მისი საჩივარი არ დააკმაყოფილა.

სააპელაციო სასამართლომ უარი თქვა დაუსწრებელი გადაწყვეტილების გაუქმებაზე იმ მოტივით, რომ სარჩელში მითითებული გარემოებები იურიდიულად ამართლებდა სარჩელის მოთხოვნას (კანონი „მენარმეთა შესახებ“ მუხლი 46.4)¹⁷⁵. ამდენად, მოპასუხე შპს-ს დაევალა მოსარჩელისათვის საზოგადოების საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება და საზოგადოების წიგნებისა და ჩანაწერების გაცნობა.

2.10.2. საზოგადოების საერთო კრების ოქმის ბათილად ცნობა

განჩინებათა კვლევისას გამოვლინდა, რომ პრაქტიკაში ხშირად სადავო საგანი ხდება საზოგადოების საერთო კრების ოქმის ბათილად ცნობა. აღნიშნულ საკითხს შეეხებოდა 5 დავა, რომელთაგან არც ერთი დააკმაყოფილა სააპელაციო სასამართლომ. აღნიშნული გადაწყვეტილებების შესწავლის შედეგები ცხადყოფს სასამართლოს მიდგომას იმასთან დაკავშირებით, რომ საზოგადოების საერთო კრება უნდა იმართებოდეს კანონისა და საზოგადოების წესდების დაცვით, ხოლო დარღვევა იწვევს კრების ოქმის ბათილობას. ამგვარი მიდგომა მოტივირებულია იმით, რომ უზრუნველყოფილი იყოს მეპაიეთა კრების მუშაობაში მონაწილეობის მიღებისა და მათი ამ უფლებების კრებაზე რეალიზების შესაძლებლობა.

მაგალითად, ერთ-ერთ ასეთ საქმეზე მოსარჩელეს წარმოადგენდა კოოპერატივის მეპაიე. კოოპერატივის დირექტორებმა 2010 წლის 12 თებერვალს მოიწვიეს მეპაიეთა საერთო კრება შესაბამისი დღის წესრიგით. იმის გამო, რომ ქვორუმი ვერ შედგა, მიიღეს გადაწყვეტილება იმავე დღის წესრიგით შემდეგი კრების 8 დღის ვადაში მოწვევის თაობაზე. მორიგი კრება ჩატარდა 24 თებერვალს. საქმეზე დადგინდა, რომ შემდეგი კრების ჩატარების შესახებ ინფორმაცია არ გამოქვეყნდა შესაბამის გაზეთში და საერთო კრება ჩატარდა შეცვლილი დღის წესრიგით.

¹⁷⁵ კანონი „მენარმეთა შესახებ“ მუხლი 46.4, - საზოგადოების დირექტორი ვალდებულია, პარტნიორის მოთხოვნის საფუძველზე დაუყოვნებლივ მიანოდოს ინფორმაცია საზოგადოების საქმიანობის შესახებ.

მოსარჩელემ (კოოპერატივის მეპაიემ) საერთო კრების ოქმის ბათილობის მოთხოვნით მიმართა სასამართლოს, სადაც მისი სარჩელი დაკმაყოფილდა. აღნიშნული გადაწყვეტილება კოოპერატივმა გაასაჩივრა სააპელაციო წესით, თუმცა სააპელაციო სასამართლომ პირველი ინსტანციის გადაწყვეტილება უცვლელად დატოვა.

სააპელაციო სასამართლოს მოტივაცია ეფუძნება „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 63-ე მუხლის 1-ლ პუნქტს, რომლის თანახმად, კოოპერატივის წევრები თავიანთ უფლებებს, კოოპერატივის საქმეების გამო, ახორციელებენ საერთო კრებაზე, თუ კანონი სხვა რამეს არ ითვალისწინებს. ამასთან, აღნიშნული კანონის 63-ე მუხლის მე-8 პუნქტის შესაბამისად, საერთო კრება მოიწვევა სულ ცოტა 3 კვირის ვადაში, საქართველოს ერთ-ერთ ოფიციალურ ან/და წესდებით განსაზღვრულ გაზეთში გამოქვეყნებით. საერთო კრების დღის წესრიგი ცხადდება კრების მოწვევისას. იმ საკითხთა შესახებ, რომლებიც არ გამოცხადდება კრებამდე 3 დღით ადრე, გადაწყვეტილებები არ მიიღება. გამონაკლისია გადაწყვეტილებები კრების წარმართვის, აგრეთვე, რიგგარეშე საერთო კრების მოწვევის შესახებ.

განსახილველ საქმეზე დადგინდა, რომ ინფორმაცია კრების შესახებ გაზეთში არ გამოქვეყნებულა ისევე, როგორც ინფორმაცია დღის წესრიგის ცვლილების შესახებ. ინფორმაცია განთავსდა მხოლოდ კოოპერატივის შენობაში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ 2010 წლის 24 თებერვალს მეპაიეთა საერთო კრება მოიწვიეს „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონითა და კოოპერატივის წესდებით განსაზღვრული პროცედურების დარღვევით.

საინტერესოა სააპელაციო პალატის განმარტება, რომლის თანახმადაც, კრების მოწვევის პროცედურის მოწესრიგება ნაკარნახევია იმ აუცილებლობით, რომ უზრუნველყოფილ იქნას მეპაიეთა მიერ თავიანთი უფლების კრებაზე რეალიზება და იმგვარად განხორციელდეს მეპაიეთა კრების მოწვევის ორგანიზება, რომ მეპაიეს არ წაერთვას კრების მუშაობაში მონაწილეობის მიღების შესაძლებლობა. მეპაიეებს წინასწარ უნდა ჰქონდეთ შესაძლებლობა, დღის წესრიგით გათვალისწინებულ საკითხებზე მოემზადონ. „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის და კოოპერატივის წესდებით განსაზღვრული პროცედურების დარღვევამ გამოიწვია კრების თაობაზე ინფორმირების შესახებ მეპაიის უფლების დარღვევა.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, პირველი ინსტანციის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება საერთო კრების ოქმის ბათილად ცნობის თაობაზე იყო საფუძვლიანი და შესაბამისად, კოოპერატივის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2.10.3. კოოპერატივის წევრად აღიარება

შესწავლილი განჩინებებიდან, ასევე, გამოიკვეთა კოოპერატივის წევრად აღიარების საკითხი. აღნიშნულ თემაზე შესწავლილია 1 დავა, რომელზეც არ დაკმაყოფილდა სააპელაციო საჩივარი. სასამართლოს მიდგომით კოოპერატივის წევრად აღიარებისათვის აუცილებელია კანონის ნომრებისა და დადგენილი პროცედურების დაცვა, რისი დაუცველობაც შეუძლებელს გახდის მოსარჩელის მეპაიედ ცნობას.

შესწავლილ საქმეზე მამკვიდრებელი, რომელიც დასაქმებული იყო კოოპერატივში, გარდაიცვალა 2004 წელს. მისმა მეუღლემ 2009 წელს სარჩელი შეიტანა კოოპერატივის წინააღმდეგ და მოითხოვა გარდაცვლილი მეუღლის ქონებრივი უფლების აღიარება, კერძოდ, კოოპერატივის მეპაიედ აღიარება, რაც მას, როგორც მეუღლის მემკვიდრეს, უფლებას მისცემდა კოოპერატივის ქონებიდან მიეღო შესაბამისი წილი და მოგება.

პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელი არ დააკმაყოფილა, რის შემდეგაც მოსარჩელემ მიმართა სააპელაციო სასამართლოს. სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა და შეფასებები და გადაწყვეტილება უცვლელად დატოვა.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ კოოპერატივის წესდება განსაზღვრავდა წევრად მიღების საფუძვლებსა და წესს. წესდების თანახმად, ახალი წევრი მიიღებოდა „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 61-ე მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტების შესაბამისად, კერძოდ, სამენარმეო რეესტრში კოოპერატივის რეგისტრაციის შემდეგ კოოპერატივში წევრად მისაღებად აუცილებელია შესვლის მსურველის მიერ ხელმოწერილი განცხადება კოოპერატივში შესვლის თაობაზე, ხოლო მესამე პუნქტის თანახმად, განცხადება არაორაზროვნად უნდა ასახავდეს კოოპერატივის წევრის ვალდებულებას, რომ იგი წესდების შესაბამისად შეიტანს დადგენილ შენატანს (პაის). თუ წესდებით განსაზღვრულია, რომ კოოპერატივის წევრებმა შეუღლდავად ან შეზღუდულად საგარანტიო თანხის ოდენობით დამატებითი შესატანები უნდა შეიტანონ, მაშინ განცხადებაში უნდა აღინიშნოს, რომ კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად წევრად შემომსვლელები გადაიხდიან დამატებით შესატანს შეუზღუდავად ან წესდებაში დათქმულ საგარანტიო თანხამდე ოდენობით.

მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელის მეუღლეს კოოპერატივში მისაღებად ხელმოწერილი და საერთო წესით დამონმებული განცხადებით არ მიუმართავს, შესაბამისად, არც მისი წევრობა დგინდებოდა. სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორი დასკვნა გამოიტანა, რადგან მეუღლე არ იყო კოოპერატივის წევრი. სააპელაციო პალატამ ხაზგასმით აღნიშნა ის გარემოება, რომ როგორც წესდებით, ისე რეესტრიდან ამონაწერით ირკვეოდა კოოპერატივის წევრი პირების ვინაობა, ხოლო ყველა სხვა პირის განცხადება კოოპერატივის წევრობის თაობაზე უნდა გამყარებულიყო შესაბამისი მტკიცებულებებით, რაც საქმეში არ იყო წარმოდგენილი. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის უარი მოსარჩელის კოოპერატივის წევრად აღიარების შესახებ იყო კანონიერი და აპელანტის მოთხოვნა არ დააკმაყოფილა.

2.10.4. სასაქონლო ნიშნის რეგისტრაციის გაუქმება/სასაქონლო ნიშნით სარგებლობის აკრძალვა

სააპელაციო სასამართლოს შესწავლილი განჩინებებიდან გამოიკვეთა საკითხი სასაქონლო ნიშნის რეგისტრაციის გაუქმების და სასაქონლო ნიშნით სარგებლობის აკრძალვის თაობაზე. აღნიშნულ საკითხზე კვლევის პროცესში განვიხილეთ 2 დავა.

მაგალითისთვის განვიხილავთ ერთ-ერთ საქმეს. გამოკვლევულ გადაწყვეტილებაში მოსარჩელე მხარეს წარმოადგენს შპს, რომელიც მდებარეობს სომხეთის რესპუბლიკაში. ერევანში მოსარჩელე კომპანიას, როგორც გამყიდველსა და საქართველოში მდებარე შპს მყიდველს შორის დაიდო პროდუქციის შესყიდვის ხელშეკრულება.

მოსარჩელემ მიმართა სასამართლოს, რადგანაც მიიჩნია, რომ მოპასუხემ დაარღვია სასაქონლო ნიშანთან დაკავშირებული მისი უფლებები. მოსარჩელე კომპანიის ხელმძღვანელმა პირმა დაადასტურა, რომ სადავო სასაქონლო ნიშანი დარეგისტრირებულია, როგორც ერევანში, ასევე, საქართველოში.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების საფუძველზე მიიჩნია, რომ მოპასუხის მიერ დარეგისტრირებული სასაქონლო ნიშანი არ არის მოსარჩელე კომპანიის სასაქონლო ნიშნის იდენტური. სასამართლომ მიუთითა, რომ მოპასუხის მიერ რომც ყოფილიყო დარეგისტრირებული მოსარჩელის მფლობელობაში არსებული სასაქონლო ნიშანი, ასეთი ქმედება სამართალდარღვევად ჩაითვლებოდა, თუ სუბიექტი მოსარჩელე მხარის აგენტი ან წარმომადგენელი იქნებოდა, რაც განსახილველ საქმეში არ ყოფილა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ მოსარჩელე მხარეს მის მფლობელობაში არსებულ სადავო სასაქონლო ნიშანზე არ გააჩნია საავტორო უფლებები, რის გამოც მოსარჩელე მხარემ ვერ დაადასტურა სარჩელის საფუძვლიანობა, ასევე, ვერ დაადასტურა სასაქონლო ნიშანზე, კერძოდ, ეტიკეტზე საავტორო უფლებების დარღვევის ფაქტი მოპასუხის მხრიდან და შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მოსარჩელის მოთხოვნა არ დააკმაყოფილა და გადაწყვეტილება დააფუძნა შემდეგ სამართლებრივ მოსაზრებებზე:

საქართველოს კონსტიტუციის 23-ე მუხლის თანახმად, ინტელექტუალური საკუთრების უფლება ხელშეუვალია. ინტელექტუალური საკუთრების ერთ-ერთ ობიექტს წარმოადგენს სასაქონლო ნიშანი, რომელიც საქართველოში დაცულია უპირატესად სამრეწველო საკუთრების დაცვის პარიზის კონვენციით და „სასაქონლო ნიშნების შესახებ“ საქართველოს კანონით.

მოსარჩელემ გადანყვეტილება გაასაჩივრა სააპელაციო ნესით. სააპელაციო სასამართლო სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოტივაცია იმის თაობაზე, რომ მოპასუხე არ წარმოადგენდა მოსარჩელე კომპანიის აგენტს ანუ მოპასუხეს, როგორც ფიზიკურ პირს ამა თუ იმ ხელშეკრულებით მოსარჩელე მხარის მიმართ არ აუღია თავის თავზე რამე ვალდებულების შესრულება.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ „საავტორო და მომიჯნავე უფლებების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საავტორო უფლება ვრცელდება მეცნიერების, ლიტერატურის და ხელოვნების ნაწარმოებებზე, რომლებიც წარმოადგენს ინტელექტუალური შემოქმედებითი საქმიანობის შედეგს.“ მოსარჩელის განმარტებით ამ ჩამონათვალში მითითებულ ობიექტს განეკუთვნებოდა სადავო სასაქონლო ნიშანი, თუმცა მან ვერ დააზუსტა კონკრეტულად რომელი.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ სადავო სასაქონლო ნიშანი არ წარმოადგენდა ინტელექტუალური შემოქმედებითი საქმიანობის შედეგს და შესაბამისად საავტორო უფლებების ობიექტს. ამ დასკვნის საწინააღმდეგო მოსაზრება და რაიმე მტკიცებულება მოსარჩელე მხარეს სასამართლოში არ წარმოუდგენია, რის გამოც სააპელაციო სასამართლომ არ დააკმაყოფილა აპელანტის მოთხოვნა.

2.11. უზენაესი სასამართლოს მიერ განხილული სამენარმეო დავების ანალიზი

2.11.1. საზოგადოებიდან პარტნიორის გარიცხვა

უზენაესი სასამართლოს მიერ მიღებული გადანყვეტილებები მოძიებულია ამავე სასამართლოს ვებ-გვერდზე. გამომდინარე იქიდან, რომ საქმეები არ არის სისტემატიზებული, გართულდა მათი მოძიება სადავო საგნის მიხედვით. შესაბამისად, კვლევის ფარგლებში მოძიებული და შესწავლილია უზენაესი სასამართლოს 5 გადანყვეტილება.

შესწავლილი განჩინებებიდან გამოიკვეთა ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც საზოგადოებიდან პარტნიორის გარიცხვას შეეხება. აღნიშნულ თემაზე შესწავლილია ერთი დავა, რომელზეც საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა სააპელაციო სასამართლოს. საკასაციო სასამართლოს მიერ გამოიკვეთა ორი საყურადღებო მიდგომა. პირველი შეეხება პარტნიორთა კრების გადანყვეტილებაუნარიანობის საკითხს, კერძოდ, პარტნიორთა კრება ვერ იქნება უფლებამოსილი, საზოგადოებიდან გარიცხოს 50%-იანი წილის მფლობელი, თუ ეს უკანასკნელი არ ესწრებოდა პარტნიორთა კრებას და ამასთან, თუკი ვერ დადასტურდება განმეორებითი კრების მოწვევის ფაქტი.

რაც შეეხება მეორე მიდგომას, იგი უკავშირდება გულმოდგინე ხელმძღვანელობის მოვალეობის დარღვევის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთის განაწილების საკითხს, კერძოდ, გულმოდგინე ხელმძღვანელობის მოვალეობის დარღვევის დროს, საზოგადოების წინაშე დირექტორების პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვისას, მტკიცების ტვირთი ეკისრებათ სწორედ ამ უკანასკნელთ და არა საზოგადოებას.

მოცემულ საქმეზე, შპს-ის პარტნიორებმა სარჩელით მიმართეს სასამართლოს შპს-ის დირექტორის წინააღმდეგ, რომელიც, ამავდროულად, შპს-ში 50%-იანი წილის მფლობელი იყო. გამოვლენილი სხვადასხვა სახის კანონდარღვევის გამო, მოსარჩელები მოითხოვდნენ მოპასუხის (დირექტორის) საზოგადოების პარტნიორობიდან გარიცხვის შესახებ შპს-ის რიგგარეშე კრების გადანყვეტილების კანონიერად ცნობასა და მოპასუხე პარტნიორისათვის (შპს-ის ყოფილი დირექტორისათვის) აუდი-

ტორული დასკვნით დადგენილი და საზოგადოების პარტნიორებს შორის გაუნაწილებელი შესაბამისი ოდენობის მოგების შპს-ის სასარგებლოდ დაკისრებას.

პირველი და მეორე ინსტანციის სასამართლოების მიერ მოსარჩელეთა ზემოაღნიშნული მოთხოვნები არ დაკმაყოფილდა. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება მოსარჩელებმა გაასაჩივრეს საკასაციო წესით.

საკასაციო სასამართლომ მიუთითა „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-91 მუხლის მე-2 პუნქტზე¹⁷⁶ და განმარტა, რომ პარტნიორთა საერთო კრება მხოლოდ მაშინაა გადაწყვეტილებაუნარიანი, როდესაც მას ესწრება ხმების უმრავლესობის მქონე პარტნიორ(ებ)ი. სხვა შემთხვევაში, აუცილებელია განმეორებითი კრების მოწვევა, რომელიც გადაწყვეტილებაუნარიანი იქნება, თუნდაც არ ესწრებოდნენ ხმათა უმრავლესობის მქონე პარტნიორები. მოცემულ საქმეზე ვერ დადგინდა, რომ საზოგადოებამ პარტნიორთა კრება განმეორებით მოიწვია. შესაბამისად, პირველად მოწვეული კრება ვერ იქნებოდა გადაწყვეტილებაუნარიანი და უფლებამოსილი, რომ საზოგადოებიდან გაერიცხა 50%-იანი წილის მფლობელი პარტნიორი (მოპასუხე).

საკასაციო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა სააპელაციო სასამართლოს მიერ საწარმოს მოგების გახარჯვის კანონიერების შესახებ მტკიცების ტვირთის მოსარჩელისათვის (საზოგადოებისათვის) დაკისრების უსწორობაზე და მიუთითა „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი მე-9 მუხლზე, რომელიც განსაზღვრავს საზოგადოების საქმეების გაძღოლისას შპს-ის დირექტორთა გულმოდგინე ხელმძღვანელობისა და ერთგულების მოვალეობას და ამ მოვალეობათა დარღვევის შემთხვევაში საზოგადოების წინაშე მათ პასუხისმგებლობას. სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ კორპორაციის დირექტორებს სამართავად გადაცემული აქვთ რა სხვისი (საზოგადოების) ქონება, მათი უპირველესი ვალდებულება სწორედ ამ ქონების დაცვა და ზიანის თავიდან აცილებაა. ამ ვალდებულების დარღვევა დირექტორებისათვის წარმოშობს შიდა კორპორაციულ პასუხისმგებლობას ანუ საზოგადოების წინაშე პასუხისმგებლობას. საზოგადოების წინაშე დირექტორების პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვისას მტკიცების ტვირთი სწორედ მათ ეკისრებათ, ე.ი. დირექტორმა უნდა დაამტკიცოს, რომ არ მიუძღვის ბრალი იმ ზიანის წარმოშობაში, რომელიც მიადგა საზოგადოებას და რომ ის მოქმედებდა გულმოდგინე ხელმძღვანელის კეთილსინდისიერებით.

2.11.2. საზოგადოების ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობის უფლებამოსილება

ჩვენს მიერ შესწავლილი უზენაესი სასამართლოს განჩინებებიდან გამოიკვეთა კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც საზოგადოების ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობის უფლებამოსილებას უკავშირდება. აღნიშნულ თემაზე შესწავლილია ერთი დავა, რომელზეც საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა სააპელაციო სასამართლოს. საკასაციო სასამართლოს მიდგომით, ისეთი სახის უფლებამოსილება, რომელიც ზოგადია თავისი შინაარსით და პირს ფართო მოქმედებების განხორციელების შესაძლებლობას ანიჭებს (მაგალითად, კომერციული გარიგებების უზრუნველყოფა, ფიზიკურ და იურიდიულ პირებთან და პარტნიორ დანესებულებებთან ხელშეკრულებების შედგენა, დირექტორის სახელით ხელმოწერის განხორციელება, ორგანიზაციის ბეჭდის გამოყენება, კადრების შერჩევა და ა.შ.), გულისხმობს პირისათვის, როგორც საზოგადოების ხელმძღვანელობის, ისე წარმომადგენლობით უფლებამოსილებათა მინიჭებას; ამიტომ, ასეთი სახის უფლებამოსილების მინიჭებისათვის აუცილებელია კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების დაცვა (მაგალითად, ასეთი უფლებამოსილების მინიჭებისათვის აუცილებელია პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილება, ასეთი პირის სამენარმეო რეესტრში რეგისტრირება და ა.შ.). რაც შეეხება უფრო ვიწრო მოქმედებების განხორციელების უფლებამოსილების მინიჭებას (მაგალითად, კონკრეტული გარიგების დადება), ამისათვის საკმარისი იქნება უფლებამოსილების ფარგლების მიზიდობილობით განსაზღვრა.

¹⁷⁶ მითითებული მუხლის შესაბამისად, კრება გადაწყვეტილებაუნარიანია, თუ მას ესწრებიან ხმების უმრავლესობის მქონე პარტნიორები. კრება გადაწყვეტილებებს იღებს დამსწრეთა ხმების უმრავლესობით. თუ კრება არ არის გადაწყვეტილებაუნარიანი, მაშინ კრების მომწვევს შეუძლია იმავე წესითა და იმავე დღის წესრიგით ხელახლა მოიწვიოს კრება. მეორე კრება გადაწყვეტილებაუნარიანია მაშინაც კი, თუ მასზე არ გამოცხადდებიან ხმების უმრავლესობის მქონე პარტნიორები.

მოცემულ საქმეზე მხარეები, გენერალური ხელშეკრულების საფუძველზე, იმყოფებოდნენ გრძელვადიან სახელშეკრულებო ურთიერთობაში. ხელშეკრულების საგანს წარმოადგენდა საწვავისა და მომსახურების შეძენა, კერძოდ, შპს წარმოადგენდა შემძენს, ხოლო სს — მიმწოდებელს. საქმეზე დადგინდა, რომ სს-ში წარდგენილი შპს-ის დირექტორის ბრძანების თანახმად, საწვავის შეძენას შპს-ის სახელით ახორციელებდა და შეძენის დოკუმენტებზე ხელს აწერდა ვინმე ნ. ქ. სს დავალიანების თანხას ედავებოდა შპს-ს, თუმცა ეს უკანასკნელი მიუთითებდა რა, რომ ხელშეკრულებები საწვავის ნასყიდობაზე დადებული იყო არაუფლებამოსილი პირის მიერ, მას ამ ხელშეკრულებებიდან გამომდინარე ვალდებულებებზე პასუხისმგებლობა არ ეკისრებოდა.

თავდაპირველად სს-მ დავალიანების თანხის შპს-ისათვის გადახდევინების თაობაზე გამარტივებული წარმოების წესით მიმართა სასამართლოს, ხოლო შემდგომში დავა საერთო წესით გაგრძელდა. საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილებით, მოსარჩელე სს-ის სარჩელი მოპასუხე შპს-ს მიმართ დავალიანების გადახდევინების შესახებ არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა მოსარჩელემ. მისი საჩივარი დაკმაყოფილდა. სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს-მ (მონინაალმდევე მხარე).

საკასაციო ინსტანციამ არ გაიზიარა სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ საზოგადოების (შპს) დირექტორმა, თავისი ბრძანების საფუძველზე, საზოგადოების ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობის უფლებამოსილებების დელეგირება მოახდინა ნ. ქ.-ზე, ვინაიდან საქმეში წარმოდგენილი ბრძანების შინაარსიდან ირკვეოდა, რომ ნ. ქ.-ს მინიჭებული ჰქონდა ზოგადი ხასიათის უფლებამოსილება.

საკასაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ, რამდენადაც მოცემულ საქმეზე ნ. ქ.-ს მინიჭებული ჰქონდა რიგი მოქმედებების განხორციელების უფლებამოსილება, მისი ნამდვილობისათვის მარტოოდენ დირექტორის ბრძანება ვერ იქნებოდა საკმარისი.

საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ სამეწარმეო იურიდიული პირის ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების მინიჭებასა და მის განხორციელებასთან დაკავშირებული საკითხები მკაცრად რეგლამენტირებული „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონში, კერძოდ, შპს-ს ხელმძღვანელობენ და მესამე პირებთან ურთიერთობაში წარმოადგენენ საზოგადოების დირექტორები (თუ წესდებით სხვა რამ არ იქნება გათვალისწინებული.¹⁷⁷ ამავე კანონის მე-91 მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, საზოგადოების დირექტორის შერჩევა ხდება პარტნიორთა კრებაზე და მათ შესახებ მონაცემები აისახება სამეწარმეო რეესტრში. ამასთან, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი იცნობს საზოგადოების წარმომადგენლობითი (და არა ხელმძღვანელობის) უფლებამოსილების მინიჭების სხვა შემთხვევებსაც, კერძოდ, პროკურისტსა და სავაჭრო წარმომადგენელს. პროკურისტებს საზოგადოების ფუნქციონირებასთან დაკავშირებული ფართო უფლებამოსილება ენიჭებათ. ამასთან, პროკურის გაცემა, აგრეთვე, პარტნიორთა კრების კომპეტენციაა,¹⁷⁸ თუმცა ეს უფლებამოსილება დირექტორებმაც შეიძლება მიანიჭონ,¹⁷⁹ მაგრამ ამ პირთა სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრაცია სავალდებულოა. საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის ნორმებში რეგლამენტირებული დებულებებით უზრუნველყოფილია საზოგადოების წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების მქონე პირთა ვინაობის ხელმისაწვდომობა ნებისმიერი დაინტერესებული პირისათვის, რაც საზოგადოების კონტრაჰენტთა დაცულობის გარანტიას წარმოადგენს.

რაც შეეხება სავაჭრო წარმომადგენელს, საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, მას მხოლოდ კონკრეტული გარიგებების დადების უფლებამოსილება ენიჭება მინდობილობის საფუძველზე. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში, შპს-ს დირექტორის ბრძანებით ნ. ქ.-ს მინიჭებული ჰქონდა არა კონკრეტული მოქმედების, არამედ ზოგადად საზოგადოების ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობის უფლებამოსილება, რისი მინიჭებაც შეუძლებელი იყო კანონის მოთხოვნათა დაცვის გარეშე. გამომდინარე აქედან, ნ. ქ. არ იყო უფლებამოსილი პირი, ხელი მოეწერა გარიგებაზე. თუმცა, აღნიშნული ცალსახად არ გამორიცხავდა მოცემულ შემთხვევაში შპს-ის პასუხისმგებლობის საკითხს სს-ის მიმართ, განმარტა საკასაციო სასამართლომ.

¹⁷⁷ კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, მუხლი 9.1, (2009 წლის რედაქცია).

¹⁷⁸ იგივე, მუხლი 9.5.

¹⁷⁹ იგივე, მუხლი 10.

2.11.3. საზოგადოების პარტნიორისათვის დივიდენდის გადახდა

ჩვენ მიერ შესწავლილი უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებებიდან, გამოიკვეთა კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც საზოგადოების პარტნიორისათვის დივიდენდის გადახდას უკავშირდება. აღნიშნულ თემაზე შევისწავლეთ ერთი დავა, რომელზეც საკასაციო საჩივარი სრულად დაკმაყოფილდა. საკასაციო სასამართლოს მიდგომით, დივიდენდის გაცემის საფუძველია საწარმოს მოგების არსებობა და საზოგადოების პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილება პარტნიორებზე დივიდენდების გაცემის შესახებ. რაც იმას ნიშნავს, რომ დივიდენდის მოთხოვნის უფლება პარტნიორს წარმოეშობა მხოლოდ დივიდენდების განაწილების თაობაზე პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, თუ პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილება დივიდენდების განაწილების თაობაზე ჯერ არ არის მიღებული და ამ დროს რომელიმე პარტნიორი წილის დათმობის ხელშეკრულების საფუძველზე, საზოგადოებიდან გასვლით თმობს თავის წილს, მაშინ იგი ამავედროულად თმობს წარსული გაუნაწილებელი წმინდა მოგებიდან დივიდენდების მიღების უფლებასაც; მაგრამ, თუ დივიდენდების განაწილების შესახებ პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილება უკვე მიღებულია და ამის შემდეგ პარტნიორი წილს დათმობს, მაშინ დივიდენდის მოთხოვნის უფლება მას შეუწარმუნდება, თუკი წილის დათმობის ხელშეკრულებაში სპეციალური მითითება არ იქნება, რომ პარტნიორი წილის დათმობასთან ერთად წარსული მოგებიდან დივიდენდის მოთხოვნის უფლებასაც თმობს.

მოცემულ საქმეზე, შპს-ის პარტნიორი, რომელმაც ხელშეკრულების საფუძველზე დათმო თავისი წილი 2006 წელს, დივიდენდს ითხოვდა 2004-2005 წლების მოგებიდან, თუმცა საქმეზე დადგინდა, რომ პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილება 2004-2005 წლების მოგებისა და დივიდენდების განაწილების თაობაზე არ არსებობდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ნაწილობრივ დააკმაყოფილა მოსარჩელე პარტნიორის მოთხოვნა წარსული წლების მოგებიდან დივიდენდის მიღების თაობაზე. მოპასუხე მხარემ (შპს) აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა, თუმცა სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა და მისი საჩივრი არ დაკმაყოფილდა. შესაბამისად, მოპასუხემ (შპს) გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, 2006 წლის ხელშეკრულებით წილის დათმობა გულისხმობდა ხელშეკრულების დადების თარიღიდან მოყოლებული ყველა უფლებისა და მოვალეობის, პასივისა და აქტივის გადაცემასაც. რაც შეეხებოდა უფრო ადრე, წილის მესაკუთრეობიდან გამომდინარე მოთხოვნას დივიდენდზე, იგი გადაცემულად ვერ ჩაითვლებოდა საამისოდ სპეციალური დათქმის არარსებობის გარეშე.

საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ თავისი სამართლებრივი ბუნებიდან გამომდინარე, დივიდენდი მოიცავს დივიდენდის მიღების ზოგად უფლებას (დივიდენდის მიღების უფლება)¹⁸⁰ და კონკრეტული სამეურნეო წლის ბოლოს პარტნიორის მიერ საზოგადოების მოგების ნაწილის მოთხოვნის უფლებას (დივიდენდის მოთხოვნის უფლება). მათ შორის განსხვავება იმაშია, რომ პირველი უფლება წარმოიშობა საზოგადოების პარტნიორად გახდომის მომენტიდან, ხოლო მეორე – საზოგადოების პარტნიორთა კრების მიერ მოგების განაწილების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების მომენტიდან.¹⁸¹ კანონმდებლობის თანახმად, დივიდენდის გაცემა საწარმოს საქმიანობის ჩვეულებრივი პროცესი კი არ არის, არამედ განსაკუთრებული შემთხვევაა, რომელიც შესაბამისი პროცედურის დაცვით ხორციელდება. შესაბამისად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში სამეურნეო წლის ბოლოს საზოგადოების მოგების ნაწილის მოთხოვნის (დივიდენდის მოთხოვნის) უფლების წარმოშობა აუცილებლად საჭიროებს პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილებას.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, სადავო პერიოდის დივიდენდზე მოსარჩელის მოთხოვნის უფლება საკუთრების უფლებისაგან დამოუკიდებელი უფლებაა და მისი განკარგვა შესაძლებელია წილზე საკუთრების უფლებისაგან დამოუკიდებლად. საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ სააპელაციო სასამართლოს აღნიშნული მსჯელობა მართებული იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ სადავო

¹⁸⁰ იგივე, მუხლი 50.
¹⁸¹ იგივე, მუხლი 47.3.

პერიოდის დივიდენდზე მოსარჩელეს მოთხოვნის უფლება ექნებოდა. განსახილველ შემთხვევაში კი მოსარჩელეს გააჩნდა ზოგადად დივიდენდის მიღების და არა დივიდენდის მოთხოვნის უფლება.

2.11.4. ხელმძღვანელ პირთა პასუხისმგებლობა საზოგადოების წინაშე

ჩვენს მიერ შესწავლილი უზენაესი სასამართლოს განჩინებებიდან, გამოიკვეთა კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც საზოგადოების წინაშე ხელმძღვანელ პირთა პასუხისმგებლობას უკავშირდება. აღნიშნულ თემაზე შესწავლილია ერთი დავა, რომელზეც საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა სააპელაციო სასამართლოს. საკასაციო სასამართლოს მიდგომით, საზოგადოების ინტერესები და უფლებები დაცულია არა მხოლოდ დირექტორის, არამედ სააქციო საზოგადოების უმნიშვნელოვანესი ორგანოების (აქციონერთა კრება, სამეთვალყურეო საბჭო) კანონშესაბამისი ხელმძღვანელობითი და მაკონტროლირებელი საქმიანობით. კანონი ითვალისწინებს რა დირექტორის პასუხისმგებლობას გულმოდგინე ხელმძღვანელობის ვალდებულების დარღვევისათვის, ამავდროულად, ადგენს სოლიდარულ პასუხისმგებლობასაც იმ უფლებამოსილი პირების — სამეთვალყურეო საბჭოს წევრების მიერ, თუკი ისინი დირექტორებთან ერთად ლებულობდნენ მონაწილეობას საზოგადოების წინააღმდეგ განხორციელებულ არამართლზომიერ ქმედებაში.

მოცემულ საქმეზე სს-ს სახელფასო დავალიანების ანაზღაურების თაობაზე დავა ჰქონდა ყოფილ თანამშრომლებთან. იმის გამო, რომ აღნიშნულ სასამართლო პროცესზე მოპასუხე მხარე (სს) არ გამოცხადდა, მიიღეს დაუსწრებელი გადაწყვეტილება და სს-ს დაეკისრა სახელფასო დავალიანების თანხის ანაზღაურება მოსარჩელეთა (ყოფილ თანამშრომელთა) სასარგებლოდ.

სასამართლოში სს-ის წარმომადგენლობაზე ვალდებული იყვნენ სს-ის შესაბამისი ხელმძღვანელები, ამიტომ სს-მ სასამართლოში სარჩელი შეიტანა საკუთარი დირექტორის წინააღმდეგ. მოსარჩელის მითითებით, საზოგადოების დირექტორს ევალუბოდა სასამართლო პროცესზე გამოცხადება, როგორც საზოგადოების წარმომადგენელს. ამასთან, მასვე ევალუბოდა სადავო საკითხთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის სასამართლო პროცესზე წარდგენა. თუმცა, აღნიშნული ვალდებულებები მოპასუხემ (დირექტორმა) არ შეასრულა, იმოქმედა საზოგადოების ინტერესების საწინააღმდეგოდ და ამით საზოგადოებას მატერიალური ზიანიც მიაყენა. შესაბამისად, დირექტორი ვალდებული იყო, საზოგადოებისათვის მიყენებული ზიანი აენაზღაურებინა. საქმეზე დადგინდა, რომ სასამართლო პროცესის შესახებ ცნობილი იყო, ასევე, საზოგადოების სამეთვალყურეო საბჭოსათვის.

პირველი ინსტანციის სასამართლოში სს-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, ხოლო სააპელაციო სასამართლომ მის სასარგებლოდ გადაწყვიტა საქმე. სააპელაციო სასამართლოს აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სს-ის დირექტორმა (მონინააღმდეგე მხარემ).

საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ დირექტორებმა კეთილსინდისიერად და გულმოდგინედ უნდა შეასრულონ დაკისრებული ამოცანები. თუ დირექტორი არ შეასრულებს თავის მოვალეობას, იგი ვალდებულია, აუნაზღაუროს საზოგადოებას მიყენებული ზარალი. ასეთ შემთხვევაში, დირექტორებმა უნდა დაადასტურონ, რომ ისინი საქმეს უძღვებოდნენ „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტის შესაბამისად. ამავდროულად, სააქციო საზოგადოების დირექტორები და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრები საზოგადოების საქმეებს უნდა გაუძღვნენ კეთილსინდისიერად; თუ ისინი არ შეასრულებენ ამ მოვალეობას, საზოგადოების წინაშე წარმოშობილი ზიანისთვის პასუხს აგებენ სოლიდარულად, მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ.

ამიტომ, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში უმართებულო იყო საზოგადოების წინაშე პასუხისმგებლობის მთლიანად დირექტორისათვის დაკისრება, ვინაიდან დირექტორსა და სამეთვალყურეო საბჭოს შეიძლებოდა, სოლიდარულად დაკისრებოდათ პასუხისმგებლობა.

აგრეთვე, საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმეზე უტყუარად არ დაადგინა ზიანის არსებობის ფაქტი და ისე დააკისრა დირექტორს ზიანის ანაზღაურება, რომ აღ-

ნიშნული არ დაასაბუთა შესაბამისი მტკიცებულებებით. ამასთან, უტყუარად უნდა გამოორციხულიყო დაზარალებულის (საზოგადოების) ბრალის არსებობა.

2.11.5. საზოგადოების პარტნიორთა და სამეთვალყურეო საბჭოს კრების ოქმის ბათილად ცნობა

ჩვენს მიერ შესწავლილი უზენაესი სასამართლოს განჩინებებიდან გამოიკვეთა კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც საზოგადოების პარტნიორთა და სამეთვალყურეო საბჭოს კრების ოქმის ბათილობას უკავშირდება. აღნიშნულ თემაზე შევისწავლეთ ერთი დავა. მოცემულ საქმეზე საკასაციო საჩივარი დაუშვებლად ცნეს, თუმცა გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში უზენაესმა სასამართლომ მიუთითა სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობის სისწორეზე და აღნიშნა, რომ ამ საკითხზე არსებობდა სასამართლოს პრაქტიკა, ამიტომ მიზანშეწონილად მიგვაჩნია შევეხოთ აღნიშნულ სასამართლო პრაქტიკასა და სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლოს მიდგომით, რომელიც მოცემულ შემთხვევაში გაიზიარა საკასაციო სასამართლომაც, საზოგადოების აქციონერთა კრების მოწვევის დროს სავალდებულოა, რომ სამეთვალყურეო საბჭომ მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება კრების მოწვევის შესახებ, კრების მოწვევასთან ერთად დაადგინოს სააღრიცხვო დღე, შეტყობინებაში კრების ჩატარების თაობაზე მიუთითოს კრების ჩატარების ადგილი და შეტყობინებასთან ერთად გამოაქვეყნოს დირექტორებისა და სამეთვალყურეო საბჭოს რეკომენდაციები გადაწყვეტილების მისაღებად. ამასთან, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ პირველად მოწვეული კრება გადაწყვეტილება უუნარო აღმოჩნდება, უნდა შედგეს საზოგადოების აქციონერთა საერთო კრების შესაბამისი ოქმი. მითითებული მოთხოვნების დაუცველობა ოქმის ბათილობის საფუძველია.

მოცემულ საქმეზე სააქციო საზოგადოების დირექტორმა და სამეთვალყურეო საბჭოს ორმა წევრმა სარჩელი შეიტანეს ამავე საზოგადოების სამეთვალყურეო საბჭოს თავმჯდომარის წინააღმდეგ და მოითხოვეს საზოგადოების აქციონერთა საერთო კრების 2008 წლის 3 ნოემბრის ოქმისა და სამეთვალყურეო საბჭოს 2008 წლის 24 ნოემბრის სხდომის ოქმის ბათილად ცნობა.

გასაჩივრებას საფუძვლად დაედო შემდეგი გარემოებები: 2008 წლის 29 აგვისტოს საზოგადოების სამეთვალყურეო საბჭოს თავმჯდომარემ მოიწვია აქციონერთა კრება. იმის გამო, რომ მითითებული კრება აღმოჩნდა გადაწყვეტილების უუნარო, 2008 წლის 3 ნოემბერს განმეორებით მოიწვიეს კრება. აღნიშნულ კრებაზე სხვა საკითხებს შორის, აგრეთვე, გადაწყდა სამეთვალყურეო საბჭოს შემადგენლობის შეცვლაც.

საქმეზე დადგინდა, რომ 2008 წლის 24 ნოემბერს შეიკრიბნენ სამეთვალყურეო საბჭოს თავმჯდომარე, საზოგადოების დირექტორი და სამეთვალყურეო საბჭოს ერთ-ერთი წევრი. საბჭოს მესამე წევრი შეკრებაზე არ ყოფილა მინვეული (სამეთვალყურეო საბჭო სულ სამი წევრისაგან შედგებოდა). მითითებულ შეკრებაზე სხდომა არ ჩატარებულა, დღის წესრიგით გათვალისწინებულ საკითხებზე არ უმსჯელიათ და სამეთვალყურეო საბჭოს რამე გადაწყვეტილება არ მიუღია. მიუხედავად აღნიშნულისა, 2008 წლის დეკემბერში, მოსარჩელეებისათვის ცნობილი გახდა, რომ 2008 წლის 24 ნოემბრის შეკრებაზე სამეთვალყურეო საბჭოს თავმჯდომარემ შეადგინა სხდომის ოქმი, რომლის საფუძველზეც, საზოგადოების დირექტორი გათავისუფლდა დაკავებული თანამდებობიდან.

პირველი ინსტანციის სასამართლოში მოსარჩელეთა მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა, თუმცა სააპელაციო სასამართლომ სრულად დააკმაყოფილა მათი საჩივარი.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტების თანახმად, „მენარმეთა შესახებ“ კანონის 54-ე მუხლის პირველი პუნქტიდან გამომდინარეობს, რომ აქციონერთა საერთო კრების მოწვევის უფლება აქვთ დირექტორებს, სამეთვალყურეო საბჭოსა და აქციონერებს კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევაში. სასამართლომ დაადგინა, რომ სს-ის 2008 წლის 3 ნოემბრის აქციონერთა კრება არც საზოგადოების დირექტორს, არც სამეთვალყურეო საბჭოსა და არც, „მენარმეთა შესახებ“ კანონის 53-ე მუხლის 34 პუნქტის შესაბამისად, საზოგადოების აქციების 5%-ის მქონე აქციონერებს არ მოუწვევიათ, არამედ კრება მოწვეული იყო საზოგადოების სამეთვალყურეო საბჭოს თავმჯდომარის ანუ არაუფლებამოსი-

ლი პირის მიერ. „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 54-ე მუხლის პირველ პუნქტზე დაყრდნობით, სასამართლომ განმარტა, რომ სააქციო საზოგადოების სამეთვალყურეო საბჭომ, კრების მონვევასთან ერთად, უნდა დაადგინოს სააღრიცხვო დღე, ვინაიდან საერთო კრებაში მონაწილეობის უფლება ენიჭებათ მხოლოდ იმ აქციონერებს, რომლებსაც სააღრიცხვო დღისათვის აქციაზე საკუთრების უფლება აქვთ. პალატამ მიუთითა, რომ სს-ის სამეთვალყურეო საბჭოს აქციონერთა საერთო კრების სააღრიცხვო დღე არ ჰქონდა დადგენილი, შესაბამისად, არც აქციონერთა კრებაზე გამოცხადებულ პირთა უფლებამოსილება იყო დადასტურებული კრებაში მონაწილეობის მიღებასთან დაკავშირებით. სასამართლოს განმარტებით, „მენარმეთა შესახებ“ კანონის 54-ე მუხლის მეორე პუნქტიდან გამომდინარეობს, რომ საერთო კრება შეიძლება მოიწვიონ როგორც საზოგადოების იურიდიულ მისამართზე, ასევე საქართველოს ტერიტორიის ნებისმიერ ადგილზე, რის გამოც კრების მონვევის შესახებ შეტყობინებაში პირდაპირ უნდა მიეთითოს კრების ჩატარების ადგილი, ვინაიდან შეტყობინებას უნდა დაერთოს იმ პროცედურის აღწერა, რომლის მიხედვითაც, აქციონერს შეუძლია შეამომოს კრებაში თავისი მონაწილეობის უფლება. პალატის მოსაზრებით, აღნიშნულში იგულისხმებოდა არა მარტო ხმის უფლების შემონახვა, არამედ ზოგადად კრებაში მონაწილეობის შესაძლებლობის შემონახვა, ხოლო თუ აქციონერს არ ეცოდინება კრების ჩატარების ადგილი, ცხადია, იგი მონაწილეობას ვერ მიიღებს მასში. ზემოხსენებული ნორმის დისპოზიციის შესაბამისად, პალატამ განმარტა, რომ შეტყობინებასთან ერთად უნდა გამოქვეყნდეს დირექტორებისა და სამეთვალყურეო საბჭოს რეკომენდაციები გადაწყვეტილების მისაღებად. სააპელაციო სასამართლომ დაადგინა, რომ მითითებული პროცედურები აქციონერთა კრების მონვევისას დაცული არ ყოფილა და არც სხდომის ოქმი იყო შედგენილი, რითაც დაირღვა „მენარმეთა შესახებ“ კანონის 54-ე მუხლის მეორე, მეხუთე პუნქტებისა და 91 მუხლის მესამე პუნქტის მოთხოვნები. აღნიშნულის საფუძველზე, სასამართლომ ჩათვალა, რომ 2008 წლის 3 ნოემბრის აქციონერთა კრება არ იყო უფლებამოსილი მიეღო გადაწყვეტილება და დაედო გარიგება, რის გამოც საერთო კრების გადაწყვეტილება, როგორც არაუფლებამოსილ პირთა მიერ დადებული გარიგება, იყო ბათილი. პალატის მითითებით, შესაბამისად, ბათილი იყო სამეთვალყურეო საბჭოს შემადგენლობაში ცვლილებების შეტანაც. გარდა აღნიშნულისა, „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 55-ე მუხლის მეხუთე პუნქტზე დაყრდნობით, სასამართლომ მიიჩნია, ვინაიდან სს-ის სამეთვალყურეო საბჭოს 2008 წლის 24 ნოემბრის სხდომაზე ამ საზოგადოების სამეთვალყურეო საბჭოს ერთ-ერთი წევრი საერთოდ არ იყო მინვეული, სამეთვალყურეო საბჭო უფლებამოსილი არ იყო მიეღო გადაწყვეტილებები.

2.12. დასკვნა და რეკომენდაციები:

სამენარმეო დავებთან მიმართებაში შეიძლება გაკეთდეს შემდეგი დასკვნა და გამოითქვას ერთგვარი რეკომენდაცია.

სამენარმეო დავებთან დაკავშირებით ზოგიერთი საკითხის მიმართ სხვადასხვა ინსტანციის სასამართლოებს შორის შეინიშნება არაერთგვაროვანი მიდგომა, მაშინ როდესაც ამ საკითხზე დადგენილია უზენაესი სასამართლოს ერთგვაროვანი პრაქტიკა.

როგორც კვლევამ გვაჩვენა, დავები სამენარმეო სფეროში ინსტანციების მიხედვით თანდათან მცირდება, ამის მიზეზი შეიძლება იყოს მენარმე სუბიექტის მიერ ბაჟის გადახდის შეუძლებლობა. თუკი ქვედა ინსტანციის სასამართლოები გამოიყენებენ დადგენილი ერთგვაროვანი პრაქტიკისაგან განსხვავებულ მიდგომას სადავო საკითხთან მიმართებაში და მენარმე სუბიექტი ვერ გამოიყენებს უზენაეს სასამართლოში გასაჩივრების შესაძლებლობას, მაშინ მისი უფლებები პრაქტიკულად არარეალიზებული დარჩება. ამდენად, მნიშვნელოვანია, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოები უფრო აქტიურად და ეფექტურად იყენებდნენ სადავო საკითხის დასაბუთებისას უზენაესი სასამართლოს დადგენილ პრაქტიკას, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ ქვედა ინსტანციის სასამართლოები ცვლიან ერთგვაროვან მიდგომას, მათი გადაწყვეტილება უნდა იყოს სათანადოდ დასაბუთებული და მოტივირებული, მათ შორის, ერთგვაროვან პრაქტიკასთან მიმართებაშიც.

3. ფოკუს ჯგუფის შეფასებითი კვლევა

3.1. კვლევის მიზანი

- ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობის ზოგადი შეფასება — კანონი „მენარმეთა შესახებ“, საგადასახადო კოდექსი, კანონი „სამენარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“;
- მენარმე სუბიექტის რეგისტრაციისა და ლიკვიდაციის პროცედურების შეფასება;
- ჯარიმების/საურავების ოდენობები, პრაქტიკაში საურავების უკანონო დარიცხვის გამოცდილებები;
- საგადასახადო დავალიანების გადახდის უზრუნველყოფის მიზნით მენარმეთა წინაშე არსებული პრობლემები;
- მარკეტინგული აქციების/ფასდაკლებების მოწყობის ხელისშემშლელი გარემოებები;
- მალფუჭებადი პროდუქტის ჩამონერის წესის შეფასება;
- მიკრობიზნესთან დაკავშირებით საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებების შეფასებები, ცვლილების რეალური მოქმედება;
- შემოსავლების სამსახურსა თუ ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში წარმოებული საგადასახადო დავა, მოსალოდნელი და რეალური შედეგები;

3.2. ტექნიკური ინფორმაცია

კვლევის მიზნების მისაღწევად გამოყენებულია შემდეგი მეთოდები:

5 ჩაღრმავებული ინტერვიუ იურიდიული და ეკონომიკური მიმართულებით მომუშავე ექსპერტებთან;

ფოკუს ჯგუფი თბილისის მასშტაბით მოქმედი მცირე და საშუალო ბიზნესის წარმომადგენლებთან.

ფოკუს ჯგუფის შემადგენლობა — 10 რესპონდენტი
 ფოკუს ჯგუფის მონაწილეთა მოღვაწეობის სფეროები:

- მეორადი ავეჯი;
- სპორტული და მეორადი ტანსაცმელი;
- მეტალი;
- სამრეწველო და სასოფლო-სამეურნეო პროდუქტები;
- კვების პროდუქტების დაფასობა;
- მალაზია;
- ნახატის და ფოტო ჩარჩოების დამზადება;
- ქალის სამოსი;
- გარე რეკლამების და კონსტრუქციების დამზადება;
- სასტუმრო.

3.3. ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობის მიმოხილვა

3.3.1. ქვეყანაში არსებული ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობის ზოგადი შეფასება

კვლევის ფარგლებში დაისვა შეკითხვები არსებული ბიზნეს გარემოს შეფასების მიზნით. რესპონდენტების უმრავლესობა ბიზნეს გარემოს აფასებს ორი სხვადასხვა მიმართულებით, ესენია:

1. ბიზნეს გარემოს შეფასება არსებული კანონმდებლობით და
2. ბიზნეს გარემოს შეფასება არსებული კანონმდებლობის პრაქტიკული აღსრულებით.

როდესაც საუბარია არსებულ კანონმდებლობაზე, გამოკითხული რესპონდენტები თანხმდებიან შეფასებაზე, რომ მოქმედი კანონმდებლობა ლიბერალურია და თავისი არსით ხელს უწყობს ბიზნესის განვითარებას.

ამის მაგალითად მოჰყავთ ის, რომ „ბიზნესის რეგისტრაცია და ბიზნესის „კეთება“ გამარტივებულია, ყოველგვარი ადმინისტრაციული ბარიერისა და ზედმეტი შეზღუდვების გარეშე,“ რასაც ვერ იტყვოდნენ მანამდე არსებული კანონმდებლობის შესახებ.

ავიღოთ თუნდაც რომელიმე სახის ბიზნესის რეგისტრაციის ნიუანსები — თუ ძველი კანონმდებლობით საჭირო იყო სხვადასხვა ინსტანციებში სხვადასხვა დოკუმენტაციის მიღება, რაც მოითხოვდა საკმაოდ რაოდენობის დროსა და თანხას, ამჟამინდელი კანონმდებლობით, რეგისტრაციას ახდენს საჯარო რეესტრი — ერთი კონკრეტული ორგანო და, ამავე დროს, რეგისტრაციის საფასური დაახლოებით იგივეა (ან ნაკლები), რაც ძველი კანონმდებლობის მიხედვით დოკუმენტაციების მიღებისთვის იყო საჭირო.

მაგრამ როდესაც საუბარია არსებული კანონმდებლობის პრაქტიკულ განხორციელებაზე, რესპონდენტების მოსაზრებები სრულიად საპირისპიროა.

3.3.2. ქვეყანაში არსებული ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობის აღქმის ხარისხი

რესპონდენტების აზრით, არსებული კანონმდებლობით მანიპულირება ხდება მასში ჩადებული „ბუნდოვანი“ და „გარდამავალი“ დებულებების გამო, კერძოდ, „ყველა ორაზროვანი და ბუნდოვანი ნორმა უნდა წყდებოდეს გადაამხდელის სასარგებლოდ, მაგრამ რეალურად ასე არ ხდება.“

რესპონდენტების პრაქტიკიდან გამომდინარე, კანონმდებლობაში არსებობს დებულებები, რომლებიც ბუნდოვანი და გაუგებარია. ისინი მიმართავენ რა სახელმწიფო უწყებებს კონსულტაციისათვის, პასუხად იღებენ განმარტებებს, მაგრამ აქვე, განმარტებების შემდეგ, კონსულტაციის გამცემი საგადასახადო სამსახური მიუთითებს შემდეგს: „ეს არ არის იურიდიული დოკუმენტი, არ აქვს იურიდიული ძალა და მას არ უნდა დაეყრდნოს მენარმე.“

პრაქტიკიდან გამომდინარე, ყოფილა შემთხვევები, როცა კონკრეტული დებულების შინაარსი მენარმეს ესმის ერთგვარად, ფიქრობს რომ საქმის წარმოება მიმდინარეობს კანონმდებლობის შესაბამისად და მას არ ექნება შეცდომა. ბოლოს კი აღმოჩნდება, რომ საგადასახადო სამსახურს იგივე დებულება სულ სხვა შინაარსით ესმის. ნებისმიერ ასეთ შემთხვევაში, როგორც წესი, „შინაარსი არასწორად ესმის მენარმეს.“

მაგალითისთვის, საშემოსავლო გადასახადი — 15%: „კოდექსში მითითებულია 15% და ვინც არ იცის, რომ კოდექსის გარდამავალ დებულებებში ამ ნორმის მოქმედება გადავადებულია 2014 წლამდე, ის აუცილებლად შეცდომაში შევა.“

გარდა ბუნდოვანი დებულებებისა, რესპონდენტების თქმით, მრავლადაა ურთიერთსაინანაღმდეგო მუხლები. ლიბერალური შინაარსის მიუხედავად, კანონმდებლობა საგადასახადო ადმინისტრაციას უპირატეს მდგომარეობაში აყენებს ბიზნესმენთან შედარებით.

ცალკე სასაუბრო თემაა, თუ რამდენად გამართულ ენაზეა დაწერილი საგადასახადო კანონმდებლობა. ექსპერტების თქმით, „საგადასახადო კოდექსი ქართულად არ არის დაწერილი.“

მენარმეების თქმით, ისინი არ კითხულობენ საგადასახადო კოდექსს. ამის მიზეზად სახელდება სწორედ საგადასახადო კოდექსის გაუმართავ ენაზე არსებობა. მენარმეების აზრით: „იმისათვის რომ გაიგო, თუ რა წერია საგადასახადო კოდექსში, უნდა გქონდეს ერთდროულად იურიდიული და ეკონომიკური განათლება.“

მენარმეები მთლიანად ენდობიან დაქირავებულ ბუღალტრებს. აქვე, იმის გამო, რომ არსებობს შიში — შესაძლოა უცხო ბუღალტერმა მოატყუოს ბიზნესმენი, მენარმეებისთვის სასურველია, იქირაონ „ახლოებული“ ბუღალტერი.

გარდა იმისა, რომ საგადასახადო კოდექსი დაწერილია რთული ენით, მენარმეების აზრით, ის გადატვირთულიცაა, კერძოდ, დებულებები, რომლებიც ეხება უცხოურ ორგანიზაციას, უნდა იყოს გა-

მოყოფილი ცალკე, ანუ სასურველია დებულებების დახარისხება კომპანიების წარმომავლობის მიხედვით.

3.4. საგადასახადო კოდექსის ცვლილებების სიხშირე და ძალაში შესვლის ვადები

რესპონდენტებს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების სიხშირეც მიუღებლად მიაჩნიათ. საქმე ისაა, რომ მენარმეებს და მათ ბუღალტრებს არ გააჩნიათ ზუსტი ინფორმაცია, როდის შევიდა ესა თუ ის ცვლილება საგადასახადო კოდექსში.

ამის მიზეზად რესპონდენტების მიერ სახელდება სწორედ ცვლილებების სიხშირე. გარდა ამისა, სახელდება ინფორმაციის მიღების შესაძლებლობის შეზღუდვა — საკანონმდებლო მაცნე. ჟურნალი საკანონმდებლო მაცნე გამოდიოდა ბეჭდური სახით, ხოლო ბოლო პერიოდში გამოდის მხოლოდ ელექტრონული სახით. მისი ინტერნეტით გამოწერა და ელექტრონული სახით მიღება კი რესპონდენტების თქმით გართულებულია სისტემის გაუმართაობის გამო.

მაგრამ სავარაუდოდ მხოლოდ საკანონმდებლო მაცნის გამოშვების ფორმის შეცვლა არ უნდა იყოს არსებული პრობლემის მიზეზი. თუ გავითვალისწინებთ, რომ მენარმეები მინდობილები არიან თავიანთ ბუღალტრს, მას თვლიან ვალდებულად, იყოს სრულად ინფორმირებული საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შესახებ. რამდენად სწრაფად იღებს სანარმოს ბუღალტერი ცვლილებების შესახებ ინფორმაციას და რამდენად სწორად, მენარმეებს მხოლოდ მაშინ აინტერესებთ, თუ წარმოიშობა რამე სახის გაუგებრობა გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებით.

ერთ-ერთი რესპონდენტის თქმით, „ადრე ყველაზე კარგი იყო დეკლარაციების წარდგენა, რიგში იდგა დავუშვავთ 200 კაცი და იქ მიმდინარეობდა განხილვა, რა იყო ახალი კოდექსში და რა – არა ანუ თვეში ერთხელ ხდებოდა უნებლიედ ინფორმაციის მიღება. სანამ რიგი მოუწევდა მენარმეს, ყველაფერი გარკვეული ჰქონდა, რა იყო ახალი, კარგი და ცუდი, ასე ვთქვათ, ნაყოფიერი იყო რიგში დგომა. ძირითადად ისევ ბუღალტრებისგან ვიღებთ ინფორმაციას კოდექსში სიახლეებთან დაკავშირებით“

სიახლეების მიღების შეფერხების მიზეზად დამატებით სახელდება ინტერნეტთან მენარმის მიუწვდომლობა:

„მათ, ვისაც არა აქვთ შესაძლებლობა ინტერნეტის მოხმარების, მოწყვეტილია ინფორმაციას და მას ფლობს მცირე დოზით. რაც ხდება დღეს და იყო ადრე ფურცლებზე, გადადის ყველაფერი კომპიუტერსა და კომპიუტერულ მომსახურებაზე, ის ფურცლები აღარ რჩება. ვინც ფურცლებს იყო შეჩვეული, ჯერ ერთი, რომ უჭირთ ინფორმაციის მოძიება, და, მეორე მხრივ, არ არის საშუალება იმის, რომ პირდაპირ გადაერთოს წარმოების დროს ანუ იხილოს თუნდაც ანგარიშფაქტურების, ზედნადებების ფორმები, რამე ცვლილებები, შევსების ფორმა.“

სავარაუდოდ, აღნიშნული მიზეზი არ უნდა ვრცელდებოდეს თბილისის მასშტაბით. კომპიუტერსა და ინტერნეტთან წვდომა მაქსიმალურად გამარტივებულია არა მარტო თბილისის, არამედ საქართველოს ყველა ქალაქის მასშტაბით. აღნიშნული მიზეზი შესაძლოა მოქმედებდეს ისეთ ადგილებში, სადაც ინტერნეტთან წვდომა გაძნელებულია.

რესპონდენტების მიერ დასახელებული მიზეზების გარდა, სავარაუდოდ მოქმედებს ტრადიციული ქართული სინდრომი — სიზარმაცე: როცა მენარმეები დეკლარაციის წარდგენის დროს იძულებით იდგნენ რიგში, უნებლიედ იღებდნენ ინფორმაციას. ამჟამად რიგში დგომა აღარ უწევთ, ცვლილებების შესახებ ინფორმაციის მიღება დამოკიდებულია მენარმის/ბუღალტრის სურვილზე — შევიდეს ინტერნეტში და მოიძიოს სიახლე, რაც ყველაზე ცუდი ინტერნეტ პროვაიდერის მომსახურების პირობებშიც კი არ უნდა წარმოადგენდეს სიძნელეს.

ჯგუფურ დისკუსიაზე გაჟღერდა იდეა ცვლილებებთან დაკავშირებით „SMS“ შეტყობინებების დაგზავნის შესახებ — ყველა მენარმეს აქვს მობილური ტელეფონი, ინფორმაციის გავრცელების ყველაზე სწრაფი შესაძლებლობაა თუნდაც იმ ადგილებისთვის, სადაც მიუწვდომელია ინტერნეტი.

კოდექსში მომხდარი ცვლილებების შესახებ ინფორმაციის გავრცელების კარგ საშუალებად ასახელებენ რესპონდენტების საგადასახადო ოფიცრების ვიზიტებს მენარმეებთან. საგადასახადო ოფიცრების საშუალებით მენარმეებს მიეწოდებათ ინფორმაცია ცვლილებების და იმის შესახებ, თუ როდის ამოქმედდება კონკრეტული ცვლილება.

მაგრამ აქვე ფიქსირდება შემთხვევა, როცა საგადასახადო ოფიცრმა მენარმეს მიაწოდა კონკრეტული ცვლილების შესახებ სხვა შინაარსის ახსნა-განმარტება, ხოლო საგადასახადო სამსახურის ოპერატორმა სხვა.

რაც შეეხება ცვლილებების ძალაში შესვლის ვადებს, მენარმეების თქმით, არ შეიძლება ყველა ცვლილებას ჰქონდეს ძალაში შესვლის ერთი და იგივე ვადა. ძალაში შესვლის ვადა უნდა განისაზღვრებოდეს ცვლილებების შინაარსიდან გამომდინარე. რესპონდენტების თქმით, ამჟამად, თითქოს სწორედ ასე განისაზღვრება ცვლილებების ძალაში შესვლის ვადები, მაგრამ როგორც წესი, ვადები თითქმის არასდროს არის საკმარისი.

3.5. მენარმე სუბიექტის რეგისტრაციისა და ლიკვიდაციის პროცესი

ბიზნესის რეგისტრაციის პროცესი აღიარებულია, როგორც მნიშვნელოვნად გამარტივებული. მიუხედავად ამისა, რესპონდენტებს მიაჩნიათ, რომ რეგისტრაციასთან დაკავშირებული საკითხები საკმაოდ დასახვეწია, მაგ: მაგალითისთვის მოყვანილია რეგისტრაციის შეჩერების მიზეზები. რესპონდენტები არ არიან იმის წინააღმდეგნი, რომ გარკვეული მიზეზების გამო წყდება/ჩერდება ბიზნესის რეგისტრაცია, მაგრამ მათი აზრით: „აუცილებელია გაცალკევდეს ტექნიკური ან ისეთი ხარვეზები, რომლებიც ყოველ მიზეზგარეშე მოგვარებადია და ისეთი საკითხები, რომლებიც არ ატარებენ ტექნიკურ ხასიათს და რომელთა მოგვარებაც შესაძლოა გაგრძელდეს დროში.“

რეგისტრაციის შეწყვეტა თავისთავად ნიშნავს ბიზნესის შეჩერებას, რაც რესპონდენტების აზრით, საკმაოდ მტკივნეულია ადგილობრივი თუ უცხოელი ინვესტორებისათვის.

იმ შემთხვევაში, თუ რეგისტრაციის დროს აღმოჩნდება რამე ტექნიკური ხარვეზი, რესპონდენტების აზრით, მისასალმებელი იქნება არა რეგისტრაციის შეჩერება, არამედ ხარვეზის გამოსასწორებლად გარკვეული, რეალური ვადის დაწესება.

სხვა საკითხია ბიზნესის ლიკვიდაცია. მენარმეების თქმით, ბიზნესის ლიკვიდაცია დაკავშირებულია უამრავ სირთულესთან. მენარმეს, რომელიც აპირებს ბიზნესის ლიკვიდაციას, არ უღირს ამის გაცხადება, ამჯობინებს გარკვეული წლების მანძილზე აჩვენოს ნულოვანი ბრუნვა და შემდეგ განაცხადოს ლიკვიდაციის შესახებ. ეს დამოკიდებულია დოკუმენტაციის წარმოების ხანდაზმულობაზე.

ლიკვიდაციასთან ერთად განიხილება სანარმოს გაკოტრების პროცედურებიც: მენარმეებისა და ექსპერტების თქმით, ამ მხრივ კანონმდებლობა მაქსიმალურად დასახვეწია. არსებობს უამრავი ხელლოვანი ბარიერი, რა თქმა უნდა მენარმისათვის, რომელსაც აუცილებლად იყენებს საგადასახადო სამსახური. არ არსებობს დადგენილი ვადები სანარმოს ლიკვიდაციისათვის ან გაკოტრების პროცედურებისთვის. შესაძლოა როგორც ლიკვიდაცია, ასევე, გაკოტრება იყოს წინა პირობა სხვა ახალი სანარმოს ჩამოყალიბებისათვის (რაც არც თუ იშვიათი მოვლენაა). თუ სახელმწიფო გაამარტივებს გაკოტრებისა და ლიკვიდაციის პროცედურებს ისე, როგორც რეგისტრაციის პროცედურებს, სახელმწიფო მოგებული დარჩება.

ექსპერტების აზრით, ამ შემთხვევაში, კანონმდებლობის დასახვეწნად აუცილებელია იურისტების ჩართვა და მათი გამოცდილების გაზიარება. ამჟამინდელი კანონმდებლობა აღნიშნულ საკითხებში ტოვებს შთაბეჭდილებას, რომ განერილი პროცედურები განსაზღვრულია მხოლოდ ეკონომიკური მოსაზრებებიდან გამომდინარე.

ავიღოთ თუნდაც ფაქტი, რომ გაკოტრების შემთხვევაში გაკოტრების ტაბულის მიხედვით, დომინანტია სახელმწიფო. ექსპერტების აზრით, საკითხისადმი ამგვარი მიდგომა დაუშვებელია.

3.6. ჯარიმების და საურავების ოდენობა, უკანონო დარიცხვები

3.6.1. ჯარიმებისა და საურავების ოდენობის სამართლიანობა

მოცემული საკითხის განხილვამ საკმაო აჟიოტაჟი გამოიწვია რესპონდენტებში. პასუხი ერთმნიშვნელოვანი და მარტივია: „ჯარიმებისა და საურავების ოდენობა უსამართლო და არაგონივრული.“

კერძოდ, რესპოდენტები აღნიშნავენ შემდეგს:

„...როდესაც ჩეკი ამოფურცე, მივანოდე, დიდი მადლობა მომახსენა, დახედა საათს და მითხრა, რომ სალარო აპარატისა და მის მიერ დაფიქსირებული დრო არ ემთხვეოდა ერთმანეთს. განსხვავება იყო 4 წუთი, მაგრამ მაინც დამაჯარიმა და გამომიწერა 150 ლარიანი ჯარიმა. დავსძენ, რომ ძველ აპარატზე ვმუშაობ...“

„...წარსულში დაშვებულ შეცდომაზე ირიცხება 2%-დან 7%-მდე. ვთქვათ, დავუშვი შეცდომა. 5 წლის შემდეგ შემოდის საგადასახადო და მიგითითებს ამ შეცდომაზე. გროვდება ძალიან დიდი თანხა, ვიხდით ჯარიმას და პლუს წლიურ პროცენტს და არ არსებობს ზღვარი. შეიძლება ციფრი შეგეშალოს, მაგრამ ამ შეცდომისთვის იმხელა ზარალს და დარტყმას იღებს სანარმო, რომ წყვეტს ფუნქციონირებას...“

„...ვთქვათ საქონელი შემოდის და აღმოგაჩნდა ნაკლებობა, მაგალითად, ანგარიშფაქტურაში გინერია რაოდენობა 100, მაგრამ შემოგდის ნაკლები რაოდენობა... შეიძლება შეეშალოს ან დაკარგოს ნანარმი ან მოპარეს და ა.შ., ამ შემთხვევაში გათვალისწინებულია ჯარიმა 500 ლარის ოდენობით. როდესაც ნაკლებია საქონელი ან გეჩქარება და ენდე მომმარაგებელს და არ შემოიტანეს იმ რაოდენობის ნანარმი, მე სახელმწიფოს ხომ ვუხდით იმ თანხას, რაც ანგარიშფაქტურაში მიწერია, რატომ უნდა ვიხდიდე ჯარიმას?“

რესპონდენტების პირად არქივში საკმარისად მოიძებნება მსგავსი შემთხვევები. მათი აზრით, აუცილებელია:

1. დანესდეს ცდომილების ზედა და ქვედა ზღვრები,
2. შემსუბუქდეს ჯარიმების ოდენობა დარღვევის პროპორციულად,
3. შემსუბუქდეს წლიური დარიცხვების მაქსიმალური ზღვარი,
4. განისაზღვროს შეცდომის ხანდაზმულობის ვადა მენარმის სასარგებლოდ.

3.6.2. უკანონო დარიცხვები

ერთ-ერთი რესპოდენტი ამბობს შემდეგს: „სალარო აპარატთან დაკავშირებით გვექონდა ასეთი შემთხვევა, ფისკალაციის კოდზე შეგვედავა საგადასახადოს წარმომადგენელი, თითქოს არ იყო ეს კოდი ჩვენი ორგანიზაციისთვის მონიჭებული. წავიღეთ საგადასახადოში, იქ გადავიხადეთ 80,000 ლარი ჯარიმა, შეამოწმეს ეს კოდი და აღმოჩნდა, არ იყო ეს ჩვენი ორგანიზაციის კოდი. ვიყიდეთ თავიდან სალარო აპარატი. მოგვანიჭეს ისევ ეს ფისკალაციის კოდი. ვამუშავეთ ეს აპარატი, მერე სალარო აპარატების კამერული შემოწმება მოვიდა და გამოჩნდა, რომ ის ყველაფერი, ძველი ინფორმაცია სალარო აპარატთან დაკავშირებით, დაფიქსირებული იყო, ჩანდა, თუ როგორ გავიძახდი თქვენ მომანიჭეთ ფისკალაციის კოდი და ა.შ. როდესაც ვკითხე, მაშინ რატომ არ გააკეთეთ კამერული შემოწმება, მითხრეს, რომ მაშინ ეს ინფორმაცია ვერ მოვიძიეთ და ახლა აღმოჩნდაო.“

ჯარიმების ოდენობის ანალოგიურად, უკანონო დარიცხვების ფაქტებიც საკმარისად მოიძებნებათ რესპონდენტებს.

საქმე იმაშია, რომ უკანონო დარიცხვების შესაძლებლობას იძლევა თვითონ საგადასახადო კოდექსის ბუნდოვანი და გარდამავალი დებულებები და როგორც წესი, მენარმე ყოველთვის ჯარიმდება.

3.7. საგადასახადო დავალიანება: იპოთეკა/გირავნობა, ინკასო

3.7.1. იპოთეკა/გირავნობა

იპოთეკა/გირავნობასთან დაკავშირებით რესპონდენტების მოსაზრებები ორ ნაწილად იყოფა. მენარმეთა ერთი ნაწილი ფიქრობს, რომ ამასთან მიმართებით, ზოგადად, მენარმეებს პრობლემები არ ექმნებათ.

რესპონდენტების მეორე ნაწილი საპირისპირო მოსაზრებას გამოთქვამს. მათი აზრით, იპოთეკა/გირავნობა განეკუთვნება იმავე სახის ოპერაციას, რასაც, მარტივი ენით, ჯარიმა წარმოადგენს და როგორც სხვა ჯარიმების დროს, საკმაოდ ხშირია, როდესაც იპოთეკა/გირავნობა საკმაოდ დაუსაბუთებელი შემთხვევებში ან შეტყობინება მიდის იმ პერიოდში, როცა მენარმე ნამდვილად ვერ მოასწრებს კონკრეტული გადასახადის გადახდას. შესაბამისად, მენარმე იძულებული ხდება გადაიხადოს მისი აზრით დაუსაბუთებელი ან ინფორმაციის არქონის გამო დარიცხული საჯარიმო სანქცია.

როგორც სანარმოს ლიკვიდაციის შემთხვევაში, იპოთეკა/გირავნობის დროსაც სახელმწიფო დომინანტურ მდგომარეობაშია. შესაძლოა რომელიმე კონკრეტულ სანარმოს ჰქონდეს მილიონობით დავალიანება სხვადასხვა კომპანიების მიმართ, ხოლო სახელმწიფოსი — თანხის მინიმალური ოდენობით. ნებისმიერ შემთხვევაში, პირველ რიგში ხდება სახელმწიფო დავალიანების გასტუმრება, შემდეგ კი — ყველა სხვა კრედიტორისა.

რესპონდენტები აღნიშნავენ, რომ „არ არის უზრუნველყოფილი მხარეთა თანასწორობისა და შეჯიბრებითობის პრინციპი. ფინანსთა სამინისტროში არსებულმა დავების საბჭომ შესაძლოა დაუსწრებლად მიიღოს გადაწყვეტილება ისე, რომ არ მოუსმინოს მენარმეს. ამასთან, განხილვის ვადა შესაძლოა თვეობით გაჭიანურდეს და ა.შ. მანამდე კი უზრუნველყოფის ღონისძიებები გამოიყენება მენარმის მიმართ და იზღუდება მისი საქმიანობა.“

გარდა ამისა, სახელმწიფო დავალიანების ნებისმიერი ოდენობის შემთხვევაში, იპოთეკა/გირავნობა შეეხება ორგანიზაციის მთელ ქონებას, რაც საკმაოდ მიუღებელია.

3.7.2. ინკასო

იპოთეკა/გირავნობისგან განსხვავებით, ინკასოს შესახებ რესპონდენტების მოსაზრებები არ იყოფა და ყველა მენარმის აზრით, ინკასო ორიენტირებულია იმაზე, რომ სანარმომ შეწყვიტოს ფუნქციონირება.

ერთ-ერთი რესპონდენტი ჰყვება შემთხვევას, როდესაც — „ორგანიზაცია დაჯარიმდა, წარედგინა ინკასო, ყადაღა დაედო და შეჩერდა ამ ორგანიზაციის საქმიანობა. ორგანიზაციამ გადაწყვიტა, რომ სარჩელი შეეტანა სასამართლოში, მაგრამ მოხდა ასეთი რამ: მან უნდა გადაიხადოს სახელმწიფო ბაჟი, რათა განიხილონ მისი საქმე, მაგრამ ეს უნდა გადაიხადოს სანარმოს ანგარიშიდან ანუ საკუთარი ანგარიშიდან. მაგრამ თუ ანგარიშზე მოხვდება თანხა, ინკასო პირდაპირ ჭრის თანხას და მიდის ბიუჯეტში. შესაბამისად, ვერცერთ შემთხვევაში მენარმე ვერ გადაიხდის ამ თანხას, თუ არ მოახერხა ეს შემოვლითი გზით. შემდეგ კი საგადასახადო იმაზე ედავება, შენ თანხა გქონდა და არ შემოიტანე ანგარიშზეო ანუ არ იქცევა მენარმე კანონიერად. ჯერ მენარმემ დავალიანება უნდა გადაიხადოს და მერე უნდა გაასაჩივროს არსებული საკითხი.“

ინკასო განსაკუთრებით მტკივნეულად მოქმედებს ვაჭრობის სფეროზე, სადაც შედარებით ხშირია ფულადი გადარიცხვები ანუ ხშირია საბანკო ურთიერთობები. ვაჭრობის სფეროში მოღვაწე რომელიმე კონკრეტული მენარმე საქონლის შექმნის შემთხვევაში პირდაპირაა დამოკიდებული საბანკო

გადარიცხვებზე. ინკასოს შემთხვევაში მენარმე ველარ ახერხებს ფუნქციონირების გაგრძელებას — იმისათვის, რომ მან გადაიხადოს დაკისრებული გადასახადი, მისთვის სასიცოცხლოდ აუცილებელია რამდენიმე სავაჭრო ოპერაციის სასწრაფო წესით ჩატარება, რის საშუალებასაც ინკასო არ აძლევს მას.

ზოგადად, რესპონდენტებში არ შეინიშნებოდა ინკასოს წინააღმდეგ უკიდურესი ზომების მოთხოვნა, მენარმეებს აუცილებლად მიაჩნიათ წინასწარი გაფრთხილება და პრობლემის მოსაგვარებლად გარკვეული ვადის მიცემა სანარმოს ანგარიშზე ინკასოს დადებამდე.

3.8. მარკეტინგული აქციების და ფასდაკლებების მონყობის ხელისშემშლელი გარემოებები

ჯგუფური დისკუსიის მონაწილეთა თქმით, აქციებსა და ფასდაკლებებთან დაკავშირებით საგადასახადო კანონმდებლობაში არის ისეთი ნიუანსები, რითაც საგადასახადო სამსახურს ნებისმიერ შემთხვევაში შეუძლია, მოედავოს მენარმეს ფასდაკლებების გამო.

ერთ-ერთი რესპოდენტის თანახმად, „კოდექსში აღნიშნულია, რომ ნანარმის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება უნდა მოხდეს საბაზრო ფასით. საჯაროდ ხდება ეს ფასდაკლებების აქციები. საბაზრო ფასი ისეთი ცნებაა, როდესაც ყოველთვის შეიძლება მის შესახებ დავა... და როდესაც ხდება ამ სახის აქციები, დიდი საფრთხეა იმისა, რომ საგადასახადო შეგედავოს. შენ ყიდი არსებულ პროდუქტს საბაზრო ფასზე ნაკლებად ანუ ბიუჯეტს აკლდება დღე. საბაზრო ფასის დადგენა ხდება მსგავსი პროდუქტის ღირებულების ფასის მიხედვით. ამ შემთხვევაში საგადასახადო იტოვებს უფლებას მოგედავოს 100 ლარიანი საქონელი, ვთქვათ, რატომ გაყიდე 50 ლარად და ცდილობს ამოიღოს ის სხვაობა.“

გარდა ამისა, როგორც მენარმეები განმარტავენ, საგადასახადო სამსახური პირდაპირ აჯარიმებს მენარმეს თუ მან შექმნილი პროდუქციის რეალიზაცია მოახდინა შექმნის ფასად ან შესაძენ ფასზე ნაკლებად.

რესპოდენტების აზრით, ამდაგვარი საჯარიმო სანქციები მნიშვნელოვნად აფერხებს ბიზნესის წარმოებას.

მაგალითისთვის, დავუშვათ, რომელიმე კონკრეტულმა მენარმემ ვერ მოასწრო/ვერ ასწრებს, ვთქვათ, ზამთრის სეზონის პროდუქციის რეალიზებას იმავე სეზონზე. იგივე მენარმე ამჯობინებს, მოახდინოს პროდუქციის რეალიზება მნიშვნელოვანი ფასდაკლებით, თუნდაც შესყიდვის ფასზე ნაკლებად ნაცვლად იმისა, რომ პროდუქცია შეინახოს მომავალ სეზონამდე. მენარმეს სურს, მოაწყოს ფასდაკლება საბაზრო ფასთან შედარებით დიდი სხვაობით, მაგრამ ამის საშუალებას მას არ აძლევს, საგადასახადო კანონმდებლობით მსგავსი შემთხვევებისთვის გათვალისწინებული საკმაოდ დიდი საჯარიმო განაკვეთი (ჯგუფური დისკუსიის მიმდინარეობის დროს ჯარიმის ოდენობა გაურკვეველი დარჩა).

3.9. მალფუჭებადი პროდუქტის ჩამონერის წესის შეფასება

მალფუჭებადი პროდუქტის ჩამონერის წესის შეფასება რესპოდენტთა მხრიდან, ერთი სიტყვით, შეიძლება ჩამოყალიბდეს, როგორც მიუღებელი.

ჩამონერის წესი თეორიულად შესაძლოა იდეალური იყოს, მაგრამ პრაქტიკაში იმდენად მიუღებელია მენარმეებისთვის, რომ ზოგიერთი მათგანი აღნიშნავს შემდეგს:

„...მირჩევნია ვაჩვენო, როგორც გაყიდული საქონელი და გადავიხადო მოგების 20%.“

პროცედურულად დროში განვლილი — დადგენილი 3-4 დღის ნაცვლად, შესაძლოა პროცედურა გაგრძელდეს 1 ან 2 კვირა.

როგორც რესპოდენტებმა ახსნეს, ჩამონერის პროცედურის წესები შემდეგია: თუ მენარმეს პროდუქცია გაუფუჭდა, უნდა შეატყობინოს საგადასახადო სამსახურის წარმომადგენელს, რომელმაც

აუცილებლად უნდა ნახოს ფიზიკურად, ვიზუალურად გაფუჭებულია თუ არა პროდუქცია. ამის შემდეგ ხდება ექსპერტის გამოძახება, რომელმაც უნდა დაადასტუროს პროდუქციის გაფუჭება. შემდგომში, ხდება სანეპიდსადგურის წარმომადგენლის გამოძახება იმისათვის, რომ დადგინდეს, თუ სად უნდა გადაიყაროს გაფუჭებული პროდუქცია. ყოველივე ამაში კი მენარმე იხდის 500 ლარს.

პროდუქტის ჩამონერის დროს, საკმაოდ ხშირია შეუსაბამობაც, კერძოდ: შესაძლოა რომელიმე კონკრეტულ მენარმეს გაუფუჭდა პროდუქტი, რომლის გასაყიდი ღირებულება არ აღემატება 500 ლარს. თუ მენარმე განაცხადებს პროდუქტის გაფუჭების შესახებ, ნებისმიერ შემთხვევაში იხდის 500 ლარს, თუ მენარმე არ განაცხადებს გაფუჭების შესახებ და აჩვენებს როგორც გაყიდულს, მენარმე იხდის მხოლოდ მოგების 20%-ს, რაც, რა თქმა უნდა, უფრო მისაღებია იმავე მენარმისათვის.

მალფუჭებადი პროდუქციის ჩამონერის ამჟამინდელი წესი მისაღებია მხოლოდ მსხვილი ბიზნესისათვის, რომლისთვისაც 500 ლარი — ჩამონერის გადასახადი — უფრო დაბალია, ვიდრე გაფუჭებული პროდუქტის გაყიდულ პროდუქტად ჩვენების 20%.

ერთ-ერთი რესპონდენტი ამბობს შემდეგს:

„უცხოეთში ვმუშაობდი 5 წელი. იქ ვადაგასულ პროდუქტებს ჰქონდა დღეები, ყოველ მესამე დღეს მიდიოდა ჩამოფასება 25 %-ის, ყოველ მეხუთე დღეს 50%-ის, მეშვიდე დღეს სულ მთლიანად, ხოლო შემდეგომში ეს პროდუქტი იყრებოდა ანუ ეს ხდებოდა, ვიდრე ვადა გაუვიდოდა პროდუქტს, შემდეგ კი იყრებოდა. ვთქვით, ამა და ამ დღეს მაღაზიაში შევიდა არაჟანი. საგადასახადომ იცის, რომ ეს პროდუქტი, რომელიც ვადის გასვლამდე აღირიცხა, თუ არ გაიყიდა და არ წავიდა ჩვენებაში, მეათე დღეს არის გადასაგდები. ეს არის დანეროილი და საგადასახადო აღარ ედავება მენარმეს, ასე მარტივად და გემრიელად აქვთ მოგვარებული ეს საკითხი უცხოეთში. მე ვფიქრობ, რომ საქართველოში ეს საკითხი დაურეგულირებული და შეუძლებელიც კი არის.“

3.10. მიკრო ბიზნესთან დაკავშირებით საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებების შეფასებები, ცვლილების რეალური მოქმედება

საგადასახადო კოდექსში მიკრო ბიზნესთან დაკავშირებული შესული ცვლილებების შესახებ რესპონდენტების ხელთ არსებული ინფორმაცია, ასევე, მეტ-ნაკლები სრულყოფილების ფორმას ატარებს. მენარმეთა ინტერესი ცვლილებებმა გამოიწვია და მიმზიდველმა დაბალმა გადასახადებმა, მაგრამ როგორც გაირკვა, მიკრო ბიზნესის წარმოების მომხრენი უმცირესობაში აღმოჩნდნენ.

რესპონდენტების თქმით:

„...ჩანს ასე — მოგების 3% და 5% და არა 20%, მაგრამ სინამდვილეში, ეს არის ერთი და იგივე პროცენტი, არანაირი შეღავათია. ერთი ის არის, რომ ბუღალტერი არ აიყვანო და მისი ხელფასი დაზოგო.“

როგორც მენარმეები აღნიშნავენ, ხსენებული ცვლილება შეღავათია მხოლოდ ისეთი მენარმეებისთვის, რომლებიც მუშაობენ მარტო, მაგალითად, რეპეტიტორები, სტილისტები, პურის მცხობელები. ახალი კანონმდებლობა მათ საშუალებას აძლევს არ იქონიონ სალარო აპარატიც კი და იქონიონ მხოლოდ „შემოსავალ-გასავალის ყურნალები.“

მიუხედავად მიკრო ბიზნესის წარმოების ასეთი გამარტივებისა, რესპონდენტების აზრით, იმავე მიკრო ბიზნესს შეექმნება გარკვეული პრობლემები, კერძოდ, მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმისაგან ვერცერთი მსხვილი საწარმო ოფიციალურად ვერ შეისყიდის მომსახურებას თუ პროდუქტს, რამდენადაც მას არ შეეძლება ანგარიშფაქტურის გამოწერა (რამდენად სწორად ესმით საკითხი რესპონდენტებს — სხვა საკითხია).

გარდა აღნიშნულისა, იგივე მიკრო ბიზნესის წარმომადგენელ საწარმოს, რესპონდენტთა აზრით, შეექმნება ფუნქციონირების პრობლემები, რადგან ვერ მოახერხებს თუნდაც გასავლების ჩართვას ხარჯებში და ყველა მსგავსი საბუღალტრო ელემენტების წარმოებას, რომელიც აუცილებელია ბიზნესის წარმოებისათვის.

მიკრო ბიზნესის ცნების განსაზღვრისას, გამოითქვა მოსაზრება მისი „პრაქტიკული უსამართლო-ბის“ შესახებ: კანონის მიხედვით, მიკრო ბიზნესად მოიაზრება სანარმო, რომლის წლიური ბრუნვა არ აღემატება 30 000 ლარს. კანონი მიჩნეულია უსამართლოდ იმ ორგანიზაციებისთვის, რომლებსაც წლიური ბრუნვა დაუფიქსირდება 30,100 ლარი. ამ შემთხვევაში, ორგანიზაციამ უნდა გადაიხადოს არა ზედმეტი 100 ლარის გადასახადი, არამედ მთლიანი 30,100 ლარისა.

გარდა ამისა, რა მოხდება იმ შემთხვევაში, თუ ორგანიზაცია რეგისტრირებულია როგორც მიკრო ბიზნესი და რომელიმე წლის განმავლობაში აღმოჩნდება, რომ მას გაეზარდა ბრუნვა და გადააჭარბა 30,000 ლარს — ამ შემთხვევაში ორგანიზაციამ უნდა შეიცვალოს სტატუსი. მაგრამ თუ მომდევნო წლის განმავლობაში ორგანიზაციას ექნება ისევ 30,000 ლარი ბრუნვა, გამოდის, რომ ორგანიზაციას კვლავ უნევს სტატუსის შეცვლა.

რესპონდენტების აზრით, ბიზნესის ხელშეწყობა შესაძლებელია ბიზნესის არა ამგვარი კლასიფიკაციით, არამედ ზოგადად, გადასახადების შემსუბუქებით.

მიუხედავად გაცხადებული დაბალი პროცენტისა, რესპონდენტებს ეჭვი ეპარებათ ახალი ცვლილებების დადებით მხარეში. რესპონდენტების აზრით, ეს უფრო მეტად მიმართულია ამჟამად არარეგისტრირებულად მომუშავე პირების (თუნდაც რეპეტიტორების) ნახალისებისაკენ — დარეგისტრირდნენ, როგორც მიკრო ბიზნესის წარმომადგენლები. რეალური გადასახადების დაბალი ოდენობა რესპონდენტებს საეჭვოდ მიაჩნიათ.

ინფორმაციის დაზუსტებისათვის მენარმეებმა გამოთქვეს სურვილი, ბუკლეტების სახით გავრცელდეს შედარებითი ინფორმაცია ამ და სხვა მსგავს ცვლილებებთან დაკავშირებით.

3.11. შემოსავლების სამსახურსა თუ ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში წარმოებული საგადასახადო დავა, მოსალოდნელი და რეალური შედეგები

როგორც აღმოჩნდა, ჯგუფური დისკუსიის მონაწილეთაგან უშუალო საგადასახადო დავა მხოლოდ ერთ მენარმეს ჰქონდა, რომელსაც უკვე შევეხეთ უკანონო დარიცხვების ქვეთავში. ყველა სხვა მონაწილე სხვა ფაქტებზე საუბრობდა. რესპონდენტები აღნიშნავენ, რომ ნებისმიერი დავა მთავრდება საგადასახადო სამსახურის სასარგებლოდ.

საინტერესოა საგადასახადო სამსახურსა და მენარმეებს შორის საგადასახადო დავების სტატისტიკა — არაოფიციალური ინფორმაციით, „მენარმე უმრავლეს შემთხვევაში აგებს საგადასახადო დავებს“.

თუ მართლაც ასეა და მენარმე უმრავლეს შემთხვევაში აგებს საგადასახადო დავებს, უნდა არსებობდეს შესაბამისი მიზეზიც.

- მიზეზები რამდენიმე შეიძლება იყოს:
1. გადასახადები იმდენად მაღალია, რომ მენარმეს უჩნდება მისი დამალვის სურვილი;
 2. მენარმეთა/სანარმოს ბუღალტრების უმრავლესობა ვერ ერკვევა საგადასახადო კანონმდებლობაში;
 3. საგადასახადო კანონმდებლობა შექმნილია ისე, რომ მენარმემ აუცილებლად წააგოს საგადასახადო დავა.

აღნიშნული სამი მიზეზი გამოყოფილია ჯგუფურ დისკუსიაზე მონვეულ მენარმეთა მოსაზრებების და რესპონდენტების განწყობის ანალიზის საფუძველზე, სამივე მათგანს გააჩნია შესაბამისი პასუხი.

მიზეზი 1: გადასახადები მართლაც მაღალია და ნამდვილად ჩნდება სურვილი მათი არგადახდისა, მაგრამ აღმოჩენის შემთხვევაში, საჯარიმო სანქციები იმდენად მაღალია, რომ მენარმეს გაჩენილი „არგადახდის“ სურვილი მალევე უქრება. პრობლემას წარმოადგენს გადასახადების დაანგარიშების სისტემა, რომელიც მენარმეებისთვის/სანარმოს ბუღალტრებისთვის საკმაოდ რთულია.

მიზეზი 2: შეუძლებელია სანარმოთა ბუღალტრების უმრავლესობა ვერ ერკვეოდეს საგადასახადო კანონმდებლობაში, შეუძლებელია ქვეყანაში არსებობდეს ბუღალტრული განათლების ასეთი დაბალი დონე.

მიზეზი 3: მენარმეთა მხრიდან სწორედ ასეთი შეფასება ფიქსირდება. საგადასახადო კანონმდებლობის ხშირი ცვლილებები, ცვლილებების ძალაში შესვლის მცირე ვადები, ცვლილებებთან დაკავშირებული ინფორმაციის გავრცელების შეფერხებები, კანონმდებლობაში გარდამავალი დებულებებისა და ბუნდოვანი მუხლების არსებობა -მენარმეებში აძლიერებს იმის ეჭვს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა შექმნილია ისე, რომ მენარმემ აუცილებლად წააგოს საგადასახადო დავა.

3.12. დასკვნა:

1. ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობა, თავისი არსით, ლიბერალურია, მაგრამ მისი პრაქტიკაში განხორციელების შემდეგ რჩება შთაბეჭდილება, რომ ბიზნეს კანონმდებლობა შექმნილია მენარმეთაგან თანხების მაქსიმალურად ამოღების მიზნით.

2. ბიზნესის მარეგულირებელ კანონმდებლობაში მრავლადაა ბუნდოვანი საკითხები, რომლის ინტერპრეტაცია შესაძლებელია სხვადასხვანაირად, რაც მენარმეებს ხშირ შემთხვევაში დოკუმენტაციის არასწორად წარმოებისა და დაჯარიმების წინაშე აყენებს.

3. ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობა დანერვილია ურთულესი ენით, რომლის აღქმა საკმაოდ უძნელდება მენარმეთა უმრავლესობას.

4. საგადასახადო კანონმდებლობის რთული ენის გამო, მენარმეები ვერ და არ ერკვევიან მარეგულირებელ კანონმდებლობაში, არიან რა მინდობილნი სანარმოს ბუღალტრს, ამჯობინებენ, დაასაქმონ „ახლობელი“ ბუღალტრები, რაც თავისთავად, მიზეზია ბუღალტრის ვაკანსიაზე რეალური კონკურენციის არარსებობისა. ასევე, ეჭვის ქვეშ დგება არსებული „ახლობელი“ ბუღალტრების კომპეტენციის საკითხი.

5. ცვლილებები საგადასახადო კანონმდებლობაში შედის დაუშვებელი სიხშირით.

6. მომხდარი ცვლილებების ძალაში შესვლის ვადები, ასევე, მიუღებელია მენარმეთათვის.

7. არ არსებობს მექანიზმი იმისა, რომ კანონმდებლობაში შესული ცვლილებები დროულად მიენოდოთ მენარმეებს.

8. იმ ფონზე, როცა მაქსიმალურადაა გამარტივებული სანარმოს რეგისტრაციის პროცედურები, პრაქტიკული განხორციელების დროს მაქსიმალურად რთულდება რომელიმე სანარმოს ლეკვიდაცისა თუ გაკოტრების პროცედურების წარმოება.

9. ჯარიმებისა და საურავების ოდენობა სრულიად მიუღებელია ბიზნესის წამომადგენლებისთვის და მიჩნეულია, როგორც უსამართლო ოდენობა.

10. უკანონო დარიცხვების შესაძლებლობას იძლევა თვითონ საგადასახადო კოდექსის ბუნდოვანი და გარდამავალი დებულებები და, როგორც წესი, მენარმე ყოველთვის ჯარიმდება.

11. იპოთეკა/გირავნობის დროსაც სახელმწიფო დომინანტურ მდგომარეობაშია.

12. ნებისმიერ შემთხვევაში, პირველ რიგში, ხდება სახელმწიფო დავალიანების გასტუმრება, შემდეგ კი ყველა სხვა კრედიტორისა.

13. ნებისმიერი ოდენობის სახელმწიფო დავალიანების შემთხვევაში იპოთეკა/გირავნობა ეხება ორგანიზაციის მთელ ქონებას, რაც საკმაოდ მიუღებელია.

14. ინკასო, თავისი არსით, პირდაპირ უბიძგებს მენარმეს კანონის დარღვევისაკენ.

15. საგადასახადო სამსახურს ნებისმიერ შემთხვევაში შეუძლია, მოედავოს მენარმეს ფასდაკლებების გამო.

16. თუ მენარმეს სურს მოაწყოს ფასდაკლება საბაზრო ფასთან შედარებით დიდი სხვაობით, ამის საშუალებას მას არ აძლევს საგადასახადო კანონმდებლობით მსგავსი შემთხვევებისთვის გათვალისწინებული საკმაოდ დიდი საჯარიმო განაკვეთი.

17. მალფუჭებადი პროდუქტის ჩამონერის წესის შეფასება რესპონდენტთა მხრიდან, ერთი სიტყვით, შეიძლება მიუღებლად მიიჩნეოდეს. პრაქტიკა აჩვენებს, რომ მენარმეებს ურჩევნიათ გაფუჭებული პროდუქტის აჩვენონ, როგორც გაყიდული საქონელი და გადაიხადონ მოგების 20%.

18. საგადასახადო კანონმდებლობაში მიკრო ბიზნესთან დაკავშირებული შესული ცვლილებები მენარმეებს მიაჩნიათ „უსამართლო“ ცვლილებად.

19. ერთ-ერთი მოსაზრებით, მიკრო ბიზნესთან დაკავშირებული ცვლილება და კანონმდებლობის ამგვარი ფორმით შენარჩუნება მენარმეებს პირდაპირ მიუთითებს, არ გახდნენ საშუალო და მსხვილი ბიზნესი, მაღალი გადასახადების გამო.

20. არაოფიციალური ინფორმაციით, მენარმე უმრავლეს შემთხვევაში აგებს საგადასახადო დავებს.

21. საგადასახადო დავების მენარმის მიერ ხშირ შემთხვევაში ნაგების მიზეზად სახელდება შემდეგი: საგადასახადო კანონმდებლობის ხშირი ცვლილებები, ცვლილებების ძალაში შესვლის მცირე ვადები, ცვლილებებთან დაკავშირებული ინფორმაციის გავრცელების შეფერხებები, კანონმდებლობაში გარდამავალი დებულებებისა და ბუნდოვანი მუხლების არსებობა — ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, თითქოს საგადასახადო კანონმდებლობა შექმნილია ისე, რომ მენარმემ აუცილებლად წააგოს საგადასახადო დავა.

3.13. რეკომენდაციები:

1. ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობის პრაქტიკულ საქმიანობაში აღსრულება ისეთივე ლიბერალური უნდა იყოს, როგორცაა შინაარსობრივად.

2. ბიზნესის მარეგულირებელ კანონმდებლობაში მინიმუმამდე უნდა დავიდეს ბუნდოვანი საკითხები. არცერთი საკანონმდებლო ნორმა არ უნდა ტოვებდეს სხვადასხვა სახით ინტერპრეტაციის შესაძლებლობას.

3. ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობა უნდა იყოს მარტივი და ელემენტარული განათლების მქონე ადამიანისათვის მარტივად აღსაქმელი ენით. მენარმე, რომელსაც გააჩნია ბიზნესის წარმოების ნიჭი, არ უნდა დადგეს, მისი აზრით, ზედმეტი საჭიროებების წინაშე.

4. სასურველია სახელმწიფომ გადადგას კონკრეტული ნაბიჯები ბუღალტერთა კვალიფიკაციის შემოწმებისა და ამალლების მიზნით. ბუღალტერთა კვალიფიკაციის დონე სასურველია არ იყოს დამოკიდებული მხოლოდ კერძო გადასამზადებელ ორგანიზაციებზე. სახელმწიფოს მხრიდან აღნიშნული საკითხისათვის გადადგმული კონკრეტული ნაბიჯები მენარმეებში განიხილება როგორც კეთილი ნება და კანონმდებლობის პრაქტიკული ლიბერალიზაციის მცდელობა.

5. საგადასახადო კანონმდებლობაში ცვლილებები სასურველია მოხდეს მინიმალური სიხშირით, მენარმეთა პრაქტიკულ საქმიანობაზე დაკვირვებითა და კონსულტაციებზე დაყრდნობით.

6. სასურველია დაწესდეს მომხდარი ცვლილებების ძალაში შესვლის მაქსიმალური ვადები.

7. სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია, შემუშავდეს მექანიზმი იმისა, რომ კანონმდებლობაში შესული ცვლილებები დროულად მიენოდოთ მენარმეებს. სახელმწიფოს მხრიდან ბუღალტერთა კვალიფიკაციის შემოწმება/ამალლებისათვის განხორციელებულ კონკრეტულ ნაბიჯებში გათვალისწინებული უნდა იქნეს მიღებული ცვლილებების გაცნობა.

8. რომელიმე საწარმოს ლეკვიდაციისა თუ გაკოტრების პროცედურების წარმოების დაჩქარებას ხელს უნდა უწყობდეს შესაბამისი ორგანო.

9. ჯარიმებისა და საურავების ოდენობა სასურველია განისაზღვროს შემდეგნაირად:

1. დაწესდეს ცდომილების ზედა და ქვედა ზღვრები,
2. შემსუბუქდეს ჯარიმების ოდენობა დარღვევის პროპორციულად,
3. შემსუბუქდეს წლიური დარიცხვების მაქსიმალური ზღვარი,
4. განისაზღვროს შეცდომის ხანდაზმულობის ვადა არამენარმის სასარგებლოდ.

10. საგადასახადო კოდექსის ყველა ბუნდოვანი და გარდამავალი დებულებები უნდა გადაწყდეს მენარმის სასარგებლოდ: კანონმდებლობა შექმნილია სახელმწიფოს მიერ და მასში თუ რაიმე ბუნდოვანებაა, ეს არის კანონმდებლის ბრალეულობა. საკითხისადმი ამგვარ მიდგომას მენარმეები განიხილავენ როგორც პრაქტიკულ ლიბერალიზაციას და ბიზნესის ხელშეწყობას.
11. იპოთეკა/გირავნობის დროს უნდა გამოირიცხოს სახელმწიფოს დომინანტური მდგომარეობა.
12. არ უნდა ხდებოდეს ნებისმიერ შემთხვევაში, პირველ რიგში, სახელმწიფო დავალიანების გასტუმრება, შემდეგ კი ყველა სხვა კრედიტორისა: ასეთმა შემთხვევებმა შესაძლოა ძლიერი დარტყმა მიაყენოს იმ „სხვა კრედიტორს,“ რომელიც შესაძლოა უფრო მსხვილი და სასიცოცხლო მნიშვნელობის პროდუქციის მწარმოებელი იყოს.
13. სასურველია, დარეგულირდეს სახელმწიფო დავალიანების შემთხვევაში იპოთეკა/გირავნობის საკითხი: ის ფაქტი, რომ ნებისმიერი ოდენობის დავალიანების შემთხვევაში იპოთეკა/გირავნობა შეეხება ორგანიზაციის მთელ ქონებას, ხელს უშლის მენარმის საქმიანობას.
14. სასურველია გამარტივდეს ინკასოსთან დაკავშირებული საკითხი. მენარმისათვის მის მიერ საქმის წარმოებისათვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია საბანკო ურთიერთობები.
15. სასურველია საგადასახადო კანონმდებლობაში ჩაიდოს მარკეტინგული აქციებისა და ფასდაკლებების ხელშეწყობი დებულებები, ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, არ უნდა რჩებოდეს მენარმისადმი აქციებისა და ფასდაკლებების გამო შედავების საშუალებები.
16. გადაუდებელ აუცილებლობას წარმოადგენს მალფუჭებადი პროდუქციის წესის გამარტივება და ბიზნესის დონის შესაბამისობაში მოყვანა. მენარმეს არ უნდა ერჩივნოს გაფუჭებული პროდუქციის ჩვენება, როგორც გაყიდულის, პროცედურების და გადასახადების სირთულისა და სიდიდის გამო.
17. საგადასახადო კანონმდებლობაში მიკრო ბიზნესთან დაკავშირებით შესული ცვლილებები მიჩნეულია, როგორც ზოგადად ბიზნესისთვის არასასურველ ცვლილებად. დიდი გადასახადებისა და მსგავსი შეღავათების ნაცვლად, ბიზნესისთვის სასურველია დაბალი გადასახადები და მცირე შეღავათები.
18. იმ შემთხვევაში, თუ ნებისმიერი საგადასახადო დავის დროს საგადასახადო სამსახური არ იქნება დომინანტურ მდგომარეობაში (მაგალითად, საგადასახადო სამსახური თავისუფალია სასამართლო ბაჟის გადახდისაგან), ამასთან, არ გამოიყენება ბუნდოვანი და გარდამავალი დებულებები საგადასახადო სამსახურის სასარგებლოდ, შეიქმნება საგადასახადო დავის მენარმის სასარგებლოდ გადაჭრის ხშირი პრეცედენტი. მსგავსი პრეცედენტების არსებობა თავისთავად გამოიწვევს ბიზნესის წარმოების გაფართოების სურვილს და აამაღლებს საგადასახადო სისტემისადმი ნდობის ხარისხს; მენარმეთა შორის გაჩნდება თანასწორობის შეგრძნება: მენარმე აღმოჩნდება იმავე იურიდიულ მდგომარეობაში, როგორშიც არის საგადასახადო სამსახური.

ბ ი ბ ლ ი ო ბ რ ა შ ი ა:

სამეცნიერო ლიტერატურა:

1. ლადო ჭანტურია, თედო ნინიძე, (2002 წ) „მენარმეთა შესახებ კანონის კომენტარი,“ მესამე გამოცემა, გამომცემლობა „სამართალი,“ თბილისი;
2. როინ მიგრიაული, (2011 წ) „ქართული კერძო სამართლის საკითხები,“ (გამოქვეყნებული სამეცნიერო სტატიები და სხვა პუბლიკაციები), პირველი გამოცემა, საგამომცემლო სახლი „ინოვაცია,“ თბილისი;
3. „საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა,“ საერთაშორისო გამჭვირვალობა — საქართველო, 2010 წლის მაისი;
4. Ketevan Jeladze, „Getsadze & Pateishvili Law Office,“ Newsletter, May 2007, No 8.

ნორმატიული მასალა:

1. 1995 წლის 24 აგვისტოს საქართველოს კონსტიტუცია;
2. 1999 წლის 23 ივლისის საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი;
3. 2010 წლის 17 სექტემბრის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
4. 2004 წლის 22 დეკემბრის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
5. 1997 წლის 13 ივნისის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
6. 2006 წლის 25 ივლისის საქართველოს საბაჟო კოდექსი;
7. 1997 წლის 14 ნოემბრის საქართველოს საბაჟო კოდექსი;
8. 1994 წლის 28 ოქტომბრის საქართველოს კანონი „მენარმეთა შესახებ“ ;
9. 2001 წლის 8 ივნისის საქართველოს კანონი „სამენარმეთა საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ ;
10. 2005 წლის 24 ივნისის საქართველოს კანონი „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ ;
11. 1996 წლის 12 ნოემბრის საქართველოს კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ ;
12. 2007 წლის 28 მარტის საქართველოს კანონი „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ ;
13. 2002 წლის 19 ივნისის საქართველოს კანონი „საქართველოს ეროვნული საინვესტიციო სააგენტოს შესახებ“ ;
14. 2008 წლის 19 დეკემბრის საქართველოს კანონი „საჯარო რეესტრის შესახებ“ ;
15. 1999 წლის 5 თებერვლის საქართველოს კანონი „სასაქონლო ნიშნების შესახებ“ ;
16. 2009 წლის 17 ივლისის საქართველოს კანონი „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე;
17. 2008 წლის 14 მარტის საქართველოს კანონი „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის თაობაზე;
18. საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 31 დეკემბრის დადგენილება №426 „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – სურსათის ეროვნული სააგენტოს მიერ ნებართვების გაცემის წესის, პირობებისა და სანებართვო მოწმობების ფორმების დამტკიცების შესახებ“ ;
19. საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 მარტის დადგენილება №96 „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის — შემოსავლების სამსახურის მიერ მომსახურების განვეისათვის საფასურებისა და მათი განაკვეთების დამტკიცების შესახებ“ ;
20. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2008 წლის 29 აგვისტოს ბრძანება №691 „გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის ან/და საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზებით საქონლის/მომსახურების ფასის დადგენის შესახებ“ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე;
21. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 16 აპრილის ბრძანება №243 „გადასახადის გადამხდელთა ეკონომიკურ საქმიანობაზე ქრონომეტრაჟის ჩატარების შესახებ“ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე;
22. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №996 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ.“

უცხოური კანონმდებლობა:

1. 1998 წლის 28 ივლისის სომხეთის რესპუბლიკის სამოქალაქო კოდექსი;
2. 1995 წლის 15 თებერვლის ესტონეთის რესპუბლიკის სავაჭრო კოდექსი;
3. 1994 წლის 5 აგვისტოს ბულგარეთის რესპუბლიკის სავაჭრო აქტი;
4. 1999 წლის 7 ივლისის ლიტვის რესპუბლიკის კანონი „ინვესტიციების შესახებ“ ;
5. 2001 წლის 25 აპრილის სომხეთის რესპუბლიკის კანონი „ინდივიდუალური მენარმის შესახებ“;
6. 2001 წლის 21 ნოემბრის სომხეთის რესპუბლიკის კანონი „შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების შესახებ“;
7. 2001 წლის 27 ოქტომბრის სომხეთის რესპუბლიკის კანონი „სააქციო საზოგადოების შესახებ“ ;
8. 2001 წლის 30 მაისის სომხეთის რესპუბლიკის კანონი „ლიცენზიების შესახებ.“

ვებ-საიტები:

1. <http://www.supremecourt.ge/>
2. <http://www.parliament.ge/>
3. <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=alpha<ype=3&lang=eng>
4. <http://www3.lrs.lt/pls/inter/w5-home.home?p-kalb-id=2>
5. <http://www.lexadin.nl/wlg/legis/nofr/legis.htm>
6. <http://www.g-p.ge/files/upload-file/pdf/newsletter-8.pdf>
7. <http://www.mof.gov.ge>
8. <http://www.rs.ge>
9. <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>
10. <http://www.wealthprotectionreport.co.uk>
11. <http://www.wealthprotectionreport.co.uk>
12. <http://www.weforum.org>

დაგვიკავშირდით

შევჩენკოს 12, მე-5 სართული
თბილისი, 0108, საქართველო

www.article42.ge

ელ. ფოსტა: office@article42.ge ტელ: (+995 32) 299 88 56;
(+995 32) 281 04 71 ფაქსი: (+995 32) 293 28 59



www.article42.ge