

ს ა გ ა დ ა ს ა ს ა დ ი ა დ ა ვ ე ბ ი

კრებულში გამოქვეყნებულია ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებისა და სამართლის განვითარებისათვის მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები. ამ და სხვა საქმეთა მოძებნა შესაძლებელია საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ვებ-გვერდზე: http://www.supremecourt.ge/default.aspx?sec_id=133&lang=1

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი
ადმინისტრაციულ საქმეებზე
2018, №8

Decisions of the Supreme Court of Georgia
on Administrative Cases
(in Georgian)
2018, №8

Entscheidungen des Obersten Gerichts von Georgien
in Verwaltungssachen
(in der georgischen Sprache)
2018, №8

Решения Верховного Суда Грузии
по административным делам
(на грузинском языке)
2018, №8

გადაწყვეტილებების შერჩევასა
და დამუშავებაზე პასუხისმგებელი **ლიანა ლომიძე**

ტექნიკური რედაქტორი **მარიკა მაღალაშვილი**

რედაქციის მისამართი: 0110, თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების
ქ. №32, ტელ: 299 04 18; www.supremecourt.ge

**ჟურნალი გამოდის საქართველოს უზენაესი სასამართლოსა და
საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭოს საერთო
სასამართლოების დეპარტამენტის მხარდაჭერით**

**1. საგადასახადო დაბეგვრა;
საამორტიზაციო ანარიცხები და
გამოქვითვები**

**საგადასახადო დაბეგვრის კანონიერების
შემოწმება**

**განჩინება
საქართველოს სასჯელით**

№ბს-702-695(2კ-16)

14 მარტი, 2017 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ვ. როინიშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ვაჩაძე,
ნ. სხირტლაძე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამარ-
თლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

სს „...“ 2014 წლის 20 ივნისს სარჩელით მიმართა თბილისის
საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგი-
ას მოპასუხეების სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქარ-
თველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ. მოსარჩელემ საქარ-
თველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს
2014 წლის 30 მაისის №7314/2/14 გადაწყვეტილების გასაჩივ-
რებულ ნაწილში; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17
აპრილის №21463 ბრძანების გასაჩივრებულ ნაწილში; სსიპ შე-
მოსავლების სამსახურის 2013 წლის 31 დეკემბრის №69615 ბრძა-
ნების; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 დეკემ-
ბრის №69343 ბრძანებისა და 2013 წლის 24 დეკემბრის №94-
454 საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრებულ ნაწილში ბათი-
ლად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ შემოსავლების სამსახურის
აუდიტის დეპარტამენტმა ჩაატარა საგადასახადო შემოწმება
და 2013 წლის 23 დეკემბერს გამოსცა საგადასახადო შემოწმე-
ბის აქტი, რომლის საფუძველზე 2013 წლის 24 დეკემბრის №94-
454 საგადასახადო მოთხოვნით სს „...“ გადასახდელად დაერიც-
ხა სულ 6 365 262 49 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 2

830 137 ლარი, ჯარიმა-1 388 957 ლარი და საურავი – 2 146 168 49 ლარი.

საბოლოოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 მაისის №7314/2/14 გადაწყვეტილებით, სს „...“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, კერძოდ 4 სადავო საკითხიდან არ დაკმაყოფილდა ორი, რომელიც შეეხება იჯარით აღებული ფართის დაბრუნებისას სარემონტო სამუშაოების მომსახურების მიწოდებად განხილვას და სს „ვ...“ დაკავშირებულ ოპერაციას, რაზეც სს „...“ დაეკისრა 2 604 527 ლარის გადახდა.

მოსარჩელე იჯარით აღებული ფართის კეთილმოწყობასთან დაკავშირებით მიუთითებდა, რომ კომპანიას იჯარით აღებულ ფართზე განეული ჰქონდა სარემონტო სამუშაოები. შემომწმებელთა მიერ, იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების ნარჩენი ღირებულება დაბეგრილ იქნა დღგ-ით საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში. საიჯარო ხელშეკრულების საფუძველზე კომპანია წლების განმავლობაში იყენებდა იჯარის ობიექტს ეკონომიკური საქმიანობისათვის და იჯარით აღებულ ფართზე სარემონტო სამუშაოების ჩატარება საჭირო იყო მისი სრულფასოვანი ფუნქციონირებისათვის. ამასთან, 2008 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების მეიჯარისათვის დაბრუნება არ განიხილებოდა მიწოდებად დღგ-ს მიზნებისათვის. რაც შეეხება სს „ვ...“ დაკავშირებულ ოპერაციას: 2010 წლის 4 მარტს დაფუძნდა სს „ვ...“, რომლის კაპიტალშიც შეტანილ იქნა 10 411 565 ლარის ღირებულების უძრავი ქონება. 2010 წლის 11 მარტის სამეთვალყურეო საბჭოს კრების ოქმის საფუძველზე კომპანიამ განახორციელა საკუთარი აქციების გამოსყიდვა შპს „კ...“, რომელიც იმ მომენტისათვის ფლობდა კომპანიის 24,78% სანაცვლოდ აქციონერისათვის გადაცემულ იქნა ახლად დაფუძნებული კომპანიის – სს „ვ...“ 89% წილი. შემომწმებელთა მიერ აღნიშნულ ოპერაციას შეეცვალა ფორმა შინაარსთან შეუსაბამობის საფუძველით და დაკვალიფიცირდა წილის სანაცვლოდ ქონების მიწოდებად, რაც დაექვემდებარა დღგ-ით დაბეგვრას. მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ 2010 წელს მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით წილის მიწოდება არ ექვემდებარებოდა დღგ-ით დაბეგვრას. ამდენად, მოსარჩელის მოსაზრებით საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის გამოყენება არ იყო მართებული ზემოაღნიშნულ ოპერაციებთან მიმართებაში.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მარტის გადაწყვეტილებით სს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი ძალაში შესვლიდან გასაჩივრებულ ნაწილში ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 მაისის №7314/2/14 გადაწყვეტილება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №21463 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 31 დეკემბრის №69615 ბრძანება, ამავე სამსახურის 2013 წლის 30 დეკემბრის №69343 ბრძანება და 2013 წლის 24 დეკემბრის №94-454 საგადასახადო მოთხოვნა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 აპრილის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 13 მარტის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელესა და ფ/პ ი. კ-ეს შორის 2008 წლის 22 აპრილს დაიდო უძრავი ქონების იჯარით გადაცემის ხელშეკრულება, ხელშეკრულებით გადასახდელი საიჯარო თანხა განისაზღვრა ყოველთვიურად 7 749 ევროს ოდენობით (ექვივალენტი ლარში); 2008 წლის 30 ოქტომბერს შეწყვეტილ იქნა საიჯარო ხელშეკრულება და უძრავი ქონება დაუბრუნდა მესაკუთრეს – ფ/პ ი. კ-ეს; ასევე დადგენილია, რომ 2008 წელს იჯარით აღებულ ფართზე მოსარჩელემ ჩაატარა 402,326 ლარის ღირებულების სარემონტო სამუშაოები; საგადასახადო ორგანომ მეიჯარის მიერ იჯარით აღებულ ფართზე სარემონტო სამუშაოების ჩატარების ოპერაცია განიხილა მომსახურების მიწოდებად და მეიჯარე დაბეგრა დღევით ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში სარემონტო სამუშაოების ნარჩენი ღირებულების (402 326 ლარი) შესაბამისად საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე; სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიცია იმის შესახებ, რომ აღნიშნულ საგადასახადო დაბეგვრას არ გააჩნდა მატერიალურ-სამართლებრივი საფუძველი და შესაბამისად არის უკანონო; კერძოდ, სადავო იჯარის ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტისათვის მოქმედი საგადასახადო

კოდექსით საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების მეიჯარისათვის დაბრუნება არ განიხილებოდა მიწოდებად დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის; მითითებული ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას დაექვემდებარა 2011 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის „ვ“ პუნქტის შესაბამისად; შესაბამისად, სააპელაციო პალატამ დასაბუთებულად მიიჩნია პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიცია იმის შესახებ, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ სადავო დარიცხვა განახორციელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილითა და ამავე კოდექსის მე-5 მუხლით განსაზღვრული მოთხოვნის დარღვევით, რადგან მითითებული ნორმით იმპერატიულად არის დადგენილი, რომ გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს კანონმდებლობა. სააპელაციო პალატამ ასევე გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიცია იმის შესახებ, რომ საქმეზე დადგენილი იმ უდავო ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, როდესაც მხარეთა შორის დადებული იყო იჯარის ხელშეკრულება, რომელიც შეწყდა მხარეთა ნების საფუძველზე, კომპანია იჯარით აღებულ ფართზე სარემონტო სამუშაოების განხორციელების შემდეგ გარკვეული პერიოდის განმავლობაში (ხელშეკრულების შეწყვეტამდე) სარგებლობდა იჯარით აღებული ფართით და იხდიდა შესაბამის საიჯარო ქირას, გამორიცხავს საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლით განსაზღვრული უფლებამოსილების გამოყენების საფუძველზე სადავო სამეურნეო ოპერაციის მომსახურების მიწოდებად კვალიფიკაციის შესაძლებლობას.

სს „ვ...“ დაკავშირებული ოპერაციის მიმართ სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2010 წლის 4 მარტს მოსარჩელე კომპანიამ დააფუძნა სს „ვ...“, რომლის კაპიტალში შეტანილი იქნა 10 411 565 ლარის ღირებულების უძრავი ქონება; 2010 წლის 11 მარტს კომპანიის სამეთვალყურეო საბჭოს გადაწყვეტილებით გამოსყიდულ იქნა საკუთარი აქციები (24,78%) შპს „კ...“ სს „ვ...“ 89%-იანი წილის გადაცემის სანაცვლოდ (წილის ღირებულება – 6 986 500 ლარი, იგივეა რაც შპს „კ...“ 24, 78% წილის ღირებულება; მითითებულ სამეურნეო ოპერაციას საგადასახადო ორგანომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე შეუცვალა კვალიფიკაცია და მიიჩნია, რომ

სადავო სამეურნეო ოპერაცია წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას, კერძოდ ქონების მიწოდებას წილის სანაცვლოდ, რის გამოც ეს ოპერაცია დაუქვემდებარა დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას; სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიცია იმის შესახებ, რომ აღნიშნულ სადავო სამეურნეო ოპერაციასთან მიმართებაში არ არსებობდა ფაქტობრივ-სამართლებრივი წინაპირობები მისი კვალიფიკაციის შეცვლასთან დაკავშირებით; კერძოდ, სადავო სამეურნეო ოპერაციით განხორციელდა სანარმოს წილის მიწოდება აქციების სანაცვლოდ, რაც არის „მწარმეთა შესახებ“ კანონის 53.1. მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად კანონიერი და ლეგიტიმური ოპერაცია, ამასთან, ოპერაციის ფორმა შეესაბამება მის შინაარსს, რადგან დადგენილია, რომ მოსარჩელე კომპანია დღემდე არის სს „ვ...“ 11% წილის მფლობელი, რომლის ღირებულება დაახლოებით არის 1,2 მილიონი ლარი; შესაბამისად, სასამართლომ არ გაიზიარა საგადასახადო ორგანოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ კომპანიის მიერ სს „ვ...“ 11% წილის ფლობას აქვს ფორმალური ხასიათი; ამასთან, სააპელაციო პალატამ საყურადღებოდ მიიჩნია საქმეში წარმოდგენილი გარემოებები იმის შესახებ, რომ კომპანია აღნიშნულ აქტივს უკავშირებს კომერციულ მიზნებს, კერძოდ, გეგმავს არქიტექტურული პროექტის განვითარებას მინის ნაკვეთზე, რის შესახებაც მას გააჩნია შესაბამისი დამუშავებული პროექტები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 აპრილის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

კასატორებმა მიუთითეს, რომ მხარეთა შორის სადავოა შემდეგი ორი საკითხი: 1. იჯარით აღებული ფართის სარემონტო სამუშაოების იჯარის საგნის დაბრუნებისას მომსახურების მიწოდებად განხილვა; 2. სს „ვ...“ დაკავშირებული ოპერაცია;

– იჯარით აღებული ფართის სარემონტო სამუშაოების იჯარის საგნის დაბრუნებისას მომსახურების მიწოდებად განხილვასთან დაკავშირებით კასატორებმა აღნიშნეს: სასამართლოებმა მიუთითეს, რომ საგადასახადო ორგანომ დარიცხვის განხორციელებისას უსაფუძვლოდ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილება და განმარტა, რომ სადავო იჯარის ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსით საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების მეიჯარისათვის დაბრუნე-

ბა არ განიხილებოდა მიწოდებად დღგ-ის მიზნებისათვის. ამასთან, სასამართლოს განმარტებით, მითითებული ოპერაცია დღგ-ით დაბეგვრას დაექვემდებარა 2011 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად. სასამართლოს განმარტებით „თუ მოპასუხემ მიიჩნია, რომ კომპანიის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია ექვემდებარებოდა დაბეგვრას, ის ვალდებული იყო მიეთითებინა საგადასახადო კოდექსის იმ ნორმაზე, რომელიც სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების დროისათვის ცალსახად განსაზღვრავდა ამ ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის შესაძლებლობას“. კასატორები არ ეთანხმებიან სასამართლოების მითითებულ მსჯელობას, ვინაიდან დადგენილია, რომ შპს „კლ...“ და ფ/პ ი. კ. ეს შორის 2008 წლის 22 აპრილს დაიდო უძრავი ქონების იჯარით გადაცემის ხელშეკრულება, ხელშეკრულებით გადასახდელი საიჯარო თანხა განისაზღვრა ყოველთვიურად 7 749 ევროს ოდენობით (ექვივალენტი ლარში). ამასთან, ხელშეკრულებით არ იყო განსაზღვრული საიჯარო გადასახდელების შემცირება იჯარით აღებული ფართის კეთილმონყოების ღირებულებით. 2008 წლის 30 ოქტომბერს შეწყვეტილ იქნა 2013 წლის 22 აპრილის ხელშეკრულება, რის შედეგადაც უძრავი ქონება დაუბრუნდა მესაკუთრეს – ფ/პ ი. კ.ეს. შპს „კლ...“ 2008 წელს იჯარით აღებული ფართზე შპს „ო...“ ჩაატარებინა 402,326 ლარის ღირებულების სარემონტო სამუშაოები (დღგ-ის გარეშე), საიდანაც 270,000 ლარის სამუშაოებზე დღგ არ ჩაუთვლია (იმ მომენტში არ იყო დღგ-ის გადამხდელი). 2008 წლის ოქტომბრის თვეს, როცა განხორციელდა იჯარის საგნის დაბრუნება მეიჯარეზე, სს „კლ...“ აღადგინა სარემონტო სამუშაოების ნაწილზე ჩათვლილი დღგ-ის თანხები. შემონების მიერ მოხდა ოპერაციის განხილვა მომსახურების მიწოდებად და დაიბეგრა დღგ-ით იმ პერიოდისათვის არსებული ნარჩენი ღირებულებებიდან (402 326 ლარი). 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით: „საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისთვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული“. ხოლო ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით კი – „მომსახურების განწევად ითვლება სხვა პირისათვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. მომ-

სახურების მიწოდებას არ განეკუთვნება ისეთი მომსახურების განევა, რომელიც დღგ-ის მიზნებისათვის გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას ან დაქირავებით მუშაობას“.

საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია: ამ კოდექსის 239-ე ან 240-ე მუხლის მიხედვით საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ (გარდა, ამ კოდექსით გათავისუფლებული მიწოდებისა); საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად კი დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების მომენტი.

კასატორების მოსაზრებით, მითითებული ნორმების ანალიზიდან ცალსახად ჩანს, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა, თითქოს 2008 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსით, საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების მეიჯარისათვის დაბრუნება არ განიხილებოდა მომსახურების მიწოდებად დღგ-ის მიზნებისათვის არის მცდარი და დაუსაბუთებელი, რადგან 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსი იცნობდა იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების დღგ-ით დაბეგვრის შესაძლებლობას, რაც დასტურდება შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2010 წლის 12 აგვისტოს №1475 ბრძანებით დამტკიცებული №0802 სიტუაციური სახელმძღვანელოთი. აღნიშნული სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით იმ შემთხვევაში, თუკი იჯარით აღებულ ცვეთად აქტივზე რემონტის ხარჯი კაპიტალიზებულია და იჯარის ხელშეკრულება ვადაზე ადრეა შეწყვეტილი, გადაცემული აქტივის ღირებულებას უნდა დაერიცხოს დღგ. ამდენად, კასატორების მოსაზრებით 2011 წლის 1 იანვარს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით არ მომხდარა ახალი დაბეგვრის ობიექტის შექმნა, არამედ ის ოპერაცია, რომელიც მანამდეც იბეგვებოდა დღგ-ით, უფრო დაკონკრეტდა, რათა თავიდან ყოფილიყო აცილებული ყოველგვარი გაუგებრობა, რაც კანონმდებლობის სრულყოფის ჩვეულებრივი და მუდმივი პროცესია.

შპს „კლ...“ იჯარით აღებულ ფართს ჩაუტარა კაპიტალური რემონტი, რომლის ღირებულებამ ჯამში შეადგინა 402 326 ლარი. რემონტის ხარჯის კაპიტალიზება მოხდა იჯარით აღებულ უძრავ ქონებასთან და რემონტი გახდა უძრავი ქონების არსებითი შემადგენელი ნაწილი. მას შემდეგ, რაც მოხდა იჯარის

ხელშეკრულების შეწყვეტა, ნივთის მესაკუთრეს გადაეცა არსებითად გაუმჯობესებულ მდგომარეობაში მყოფი ქონება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის მიხედვით: „საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს: ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა; ბ) სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს“.

საგადასახადო ორგანოების მიერ შეფასდა მოსარჩელის ბიზნეს სპეციფიკა და საიჯარო გადასახადების ოდენობა, ასევე შეფასდა თუ რეალურად რამდენ ხანს მოქმედებდა საიჯარო ხელშეკრულება, რა დროს მოხდა საიჯარო ქონების უკან დაბრუნება, რისი გათვალისწინებითაც ადმინისტრაციული ორგანოები მიიჩნევენ, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე ოპერაცია წარმოადგენს მეიჯარისათვის მომსახურების განევას და შესაბამისად სავსებით სწორად არის გადასახადის გადამხდელი დაბეგრული დამატებული ღირებულების გადასახადით.

– მეორე სადავო საკითხთან – სს „ვ...“ დაკავშირებულ ოპერაციასთან დაკავშირებით კასატორები მიუთითებენ შემდეგს: 2010 წლის 4 მარტს სს „ს...“ მიერ დაფუძნებულ იქნა სს „ვ...“, რომლის კაპიტალშიც შეტანილ იქნა უძრავი ქონება 10,411,565 ლარის ღირებულებით. სს „ს...“ გახდა სს „ვ...“ 100% წილის მფლობელი. სს „ს...“ მხრიდან სს „ვ...“ შენატანის განხორციელების პერიოდისათვის მისი დამფუძნებლები იყვნენ: 1. სს „სა...“ – 74.56%; 2. შპს „კ...“ – 24.78%; 3. გ. ნ-ი – 0.65%. 2010 წლის 11 მარტის სამეთვალყურეო საბჭოს კრების ოქმის საფუძველზე სს „ს...“ განახორციელა საკუთარი აქციების გამოსყიდვა შპს „კ...“, რომელიც იმ მომენტისთვის ფლობდა კომპანიის 24,78%. სანაცვლოდ აქციონერისათვის გადაცემულ იქნა ახლად დაფუძნებული კომპანიის – სს „ვ...“ 89% წილი. აღნიშნული ოპერაციის ფარგლებში კომპანიის მიერ სს „ვ...“ 89%-იანი წილი შეფასებული იყო 6,9 მლნ. ლარად, ხოლო სს „ს...“ შპს „კ...“ კუთვნილი წილი 24,78% შეფასებული იქნა ასევე 6,9 მლნ. ლარად.

ზემოაღნიშნული ოპერაცია კომპანიამ განიხილა, როგორც წილის სანაცვლოდ წილის გადაცემა, ხოლო საგადასახადო ორგანოს მიერ კი იგი შეფასებულ იქნა, როგორც უძრავი ქონების მიწოდება წილის სანაცვლოდ. შესაბამისად, შემომონებელთა მიერ მოცემულ ოპერაციას შეეცვალა ფორმა შინაარსთან შეუსა-

ბამობის საფუძვლით, რაც დაექვემდებარა დღგ-ით დაბეგვრას. კერძოდ, 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა ამ კოდექსის 239-ე ან 240-ე მუხლის მიხედვით საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ. სააპელაციო სასამართლოს მიერ მიღებული განჩინების მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას უსაფუძვლოდ იქნა გამოყენებული საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი. სასამართლოს განმარტებით, არ დასტურდება ის გარემოება, რომ სადავო სამეურნეო ოპერაციის მითითებული ფორმითა და შინაარსით განხორციელება მიზნად ისახავდა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საგადასახადო ვალდებულების თავიდან აცილებას. სასამართლოებმა მიიჩნიეს, რომ კომპანიის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია წარმოადგენს წილის მიწოდებას, რამდენადაც კომპანია სს „ვ...“ 11% წილის მფლობელია დღემდე და ამ წილის ღირებულება დაახლოებით არის 1,2 მილიონი ლარი. ამასთან, სასამართლო დაეყრდნო მტკიცებულებას, რომლის მიხედვითაც სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების შემდეგ კომპანიის მიერ განხორციელებულია იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ქმედებები, რომლებიც უკავშირდება კომპანიის ინტერესს მითითებულ წილთან მიმართებაში, კერძოდ კომპანია გეგმავს არქიტექტურული პროექტის განვითარებას მიწის ნაკვეთზე.

ადმინისტრაციული ორგანოები არ ეთანხმებიან სასამართლოების მსჯელობას. სს „ვ...“ რაიმე სახის საქმიანობა არ განუხორციელებია, გარდა საქართველოს ბანკზე ქონების იჯარით გადაცემისა (შპს „კ...“ წილის გადაცემის შემდეგ). მიუხედავად იმისა, რომ მოხდა ქონების შეტანა დღგ-ის გადახდელი პირის სს „ს.“ მიერ, სს „ვ...“ კაპიტალში, დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციაზე პირი საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით არ დამდგარა. ამასთან, სს „ს...“ მხრიდან, გარდა ქონებრივი შენატანისა, არ მომხდარა არანაირი ისეთი ხარჯის განწევა, რაც სს „ვ...“ ამ ქონების მწარმოებლურობას გააუმჯობესებდა.

რაც შეეხება გადახდელის მიერ წარმოდგენილ კონცეპტუალურ დიზაინს, რომელიც შესრულებულია M...-ის მიერ, იგი შედგენილია 2011 წლის 25 იანვარს და დღემდე მისი განხორციელებისათვის არანაირი კაპიტალიზებადი ხარჯი არ არის განუწეული. აქედან გამომდინარე, მითითებულ წილთან მიმართებაში კომ-

პანიის ინტერესის „კონცეპტუალური დიზაინის“ მეშვეობით დადგენა, მოკლებულია ყოველგვარ დასაბუთებას. სადავო საკითხის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვისას სრულყოფილად იქნა გამოკვლეული ყველა ფაქტობრივი გარემოება და მიჩნეულ იქნა, რომ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს შემდეგ გარემოებათა გამო: სს „ს...“ 2010 წლის 4 მარტს დააფუძნა სს „ვ...“; სანესდებო კაპიტალში შეიტანა სს „სა...“ მიერ სს „ს...“ შეტანილი სს „ვე...“ ყოფილი ქონება ... მდებარე ღვინის ქარხანა შეფასებული 10,411,565 ლარის ღირებულებით; სს „ს...“ გახდა სს „გ...“ 100%-იანი წილის მფლობელი; იმ მიზნით, რომ საკუთარი წილიდან გაეყვანა შპს „კ...“ სს „ს...“ სს „გ...“ 89% გადასცა შპს „კ...“ და სანაცვლოდ გაუცვალა სს „ს...“ კუთვნილ 24,78% წილზე; სს „ს...“ მიერ სს „ვ...“ დაფუძნება და წილის გადაცემა შპს „კ...“ განხორციელდა ერთდროულად; სს „ს...“ სს „ვ...“ არსებული 89%-იანი წილი – 9,266,293 ლარის ღირებულების აქციები გაუცვალა შპს „კ...“ 6,986,500 მლნ ლარის ღირებულების აქციებში; შპს „კ...“ ოპერაციის განხორციელების თარიღისათვის არ იყო დღგ-ის გადამხდელი. მომჩივნის მხრიდან გარდა ქონებრივი შენატანისა არ მომხდარა არანაირი კაპიტალიზებადი ხარჯის განწევა სს „ვ...“ ამ ქონების მწარმოებლუნარიანობის გასაუმჯობესებლად.

კასატორები მიიჩნევენ, რომ მითითებული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე ნათელია, რომ საგადასახადო ორგანოს პოზიცია ზემოაღნიშნულ საკითხთან მიმართებაში არის დასაბუთებული და კანონშესაბამისი, კერძოდ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის შესაბამისად ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს და აღნიშნული არის ქონების მიწოდება წილის სანაცვლოდ. საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს: ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა; ბ) სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. გამომდინარე აქედან, კასატორების მოსაზრებით, სს „ს...“ მიერ სს „ვ...“ შექმნა და ამ უკანასკნელის – 9,266,293 ლარის ღირებულების 89%-იანი წილის „კ...“ (რომელიც არ არის დღგ-ის გადამხდელი), 6,986,500 მლნ ლარის ღირებულების 24,78%-ის წილის სანაცვლოდ გადაცემა, ოპერაციის შინაარსის გათვალისწინებით, წარმოადგენს არა 89%-იანი წილის გასხვისებას, არამედ ქონების მიწოდებას წილის სა-

ნაცვლოდ. ფაქტობრივი გარემოებებიდან დგინდება, რომ მიუხედავად იმისა, რომ მომჩივანმა ფორმალურად დაიტოვა სს „ვ...“ 11%-იანი წილი, მან შპს „კ...“ ფაქტობრივად ოპერაციის შინაარსის მიხედვით შესაბამისი ღირებულებით მიაწოდა, ... მდებარე უძრავი ქონება. გადამხდელი რომ სწორედ უძრავი ქონების მიწოდებას ისახავდა მიზნად და არა წილის გასხვისებას, ნათლად ჩანს სასამართლოსთვის მხარის მიერ მიცემული ახსნა-განმარტებებიდან და საპაექრო სიტყვიდანაც. კერძოდ, მხარემ განმარტა, რომ იმ შემთხვევაში, თუ უძრავ ქონებას არ გაიტანდნენ საზოგადოების გარეთ და არ დაარეგისტრირებდნენ სხვა შპს-ზე, პოტენციური ინვესტორები სიფრთხილის გამო უარს აცხადებდნენ აღნიშნულ უძრავ ქონებასთან დაკავშირებულ პროექტებში მონაწილეობაზე, რამეთუ არ სურდათ თანხები ჩაედოთ იმ უძრავი ქონების განვითარებაში, რომლის მფლობელიც საქართველოს მასშტაბით ახორციელებდა სხვა პროექტებსაც და თუკი ერთ-ერთ ამ პროექტთან დაკავშირებით შეიქმნებოდა ფინანსური პრობლემები, ეს აუცილებლად აისახებოდა ამ კონკრეტული უძრავი ქონების ბედზეც.

კასატორები მიუთითებენ, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი არ ამოიწურება მხოლოდ ისეთი ოპერაციებით, რომელთა მიმართაც სამოქალაქო კოდექსის 56-ე მუხლის საფუძველზე დადგენილია ფიქტიურობა ან თვალთმაქცურობა. აღნიშნული ნორმის თანახმად, კონკრეტული ოპერაციის შეფასება არ არის დაკავშირებული მხოლოდ მის ფორმალურ შინაარსზე (მაგ. სახეზე გვაქვს ნასყიდობის თუ ჩუქების ხელშეკრულება), ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის აქტუალურია ხელშეკრულების არა მხოლოდ ფორმალური მხარე, არამედ ასევე ძალზედ მნიშვნელოვანია ის მატერიალური შედეგები, რომლის საფუძველზეც უნდა განხორციელდეს კონკრეტული საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა. ასეთ პირობებში კი გარიგების მართლზომიერების თაობაზე საუბარი დაკავშირებულია ისეთ საკითხთან, როგორიცაა გადასახადის გადამხდელის მიერ კუთვნილი გადასახადისგან თავის არიდება, რაც წმინდა სამოქალაქოსამართლებრივი კუთხით რიგ შემთხვევაში შესაძლოა განხორციელებული იყოს „მართლზომიერი“, კანონმდებლობის სრული დაცვით გაფორმებული ხელშეკრულებების საფუძველზე. ანუ, შესაძლოა, გადამხდელის ქმედება ფორმალურად მართლზომიერი იყოს, მაგრამ არსებითად ეწინააღმდეგებოდეს კანონის მიზნებს და მიმართული იყოს გადასახადისაგან თავის არიდებისაკენ. შესაბამისად, ოპერაციის საგადასახადო კოდექსის 73-ე

მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით შეფასებისას მნიშვნელოვანია სწორად განისაზღვროს საწარმოთა მოტივაცია და განისაზღვროს შედეგობრივად რისკენ არის მიმართული მათი ქმედებები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 6 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ განიხილა საკასაციო საჩივრები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეინვაღლა საქმის მასალები, გასაჩივრებული განჩინების ფაქტობრივ-სამართლებრივი დასაბუთება და მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი;

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება).

„დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია“ გულისხმობს მხარის მითითებას საპროცესო-სამართლებრივ დარღვევებზე, რასაც შედეგად ფაქტობრივი გარემოებების არასწორად დადგენა მოჰყვა. განსახილველ შემთხვევაში, სადავოა იჯარით აღებული ფართის კეთილმოწყობასთან და სს „გ...“ დაკავშირებულ ოპერაციებზე დღგ-ს დარიცხვის კანონიერება, რასთან დაკავშირებით დასაშვები და დასაბუთებული შედავება წარმოდგენილი არ ყოფილა, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო ხელმძღვანელობს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილი შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებებით:

1. მოსარჩელესა და ფ/პ ი. კ-ეს შორის 2008 წლის 22 აპრილს დაიდო უძრავი ქონების იჯარით გადაცემის ხელშეკრულება, ხელშეკრულებით გადასახდელი საიჯარო თანხა განისაზღვრა

ყოველთვიურად 7 749 ევროს ოდენობით (ექვივალენტი ლარში); 2008 წლის 30 ოქტომბერს შეწყვეტილ იქნა საიჯარო ხელშეკრულება და უძრავი ქონება დაუბრუნდა მესაკუთრეს – ფ/პ ი. კ-ეს; ასევე დადგენილია, რომ 2008 წელს იჯარით აღებულ ფართზე მოსარჩელემ ჩაატარა 402,326 ლარის ღირებულების სარემონტო სამუშაოები; საგადასახადო ორგანომ მეიჯარის მიერ იჯარით აღებულ ფართზე სარემონტო სამუშაოების ჩატარების ოპერაცია განიხილა მომსახურების მინოდებად და მეიჯარე დაბეგრა დღგ-ით ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში სარემონტო სამუშაოების ნარჩენი ღირებულების (402 326 ლარი) შესაბამისად საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე.

2. 2010 წლის 4 მარტს მოსარჩელე კომპანიამ დააფუძნა სს „ვ...“, რომლის კაპიტალში შეტანილ იქნა 10 411 565 ლარის ღირებულების უძრავი ქონება; 2010 წლის 11 მარტს კომპანიის სამეთვალყურეო საბჭოს გადაწყვეტილებით გამოსყიდული იქნა საკუთარი აქციები (24,78%) შპს „კ...“ სს „ვ...“ 89%-იანი წილის გადაცემის სანაცვლოდ (წილის ღირებულება – 6 986 500 ლარი, იგივეა რაც შპს „კ...“ 24, 78% წილის ღირებულება; მითითებულ სამეურნეო ოპერაციას საგადასახადო ორგანომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე შეუცვალა კვალიფიკაცია და მიიჩნია, რომ სადავო სამეურნეო ოპერაცია წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას, კერძოდ ქონების მინოდებას წილის სანაცვლოდ, რის გამოც ეს ოპერაცია დაუქვემდებარა დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.

იჯარით აღებულ ფართზე სარემონტო სამუშაოების მომსახურების მინოდებად განხილვასთან მიმართებაში საქმის მასალებში არსებული მტკიცებულებებით დასტურდება და მხარეები სადავოდ არ ხდიან იმ გარემოებას, რომ კომპანიას იჯარით აღებულ ფართზე განეული ჰქონდა სარემონტო სამუშაოები, რომლის ნარჩენი ღირებულება მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაბეგრა დამატებული ღირებულების გადასახადით საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში, რაც საკასაციო პალატას მიაჩნია კანონსაწინააღმდეგოდ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით უფლება აქვს: ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არ აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა; ბ) სამეურნეო ოპერაციის

ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანო სადავოდ არ ხდის იმ გარემოებას, რომ საიჯარო ხელშეკრულება გაფორმებული იყო ფართზე, რომელსაც კომპანია იყენებდა განსაზღვრული დროის განმავლობაში, ამასთან ყოველთვიური საიჯარო ქირა შეადგენდა 7 749 ევროს და ხელშეკრულებით არ იყო განსაზღვრული საიჯარო გადასახდელების შემცირება იჯარით აღებული ფართის კეთილმოწყობის ღირებულებით.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო დარიცხვის განხორციელებისას უსაფუძვლოდ იქნა გამოყენებული საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილება. სადავო იჯარის ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსით საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის მომენტში იჯარით აღებულ ფართზე განეული სარემონტო სამუშაოების მეიჯარისათვის დაბრუნება არ განიხილებოდა მიწოდებად დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის და მითითებული ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას დაექვემდებარა 2011 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის „გ“ პუნქტის შესაბამისად. ამდენად, სადავო დარიცხვა განხორციელებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილითა და ამავე კოდექსის მე-5 მუხლით განსაზღვრული მოთხოვნის დარღვევით. კერძოდ, მითითებული ნორმით იმპერატიულად არის დადგენილი, რომ გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს კანონმდებლობა, ხოლო ამ კოდექსის დარღვევით გადასახადის დარიცხვას კანონმდებელი დაუშვებლად მიიჩნევს. ამდენად, იმ პირობებში, როდესაც არსებობს მხარეთა შორის იჯარის ხელშეკრულების დადებისა და მისი შეწყვეტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები, მოსარჩელის დაბეგვრა დამატებული ღირებულების გადასახადით მომსახურების მიწოდებისათვის არ შეესაბამება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ მოთხოვნებს.

კასატორები ვერ ასაბუთებენ 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილით განსაზღვრული უფლებამოსილების გამოყენების მართლზომიერებას მოცემულ სამეურნეო ოპერაციასთან მიმართებაში, რამდენადაც სადავო არ არის ის გარემოება, რომ განსაზღვრული

დროის განმავლობაში კომპანია სარგებლობდა იჯარის ხელშეკრულების საფუძველზე ობიექტით, ხოლო ამ გარემოების გამაქარწყლებელი მტკიცებულების წარმოდგენა საგადასახადო ორგანომ ვერ უზრუნველყო ვერც ადმინისტრაციული წარმოებისა და ვერც სამართალწარმოების ეტაპზე. ამდენად, თუ ადმინისტრაციულმა ორგანომ მიიჩნია, რომ კომპანიის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია ექვემდებარებოდა დაბეგვრას, ის ვალდებული იყო მიეთითებინა საგადასახადო კოდექსის იმ ნორმაზე, რომელიც სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების დროისათვის ცალსახად განსაზღვრავდა ამ ოპერაციის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის შეაძლებლობას.

სს „ვ...“ დაკავშირებული ოპერაცია ეფუძნება შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს: 2010 წლის 4 მარტს „ს...“ დააფუძნა სს „ვ...“, რომლის კაპიტალში შეტანილ იქნა 10 411 565 ლარის ღირებულების უძრავი ქონება. „ს...“ მიერ შენატანის განხორციელების მომენტში მისი დამფუძნებლები იყვნენ სს „სა...“ – 74,56%, შპს „კ...“ – 24,78 %, გ. ნ-ი – 0,65 %.

„ს...“ გამოისყიდა მის საკუთრებაში არსებული აქციები შპს „კ...“ 2010 წლის 11 მარტის სამეთვალყურეო საბჭოს №45 კრების ოქმის საფუძველზე, ხოლო სანაცვლოდ შპს „კ...“ გადაეცა სს „ვ...“ 89% (რომლის ღირებულება შეფასებულ იქნა 6 986 500 ლარად), იმავე ოდენობის თანხით იყო შეფასებული ასევე შპს „კ...“ 24,78% წილი. მითითებულ სამეურნეო ოპერაციას, შემონების აქტის მიხედვით, მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე შეუცვალა ფორმა და შინაარსი და მიიჩნია, რომ სადავო სამეურნეო ოპერაცია წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას, კერძოდ ქონების მიწოდებას წილის სანაცვლოდ, რის გამოც ეს ოპერაცია დაექვემდებარა დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.

საკასაციო პალატა სრულად იზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მოსაზრებას, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას დასახელებულ სადავო საკითხთან დაკავშირებით, ასევე უსაფუძვლოდ იქნა გამოყენებული საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ „ს...“ 2010 წლის 11 მარტის სამეთვალყურეო საბჭოს №45 გადაწყვეტილების საფუძველზე კომპანიის მიერ განხორციელებული მის საკუთრებაში არსებული აქციების შპს „კ...“ გამოსყიდვა წარმოადგენს 2004

წლის 22 იანვრის საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ დღგ-ისაგან გათავისუფლებულ სამეურნეო ოპერაციას, რამდენადაც კომპანია სს „გ...“ 11% წილის მფლობელია დღემდე და ამ წილის ღირებულება დაახლოებით 1,2 მილიონი ლარია. შესაბამისად, დაუსაბუთებელია საგადასახადო ორგანოს მოსაზრება, წილის ფორმალურად ფლობისა და მისი ღირებულების არამატერიალურობის შესახებ. ამასთან, საქმის მასალებით დასტურდება, რომ სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების შემდეგ კომპანიის მიერ განხორციელებულია იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ქმედებები, რომლებიც უკავშირდება კომპანიის ინტერესს მითითებულ წილთან მიმართებაში, კერძოდ კომპანიას დაგეგმილი აქვს არქიტექტურული პროექტის განვითარება მიწის ნაკვეთზე.

ასევე არ არის დასაბუთებული კასატორების არგუმენტი იმის შესახებ, რომ სადავო სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებისას, სს „გ...“ წილის ღირებულებასა და შპს „კ...“ წილის ღირებულებას შორის არსებული სხვაობა წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილით მინიჭებული უფლებამოსილების შესაბამისად ამ ოპერაციისათვის კვალიფიკაციის შეცვლის საკმარის საფუძველს და იზიარებს ქვედა ინსტანციის სამართლოების განმარტებას, რომ წილთა ღირებულებას შორის არსებული სხვაობა შესაძლებელია მიჩნეული იქნეს დივიდენდად, რომელიც მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, დაბეგვრას არ ექვემდებარება. შესაბამისად, სს „გ...“ დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციის განხილვა ქონების მიწოდებად დაუსაბუთებელია, რამდენადაც ადმინისტრაციულ ორგანოს არ უმსჯელია და არ გამოუკვლევია შესაძლებელი იყო თუ არა ქონების მიწოდება ფიზიკურად, მისი სპეციფიკიდან და ადგილმდებარეობიდან გამომდინარე. უფრო მეტიც, შემონმების აქტის შედგენისას და ამ აქტის საფუძველზე გამოცემული გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას, ასევე სამართალწარმოების ვერცერთ ეტაპზე საქმის განხილვისას ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენლებმა ვერ შეძლეს იმ გარემოების დადასტურება, რომ სადავო სამეურნეო ოპერაციის მითითებული ფორმითა და შინაარსით განხორციელება მიზნად ისახავდა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საგადასახადო ვალდებულების თავის არიდებას.

საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს კასატორის მითითებას, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა სა-

გადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი.

აღნიშნული ნორმის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა ან სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს, შესაბამისად, კანონმდებელი შესაძლებლად მიიჩნევს ოპერაციის კორექტირებას, თუ მისი გამოხატვის ფორმა და მხარეთა რეალური ნება არ ემთხვევა ერთმანეთს. საკაცაო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ნორმა არ იძლევა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, არამედ ეხება ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის, თვალთმაქცურ და მოჩვენებით გარიგებებს.

მოცემულ შემთხვევაში კასატორებმა ვერ დაასაბუთეს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენების წინაპირობების არსებობა, რამდენადაც რაიმე ურთიერთობის ფარგლებში ოპერაციის ფორმიდან გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო ან საგადასახადო კოდექსი, არამედ ამ ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა. როდესაც ოპერაციის საფუძველი კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულებაა, მისი რეგულაცია ხორციელდება სამოქალაქო კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით. ამ ნორმატიული აქტების გამოყენებით უნდა მოხდეს კონკრეტული სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიულად დადგენილი შინაარსისა და მხარეთა ფაქტობრივი ნების შეპირისპირება. სწორედ ეს ნორმატიული აქტები უნდა იქნეს გამოყენებული საგადასახადო ორგანოს მიერ იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა გარიგების ფორმა მხარეთა ნებას. თუ არის საკმარისად დიდი ალბათობა იმისა, რომ მხარე თვალთმაქცობს ან ცდება თავისი ნების გამოხატვაში, მხოლოდ მაშინ უნდა იქნეს გამოყენებული შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი. მოცემულ შემთხვევაში სს „ს...“ და შპს „კ...“ შორის დადებული გარიგება შეესაბამება მის შინაარსს და არ არსებობდა გარიგების დღეს გადასახადით დაბეგრის სამართლებრივი საფუძველი.

საკაცაო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგანომ ვერ დაადასტურა განხორციელებული ოპერაციების ფორმისა და შინაარსის კონფლიქტი, რაც სააპელაციო სასამართლომ სამართლებრივად მართებულად შეაფასა.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის

დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლის მიხედვით კი, საკასაციო სასამართლო არ დააკმაყოფილებს საკასაციო საჩივარს, თუ კანონის მითითებულ დარღვევას არა აქვს ადგილი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება დასაბუთებული, კანონიერია და მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი არ არსებობს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 აპრილის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საამორტიზაციო ანარიცხები და გამოქვითვები
ძირითად საშუალებათა მიხედვით**

**ბანკინება
საქართველოს სახელით**

№ბს-870-866(2კ-17)

15 მარტი, 2018 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ვ. როინიშვილი**

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2015 წლის 26 იანვარს გ. ნ-ემ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, ი/მ „გ. ნ-ის“ საქმიანობის ძირითადი მიმართულებაა სხვადასხვა სახის ავტომატების, სამშენებლო ტექნიკისა და აღჭურვილობის იმპორტი და გაქირავება. მეწარმე ძირითადად იმპორტს აწარმოებდა ესპანეთის სამეფოდან. საგადასახადო შემონმების პროცესში, აუდიტორების განმარტებით, გამოვლინდა ცალკეული დოკუმენტაციის, რომელსაც არ ახლდა შექენის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რაც მათ მიერ იქნა ამოღებული ხარჯებიდან ისე, რომ მხედველობაში არ იქნა მიღებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე (01.01.2009 წლამდე მოქმედი რედაქცია) მუხლის მოთხოვნები – ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან. დავის მიმდინარეობის პროცესში მეწარმის მიერ არაერთხელ იქნა წარდგენილი შექენის დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რაც მხოლოდ მცირედი ცვლილების შეტანის საფუძველი გახდა. მეწარმემ აუდიტორს წარუდგინა ყველა პრობლემური დეკლარაციის ირგვლივ პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, მათ შორის, საქონლის შექენასთან დაკავშირებული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია. აუდიტორთა მიერ საერთოდ

არ მოხდა მენარმის მიერ განუხლები ხარჯების საგადასახადო კოდექსის 117-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად დასაბეგრი შემოსავლებიდან გამოქვითვა. მოსარჩელის წარმომადგენლის განმარტებით აუდიტორთა მტკიცება ორმაგი გამოქვითვის შესახებ არ შეესაბამება სინამდვილეს და შესაბამისად განმეორებითი დაბეგვრა ეწინააღმდეგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს.

მოსარჩელის განმარტებით, საკითხის დეტალური შესწავლის პროცესში გამოირკვა, რომ გადამხდელმა 2011 წლის ბოლოს განახორციელა 2009-2010 წლებში შექცენილი 253 007 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კაპიტალიზაცია, ის აიტანა 1620 საბუღალტრო ანგარიშიდან 2190 საბუღალტრო ანგარიშზე და დაარიცხა მას ცვეთა საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად. მართალია მენარმის მოქმედება არ პასუხობს ბაასის მოთხოვნებს, მაგრამ კანონთან შეუსაბამოა ასევე აუდიტორების მოქმედება. მენარმის მიერ მიწვეულმა აუდიტორმა საკითხის დამატებითი შესწავლის დროს აღადგინა 253 007 ლარის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები 1620 საბუღალტრო ანგარიშზე და ეტაპობრივად განხორციელდა მათი რეალიზაციის შემდგომი ჩამონერები. აღნიშნულით აღდგა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის სტატუსი, ამასთან დაზუსტდა მენარმის ქონება და ერთობლივი შემოსავლიდან ამორტიზაციის სახით გამოიქვითა მხოლოდ იმ ძირითად საშუალებებზე დარიცხული ცვეთა, რომელიც სამეურნეო წლის შიგნით იქნა შექცენილი და კაპიტალიზირებული.

აღნიშნული ქმედებით მენარმეს დამატებით დაერიცხა 2703 ლარით მეტი თანხა. გადამხდელის მიერ 253 007 ლარის 2010 წლის ბოლოს სმფ ნაშთში დაფიქსირებით მას უკვე მონაწილეობა აქვს მიღებული 2010 წლის საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი სიდიდის გაანგარიშებაში. გადამხდელმა 2011 წელს მოახდინა 253 007 ლარის ღირებულების საქონლის კაპიტალიზაცია, ანუ გადაიტანა ძირითად საშუალებებში, როგორც ერთხელ უკვე დაბეგვრის რეჟიმში მომხდარმა ქონებამ. შესაბამისად, მისი მეორედ დაბეგვრა ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს.

ამდენად, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 დეკემბრის №... საგადასახადო

მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 აგვისტოს დასკვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №37066 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №... საგადასახადო მოთხოვნისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 დეკემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 27 მარტის განჩინებით ი/მ „გ. ნ-ის“ სარჩელი განსჯადობით განსახილველად გადაეგზავნა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს.

2015 წლის 30 დეკემბერს გ. ნ-ემ სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 28 დეკემბრის №32081 ბრძანებისა და №... საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 27 აგვისტოს დასკვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 21 იანვრის დასკვნისა და №... საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 აპრილის №12802 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანებისა და №082-1 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანებისა და №... საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 14 აგვისტოს დასკვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №37066 ბრძანებისა და №... საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 23 ოქტომბრის დასკვნისა და 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 31 მარტის დასკვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ივნისის №22441 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილებისა (საჩივარი 10864/2015წ.) და 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 11 თებერვლის საოქმო განჩინებით ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს წარმო-

ებაში არსებული გ. ნ-ის სარჩელები გაერთიანდა ერთ წარმოებად.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილებით, გ. ნ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ი/მ „გ. ნ-ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემომნების 2012 წლის 24 დეკემბრის შუალედური აქტის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2012 წლის 28 დეკემბერს გამოსცა ბრძანება №32081, რომლითაც მენარმეს ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 15051 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 11641 ლარი და ჯარიმა – 3410 ლარი.

შემოსავლები სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №32081 ბრძანების საფუძველზე 2012 წლის 28 დეკემბერს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №12 და ი/მ „გ. ნ-ის“ დაერიცხა გადასახადი, სულ – 30315.75 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი – 11641 ლარი, ჯარიმა – 3410 ლარი, საურავი – 5264.75 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ივნისის №28933 ბრძანებით, გ. ნ-ის საჩივარი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 28 დეკემბრის №32081 ბრძანებისა და მის საფუძველზე გამოცემული №... საგადასახადო მოთხოვნის ბაზილად ცნობის თაობაზე დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გადასახადის გადამხდელს დაევალა წარედგინა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების (საქონლის შეძენისა და მივლინების ხარჯის) დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რომელთა შესწავლის შედეგების მიხედვითაც უნდა განხორციელებულიყო შემომნების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება.

2014 წლის 5 ივნისის №28933 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 27 აგვისტოს შედგა დასკვნა, რომლის თანახმად, გადამხდელის მიერ წარდგენილი მასალები ვერ აკმაყოფილებდნენ საგადასახადო კოდექსის ნორმების მოთხოვნებს და საგადასახადო შემომნების შუალედური აქტით დარიცხული დამატებითი საგადასახადო ვალდებულება დარჩა უცვლელი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ნოემბრის №45823 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2014 წლის 27 აგვისტოს დასკვნის ბაზილად ცნობას, დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა ინვოისების ნოტარიალუ-

რად დამონმებული ქართული თარგმანი. ამავე ბრძანებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა აქტიური დარიცხვითი თანხების კორექტირება (შემცირება).

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ნოემბრის №45823 ბრძანების საფუძველზე 2015 წლის 21 იანვარს გამოიცა დასკვნა. აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2015 წლის 23 იანვარს გამოსცა ბრძანება №1368, რომლითაც ი/მ „გ. ნ-ეს“ შეუმცირდა გადასახადი 11046 ლარით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 8837 ლარი, ჯარიმა – 2209 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანების საფუძველზე გამოიცა №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს შეუმცირდა გადასახადი, სულ 11046 ლარით.

შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 აპრილის №12802 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანების საფუძველზე გამოცემული №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, დარჩა განუხილველი იმ საფუძველზე, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემული იყო იმავე პირის მიმართ, იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 აპრილის №12802 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანებისა და მის საფუძველზე გამოცემული №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, არ დაკმაყოფილდა.

2013 წლის 9 დეკემბერს შედგა ი/მ „გ. ნ-ის“ საგადასახადო შემონმების აქტი, რომლის საფუძველზეც შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 11 დეკემბერს გამოსცა №65079 ბრძანება, რომლის თანახმად, მენარმეს დამატებით გადასახდელად დაერიცხა სულ 247667 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 165467 ლარი, ჯარიმა – 82200 ლარი.

2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანების საფუძველზე 2013 წლის 12 დეკემბერს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №..., რომლის შესაბამისად ი/მ „გ. ნ-ეს“ დაერიცხა გადასახადი,

სულ – 420188,8 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 165461 ლარი, ჯარიმა – 82200 ლარი, საურავი – 172527,8 ლარი.

2014 წლის 13 იანვარს ი/მ „გ. ნ-ემ“ საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა 2013 წლის 12 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა. საჩივრის ავტორმა სადავო გახადა ა) 2007-2011 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან იმპორტირებული საქონლის ხარჯის შემცირება, ასევე მოითხოვა მივლინების ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვა; ბ) მენარმეს ძირითად საშუალებებზე განეული ხარჯები ზოგიერთ შემთხვევაში ერთიანად აქვს გამოქვითული, ხოლო ზოგიერთ შემთხვევაში ამორტიზაციის დარიცხვის გზით. შემომწებით დაკორექტირდა ამორტიზაციის ხარჯები და რეალიზაციის შემთხვევაში ერთობლივ შემოსავალში შესატანი თანხები, რასაც არ ეთანხმება; გ) არ დაეთანხმა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშებას.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები. მეორე აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა აქტივით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მესამე, სადავო საკითხთან დაკავშირებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშების საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა აქტივით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 12 აგვისტოს გამოიცა დასკვნა, რომლითაც კორექტირებას (შემცირებას) დაექვემდებარა საქონლის შეძენისა და მივლინების ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტების საფუძველზე დამატებით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულება, სულ 22855 ლარის ოდენობით, ხოლო საბჭოს გადაწყვეტილების გათვალისწინებით მეორე და მე-

სამე სადავო საკითხებში განხილული საგადასახადო ვალდებულებები გადაანგარიშების შედეგად დარჩა უცვლელი.

2014 წლის 12 აგვისტოს დასკვნის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2014 წლის 14 აგვისტოს გამოსცა ბრძანება №37066, რომლითაც ი/მ „გ. ნ-ეს“ შეუმცირდა გადასახადი, სულ 22855 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 15237 ლარი, ჯარიმა – 7618 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №37066 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 14 აგვისტოს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №..., რომლითაც ი/მ „გ. ნ-ეს“ შეუმცირდა გადასახადი სულ 22855 ლარის ოდენობით, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 15237 ლარი, ჯარიმა 7618 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა მენარმის მიერ დამატებით წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია და დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი ჩართოს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში. საჩივარი იმ ნაწილში, რომლითაც მენარმე არ ეთანხმებოდა ძირითად საშუალებებზე განეული ხარჯების გამოქვითვას ერთობლივი შემოსავლიდან და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშებას არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 23 ოქტომბერს გამოიცა დასკვნა, რომლის თანახმად, შესწავლილ იქნა მენარმის მიერ წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტები და დარიცხული საგადასახადო თანხები დარჩა უცვლელი, ვინაიდან აღნიშნული დოკუმენტები გათვალისწინებული იყო მიმდინარე შემომწმებისას და შესაბამისად გამოქვითული იყო შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა: შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანების, 2013 წლის 12 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგ-

ვისტოს №37066 ბრძანებისა და №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, ნაწილობრივ არ დაკმაყოფილდა (დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას დაქვემდებარებული ხარჯებში გაუთვალისწინებლობა და ძირითადი საშუალებების შექმნაზე განეული ხარჯებისა და ერთობლივ შემოსავალში შესატანი თანხების კორექტირება), ხოლო ნაწილობრივ დარჩა განუხილველი (დღევით დაბეგვრის მართლზომიერება), ვინაიდან მენარმემ უარი განაცხადა დავის გაგრძელებაზე.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 დეკემბრის №49814 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ოქტომბრის დასკვნის ბათილად ცნობას, დარჩა განუხილველი საქართველოს სკ-ის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტზე მითითებით (გასაჩივრებელი გადანაცვებილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადანაცვებების შესაბამისად).

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 დეკემბრის №49814 ბრძანების ბათილად ცნობას, დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: ი/მ „გ. ნ-ის“ მიეცა წინადადება აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა მოთხოვნილი ინფორმაცია, თავის მხრივ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა სადავო საკითხი განეხილა მენარმის მონაწილეობით და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა საგადასახადო ვალდებულების გადაანგარიშება. 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა ი/მ „გ. ნ-ის“ მიმართ შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების სისწორის შესწავლა და დადგინდა, რომ გადამხდელს არ ჰქონდა წარდგენილი ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტები, რის თაობაზეც 2015 წლის 31 მარტს შედგა დასკვნა და შემოწმებით დარიცხული თანხები არ დაექვემდებარა შემცირებას.

შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ივნისის №22441 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2015 წლის 31 მარტის დასკვნის ბათილად ცნობას არ დაკმაყოფილდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი საქართველოს სკ-ის 301-ე მუხ-

ლის „თ“ ქვეპუნქტზე მითითებით დარჩა განუხილველი.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი) 177-ე მუხლის შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა: ა) ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები; ბ) იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის 178-ე მუხლისა და ამ თავის სხვა დებულებათა თანახმად, გამოიქვითვას არ ექვემდებარება.

სასამართლოს განმარტებით, ხარჯების გამოსაქვითად აღიარების თვალსაზრისით აუცილებელ პირობას წარმოადგენს, რომ ხარჯი დაკავშირებული იყოს შემოსავლის მიღებასთან. ამასთან სავალდებულოა, რომ ხარჯი დასტურდებოდეს დოკუმენტურად. ანალოგიური საკანონმდებლო დანაწესი მოქმედებს დღეისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსით, კერძოდ, 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

საქმის განხილვის შედეგად სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში არაერთხელ იქნა განხილული ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი – შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ივნისის №28933 ბრძანებით, გ. ნ-ის საჩივარი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 28 დეკემბრის №32081 ბრძანებისა და მის საფუძველზე გამოცემული №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის თაობაზე დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გადასახადის გადამხდელს დაევალა წარედგინა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების (საქონლის შეძენისა და მივლინების ხარჯის) დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რომელთა შესწავლის შედეგების მიხედვითაც უნდა განხორციელებულიყო შემომწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება.

საქალაქო სასამართლო მითითებით, მოსარჩელის მიერ ვერც სასამართლო სხდომაზე იქნა წარდგენილი სადავო დეკლარაციებთან მიმართებაში ხარჯის განვეის დამადასტურებელი სათანადო მტკიცებულებები. მოსარჩელის მიერ როგორც საგადასახადო ორგანოში, ასევე სასამართლოში იმპორტირებულ საქონელზე წარმოდგენილი აქვს მხოლოდ სასაქონლო დეკლარა-

რაციები და ვერ წარმოადგინა შექმნის დამადასტურებელი ინვოისები, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა რეალურად გაწეული ხარჯების დადგენა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2011 წლამდე მოქმედი რედაქცია) 183-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებათა საამორტიზაციო ანარიცხები გამოიქვითება ამ მუხლით გათვალისწინებული პირობების მიხედვით. ამავე მუხლის მე-13 ნაწილის შესაბამისად კი, შესყიდული (ლიზინგის შემთხვევაში – გამოსყიდული) ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ძირითადი საშუალებების მიმართ, გარდა ლიზინგით გაცემულისა, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, სრულად გამოქვითოს ამ აქტივების შესყიდვის (წარმოების) ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, რომელშიც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. აღნიშნული ძირითადი საშუალებები არ შეიტანება ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში; მათი მიწოდებისას მიღებული ან მისაღები თანხები, ხოლო ასეთის არარსებობისას – საბაზრო ღირებულება დღგ-ის გარეშე ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას. ამ უფლების გამოყენების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია იგივე მეთოდი გამოიყენოს ყველა შემდგომში შესყიდული (წარმოებული) ძირითადი საშუალების მიმართ. ამავე მუხლის მე-14 ნაწილის შესაბამისად კი, ამ მუხლის მე-13 ნაწილის დებულება ეხება მხოლოდ მისი ამოქმედების შემდეგ შესყიდულ ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებულ, ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებს. ამ მუხლის მე-13 ნაწილის ამოქმედებამდე შესყიდული ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ძირითადი საშუალებების მიმართ გამოიყენება ამ მუხლის პირველი-მე-12 ნაწილებით გათვალისწინებული პირობები. ამ მუხლის მე-13 ნაწილის დებულების გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელს უფლება არა აქვს, არჩეული გამოქვითვის ნორმა 5 წლის განმავლობაში შეცვალოს. ამასთანავე, გამოქვითვის ასეთი ნორმის არჩევა უნდა მოხდეს იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, ზემოაღნიშნული საკანონმდებლო ნორმების გათვალისწინებით, ვინაიდან მენარმეს გამოქვითვის ორივე მეთოდი ჰქონდა გამოყენებული, შემომონებლების მიერ დეკლარირებული საამორტიზაციო ანარიცხების სახით გამოქვითული ხარჯების დაკორექტირება – სრუ-

ლად გამოქვეითული ძირითადი საშუალებები ჩართული იყო შე-
საბამის ჯგუფებში და დაერიცხა ამორტიზაცია ჯგუფის ლირე-
ბულებითი ბალანსის ნორმის შესაბამისად, სრულ შესაბამისო-
ბაშია საკანონმდებლო მოთხოვნებთან.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 29 ნოემბრის
გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ გ. ნ-ემ, რო-
მელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახა-
ლი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატის 2017 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ
„გ. ნ-ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ;
გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 29 ნო-
ემბრის გადაწყვეტილება (გარდა სარეზოლუციო ნაწილის მე-3
პუნქტისა) და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლი-
თაც ი/მ „გ. ნ-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათი-
ლად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და-
ვების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 დეკემბრის გადაწყვე-
ტილება – შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 დეკემბრის
№65079 ბრძანებისა და 2013 წლის 12 დეკემბრის №... საგადა-
სახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის ნაწილში ი/მ „გ. ნ-ის“ სა-
ჩივრის უარყოფის შესახებ; ამასთან, სადავო საკითხის გადა-
წყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამ-
სახურის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანება და 2013
წლის 12 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა; სსიპ შემო-
სავლების სამსახურს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის
მქონე გარემოებების (დოკუმენტალურად დადასტურებული
ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების
ჩათვლის საკითხის) გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად ახა-
ლი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის
გამოცემა დაევალა, შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25
სექტემბრის №41009 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სა-
მინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერ-
ვლის გადაწყვეტილების აღსრულებისა და გადასახადის გადამ-
ხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით;
ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015
წლის 24 ივნისის №22441 ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენ-
ტის 2015 წლის 31 მარტისა და 2014 წლის 23 ოქტომბრის დას-
კვნები.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს სა-
გადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“-„გ“
ქვეპუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები ვალდე-

ბული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები; გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოსემები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოსებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები. იმავე მუხლის მე-3 ნაწილით, საგადასახადო ორგანოებს აგრეთვე ეკისრებათ ამ კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული ვალდებულებები.

საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის პირველი ნაწილით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და განევა (შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპებს განმარტავდა 2011 წლამდე მოქმედი სსკ-ის 199-ე მუხლი). სსკ-ის 136-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. 136-ე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება) უნდა განისაზღვროს იმავე მეთოდით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამასთანავე, შემოსავლის (მოგების) კორექტირება ხდება მხოლოდ ამ კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად. თუ ამავე კოდექსით გათვალისწინებული გამოკვეთვების მიხედვით გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები და კოდექსით დადგენილი ზღვრული ნორმები განსხვავდება ერთმანეთისაგან, დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრისათვის მან უნდა გამოიყენოს ამ კოდექსით დადგენილი ნორმები. ამ მუხლის დებულებათა გათვალისწინებით, გადასახადის გადამხდელმა აღრიცხვა უნდა აწარმოოს საგადასახადო მიზნებისათვის აღრიცხვის საკასო ან დარიცხვის მეთოდით, იმ პირობით, რომ იგი საგადასახადო წლის განმავლობაში ერთ მეთოდს გამოიყენებს. საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის

პირველი და მე-2 ნაწილებით, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვეთება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად, გამოქვეითვას არ ექვემდებარება. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული. იგივე შინაარსის მატარებელი იყო 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი სსკ-ის 177-ე მუხლიც.

სააპელაციო პალატის მითითებით, თვით საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული აქტებით, ასევე სამსახურის წარმომადგენელთა მიერ სასამართლოს სხდომაზე მიცემული ახსნა-განმარტებით დადგენილია, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი ყველა დოკუმენტის შესწავლა და გაანალიზება არ მომხდარა.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილით, ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნათა საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება. მე-13 მუხლის მიხედვით, ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება აქვს განიხილოს და გადაწყვიტოს საკითხი მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დაინტერესებულ მხარეს, რომლის უფლება ან კანონიერი ინტერესი იზღუდება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით, მიეცა საკუთარი მოსაზრების წარდგენის შესაძლებლობა. გამონაკლისს ადგენს კანონი. ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულ პირს უნდა ეცნობოს ადმინისტრაციული წარმოების შესახებ და უზრუნველყოფილი უნდა იქნეს მისი მონაწილეობა საქმეში. 95-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია ადმინისტრაციულ წარმოებაში ჩააბას დაინტერესებული მხარე მისი მოთხოვნის საფუძველზე, ხოლო კანონით განსაზღვრულ შემთხვევაში ვალდებულია უზრუნველყოს მისი მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში. ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების შესახებ აცნობოს დაინტერესებულ მხარეს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით შეიძლება გაუარესდეს მისი სამართლებრივი მდგომარეობა და უზრუნველყოს მისი მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში. 97-ე მუხლის პირველი ნაწილით, საქმის გარემოებებიდან გამომდინარე ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია: გამოითხოვოს დოკუმენტები; შეაგროვოს ცნობები; მოუსმინოს დაინტერესებულ მხარეებს; დანიშნოს ექსპერტიზა; გამოიყენოს აუცილებელი დოკუმენტები და აქტები; ზ) მტკიცე-

ბულებათა შეგროვების, გამოკვლევისა და შეფასების მიზნით მიმართოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა ზომებს. 96-ე მუხლით განსაზღვრულია ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საქმის გარემოებათა სრულყოფილი გამოკვლევის ვალდებულება, კერძოდ, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუმუშებელია ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

სააპელაციო სასამართლომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლზე მითითებით მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ სრულყოფილად უნდა გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და უნდა გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელთაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში განმარტავდა, რომ სასამართლო აპელირებდა საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლზე, რომელიც ადგენს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებებს. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და განევა.

კასატორის მითითებით, საქმის ფაქტობრივ გარემოებების თანახმად, ი/მ „გ. ნ-ეს“ შესამოწმებელ პერიოდში საშემოსავლო გადასახადის წლიურ დეკლარაციაში ესპანეთიდან იმპორტირებული საქონლის (მეორადი ავტომანქანების სათადარიგო ნაწილები და სხვადასხვა მეორადი სამშენებლო მონყობილობები) ღირებულება გამოქვითული აქვს სასაქონლო დეკლარა-

ციაში დაფიქსირებული ღირებულებით. გადამხდელმა იმპორტირებულ საქონელზე სასაქონლო დეკლარაციასთან ერთად ვერ წარადგინა შექმნის დამადასტურებელი ინვოისები, რომლითაც შემომწმებისას შესაძლებელი იქნებოდა რეალურად განუხელი ხარჯების დადგენა. კასატორის განმარტებით, აღნიშნულიდან ჩანს, რომ გ. ნ-ის მიერ დარღვეული იყო საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ვალდებულება შემოსავლებისა და ხარჯების სწორად და დროულად აღრიცხვასთან, ასევე საგადასახადო პერიოდისათვის მიკუთვნებასთან დაკავშირებით, რამაც გამოიწვია ი/მ გ. ნ-ისათვის საგადასახადო ვალდებულების დაკისრება.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო ასევე ეხება საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლს, რომლის პირველი და მეორე ნაწილების თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება; თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

კასატორის მითითებით, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ მონოტრებული ინფორმაციით ირკვევა, რომ შემომწმების ეტაპზე გ. ნ-ის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაციის ნაწილი (ხარჯის დამადასტურებელი ინვოისები) არ იყო სათანადო წესით ნათარგმნი და დამოწმებული, გარდა ამისა, ძირითად შემთხვევაში დეკლარაციების მიხედვით იმპორტიორი და ექსპორტიორი მხარე იყო გ. ნ-ე, შესაბამისად, შეუძლებელი იყო გარიგების მონაწილე მეორე მხარის დადგენა. ამასთან, შემომწმებლების მიერ საარქივო სამმართველოდან გამოთხოვილ იქნა გადამხდელის მიერ შედგენილი საბაჟო დეკლარაციები, ვერც მონოდებული ინფორმაციით მოხერხდა გადამხდელის მიერ საბაჟო ორგანოში წარდგენილი ინვოისების იდენტიფიცირება. გადასახადის გადამხდელს ჯერ შემოსავლების სამსახურში, შემდგომ ფინანსთა სამინისტროში საჩივრის განხილვისას არაერთხელ მიეცა წინადადება, წარედგინა ხარჯის დამადასტურებელი ინვოისები, ასეთის არსებობის შემთხვევაში, რაც არ განხორციელებულა.

საგადასახადო შემომწმების განმახორციელებლების მიერ ჯერ კიდევ საქმის პირველი ინსტანციის სასამართლოში განხილვისას ზემოაღნიშნულის დამადასტურებლად წარმოდგენილ იქნა სრული ინფორმაცია (ცხრილი) გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ დოკუმენტებთან დაკავშირებით, სადაც დეტალურ-

რადაა ჩაშლილი ცალ-ცალკე დეკლარაციები, რომლებზეც წარმოდგენილი იყო ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები და დეკლარაციები, რომელზეც არ იყო წარმოდგენილი, შესაბამისად, ისინი ვერც იქნებოდა შემომონმებლების მიერ გათვალისწინებული. აღნიშნული ცხრილი წარდგენილ იქნა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოსათვისაც და დეტალურად იქნა გავლილი სასამართლო სხდომაზე, თუმცა შემოსავლების სამსახურის პოზიცია სააპელაციო სასამართლომ მაინც არ გაითვალისწინა. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო გადაწყვეტილების დასაბუთებისას ხაზს უსვამს საკითხს, რომ გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო შემონმებისას არ მისცემია საშუალება, წარმოედგინა თავისი პოზიცია, არ მიუღია მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში და იშველიებს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-13 მუხლს, რომლის პირველი და მეორე ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება აქვს განიხილოს და გადაწყვიტოს საკითხი მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დაინტერესებულ მხარეს, რომლის უფლება ან კანონიერი ინტერესი იზღუდება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით, მიეცა საკუთარი მოსაზრების წარდგენის შესაძლებლობა, გამოიკალიბოს ადგენს კანონი; ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულ პირს უნდა ეცნობოს ადმინისტრაციული წარმოების შესახებ და უზრუნველყოფილი უნდა იქნეს მისი მონაწილეობა საქმეში. აღნიშნულთან მიმართებაში კასატორი განმარტავს, რომ აუდიტის დეპარტამენტის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის თანახმად, გაუგებარია გადამხდელის პრეტენზია ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში მონაწილეობასთან დაკავშირებით. შემონმების პერიოდში არაერთხელ მოთხოვნის მიუხედავად, ი/მ გ. ნ-ე (ბულალტერი ი. ვ-ე) თავს არიდებდა და ღიზიანდებოდა შემონმებასთან დაკავშირებით თანამშრომლობის მოთხოვნაზე, ხოლო საჩივრის განხილვის შემდეგ გადამხდელის მიერ მოწვეულ აუდიტორთან არაერთხელ გავლილი იყო მიღებული შემოსავლების სადავო საკითხები.

ამასთან, კასატორის მითითებით, მიღებული შემოსავლები შემონმების მიერ დადგინდა გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი პირველადი დოკუმენტების და ბულალტრული პროგრამის მიხედვით. აქვე კასატორი დამატებით აღნიშნავს, რომ საქმეში დაცულია ი/მ „გ. ნ-ის“ ბულალტრის, ი. ვ-ის, განცხადება პირველადი დოკუმენტების აუდიტის დეპარტამენტში გავლისა და დამატებით მის მიერ წარმოუდგენელი დოკუმენტების შესახებ, ასევე ფოტომასალა. შესაბამისად, გადამხდელის აპელირება იმის შესახებ, რომ მას მონაწილეობა არ მიუღია საგადასახადო

შემონმების პროცესში და დოკუმენტები არ იყო შესწავლილი, სიმართლეს არ შეესაბამება.

მეორე კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საკასაციო საჩივარში ძირითადად აპელირებს ფაქტობრივ გარემოებებზე და განმარტავს, რომ არ არსებობს გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი. კასატორის განმარტებით, მომჩივანი არ წარმოადგენს არგუმენტაციას გადაანგარიშების შედეგებთან დაკავშირებით, რაც ადასტურებს, რომ აუდიტის დეპარტამენტის მიერ სრულად მოხდა შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული ბრძანების აღსრულება. მომჩივანმა დავის განხილვის პროცესში წარმოადგინა შპს „...“ დასკვნა, ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ. ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტების თაობაზე რაიმე არგუმენტაცია არ არის წარმოდგენილი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 29 სექტემბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 7 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: ი/მ „გ. ნ-ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემონმების 2012 წლის 24

დეკემბრის შუალედური აქტის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2012 წლის 28 დეკემბერს გამოსცა ბრძანება №32081, რომლითაც მენარმეს ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 15051 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 11641 ლარი და ჯარიმა – 3410 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №32081 ბრძანების საფუძველზე 2012 წლის 28 დეკემბერს გამოცა საგადასახადო მოთხოვნა №... და ი/მ „გ. ნ-ის“ დაერიცხა გადასახადი, სულ – 30315.75 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი – 11641 ლარი, ჯარიმა – 3410 ლარი, საურავი – 5264.75 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ივნისის №28933 ბრძანებით, გ. ნ-ის საჩივარი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 28 დეკემბრის №32081 ბრძანებისა და მის საფუძველზე გამოცემული №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის თაობაზე დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გადასახადის გადამხდელს დაევალა წარედგინა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების (საქონლის შეძენისა და მივლინების ხარჯის) დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რომელთა შესწავლის შედეგების მიხედვითაც უნდა განხორციელებულიყო შემონმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება.

2014 წლის 5 ივნისის №28933 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 27 აგვისტოს შედგა დასკვნა, რომლის თანახმად, გადამხდელის მიერ წარდგენილი მასალები ვერ აკმაყოფილებდნენ საგადასახადო კოდექსის ნორმების მოთხოვნებს და საგადასახადო შემონმების შუალედური აქტით დარიცხული დამატებითი საგადასახადო ვალდებულება დარჩა უცვლელი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ნოემბრის №45823 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2014 წლის 27 აგვისტოს დასკვნის ბათილად ცნობას, დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა ინვოისების ნოტარიალურად დამონმებული ქართული თარგმანი. ამავე ბრძანებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ნოემბრის №45823 ბრძანების საფუძველზე 2015 წლის 21 იანვარს გამოიცა დასკვნა. აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2015 წლის 23 იანვარს გამოსცა ბრძანება №1368, რომლითაც ი/მ „გ. ნ-ეს“ შეუმცირდა გადასახადი 11046 ლარით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 8837 ლარი, ჯარიმა – 2209 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანების საფუძველზე გამოიცა №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს შეუმცირდა გადასახადი, სულ 11046 ლარით.

შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 აპრილის №12802 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანების საფუძველზე გამოცემული №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, დარჩა განუხილველი იმ საფუძველით, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემული იყო იმავე პირის მიმართ, იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 აპრილის №12802 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანებისა და მის საფუძველზე გამოცემული №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, არ დაკმაყოფილდა.

2013 წლის 9 დეკემბერს შედგა ი/მ „გ. ნ-ის“ საგადასახადო შემონმების აქტი, რომლის საფუძველზეც შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 11 დეკემბერს გამოსცა №65079 ბრძანება, რომლის თანახმად, მეწარმეს დამატებით გადასახდელად დაერიცხა სულ 247667 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 165467 ლარი, ჯარიმა – 82200 ლარი.

2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანების საფუძველზე 2013 წლის 12 დეკემბერს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №..., რომლის შესაბამისად ი/მ „გ. ნ-ეს“ დაერიცხა გადასახადი, სულ – 420188,8 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 165461 ლარი, ჯარიმა – 82200 ლარი, საურავი – 172527,8 ლარი.

2014 წლის 13 იანვარს ი/მ „გ. ნ-ემ“ საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა 2013 წლის 12 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა. საჩივრის ავ-

ტორმა სადავო გახადა ა) 2007-2011 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან იმპორტირებული საქონლის ხარჯის შემცირება, ასევე მოითხოვა მივლინების ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვა; ბ) მენარმეს ძირითად საშუალებებზე განეული ხარჯები ზოგიერთ შემთხვევაში ერთიანად აქვს გამოქვითული, ხოლო ზოგიერთ შემთხვევაში ამორტიზაციის დარიცხვის გზით. შემონმებით დაკორექტირდა ამორტიზაციის ხარჯები და რეალიზაციის შემთხვევაში ერთობლივ შემოსავალში შესატანი თანხები, რასაც არ ეთანხმება; გ) არ დაეთანხმა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშებას.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები. მეორე აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მესამე, სადავო საკითხთან დაკავშირებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშების საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 12 აგვისტოს გამოიცა დასკვნა, რომლითაც კორექტირებას (შემცირებას) დაექვემდებარა საქონლის შეძენისა და მივლინების ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტების საფუძველზე დამატებით დარიცხული გადასახადო ვალდებულება, სულ 22855 ლარის ოდენობით, ხოლო საბჭოს გადაწყვეტილების გათვალისწინებით მეორე და მესამე სადავო საკითხებში განხილული საგადასახადო ვალდებულებები გადაანგარიშების შედეგად დარჩა უცვლელი.

2014 წლის 12 აგვისტოს დასკვნის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2014 წლის 14 აგვისტოს გამოსცა ბრძანება №37066, რომლითაც ი/მ „გ. ნ-ის“

შეუმცირდა გადასახადი, სულ 22855 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 15237 ლარი, ჯარიმა – 7618 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №37066 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 14 აგვისტოს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №..., რომლითაც ი/მ „გ. ნ-ის“ შეუმცირდა გადასახადი სულ 22855 ლარის ოდენობით, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 15237 ლარი, ჯარიმა 7618 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა მენარმის მიერ დამატებით წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია და დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი ჩართოს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში. საჩივარი იმ ნაწილში, რომლითაც მენარმე არ ეთანხმებოდა ძირითად საშუალებებზე განეული ხარჯების გამოქვითვას ერთობლივი შემოსავლიდან და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშებას არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 23 ოქტომბერს გამოიცა დასკვნა, რომლის თანახმად, შესწავლილ იქნა მენარმის მიერ წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტები და დარიცხული საგადასახადო თანხები დარჩა უცვლელი, ვინაიდან აღნიშნული დოკუმენტები გათვალისწინებული იყო მიმდინარე შემოწმებისას და შესაბამისად გამოქვითული იყო შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა: შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანების, 2013 წლის 12 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №37066 ბრძანებისა და №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, ნაწილობრივ არ დაკმაყოფილდა (დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას დაქვემდებარებულ ხარჯებში გაუთვალისწინებლობა და ძირითადი საშუალებების შეძენაზე განეული

ხარჯებისა და ერთობლივ შემოსავალში შესატანი თანხების კორექტირება), ხოლო ნაწილობრივ დარჩა განუხილველი (დღგ-ით დაბეგვრის მართლობიერება) ვინაიდან მენარმემ უარი განაცხადა დავის გაგრძელებაზე.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 დეკემბრის №49814 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ოქტომბრის დასკვნის ბათილად ცნობას, დარჩა განუხილველი საქართველოს სკ-ის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტზე მითითებით (გასაჩივრებული გადანყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად).

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 დეკემბრის №49814 ბრძანების ბათილად ცნობას, დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: ი/მ „გ. ნ-ის“ მიეცა წინადადება აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა მოთხოვნილი ინფორმაცია, თავის მხრივ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევათ სადავო საკითხი განეხილა მენარმის მონაწილეობით და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა საგადასახადო ვალდებულების გადაანგარიშება. 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა ი/მ „გ. ნ-ის“ მიმართ შემოწმების აქტივით დარიცხული თანხების სისწორის შესწავლა და დადგინდა, რომ გადამხდელს არ ჰქონდა წარდგენილი ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტები, რის თაობაზეც 2015 წლის 31 მარტს შედგა დასკვნა და შემოწმებით დარიცხული თანხები არ დაექვემდებარა შემცირებას.

შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ივნისის №22441 ბრძანებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2015 წლის 31 მარტის დასკვნის ბათილად ცნობას არ დაკმაყოფილდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივარი საქართველოს სკ-ის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტზე მითითებით დარჩა განუხილველი.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ. ნ-ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 29 ნო-

ემბრის გადაწყვეტილება (გარდა სარეზოლუციო ნაწილის მე-3 პუნქტისა) და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ი/მ „გ. ნ-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 დეკემბრის გადაწყვეტილება – შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანებისა და 2013 წლის 12 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის ნაწილში ი/მ „გ. ნ-ის“ საჩივრის უარყოფის შესახებ; ამასთან, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანება და 2013 წლის 12 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა; სსიპ შემოსავლების სამსახურს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების (დოკუმენტალურად დადასტურებული ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების ჩათვლის საკითხის) გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევალა, შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების აღსრულებისა და გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ივნისის №22441 ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 31 მარტისა და 2014 წლის 23 ოქტომბრის დასკვნები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, სასამართლოსათვის მინიჭებული კომპეტენციის ფარგლებში, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნო სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების ხელახალი გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევალა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო სა-

კითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

მითითებული მუხლით რეგლამენტირებული სასამართლო-სათვის მინიჭებული საპროცესო უფლებამოსილება – უარი თქვას სადავო საკითხის მონესრიგებაზე და აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოს დაავალოს იმავე საკითხზე ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, არ წარმოადგენს უპირობო და შეუზღუდავ უფლებამოსილებას.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას წარმოადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევა და სწორედ საქმის გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე უნდა იქნეს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილება მიღებული. ზემოაღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ არ გამოიკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და ისე გამოსცა ადმინისტრაციული აქტი, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოს გამოსცეს ახალი აქტი. ამდენად, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენების კომპეტენცია სასამართლოს გააჩნია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმის გარემოებათა გამოკვლევის გარეშე.

აღნიშნულთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენებისა და სადავო საკითხის გადაწყვეტაზე უარის თქმის პროცესუალური წინაპირობა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს არ დაურღვევიათ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5, 53-ე და 96-ე მუხლებით დადგენილი მოთხოვნები, რამდენადაც ადმინისტრაციული წარმოებისას სრულად გამოიკვლიეს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და მტკიცებულებები და გადაწყვეტილება მიიღეს მათი ურთიერ-

თშეჯერების საფუძველზე. შესაბამისად, არ არსებობდა სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის საკითხის ხელახლა განხილვის დავალდებულების საფუძველი.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს იმ შემთხვევაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. მათი დადგენა მხოლოდ ადმინისტრაციულ ორგანოს შეუძლია მისთვის კანონით მინიჭებული უფლებამოსილებიდან გამომდინარე ან აღნიშნული მის დისკრეციას განეკუთვნება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სასამართლოს მიერ სადავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება.

სააპელაციო სასამართლო პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების კანონიერებასა და დასაბუთებულობას ამოწმებს, როგორც ფაქტობრივი, ისე სამართლებრივი თვალსაზრისით, ანუ საქმეს განიხილავს, როგორც ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის, ისე მათი სამართლებრივი შეფასების კუთხით. სააპელაციო სასამართლოს უფლება აქვს დაადგინოს ახალი ფაქტები, ხოლო საქმის მონაწილე პირებს უფლება აქვთ პირველ ინსტანციაში, უკვე განხილულთან ერთად, სააპელაციო სასამართლოში წარადგინონ ახალი მტკიცებულებები. ანუ სააპელაციო სასამართლო, საკასაციო ინსტანციის სასამართლოსგან განსხვავებით, შეზღუდული არაა პროცესუალური შესაძლებლობით, საქმეზე დაადგინოს ფაქტობრივი გარემოებები, გამოითხოვოს და შეაფასოს მტკიცებულებები.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს სრული პროცესუალური უფლებამოსილება ჰქონდა თავად გადაწყვიტა დავა, რამდენადაც გასაჩივრებული აქტების მიღებისას სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ არ იყო დარღვეული აქტის გამოცემის ის პროცედურები, რაც უპირობოდ შექმნიდა საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების წინაპირობას. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ ზოგადად მიუთითა გამოსაკვლევ საკითხებზე და არ დაუსაბუთებია, რატომ იყო შეზღუდული თავად გამოეკვლია ისინი. მით უფრო იმ შემთხვევაში, როდესაც შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ რამდენიმეჯერ იქნა განხილული საჩივარი.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა შეისწავლოს და გამოიკვლიოს მოსარჩელე – გ. ნ-ის მიერ სადავო დეკლარაციებთან მიმართებაში სრულად იყო თუ არა წარმოდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი სათანადო მტკი-

ცებულებები. თავად დაავალოს მოსარჩელეს იმპორტირებულ საქონელთან ერთად შექენის დამადასტურებელი ინვოისების წარმოდგენა, რომლითაც დადგინდებოდა რეალურად განეული ხარჯები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2011 წლამდე მოქმედი რედაქცია) 183-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებათა საამორტიზაციო ანარიცხები გამოიქვითება ამ მუხლით გათვალისწინებული პირობების მიხედვით. ამავე მუხლის მე-13 ნაწილის შესაბამისად კი შესყიდული (ლიზინგის შემთხვევაში – გამოსყიდული) ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ძირითადი საშუალებების მიმართ, გარდა ლიზინგით გაცემულისა, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, სრულად გამოქვითოს ამ აქტივების შესყიდვის (წარმოების) ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, რომელშიც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. აღნიშნული ძირითადი საშუალებები არ შეიტანება ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში; მათი მინოდებისას მიღებული ან მისაღები თანხები, ხოლო ასეთის არარსებობისას – საბაზრო ღირებულება დღგ-ის გარეშე ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას. ამ უფლების გამოყენების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია იგივე მეთოდი გამოიყენოს ყველა შემდგომში შესყიდული (წარმოებული) ძირითადი საშუალებების მიმართ. ამავე მუხლის მე-14 ნაწილის შესაბამისად კი ამ მუხლის მე-13 ნაწილის დებულება ეხება მხოლოდ მისი ამოქმედების შემდეგ შესყიდულ ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებულ, ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებს. ამ მუხლის მე-13 ნაწილის ამოქმედებამდე შესყიდული ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ძირითადი საშუალებების მიმართ გამოიყენება ამ მუხლის პირველი-მე-12 ნაწილებით გათვალისწინებული პირობები. ამ მუხლის მე-13 ნაწილის დებულების გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელს უფლება არა აქვს, არჩეული გამოქვითვის ნორმა 5 წლის განმავლობაში შეცვალოს. ამასთანავე, გამოქვითვის ასეთ ნორმის არჩევა უნდა მოხდეს იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ვიანიდან, ი/მ „გ. ნ-ის“ გამოქვითვის ორივე მეთოდი ჰქონდა გამოყენებული, სააპელაციო სასამართლოს სრული შესაძლებლობა ჰქონდა თავად გადაენციტა დავა და ი/მ „გ. ნ-ის“ მოთხოვნის ფარგლებ-

ში შეემონებინა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მატერიალური კანონიერება, ხოლო თუ დავის გადაწყვეტისას საჭიროდ მიიჩნევა გარკვეული ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევას ან დადგენას, შესაძლებლობა ჰქონდა ესარგებლა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მინიჭებული საპროცესო კომპეტენციით, თავად მოეპოვებინა მტკიცებულებები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს. მოცემული საქმე სააპელაციო სასამართლოს მიერ განხილულ უნდა იქნეს არსებითად და სააპელაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს მითითებულ გარემოებებზე საქმეზე კანონიერი გადაწყვეტილების დადგენის მიზნით.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. სასამართლო ხარჯები გადანაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;

4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

2. საბადასახადო ვალდებულების შესრულება, ბასარივრების წესი

პირის საბადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდით

ბანკინება საქართველოს სასჯელით

№ბს-64-64(2კ-15)

29 სექტემბერი, 2015 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ლ. მურუსიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ვაჩაძე,

ნ. სხირტლაძე

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სა-
მართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

ი/მ „ნ. ი-ემ“ 2014 წლის 20 მარტს სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავეების განხილვის საბჭოსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ. მოსარჩელემ მოითხოვა: ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №... საგადასახადო მოთხოვნა 88 375.42 ლარის დარიცხვის ნაწილში;

ნაწილობრივ (სარეზოლუციო ნაწილის მე-2 და მე-4 პუნქტების ნაწილში) ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანება; ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავეების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 20 თებერვლის გადაწყვეტილება (საჩივარი №...); ი/მ „ნ. ი-ისათვის“ დარიცხული თანხის გაუქმება (ჩამონერა).

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვალს გამოცემული №... საგადასახადო მოთხოვნით ნ. ი-ეს დაერიცხა გადასახადი 135 130,58 ლარის ოდენობით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2013 წლის 29 აპრილს მიღებულ იქნა №18091 ბრძანება, რომლითაც ი/მ „ნ. ი-ის“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერ-

ვლის №... საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობის, სანქციებისა და საურავების გადაანგარიშების გზით შემცირების თაობაზე ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ 2014 წლის 20 თებერვალს მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება (საჩივარი №6072/2/13), რომლითაც ი/მ „ნ. ი-ის“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №... საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილებით ი/მ „ნ. ი-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანება (სარეზოლუციო ნაწილის მე-2 და მე-4 პუნქტების ნაწილში); ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 20 თებერვლის გადაწყვეტილება (საჩივარი №...); სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №... საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრებულ ნაწილში და დაევალა სსიპ შემოსავლების სამსახურს საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სრულად გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა. აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 28 ოქტომბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. ამდენად, აპელანტების მიერ ვერ იქნა გაბათილებული პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები, რისი გათვალისწინებითაც არ არსებობდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამარ-

თლებრივი და ფაქტობრივი საფუძვლები. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, წარმოდგენილი მტკიცებულებების, დასახელებული ნორმების ურთიერთშეჯერებისა და ანალიზის შედეგად სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა სააპელაციო საჩივრების დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

პალატამ ასევე უსაფუძვლოდ მიიჩნია აპელანტის მითითება „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტზე და აღნიშნა, რომ მითითებული ნორმა ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოთა გათავისუფლებას საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან. მოცემულ შემთხვევაში, მოპასუხე მხარეს გასაჩივრებული განჩინებით დაეკისრა მოსარჩელის მიერ განეული სასამართლო ხარჯის – სახელმწიფო ბაჟის მოსარჩელის სასარგებლოდ ანაზღაურება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე, რომელიც ითვალისწინებს, რომ იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. თუ სარჩელი დაკმაყოფილებულია ნაწილობრივ, მაშინ მოსარჩელეს ამ მუხლში აღნიშნული თანხა მიეკუთვნება სარჩელის იმ მოთხოვნის პროპორციულად, რაც სასამართლოს გადაწყვეტილებით იქნა დაკმაყოფილებული, ხოლო მოპასუხეს – სარჩელის მოთხოვნათა იმ ნაწილის პროპორციულად, რომელზედაც მოსარჩელეს ეთქვა უარი. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც. შესაბამისად, პალატამ მიიჩნია, რომ აპელანტ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ აღნიშნულზე აპელირება უსაფუძვლო იყო.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 28 ოქტომბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. კასატორებმა მათ მიერ გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და მოსარჩელისათვის სასარჩელო მოთხოვნების დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოით-

ხოვეს.

კასატორებმა მიუთითეს, რომ გადასახადის გადამხდელის შემოწმება და მისთვის გადასახადის დარიცხვა განხორციელდა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული არაპირდაპირი მეთოდით და მენარმის შემოსავლების დადგენის მიზნით გამოყენებული იყო პროპორცია, რადგან გადამხდელი არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას, მას არ ჰქონდა აღრიცხული კლიენტებთან გაფორმებული ხელშეკრულებები, ასევე არ ჰქონდა კლიენტების მიერ ლომბარდში ჩატოვებული ნივთების შესახებ ინფორმაცია. საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის იმერეთისა და რაჭა-ლეჩხუმის სამმართველოდან 2012 წლის 20 ივლისს გამოგზავნილი წერილით დგინდება, რომ მენარმე ახდენდა ლომბარდში ჩატოვებული ნივთების რეალიზაციას, ხოლო რეალიზებული ნივთების შესახებ ინფორმაცია ბუღალტრულად არ აისახებოდა და არ დგებოდა არანაირი დოკუმენტი. საგამოძიებო სამსახურის მიერ დაკითხული 49 კლიენტიდან ლომბარდში ნივთები ჩატოვა შვიდმა კლიენტმა. იქიდან გამომდინარე, რომ მენარმე არ იყო დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული, ხოლო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით გაანგარიშებულმა დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხამ უწყვეტი 12 თვის განმავლობაში გადააჭარბა 100 000 ლარს, შემოსწმებით მენარმე აღირიცხა დღგ-ს გადამხდელად, რისთვისაც დაერიცხა ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის პირველი ნაწილით (დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისთვის). კასატორების მოსაზრებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტისა და 61-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე კანონშესაბამისად დაეკისრა მოსარჩელეს გადასახადები. კასატორმა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ასევე მიუთითა სასამართლო გადაწყვეტილების უმართებულობაზე „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის მე-5 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საფუძვლით შემოსავლების სამსახურისათვის სახელმწიფო ბაჟის – 1326 ლარის დაკისრების ნაწილში.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო, საქმის მასალებისა და საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს გასაჩივრებული განჩინება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დგინდება, რომ ი/მ „ნ. ი-ე“ რეგისტრირებულია 2010 წლის 11 ოქტომბერს, მის ძირითად საქმიანობას სალომბარდე მომსახურება წარმოადგენს. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა ი/მ „ნ. ი-ის“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმება მიმდინარეობდა 2012 წლის 5 მარტიდან 2013 წლის 31 იანვრამდე და მოიცავდა 2010 წლის 11 ოქტომბრიდან 2012 წლის 28 თებერვლამდე პერიოდს. 2013 წლის 31 იანვარს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი. საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის იმერეთისა და რაჭა-ლეჩხუმის სამმართველოდან 2012 წლის 20 ივლისს გადმოგზავნილი წერილით დადგენილად იქნა მიჩნეული ის გარემოება, რომ საგამოძიებო სამსახურმა დაკითხა ლომბარდის 49 კლიენტი, რომელთაგან აღმოჩნდა, რომ შვიდმა დატოვა ნივთები ლომბარდში. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, შემოწმებისას გამოყენებულ იქნა არაპირდაპირი მეთოდი და მენარმის შემოსავლების დადგენის მიზნით გამოყენებულ იქნა პროპორცია და პროპორციის შედეგად მიღებული შემოსავლები ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში, ხოლო ერთობლივი შემოსავლიდან გასაქვების ხარჯებში იქნა ჩართული მენარმის მიერ ნივთების დალომბარდებისას კლიენტებზე გადახდილი სესხის თანხა. საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2013 წლის 6 თებერვალს გამოიცა №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ „ნ. ი-ის“ გადასახდელად დაეკისრა 135 130,58 ლარი. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა სსიპ შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა ი/მ „ნ. ი-ემ“ და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №... საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანებით, ი/მ „ნ. ი-ის“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №... საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობისა და სანქციებისა და საურავების გადაანგარიშების გზით შემცირების თაობაზე ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, წერილობით წარედგინა კლიენტების ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები დალომბარდებული ნივთების ლომბარდში დატოვების თაობაზე. მიღებული ინფორმაციის გათვალისწინებით შემოწმებულმა ნივთები, რომლებიც არ იქნა დატოვებული კლიენტების მიერ ლომბარდში არ განიხილოს საბაზრო ფასით რეალიზებუ-

ლად და დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. აღნიშნულის გათვალისწინებით, დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს, განახორციელოს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მიერ მითითებული პოზიციების მიხედვით და მისი მონაწილეობით გადაამოწმოს მიღებული შემოსავლების გაანგარიშებისას ადგილი ხომ არ ჰქონდა დუბლირების ფაქტს. აღნიშნული ფაქტის დადასტურების შემთხვევაში, შემომწმებელმა ერთობლივი შემოსავლებიდან ამორიცხოს დუბლირებული თანხები და აღნიშნულის გათვალისწინებით, უზრუნველყოს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). გადასახადის გადამხდელს მიეცა რეკომენდაცია, შემომწმებელს წარუდგინოს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებაში აღნუსხული პირების მიერ გაცემული დასკვნა კლიენტების მიერ დატოვებული დალომბარდებული ნივთების სარეალიზაციო ფასის განსაზღვრის მიზნით და აღნიშნული დასკვნით განსაზღვრული ფასის გათვალისწინებით, აუდიტის დეპარტამენტმა უზრუნველყოს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). ი/მ „ნ. ი-ემ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №... საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ 2014 წლის 20 თებერვალს მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება (საჩივარი №6072/2/13), რომლითაც ი/მ „ნ. ი-ის“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №... საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ სადავო აქტები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე, 305-ე მუხლებისა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, წარმოადგენენ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქ-

ტებს, რომლებიც აწესებენ და ცვლიან პირის – ი/მ „ნ. ი-ის“ უფლებებსა და მოვალეობებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ადგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებას პირის საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით განსაზღვრის (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე) შესახებ. საქმეში დაცული მტკიცებულებებით დასტურდება, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა ი/მ „ნ. ი-ის“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება და 2013 წლის 31 იანვარს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი. საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, ი/მ „ნ. ი-ის“ მიმართ 2013 წლის 6 თებერვალს გამოიცა №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც მოსარჩელეს დაერიცხა გადასახადი 135 130,58 ლარის ოდენობით. მოცემულ შემთხვევაში, სადავო არ არის ის გარემოება, რომ შემოწმების აქტის შემდგენმა სპეციალისტმა გამოიყენა დაანგარიშების არაპირდაპირი მეთოდი და რაოდენობრივი პროპორცია. საკასაციო სასამართლო სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე დადგენილად მიიჩნევს, რომ საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის იმერეთისა და რაჭა-ლეჩხუმის სამმართველოდან 2012 წლის 20 ივლისს გადმოგზავნილი წერილით საგადასახადო ორგანოს სპეციალისტმა დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ საგამოძიებო სამსახურმა დაკითხა ლომბარდის 49 კლიენტი, რომელთაგან აღმოჩნდა, რომ შვიდმა დატოვა ნივთები ლომბარდში. საქმეში წარმოდგენილია დოკუმენტი ცხრილის სახით, რომელიც შეიცავს მხოლოდ საგამოძიებო სამსახურის მიერ გამოკითხულ კლიენტთა საერთო რაოდენობის შესახებ ინფორმაციას, რითაც იხელმძღვანელა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა ი/მ „ნ. ი-ის“ მიმართ საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენისას. სპეციალისტის განმარტებით, შემოწმების აქტის შედგენისას, იგი დაეყრდნო, როგორც 2012 წლის 20 ივლისის წერილს, ასევე მენარმე სუბიექტის შავ ჩანაწერებს, თუმცა რეალურად შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ სპეციალისტი ხელმძღვანელობს მხოლოდ საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის იმერეთისა და რაჭა-ლეჩხუმის სამმართველოდან 2012 წლის 20 ივლისს გადმოგზავნილი წერილით, რაც შემოწმების აქტის შემ-

დგენმა, სპეციალისტმა გ. კ-მა დაადასტურა, ასევე სასამართლოში გამართულ მთავარ სხდომაზე. სადავო არ არის, რომ მოსარჩელის სამენარმეო საქმიანობის შემონმებისას გამოვლენილ იქნა მთელი რიგი დარღვევები, რის გამოც საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი იყო გამოეყენებინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული არაპირდაპირი მეთოდი, თუმცა სადავოა ამ ნორმით მინიჭებული უფლებამოსილების გამოყენების კანონშესაბამისობა. საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაარღვია სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, კერძოდ, მოპასუხემ არ დაასაბუთა თუ რატომ გამოიყენა არაპირდაპირი მეთოდით გადასახადის დარიცხვისას რაოდენობრივი პროპორცია, ამასთან სათანადოდ არ შეისწავლა მენარმისაგან ამოღებული დოკუმენტაცია. მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანო დაეყრდნო რა საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის იმერეთისა და რაჭა-ლეჩხუმის სამმართველოდან 2012 წლის 20 ივლისს გადმოგზავნილ წერილს, რომლითაც ირკვევა, რომ გამოკითხული 49 პიროვნების სესხის თანხები მოიცავს მხოლოდ 200 ლარიდან 2000 ლარამდე ოდენობას, არ გაითვალისწინა 200 ლარიანი და 200 ლარზე დაბალი ოდენობის სესხების რაოდენობა, მათ შორის, ჩატოვებული ნივთების პროპორცია.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო ვალდებულების გონივრულად და სამართლიანად განსაზღვრის მიზნით, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით მინიჭებული უფლებამოსილების კანონშესაბამისად გამოყენებას არსებითი მნიშვნელობა აქვს, რამდენადაც ეს მუხლი ეხება ყველა სახის გადასახადს, მათ შორის დღგ-ს, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრას და საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მხოლოდ ამ ნორმითა და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევაში, გადასახადი დაარიცხოს მის ხელთარსებული მასალების/სანდო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით, რაც ი/მ „ნ. ი-ის“ მიმართ გადაწყვეტილების მიღებისას მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ უგულვებელყო.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციით დადგენილ ფარგლებში მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსი-

ლია ბულალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოების და-სადგენად იხელმძღვანელოს საწარმოში არსებული მასალები-სა თუ მოპოვებული ნებისმიერი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, მაგრამ ამგვარი დასკვნის გაკეთება უნდა ემყარებოდეს უტყუარ მტკიცებულებებს და მხოლოდ გაურ-კვეველი სახის ჩანაწერების მხედველობაში მიღებით, არ შეე-საბამება საგადასახადო კონტროლის მიზნებს. საკასაციო პა-ლატა მიიჩნევს, რომ საწარმოში არსებული ამა თუ იმ სახის ჩა-ნაწერი, რომელიც იძლევა საწარმოს შემოსავლის ან ხარჯის დადგენის შესაძლებლობას, განხილულ უნდა იქნეს სხვა უტ-ყუარ მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში, რათა საგადასახა-დო კონტროლის მიზნით სრულყოფილად იქნეს გამოკვლეული საწარმოს მიერ წარმოებული ბულალტრული აღრიცხვის სისწო-რე. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენ-ტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ად-მინისტრაციული წარმოების დროს. ამავე კოდექსის 96-ე მუხ-ლის პირველი ნაწილი კი ადგენს, რომ ადმინისტრაციული ორ-განო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკ-ვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურ-თიერთშეჯერების საფუძველზე. მეტიც, ზოგადი ადმინისტრა-ციული კოდექსის 97-ე მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია გამოითხოვოს დოკუმენტები, შეაგ-როვოს ცნობები, საჭიროების შემთხვევაში დანიშნოს ექსპერ-ტიზა და გამოიყენოს აუცილებელი დოკუმენტები და აქტები, ასევე მტკიცებულებათა შეგროვების მიზნით მიმართოს კანონ-მდებლობით გათვალისწინებულ სხვა ზომებს. ამდენად, ადმი-ნისტრაციულმა ორგანომ უნდა გამოიყენოს კანონით მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილება, რათა სრულყოფილად დაადგი-ნოს და შეისწავლოს საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე გარემო-ებები, რათა გაუმართლებლად არ შეიაღასოს პირის უფლება. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქ-ტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლო-ბით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. საქართველოს ზოგადი ად-მინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის შე-საბამისად კი ადგენს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდე-

ბულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, ხოლო 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილი განსაზღვრავს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე და მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოებისას. სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების შემოწმებისას აქტის გამომცემმა ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა უზრუნველყოს მიღებული გადაწყვეტილების მართლზომიერების დამტკიცება სასამართლოს წინაშე, ვინაიდან ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, რაც გულისხმობს ადმინისტრაციულ ორგანოს (თანამდებობის პირის) ვალდებულებას და სამართლებრივ პასუხისმგებლობას აქტის კანონიერებასთან დაკავშირებით. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით ადმინისტრაციულ ორგანოს ევალება დაამტკიცოს სწორედ სადავო აქტის სამართლებრივი მხარე, რადგან მატერიალურ-სამართლებრივი კანონმდებლობის მიხედვით, მას აქვს საჯარო-სამართლებრივი ვალდებულება თავისი გადაწყვეტილება მიიღოს მხოლოდ კანონის შესაბამისად.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო პალატის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო აქტები გამოცემულია საქმის გარემოებების გამოკვლევის გარეშე, რისი გათვალისწინებითაც, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს ასევე კასატორის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის პრეტენზიას სასამართლო ხარჯების დაკისრების ნაწილში და ამ უკანასკნელის ყურადღებას მიაქცევს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის შესაბამისადაც, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. ამდენად, ის

გარემოება, რომ კასატორი კანონის საფუძველზე გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან, ზემოაღნიშნული მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, მას არ ათავისუფლებს პროცესუალური მონინაალმდეგის მიერ განეული ხარჯების ანაზღაურების ვალდებულებისაგან. შესაბამისად, კასატორის მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ მისთვის სასამართლო ხარჯების დაკისრებით, სასამართლომ დაარღვია კანონის მოთხოვნა, არ გამომდინარეობს საპროცესო ნორმებიდან და ამ ნაწილშიც არ იძლევა კასაციის გაზიარების შესაძლებლობას.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე და 410-ე მუხლებით და

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 28 ოქტომბრის განჩინება;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო მოთხოვნების ბათილად ცნობა

გადაწყვეტილება საქართველოს სასჯელით

№ბს-566-559(2კ-15)

25 თებერვალი, 2016 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ვ. როინიშვილი

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სა-
მართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2014 წლის 19 მარტს შპს „...“ სასარჩელო განცხადებით მი-
მართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამ-
სახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსე-
ბული დავეების განხილვის საბჭოს მიმართ.

მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დე-
პარტამენტის 2013 წლის 19 აგვისტოს კამერალური საგადასა-
ხადო შემონმების აქტის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013
წლის 26 აგვისტოს №... საგადასახადო მოთხოვნის, 2013 წლის 8
ოქტომბრის №50024 ბრძანების, აუდიტის დეპარტამენტის
2013 წლის 21 ოქტომბრის №52601 ბრძანების, სსიპ შემოსავ-
ლების სამსახურის 2013 წლის 24 ოქტომბრის №... და №... საგა-
დასახადო მოთხოვნებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინის-
ტროსთან არსებული დავეების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 21
თებერვლის №... გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხო-
ვა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2013 წლის 19 აგვისტოს შედგა
შპს „...“ კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტი, რომლის
საფუძველზეც, 2013 წლის 26 აგვისტოს შემოსავლების სამსა-
ხურმა გამოსცა საგადასახადო მოთხოვნა №... და მოსარჩელეს
დაარიცხა 469 789,48 ლარი. მოსარჩელემ 2013 წლის 6 სექტემ-
ბერს შემოსავლების სამსახურში წარადგინა ააჩივარი და შე-
მონმების აქტის და საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნო-
ბა მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 8 ოქ-
ტომბრის №50024 ბრძანებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა

საჩივარი დააკმაყოფილა ნაწილობრივ და მოსარჩელე გათავისუფლდა საგადასახადო შემონმებით ორ საბაჟო დეკლარაციაზე პრეფერენციის გაუთვალისწინებლობის საფუძველით დაკისრებული ჯარიმისა და საურავისაგან.

მოსარჩელემ ასევე აღნიშნა, რომ 2013 წლის 21 ოქტომბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №5261 ბრძანებით მას შეუმცირდა ძირითადი გადასახადი 48 341 ლარი და ჯარიმა 27 528 ლარი, ხოლო მეორე პუნქტის თანახმად, საურავის მოხსნის მიზნით დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 48 341 ლარი. შესაბამისი ბრძანების საფუძველზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 24 ოქტომბერს გამოსცა ორი საგადასახადო მოთხოვნა, კერძოდ, ა) საგადასახადო მოთხოვნა №..., რომლის მიხედვით მოსარჩელეს მოეხსნა (შეუმცირდა) დარიცხული გადასახადი 75 869 ლარით; ბ) საგადასახადო მოთხოვნა №..., რომლის მიხედვით შპს „...“ დაერიცხა 48 805,04 ლარი. ამასთან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2014 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 8 ოქტომბრის №5004 ბრძანების ბათილად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

მოსარჩელის მითითებით, დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილება, რომელსაც მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოები სადავო აქტების მიღებისას დაეყრდნენ არ იყო გამოქვეყნებული და ქართულ ენაზე თარგმნილი საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი შიდა პროცედურის დაცვით, შესაბამისად, მას ნორმატიული აქტის ძალა არ გააჩნდა, რის გამოც მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოებს სადავო საკითხის განხილვისას და მოსარჩელეზე იმპორტის გადასახდელების დარიცხვისას, დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილებით არ უნდა ეხელმძღვანელათ, რაც სადავო აქტების ბათილად ცნობის აშკარა საფუძველი იყო.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 9 სექტემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ძალაში შესვლის დღიდან ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილება, კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემული სსიპ შემოსავლების

სამსახურის 2013 წლის 26 აგვისტოს №... საგადასახადო მოთხოვნა, 2013 წლის 8 ოქტომბრის №50024 ბრძანება, აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 21 ოქტომბრის №52601 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 24 ოქტომბრის №... და №... საგადასახადო მოთხოვნები.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2013 წლის 19 აგვისტოს შედგა შპს „...“ კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტი, რომლის საფუძველზეც, 2013 წლის 26 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურმა გამოსცა საგადასახადო მოთხოვნა №... და მოსარჩელეს დაარიცხა 469 789,48 ლარი.

მოსარჩელემ 2013 წლის 6 სექტემბერს შემოსავლების სამსახურში წარადგინა საჩივარი და შემონმების აქტის და საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 8 ოქტომბრის №50024 ბრძანებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საჩივარი დააკმაყოფილა ნაწილობრივ და მოსარჩელე გათავისუფლდა საგადასახადო შემონმებით ორ საბაჟო დეკლარაციაზე პრეფერენციის გაუთვალისწინებლობის საფუძველით დაკისრებული ჯარიმისა და საურავისაგან.

საქალაქო სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ 2013 წლის 21 ოქტომბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №5261 ბრძანებით მოსარჩელეს შეუმცირდა ძირითადი გადასახადი 48 341 ლარი და ჯარიმა 27 528 ლარი, ხოლო მეორე პუნქტის თანახმად, საურავის მოხსნის მიზნით დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 48 341 ლარი. შესაბამისი ბრძანების საფუძველზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 24 ოქტომბერს გამოსცა ორი საგადასახადო მოთხოვნა, კერძოდ, ა) საგადასახადო მოთხოვნა №..., რომლის მიხედვით მოსარჩელეს მოეხსნა (შეუმცირდა) დარიცხული გადასახადი 75 869 ლარით; ბ) საგადასახადო მოთხოვნა №..., რომლის მიხედვით შპს „...“ დაერიცხა 48 805,04 ლარი.

ამასთან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2014 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 8 ოქტომბრის №5004 ბრძანების ბათილად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილება არ გამოქვეყნებულა და ქართულ ენაზე არ იყო თარგმნილი საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი შიდა პროცედურის დაცვით.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოებს სადავო საკითხის განხილვისას და მოსარჩელეზე იმპორტის გადასახდელების დარიცხვისას, დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილებით არ უნდა ეხელმძღვანელათ, რამდენადაც მას ნორმატიული აქტის ძალა არ ჰქონდა.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით სადავო სამართალურ-თიერთობის წარმოშობის დროისათვის მოქმედი და ამჟამად არსებული რედაქციით „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი დოკუმენტი წარმოადგენდა საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებას.

„საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის თანახმად, ეს კანონი განსაზღვრავდა საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების დადების, შესრულების და მოქმედების შეწყვეტის წესს. საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულება იდებოდა, სრულდებოდა და წყდებოდა საერთაშორისო სამართლის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპების და ნორმების, საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და ამ კანონის შესაბამისად. ამავე კანონის 24-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილის შესაბამისად, ცალსახად განისაზღვრა, რომ საერთაშორისო ხელშეკრულება ძალაში შედიოდა იმ წესითა და ვადაში, რომლებიც გათვალისწინებული იყო საერთაშორისო ხელშეკრულებაში ან შეთანხმებული იყო მხარეებს შორის, და ამ კანონის შესაბამისად. მეტიც, თუ საქართველოს კანონმდებლობა საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების ძალაში შესვლისათვის მოითხოვდა რომელიმე შიდასახელმწიფოებრივი პროცედურის შესრულებას, ასეთი ხელშეკრულება საქართველოში ძალაში შედიოდა მხოლოდ სათანადო პროცედურის გავლის შემდეგ.

„საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის 30-ე მუხლის მე-4 პუნქტი იმპერატიულად ადგენდა ყველა საერთაშორისო ხელშეკრულების გამოქვეყნების ვალდებულებას საერთაშორისო ხელშეკრულებათა კრებულში. მითითებული მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების შესაბამისად, ცალსახად განისაზღვრა, რომ თუ საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების ერთ-ერთი ავთენტიური ტექსტი შედგენილი იყო ქართულ ენაზე, ხელშეკრულება ქვეყნდებო-

და ქართულ ენაზე, ხოლო საქართველოს ხელშეკრულება, რომლის ავთენტური ტექსტი შედგენილი იყო მხოლოდ უცხო ენაზე, ქვეყნდებოდა ამ ენათაგან ერთ-ერთზე, ოფიციალური ქართული თარგმანის თანდართვით.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, სადავო არ იყო ის გარემოება, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში 2000 წლის 30 ნოემბერს მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილება ქართულ ენაზე არ იყო თარგმნილი, არ იყო გამოქვეყნებული „საკანონმდებლო მაცნეში“ და ნორმატიული აქტების სახელმწიფო რეესტრში არ იყო რეგისტრირებული, რასაც ადასტურებდა საქმის მასალებში წარმოდგენილი საქართველოს საგარეო საქმეთა სამინისტროს 2014 წლის 05 ივნისის №01/24290 წერილი და საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სსიპ „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს“ თავმჯდომარის 2013 წლის 11 ოქტომბრის №15/გ-418 წერილი.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ 2000 წლის 30 ნოემბერს მინსკში ხელმოწერილი დოკუმენტი შესასრულებლად სავალდებულო გახდებოდა მას შემდეგ, თუ შესრულებოდა ის შიდასახელმწიფოებრივი პროცედურები, რაც უკავშირდებოდა მის ქართულ ენაზე თარგმნას და გამოქვეყნებას. ამჟამად მოქმედი „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონით იმპერატიულიად იყო დადგენილი, რომ არათუ გამოუქვეყნებელ ნორმატიულ აქტს, არამედ სხვა ენაზე გამოქვეყნებულ ნორმატიულ აქტს არ ჰქონდა ოფიციალური ძალა. მეტიც, საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ მართალია, „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის სპეციალური ნორმებით განსაზღვრული იყო საერთაშორისო ხელშეკრულების დადების, შესრულებისა და მოქმედების შეწყვეტის წესი, მაგრამ საერთაშორისო ხელშეკრულება წარმოადგენდა რა ნორმატიულ აქტს, მისი გამოქვეყნებისა და რეესტრში რეგისტრაციისათვის დადგენილი შიდა პროცედურის დაცვა სავალდებულო იყო, რაც ასევე დასტურდებოდა „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით (ამჟამად მოქმედი რედაქცია) განსაზღვრული მოთხოვნებით, კერძოდ, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებისა და შეთანხმების მომზადების, დადების, რატიფიცირების, გამოქვეყნების, შესრულების, დენონსირებისა და გაუქმების წესი განისაზღვრებოდა საქართველოს კონსტიტუციით, ამ კანონით, „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონითა და საქართველოს პარლამენტის რეგლამენტით. უფრო მეტიც, „ნორ-

მატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის სპეციალური ნორმა (სადავო სამართალურთიერთობის წარმოშობის დროისათვის მოქმედი რედაქცია, რომელიც ეტაპობრივად გაუქმდა 2010 წლის 1 იანვრიდან), კერძოდ, 45-ე მუხლის მე-3 ნაწილი, გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობის წარმოშობას ცალსახად უკავშირებდა ნორმატიული აქტის გამოქვეყნებას.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოთა არგუმენტი იმის თაობაზე, რომ საქართველოს მთავრობის დადგენილებების შესაბამისად (2006 წლის 27 დეკემბრის №256, 2009 წლის 14 აგვისტოს №152 და 2010 წლის 29 დეკემბრის №420 დადგენილებები), ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებული იყო სადავო გადაწყვეტილებების მიღებისას ეხელმძღვანელა დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილებით. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტში საერთაშორისო შეთანხმების გამოყენების შესახებ არსებული მითითება, არ იყო უპირატესი იურიდიული ძალის მქონე საკანონმდებლო აქტით დადგენილი სავალდებულო პროცედურის შესრულების ტოლფასი, რის გამოც მას რეალურად შესასრულებლად სავალდებულო ძალა არ შეუძენია.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 9 სექტემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივნისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 9 სექტემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანი იყო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 19 აგვისტოს შპს „...“ კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2013 წლის 26 აგვისტოს საგადასახადო მოთხოვნა №..., ამავე სამსახურის 2013 წლის 8 ოქ-

ტომბრის №50024 ბრძანება, აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 21 ოქტომბრის №56601 ბრძანება, 2013 წლის 24 ოქტომბრის №... და №... საგადასახადო მოთხოვნები. აღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემას და მოსარჩელეზე იმპორტის გადასახდელების დარიცხვას, საფუძვლად დაედო დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილება, რომლის შესასრულებლად სავალდებულო ძალა სადავოა მხარეთა შორის.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი დოკუმენტი წარმოადგენდა საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებას.

„საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის თანახმად, ეს კანონი განსაზღვრავდა საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების დადების, შესრულების და მოქმედების შეწყვეტის წესს. საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულება იდებოდა, სრულდებოდა და წყდებოდა საერთაშორისო სამართლის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპების და ნორმების, საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და ამ კანონის შესაბამისად. ამავე კანონის 24-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილის შესაბამისად, ცალსახად განისაზღვრა, რომ საერთაშორისო ხელშეკრულება ძალაში შედიოდა იმ წესითა და ვადაში, რომლებიც გათვალისწინებული იყო საერთაშორისო ხელშეკრულებაში ან შეთანხმებული იყო მხარეებს შორის და ამ კანონის შესაბამისად. თუ საქართველოს კანონმდებლობა საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების ძალაში შესვლისათვის მოითხოვდა რომელიმე შიდასახელმწიფოებრივი პროცედურის შესრულებას, ასეთი ხელშეკრულება საქართველოში ძალაში შედიოდა მხოლოდ სათანადო პროცედურის გავლის შემდეგ.

„საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის 30-ე მუხლის მე-4 პუნქტი იმპერატიულად ადგენდა ყველა საერთაშორისო ხელშეკრულების გამოქვეყნების ვალდებულებას საერთაშორისო ხელშეკრულებათა კრებულში. მითითებული მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების შესაბამისად, თუ საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების ერთ-ერთი ავთენტიური ტექსტი შედგენილია ქართულ ენაზე,

ხელშეკრულება ქვეყნდება ქართულ ენაზე, ხოლო საქართველოს ხელშეკრულება, რომლის ავთენტური ტექსტი შედგენილია მხოლოდ უცხო ენაზე, ქვეყნდება ამ ენათაგან ერთ-ერთზე, ოფიციალური ქართული თარგმანის თანდართვით.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნული მუხლების ანალიზის შედეგად განმარტა, რომ ნებისმიერ დოკუმენტს, მათ შორის, საერთაშორისო ხელშეკრულებას ან/და მის დანართს ან დამატებას, რომ შეეძინა ნორმატიული ხასიათი და ქცეულიყო ნორმატიულ აქტად, სავალდებულო იყო მისი გამოქვეყნება შესაბამის ბეჭდვით ორგანოში, ამასთან, აუცილებელი იყო ქართული ტექსტის გამოქვეყნება.

საქმეში წარდგენილი მტკიცებულებებით, კერძოდ, საქართველოს საგარეო საქმეთა სამინისტროს 2014 წლის 5 ივნისის №01/24290 წერილით და საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სსიპ „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს“ თავმჯდომარის 2013 წლის 11 ოქტომბრის №15/გ-418 წერილით დადგენილი იყო, რომ 2000 წლის 30 ნოემბერს მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილება: ა) ქართულ ენაზე არ თარგმნილა, ბ) არ გამოქვეყნებულა არა თუ საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეში, არამედ ოფიციალურად არ გამოქვეყნებულა, გ) არ იყო ნორმატიული აქტების სახელწიფო რეესტრში რეგისტრირებული.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტების არგუმენტი იმის თაობაზე, რომ 2000 წლის 30 ნოემბერს მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილება ძალაში იყო „საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 და 24-ე მუხლების თანახმად და რომ მისი სავალდებულოდ აღიარებისათვის არ იყო საჭირო გამოქვეყნება.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნულთან დაკავშირებით განმარტა, რომ „საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 და 24-ე მუხლებით განსაზღვრული იყო, თუ რა ფორმით შეიძლება გამოსატყლიყო საქართველოს თანხმობა საერთაშორისო ხელშეკრულების სავალდებულოდ აღიარებაზე და როდის შედიოდა საერთაშორისო ხელშეკრულება საქართველოსათვის ძალაში. მართალია, „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის სპეციალური ნორმებით განსაზღვრული იყო საერთაშორისო ხელშეკრულების დადების, შესრულებისა და მოქმედების შეწყვეტის წესი, მაგრამ სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ვინაიდან, საერთაშორისო ხელშეკრულება წარმოადგენდა ნორმატიულ აქტს, სავალდებულო იყო მისი გამოქვეყნებისა და რეესტრში რეგისტრაციისათვის დადგენილი ში-

და პროცედურის დაცვა, რაც ასევე დასტურდებოდა „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით (ამჟამად მოქმედი რედაქცია) განსაზღვრული მოთხოვნებით, კერძოდ, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებისა და შეთანხმების მომზადების, დადების, რატიფიცირების, გამოქვეყნების, შესრულების, დენონსირებისა და გაუქმების წესი განისაზღვრებოდა საქართველოს კონსტიტუციით, ამ კანონით, „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონითა და საქართველოს პარლამენტის რეგლამენტით.

ამასთან, მნიშვნელოვანი იყო იმ გარემოებაზე მითითება, რომ „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის სპეციალური ნორმა (სადავო სამართალსა და საერთაშორისო სამართლის დროისათვის მოქმედი რედაქცია, კერძოდ, 45-ე მუხლის მე-3 ნაწილი), გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობის წარმოშობას ცალსახად უკავშირებდა ნორმატიული აქტის გამოქვეყნებას.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ შესაბამისი მსჯელობიდან გამომდინარე, გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მოსაზრება და მიიჩნია, რომ ვინაიდან, საერთაშორისო ხელშეკრულება კანონით დადგენილი წესის დაცვით არ იყო გამოქვეყნებული, მას არ ჰქონდა ნორმატიული ხასიათი, რაც თავის მხრივ გამორიცხავდა მის საფუძველზე მოსარჩელისათვის გადასახადების დარიცხვის შესაძლებლობას.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე უსაფუძვლოდ მიიჩნია აპელანტების მიერ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2002 წლის 4 მარტის გადაწყვეტილებაზე აპელირება, რომლითაც განიმარტა, რომ საერთაშორისო ხელშეკრულების გამოუქვეყნებლობა არ იყო საფუძველი იმისა, რომ საერთაშორისო ხელშეკრულება არ ყოფილიყო აღიარებული სავალდებულოდ ქართული მხარის მიერ, რომ საქართველოს კანონმდებლობით საერთაშორისო ხელშეკრულების ძალაში შესვლისათვის მისი გამოქვეყნება არ წარმოადგენდა უშუალო წინაპირობას ან პირობას.

აღნიშნულთან მიმართებაში, სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის განმარტება, რომ სახელმწიფოს მხრიდან საერთაშორისო ხელშეკრულების აღიარების სავალდებულო პირობას არ წარმოადგენს მისი გამოქვეყნება, თუმცა სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, სახელმწიფოს ეს ვალდებულება არ შეიძლება გავრცელდეს გადასახადის გადამხდელზე, იმ პირობებში, როცა შიდასა-

ხელმწიფოებრივი კანონმდებლობით გათვალისწინებული პროცედურების დაცვით საერთაშორისო ხელშეკრულება არ გამოქვეყნებულა, ანუ ნორმატიული ძალა არ შეუძენია.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივნისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

კასატორმა – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო არ დაეთანხმა სასამართლოს მოსაზრებას დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მთავრობების მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილების იურიდიული ძალის არარსებობასთან დაკავშირებით. კასატორმა აღნიშნა, რომ „თავისუფალი სავაჭრო ზონის შექმნის შესახებ“ 1994 წლის 15 აპრილის მრავალმხრივი შეთანხმების პრეამბულის თანახმად, შეთანხმების მონაწილე სახელმწიფოები, აყალიბებდნენ პირობებს საქონლისა და მომსახურებათა თავისუფალი გადაადგილებისათვის, უზრუნველყოფდნენ ურთიერთსავაჭრობის დაბალანსებულობას. აღნიშნული შეთანხმების მე-8 მუხლის თანახმად, ხელშემკვრელი მხარეები პირდაპირ ან ირიბად არ დაბეგრავდნენ სხვა ხელშემკვრელ მხარეთა საბაჟო ტერიტორიიდან წარმომდგარ საქონელს ფისკალური ხასიათის გადასახადებითა და მოსაკრებლებით იმ ზომით, რაც აღემატებოდა მათ დონეს ეროვნული საქონლისათვის. ამავე შეთანხმების მე-2 მუხლის მიხედვით, ხელშემკვრელი მხარეები ინარჩუნებდნენ უფლებას დამოუკიდებლად განესაზღვრათ საგარეო-ეკონომიკური ურთიერთობების რეჟიმი წინამდებარე შეთანხმების არამონაწილე სახელმწიფოთა მიმართ.

კასატორის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მითითებით, საქართველოს რესპუბლიკის მთავრობასა და რუსეთის ფედერაციის მთავრობას შორის „თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ“ 1994 წლის 3 თებერვლის შეთანხმების პირველი პუნქტის შესაბამისად, ხელშემკვრელი მხარეები არ იყენებდნენ საბაჟო გადასახადებს და ანაკრებებს, რომლებიც ერთნაირად მოქმედებდა იმ საქონლის ექსპორტსა და იმპორტზე, რომლის წარმოშობის ადგილი იყო ერთ-ერთი ხელშემკვრელი მხარის საბაჟო ტერიტორია და დანიშნული იყო მეორე ხელშემკვრელი მხარის საბაჟო ტერიტორიაზე მისაწოდებლად. საქონლის ნომენკლატურის შესათანხმებლად სავაჭრო რეჟიმის გამოყენების

თავისებურება ორივე ქვეყანას შორის ფორმდებოდა ყოველწლიური ოქმებით, რომელიც წარმოადგენდა წინამდებარე შეთანხმების განუყოფელ ნაწილს. საქონლის წარმოშობის დანვრილებითი წესები ხელშემკვრელი მხარეების მიერ გაფორმდებოდა ცალკე დოკუმენტით, რომელიც იქნებოდა წინამდებარე შეთანხმების განუყოფელი ნაწილი. ამასთან, ანალოგიური შინაარსის იყო უკრაინასთან გაფორმებული „თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ“ შეთანხმების შესაბამისი მუხლები. კერძოდ, შეთანხმების პირველი მუხლის თანახმად, „1. ხელშემკვრელი მხარეები არ იყენებდნენ საექსპორტო და/ან საიმპორტო საბაჟო გადასახადებს, ასევე ბეგარებს და ანაკრებებს, რომლებსაც გააჩნდათ საბაჟო გადასახადების ექვივალენტური მოქმედება იმ საქონლის მიმართ, რომლის წარმოშობის ადგილი იყო ერთ-ერთი ხელშემკვრელი მხარის საბაჟო ტერიტორია და განკუთვნილი იყო მეორე ხელშემკვრელი მხარის საბაჟო ტერიტორიაზე მისაწოდებლად. მოცემული სავაჭრო რეჟიმის ფარგლებში შეთანხმებული საქონლის ნომენკლატურიდან გამონაკლისი ფორმდებოდა დოკუმენტებით, რომლებიც წარმოადგენდნენ ამ შეთანხმების განუყოფელ ნაწილს, თუ ხელშემკვრელი მხარეები ჩათვლიდნენ ამას საჭიროდ. 2. ამ შეთანხმების მიზნებისათვის და მისი მოქმედების პერიოდისათვის ხელშემკვრელი მხარეების ტერიტორიებიდან წარმოშობილი საქონელი განისაზღვრებოდა დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა მეთაურების საბჭოს 1993 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილებით დამტკიცებული საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის წესებით.

კასატორის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს განმარტებით, დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მთავრობების მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრისა და 2009 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილებით დამტკიცებული „საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის წესების“ მე-9 მუხლის „ა“ პუნქტის მიხედვით, საქონელი სარგებლობდა თავისუფალი ვაჭრობის რეჟიმით შეთანხმების მონაწილე ქვეყნების საბაჟო ტერიტორიებზე, თუ შეთანხმების მონაწილე ერთ-ერთი სახელმწიფოს რეზიდენტსა და შეთანხმების მონაწილე მეორე სახელმწიფოს რეზიდენტს შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ხდებოდა მისი ექსპორტი და შემოტანა შეთანხმების მონაწილე ერთი სახელმწიფოს საბაჟო ტერიტორიიდან შეთანხმების მონაწილე მეორე სახელმწიფოს საბაჟო ტერიტორიაზე. ამასთან, საქონელს არ უნდა დაეტოვა შეთანხმების მონაწილე სახელმწიფოს ტერიტორია, იმ შემთხვევის გარდა, თუ ასეთი ტრანსპორტირება შეუძლებელი იყო მონაწილე სახელ-

მნიფოს, ან მისი ცალკეული ნაწილის გეოგრაფიული მდებარეობიდან გამომდინარე. მე-10 მუხლის შესაბამისად, შეთანხმების მონაწილე კონკრეტულ სახელმწიფოში საქონლის წარმოშობის ქვეყნის დადასტურებისათვის აუცილებელი იყო შემომტანი ქვეყნის საბაჟო ორგანოებს წარდგენოდა საქონლის წარმოშობის სერტიფიკატი CT-1 ფორმით ან დეკლარაცია საქონლის წარმოშობის შესახებ. „წესების“ მე-17 მუხლის თანახმად კი, შემთხვევები, როდესაც საქონლის წარმოშობის ქვეყნის დამადასტურებელ დოკუმენტად შეიძლება წარდგენილიყო დეკლარაცია საქონლის წარმოშობაზე და აგრეთვე, როდესაც საქონლის წარმოშობის დოკუმენტის წარდგენა არ იყო აუცილებელი, განისაზღვრებოდა იმპორტიორი ქვეყნის ეროვნული კანონმდებლობის შესაბამისად.

კასატორის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მითითებით „საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის კრიტერიუმების, წესის, წარმოშობის სერტიფიკატების ფორმის, მისი გაცემისა და შევსების წესების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს მთავრობის 2006 წლის 27 დეკემბერის №256 დადგენილების პირველი მუხლის მე-5 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანისას საქონლის წარმოშობა დასტურდებოდა წარმოშობის სერტიფიკატით. ამასთან, „დსთ-ის წევრ ქვეყნებთან თავისუფალი ვაჭრობის რეჟიმის შეუფერხებელი ფუნქციონირების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2009 წლის 14 აგვისტოს №152 დადგენილების მე-3 მუხლის თანახმად, ცნობად იქნა მიღებული, რომ ძალაში იყო დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილებით დამტკიცებული „საქონლის წარმოშობის სახელმწიფოს განსაზღვრის წესი“, რის შესაბამისად გაცემული „საქონლის წარმოშობის სერტიფიკატი CT-1“ იყო საქონლის წარმოშობის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელიც გამოიყენებოდა „თავისუფალი სავაჭრო ზონის შექმნის შესახებ“ 1994 წლის 15 აპრილის შეთანხმებითა და ამ შეთანხმებაში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ 1999 წლის 2 აპრილის ოქმით გათვალისწინებული შეღავათების გავრცელების მიზნით.

კასატორის მოსაზრებით, მოსარჩელის არგუმენტი, რომელიც გაიზიარა სასამართლომ, რომ დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მთავრობების მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილება არ იყო თარგმნილი ქართულ ენაზე, არ იყო რატიფიცირებული სა-

ქართველოს პარლამენტის მიერ, არ იყო გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეში და შესაბამისად, არ იყო სავალდებულო გამოსაყენებლად, საფუძველს მოკლებული იყო, ვინაიდან, აღნიშნული გადაწყვეტილება ძალაში იყო „საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ კანონის მე-7 მუხლის და 24-ე მუხლები და მისი სავალდებულოდ აღიარებისთვის არ იყო საჭირო რატიფიკაცია (საქართველოს კონსტიტუცია 65-ე მუხლი, „საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-14 მუხლი). ამასვე ადასტურებდა საქართველოს საგარეო საქმეთა სამინისტროს 2014 წლის 5 ივნისის №01/24290 წერილი, რომელშიც განიმარტა, რომ საქართველოსთვის ძალაში იყო 1994 წლის 15 აპრილის „თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ“ შეთანხმება. აღნიშნული შეთანხმების მე-3 მუხლის თანახმად, საქონლის წარმოშობა განისაზღვრა საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის წესებით (CT-1 სერტიფიკატი), რომელიც წარმოადგენდა ზემოხსენებული შეთანხმების დანართს და დამტკიცებული იყო დსთ-ს მთავრობების მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილებით, ხოლო აღნიშნული შეთანხმება კი რატიფიცირებული იყო საქართველოს პარლამენტის მიერ 2002 წლის 6 დეკემბრის №1832-ლს დადგენილებით.

კასატორმა ასევე არ გაიზიარა სასამართლოს დასაბუთება და მითითება „საერთაშორისო ხელშეკრულებათა კანონის“ 30-ე მუხლის მე-4, მე-5, და მე-6 პუნქტებზე, ვინაიდან, აღნიშნული პუნქტები საერთოდ არ ეხებოდა საერთაშორისო ხელშეკრულებების ძალაში შესვლას.

რაც შეეხებოდა, სასამართლოს მიერ „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონზე მითითებას, კასატორი მიიჩნევს, რომ სადავო შემთხვევაში, ამავე კანონის მე-7 მუხლის შესაბამისად, კანონთან შედარებით უპირატესი იურიდიული ძალა გააჩნდა საერთაშორისო ხელშეკრულებასა და შეთანხმებას, რომელიც მოცემულ შემთხვევაში იმპერატიულად ადგენდა, რომ იგი ძალაში იყო მხარეთა მიერ ხელმოწერისთანავე.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე და იმ გარემოებების გათვალისწინებით, რომ: ა) თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ, როგორც ორმხრივი, ისე მრავალმხრივი შეთანხმებებით გათვალისწინებული იყო საგადასახადო შეღავათები, შეთანხმების მონაწილე ერთ-ერთი სახელმწიფოს რეზიდენტსა და შეთანხმების მონაწილე მეორე სახელმწიფოს რეზიდენტს შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე განხორციელებულ ექსპორტსა და იმპორტზე, შეთანხმების მონაწილე ერთი სახელ-

მნიფოს საბაჟო ტერიტორიიდან შეთანხმების მონაწილე მეორე სახელმწიფოს საბაჟო ტერიტორიაზე; ბ) საქონლის წარმოშობის ქვეყნის დადასტურებისათვის აუცილებელი იყო შემომტანი ქვეყნის საბაჟო ორგანოებს წარდგენოდა საქონლის წარმოშობის სერტიფიკატი CT-1 ფორმით; გ) საქონლის წარმოშობის ქვეყნის დამადასტურებელ დოკუმენტად საქონლის წარმოშობაზე დეკლარაციის წარდგენის შესაძლებლობა უნდა განსაზღვრულიყო ეროვნული კანონმდებლობის შესაბამისად; დ) ეროვნული კანონმდებლობით საქონლის წარმოშობის ქვეყნის დამადასტურებელ დოკუმენტად საქონლის წარმოშობაზე დეკლარაციის წარდგენა გათვალისწინებული არ იყო; ე) დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მთავრობების მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილება აღიარებული იყო სავალდებულოდ; ვ) ინგლისი და აშშ არ წარმოადგენდა შეთანხმების მონაწილე ქვეყანას, კასატორის მოსაზრებით, მოსარჩელეზე ვერანაირად ვერ გავრცელდებოდა თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ გაფორმებული შეთანხმებებით დადგენილი საგადასახადო შეღავათები.

ამასთან, კასატორის მოსაზრებით, ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილება ეწინააღმდეგებოდა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2002 წლის 4 მარტის გადაწყვეტილებას.

კასატორმა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა იდენტურ ფაქტობრივ გარემოებებსა და სამართლებრივ შეფასებებზე დაყრდნობით გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 28 სექტემბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 12 ნოემბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დასაშვებლად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები და მათი განხილვა დაინიშნა 2016 წლის 21 იანვარს 12:30 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, შპს „...ის“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა სწორი გადაწყვეტილება მიიღეს შპს „...“ სარჩელის დაკმაყოფილებასთან დაკავშირებით, თუმცა საკასაციო სასამართლო ნაწილობრივ არ იზიარებს სასამართლოების დასაბუთებას სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძვლებთან დაკავშირებით.

საკასაციო სასამართლო პირველ რიგში ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 19 აგვისტოს შპს „...“ კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2013 წლის 26 აგვისტოს №... საგადასახადო მოთხოვნის, ამავე სამსახურის 2013 წლის 8 ოქტომბრის №50024 ბრძანების, აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 21 ოქტომბრის №56601 ბრძანების, 2013 წლის 24 ოქტომბრის №... და №... საგადასახადო მოთხოვნების ბათილად ცნობა წარმოადგენს. აღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემას და მოსარჩელეზე იმპორტის გადასახადის დარიცხვას საფუძვლად დაედო დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილება, რომლის შესასრულებლად სავალდებულო ძალა სადავოა მხარეთა შორის.

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალებით დადგენილად მიიჩნევს იმ გარემოებებს, რომ 2013 წლის 19 აგვისტოს შედგა შპს „...“ კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც, 2013 წლის 26 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურმა გამოსცა საგადასახადო მოთხოვნა №... და მოსარჩელეს გადასახდელად 469 789,48 ლარი დაარიცხა. შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „...“ 2007 წელს №57, №72, №222, №251, №269, №474, №676, №1171, №1368, №1929 სასაქონლო დეკლარაცი-

ებით იმპორტირებულ საქონელზე სარგებლობდა პრეფერენციული დოკუმენტით, სერტიფიკატი CT-1-ით, რომლის მიხედვითაც საქონელი გათავისუფლდა იმპორტის გადასახადის 12%-განაკვეთისაგან. შემომწმების შედეგად გაირკვა, რომ ზემოაღნიშნული სასაქონლო დეკლარაციებში მოვაჭრე მხარეს წარმოადგენდნენ ინგლისსა და აშშ-ში რეგისტრირებული ფირმები, რომლებიც დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბერს მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილების თანახმად, არ წარმოადგენდნენ ხელშეკრულების მონაწილე მხარეებს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს „...“ ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა იმპორტის გადასახადი და შესაბამისი სანქციები. მოსარჩელემ 2013 წლის 6 სექტემბერს შემოსავლების სამსახურში წარადგინა საჩივარი და შემომწმების აქტის და საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 8 ოქტომბრის №50024 ბრძანებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საჩივარი დააკმაყოფილა ნაწილობრივ და მოსარჩელე გათავისუფლდა საგადასახადო შემომწმებით ორ საბაჟო დეკლარაციაზე პრეფერენციის გაუთვალისწინებლობის საფუძველით დაკისრებული ჯარიმისა და საურავისაგან.

2013 წლის 21 ოქტომბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №5261 ბრძანებით მოსარჩელეს შეუმცირდა ძირითადი გადასახადი 48 341 ლარი და ჯარიმა 27 528 ლარი, ხოლო მეორე პუნქტის თანახმად, საურავის მოხსნის მიზნით დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 48 341 ლარი. შესაბამისი ბრძანების საფუძველზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 24 ოქტომბერს გამოსცა ორი საგადასახადო მოთხოვნა, კერძოდ, ა) საგადასახადო მოთხოვნა №..., რომლის მიხედვით მოსარჩელეს მოეხსნა (შეუმცირდა) დარიცხული გადასახადი 75 869 ლარით; ბ) საგადასახადო მოთხოვნა №..., რომლის მიხედვით შპს „...“ დაერიცხა 48 805,04 ლარი. ამასთან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2014 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 8 ოქტომბრის №5004 ბრძანების ბათილად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემული დავის სწორად გადაწყვეტისათვის აუცილებელია ერთმანეთისაგან განიმიჯნოს ერთი მხრივ, საერთაშორისო ხელშეკრულების სახელმწიფოსათვის შესასრულებლად სავალდებულოდ აღიარება და მისი ძალაში შესვლა, მეორე მხრივ კი, ნორმატიული აქტის ძალის მინიჭება და ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის შე-

სასრულელად სავალდებულოდ აღიარება.

საკითხის სწორად გასააზრებლად საჭიროა ქრონოლოგიურად განვიხილოთ დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს მინსკის 2000 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილების მიღებამდე და მიღების შემდგომ არსებული სამართლებრივი მდგომარეობა და არსი იმ ძირითადი ცვლილებისა, რაც ამ გადაწყვეტილების მიღებამ გამოიწვია.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ 1994 წლის 15 აპრილის დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის ნევრ სახელმწიფოთა შორის დაიდო „თავისუფალი სავაჭრო ზონის შექმნის შესახებ“ მრავალმხრივი შეთანხმება, რომლის პრეამბულის თანახმადაც, შეთანხმების მონაწილე სახელმწიფოები, აყალიბებდნენ პირობებს საქონლისა და მომსახურებათა თავისუფალი გადაადგილებისათვის, უზრუნველყოფდნენ ურთიერთვაჭრობის დაბალანსებულობას. აღნიშნული შეთანხმების მე-8 მუხლის თანახმად, ხელშემკვრელი მხარეები პირდაპირ ან ირიბად არ დაბეგრავდნენ სხვა ხელშემკვრელ მხარეთა საბაჟო ტერიტორიიდან წარმომდგარ საქონელს ფისკალური ხასიათის გადასახადებითა და მოსაკრებლებით იმ ზომით, რაც აღემატებოდა მათ დონეს ეროვნული საქონლისათვის. ამავე შეთანხმების მე-2 მუხლის მიხედვით, ხელშემკვრელი მხარეები ინარჩუნებდნენ უფლებას დამოუკიდებლად განესაზღვრათ საგარეო-ეკონომიკური ურთიერთობების რეჟიმი წინამდებარე შეთანხმების არამონაწილე სახელმწიფოთა მიმართ. აღნიშნული შეთანხმება რატიფიცირებული არის საქართველოს პარლამენტის მიერ 2002 წლის 6 დეკემბრის №1832-ლს დადგენილებით.

ამასთან, 1994 წლის 3 თებერვალს საქართველოს რეპუბლიკის მთავრობასა და რუსეთის ფედერაციის მთავრობას შორის გაფორმდა „თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ“ შეთანხმება, რომლის პირველი პუნქტის შესაბამისადაც, ხელშემკვრელი მხარეები არ იყენებდნენ საბაჟო გადასახადებს და ანაკრებებს, რომლებიც ერთნაირად მოქმედებდა იმ საქონლის ექსპორტსა და იმპორტზე, რომლის წარმოშობის ადგილი იყო ერთ-ერთი ხელშემკვრელი მხარის საბაჟო ტერიტორია და დანიშნული იყო მეორე ხელშემკვრელი მხარის საბაჟო ტერიტორიაზე მისაწოდებლად. საქონლის ნომენკლატურის შესათანხმებლად სავაჭრო რეჟიმის გამოყენების თავისებურება ორივე ქვეყანას შორის ფორმდებოდა ყოველწლიური ოქმებით, რომელიც წარმოადგენდა წინამდებარე შეთანხმების განუყოფელ ნაწილს. საქონლის წარმოშობის დანვრილებითი ნესები ხელშემკვრელი მხარეების მიერ გაფორმდებოდა ცალკე დოკუმენტით, რომელიც იქნებოდა

წინამდებარე შეთანხმების განუყოფელი ნაწილი. ანალოგიური შინაარსის იყო უკრაინასთან გაფორმებული „თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ“ შეთანხმების შესაბამისი მუხლები.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მთავრობების მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილებით დამტკიცდა „საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის წესები“. „საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის წესების“ მე-9 მუხლის „ა“ პუნქტის მიხედვით, საქონელი სარგებლობდა თავისუფალი ვაჭრობის რეჟიმით შეთანხმების მონაწილე ქვეყნების საბაჟო ტერიტორიებზე, თუ შეთანხმების მონაწილე ერთ-ერთი სახელმწიფოს რეზიდენტსა და შეთანხმების მონაწილე მეორე სახელმწიფოს რეზიდენტს შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ხდებოდა მისი ექსპორტი და შემოტანა შეთანხმების მონაწილე ერთი სახელმწიფოს საბაჟო ტერიტორიიდან შეთანხმების მონაწილე მეორე სახელმწიფოს საბაჟო ტერიტორიაზე. ამასთან, საქონელს არ უნდა დაეტოვა შეთანხმების მონაწილე სახელმწიფოს ტერიტორია, იმ შემთხვევის გარდა, თუ ასეთი ტრანსპორტირება შეუძლებელი იყო მონაწილე სახელმწიფოს, ან მისი ცალკეული ნაწილის გეოგრაფიული მდებარეობიდან გამომდინარე.

ამდენად, აღნიშნული გადაწყვეტილებით დამტკიცებული წესებიდან გამომდინარე, გარდა სხვა პროცედურული ცვლილებებისა, ის ძირითადი არსობრივი ცვლილება/დამატება, რაც შესაბამისმა შეთანხმებებმა განიცადეს იყო ის, რომ საქონლის წარმოშობის ქვეყნის გარდა, სავალდებულო გახდა, რომ მოვაჭრე მხარეც შეთანხმების მონაწილე სახელმწიფოს რეზიდენტი ყოფილიყო. ამდენად, 2000 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილებით დამტკიცებული წესების შესაბამისად, პრეფერენციებით სარგებლობა შესაძლებელი გახდა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საქონელი წარმოშობილი იყო შეთანხმების მონაწილე წევრი ქვეყნის ტერიტორიაზე და ამავდროულად, მოვაჭრე მხარეს ამ შეთანხმების წევრი სახელმწიფოს რეზიდენტი წარმოადგენდა, სხვა შემთხვევაში იმპორტირებულ საქონელზე ჩვეულებრივად გავრცელდებოდა იმპორტის გადასახადის 12%-იანი განაკვეთი.

მოცემულ შემთხვევაში შპს „...“ გადასახადის დარიცხვის საფუძველს სწორედ ის გარემოება წარმოადგენდა, რომ მოვაჭრე მხარეს ინგლისის და აშშ-ს რეზიდენტი პირები წარმოადგენდნენ, შესაბამისად, მათზე ვერ გავრცელდებოდა შესაბამისი პრეფერენციული დოკუმენტით სარგებლობის და შესაბამისად,

იმპორტის გადასახადის 12%-იანი განაკვეთისაგან გათავისუფლების უფლება.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შესაბამისი შეთანხმებებისა და მინსკის 2000 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილებით დამტკიცებული „საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის წესების“ ძირითადი არსის მოკლედ გააზრების შემდეგ, დავის სწორად გადაწყვეტისათვის აუცილებელია შეფასდეს და ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს, საერთაშორისო ხელშეკრულების ქვეყნის მიერ (ქართული მხარის მიერ) სავალდებულოდ აღიარება და უშუალოდ ქვეყნის შიგნით ფიზიკური/იურიდიული პირებისათვის შესასრულებლად სავალდებულოდ აღიარება.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის როგორც სადავო სამართალურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი და ისე ამჟამად მოქმედი რედაქციის თანახმად, დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი დოკუმენტი საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებას წარმოადგენს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საერთაშორისო ხელშეკრულების სახელმწიფოსათვის ძალაში შესვლის/სავალდებულოდ აღიარების საკითხს არეგულირებს „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონი, ხოლო ამავე ხელშეკრულების ნორმატიულ აქტად და ქვეყნის შიგნით ფიზიკური/იურიდიული პირებისათვის სავალდებულოდ აღიარების საკითხს ზემოაღნიშნულ კანონთან ერთად არეგულირებს „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონი.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის თანახმად, ეს კანონი განსაზღვრავს საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების დადების, შესრულების და მოქმედების შეწყვეტის წესს. საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულება იდება, სრულდება და წყდება საერთაშორისო სამართლის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპების და ნორმების, საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და ამ კანონის შესაბამისად.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს ამავე კანონის 24-ე მუხლის პირველ და მეორე ნაწილებზე და განმარტავს, საერთაშორისო ხელშეკრულება ძალაში შედის იმ წესითა და ვადაში, რომლებიც გათვალისწინებული არის საერთაშორისო ხელშეკრულებაში ან შეთანხმებული არის მხარეებს შორის, და ამ კანონის

შესაბამისად. თუ საქართველოს კანონმდებლობა საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების ძალაში შესვლისათვის მოითხოვს რომელიმე შიდასახელმწიფოებრივი პროცედურის შესრულებას, ასეთი ხელშეკრულება საქართველოში ძალაში შედის მხოლოდ სათანადო პროცედურის გავლის შემდეგ. ამასთან, საქართველოს კანონმდებლობით საერთაშორისო ხელშეკრულების ძალაში შესვლისთვის მისი გამოქვეყნება არ წარმოადგენს უშუალო წინაპირობას ან პირობას. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის მეთაურთა საბჭოს 2000 წლის 30 ნოემბრის მინსკში ხელმოწერილი გადაწყვეტილების თანახმად, გადაწყვეტილება ძალაში შედიოდა მხარეთა მიერ მისი ხელმოწერის მომენტიდან, ამასთან, შესაბამისი კანონმდებლობის თანახმად იგი დამატებით პროცედურებს (რეატიფიკაცია, დამტკიცება, შეერთება ან სხვა) არ საჭიროებდა, ამდენად, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ შესაბამისმა საერთაშორისო ხელშეკრულებამ (გადაწყვეტილებამ) საქართველოსათვის შესასრულებლად სავალდებულო ძალა მისი ხელმოწერის მომენტიდან შეიძინა. ამდენად, ქართული მხარე (სახელმწიფო) საერთაშორისო დონეზე ვალდებული გახდა შეესრულებინა საერთაშორისო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობები. თუმცა, ეს არ ნიშნავს იმას, რომ ეს პირობები და წესები შესასრულებლად სავალდებულო გახდა ფიზიკური/იურიდიული პირებისათვის (გადასახადის გადამხდელებისათვის), მანამ სანამ ამ ნორმატიულ აქტს კანონიერი ძალა არ მიენიჭებოდა, ნორმატიული აქტის კანონიერ ძალას კი საერთაშორისო ხელშეკრულება იძენდა მხოლოდ შესაბამისი შიდა პროცედურის (თარგმნა და ქართულ ენაზე ოფიციალურ ბეჭდვით ორგანოში გამოქვეყნება) დაცვის შემდეგ.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მართალია, „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის სპეციალური ნორმებით განსაზღვრული არის საერთაშორისო ხელშეკრულების დადების, შესრულებისა და მოქმედების შეწყვეტის წესი, მაგრამ ვინაიდან, საერთაშორისო ხელშეკრულება წარმოადგენს ნორმატიულ აქტს, სავალდებულო არის მისი გამოქვეყნებისა და რეგისტრში რეგისტრაციისათვის დადგენილი შიდა პროცედურის დაცვა, რაც ასევე დასტურდება „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით (ამჟამად მოქმედი რედაქცია) განსაზღვრული მოთხოვნებით, კერძოდ, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებისა და შეთანხმების მომ-

ზადების, დადების, რატიფიცირების, გამოქვეყნების, შესრულების, დენონსირებისა და გაუქმების წესი განისაზღვრება საქართველოს კონსტიტუციით, ამ კანონით, „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონითა და საქართველოს პარლამენტის რეგლამენტით. ამასთან, „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის 30-ე მუხლის მე-4 პუნქტი იმპერატიულად ადგენს ყველა საერთაშორისო ხელშეკრულების გამოქვეყნების ვალდებულებას საერთაშორისო ხელშეკრულებათა კრებულში. მითითებული მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების შესაბამისად, ცალსახად განისაზღვრა, რომ თუ საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების ერთ-ერთი ავთენტური ტექსტი შედგენილი არის ქართულ ენაზე, ხელშეკრულება ქვეყნდება ქართულ ენაზე, ხოლო საქართველოს ხელშეკრულება, რომლის ავთენტური ტექსტი შედგენილი არის მხოლოდ უცხო ენაზე, ქვეყნდება ამ ენათაგან ერთ-ერთზე, ოფიციალური ქართული თარგმანის თანდართვით.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზეც, რომ „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის სადავო პერიოდში მოქმედი სპეციალური ნორმა (კერძოდ, 45-ე მუხლის მე-3 ნაწილი), გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობის წარმოშობას ცალსახად უკავშირებდა ნორმატიული აქტის გამოქვეყნებას.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში სადავო არ არის ის გარემოება, რომ 2000 წლის 30 ნოემბერს მიწისქვეშა ხელმოწერილი გადაწყვეტილება ქართულ ენაზე არ იყო თარგმნილი, არ იყო გამოქვეყნებული „საკანონმდებლო მაცნეში“ და ნორმატიული აქტების სახელმწიფო რეესტრში არ იყო რეგისტრირებული, რასაც ადასტურებს საქმის მასალებში წარმოდგენილი საქართველოს საგარეო საქმეთა სამინისტროს 2014 წლის 5 ივნისის №01/24290 წერილი და საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სსიპ „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე“ თავმჯდომარის 2013 წლის 11 ოქტომბრის №15/გ-418 წერილი. ამდენად, ზემოაღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარე, ვინაიდან, ხელშეკრულება კანონით დადგენილი წესით არ იყო გამოქვეყნებული, მას 2006-2007 წლებში გადასახადის გადამხდელისათვის შესასრულებლად სავალდებულო იურიდიული ძალა არ გააჩნდა, რაც გამოირიცხავდა მოსარჩელისათვის შესაბამისი პასუხისმგებლობის (გადასახადების დარიცხვის) დაკისრების შესაძლებლობას. თუმცა, აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ შესაბამისი გადაწყვეტილებით დამტკიცებული

ნესების შიდა კანონმდებლობაში ნაწილობრივი იმპლემენტაცია ეტაპობრივად განხორციელდა (საქართველოს მთავრობის 2006 წლის 27 დეკემბრის №256 დადგენილება და მასში ეტაპობრივად განხორციელებული ცვლილებები).

ამასთან, საკასაციო სასამართლოს უსაფუძვლოდ მიაჩნია კასატორების მიერ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2002 წლის 4 მარტის გადაწყვეტილებაზე აპელირება და დამატებით განმარტავს, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2002 წლის 4 მარტის გადაწყვეტილებაში განიმარტა არა ის, რომ ხელშეკრულების სავალდებულოდ აღიარებისათვის საჭირო არ არის ხელშეკრულების გამოქვეყნება, არამედ ის, რომ საერთაშორისო ხელშეკრულების გამოქვეყნებლობა არ შეიძლება გახდეს სახელმწიფოს მხრიდან საერთაშორისო ხელშეკრულების აღიარებაზე და შესრულებაზე უარის თქმის საფუძველი, თუმცა, სახელმწიფოს ეს ვალდებულება არ შეიძლება გავრცელდეს გადასახადის გადამხდელზე, იმ პირობებში, როდესაც შიდასახელმწიფოებრივი კანონმდებლობით გათვალისწინებული პროცედურების დაცვით საერთაშორისო ხელშეკრულება არ გამოქვეყნებულა ანუ მას ნორმატიული ძალა არ შეუძენია.

ამდენად, ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მპს „...ის“ სარჩელი საფუძვლიანია და არსებობს მისი დაკმაყოფილებისა და სადავო აქტების ბათილად ცნობის სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო ასევე განმარტავს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოპასუხეებს – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს მპს „...“ სასარგებლოდ სოლიდარულად უნდა დაეკისროთ – 5000 ლარის გადახდა მის მიერ უკვე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის (პირველი ინსტანციის სასამართლოში) ანაზღაურების მიზნით.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილით, ამავე კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივნისის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

3. შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს;

4. ძალაში შესვლის დღიდან ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 19 აგვისტოს შპს „...“ კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2013 წლის 26 აგვისტოს №... საგადასახადო მოთხოვნა, ამავე სამსახურის 2013 წლის 8 ოქტომბრის №50024 ბრძანება, აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 21 ოქტომბრის №52601 ბრძანება, 2013 წლის 24 ოქტომბრის №... და №... საგადასახადო მოთხოვნები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილება;

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შპს „...“ სასარგებლოდ სოლიდარულად დაეკისროთ მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 5000 ლარის ანაზღაურება;

6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საგადასახადო ორბანოს გადაწყვეტილების
ბასაჩივრება**

**განჩინება
საქართველოს სასჯელსა**

№ბს-406-401(2კ-16)

15 ნოემბერი, 2016 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**
**შემადგენლობა: ვ. როინიშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ვაჩაძე,
ნ. სხირტლაძე**

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა, ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „...“ თბილისის საქალაქო სასამართლოში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის წინააღმდეგ სარჩელი აღძრა, რომლითაც მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს საჩივრის განუხილველად დატოვების შესახებ 2014 წლის 6 მაისის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა. მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება საჩივრის განუხილველად დატოვების შესახებ უსაფუძვლოა, რის გამოც ის უნდა გაუქმდეს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 16 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 6 მაისის გადაწყვეტილება. მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს დაევალა გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 20 იანვრის განჩინებით საქართვე-

ლოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 16 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ საქმეზე დადგენილად შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები მიიჩნია:

1. შპს „...“ საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2010 წლის 15 ოქტომბრის დოკუმენტური რევიზიის აქტით დაერიცხა სადავო თანხები. შემოწმების პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 18 ივნისიდან 2010 წლის 21 ივლისამდე;

2. თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 1 ნოემბრის №12/2017 ბრძანების საფუძველზე 2010 წლის 1 ნოემბერს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №12/2017;

3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 1 ნოემბრის №12/2017 ბრძანება და „საგადასახადო მოთხოვნა“ შემოწმების მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთების განსაზღვრის გამო განხორციელებული დარიცხვის ნაწილში; საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტს დაევალა საბჭოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, საზოგადოების საგადასახადო დავალიანების გადაანგარიშება, ხოლო თბილისის რეგიონალურ ცენტრს დაევალა წარდგენილი ინფორმაციის საფუძველზე დარიცხული თანხების კორექტირება და შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა;

4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა 2010 წლის 29 დეკემბერს გამოსცა ბრძანება №12/3062 და საგადასახადო მოთხოვნა;

5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 6 მაისის გადაწყვეტილებით შპს „...“ 2013 წლის 28 ივნისის საჩივარი დარჩა განუხილველად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ და „თ“ ქვეპუნქტების საფუძველზე.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-10 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება შეიძლება გა-

საჩივრდეს საჩივრის წარდგენის ვადის გასვლის შემდეგ, თუ მომჩივანი დაამტკიცებს, რომ გასაჩივრების ვადის დარღვევა მისგან დამოუკიდებელი მიზეზით იყო გამოწვეული, ხოლო ამავე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, დავის დაწყება დასაშვებია, თუ დადგინდება, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ გაგზავნია მომჩივანს. ასეთ შემთხვევაში, გასაჩივრების ვადა აითვლება იმ დღიდან, როდესაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ცნობილი გახდა მომჩივანისათვის. ის გარემოება, რომ მოსარჩელეს გაეგზავნა თბილისის რეგიონული ცენტრის 29.12.2010 წლის №12/3062 „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომელიც გზავნილი, შემოსავლების სამსახურის საარქივო სამმართველოს 23.12.2013 წლის №143629-21 წერილის თანახმად, დაბრუნდა უკან, არ შეიძლება ჩაითვალოს მოსარჩელისათვის გზავნილის სათანადო წესით ჩაბარებად.

სააპელაციო სასამართლოს მტკიცებით, მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ ვერც პირველი და ვერც სააპელაციო წესით საქმის განხილვისას ვერ წარმოადგინა შპს „...“ უფლებამოსილი პირისათვის, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი პროცედურის დაცვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილების ჩაბარების დამადასტურებელი მტკიცებულება. თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ თავდაპირველ მოსარჩელეს ეს გადაწყვეტილება არ გაუსაჩივრებია, სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებას, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საკითხის ხელახლა განხილვისას ვალდებულია, გამოიკვლიოს მითითებული გადაწყვეტილება თუ ჩაჰბარდა საჩივრის ავტორს, როდის და გაუშვა თუ არა მან ამ გადაწყვეტილების გასაჩივრების ვადა მისგან დამოუკიდებელი მიზეზების გამო. ადმინისტრაციული ორგანო აღნიშნულის გამოკვლევისა და დადგენის შემდეგ არის უფლებამოსილი იმსჯელოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ და „თ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრული საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძვლების არსებობის თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საკასაციო წესით გაასაჩივრეს მისი გაუქმებისა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღების მოთხოვნით.

კასატორების მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა, რომ დავების განხილვის საბჭოს საჩივარი ვადის გაშვების გამო არ დაუტოვებია განუხილველად, არამედ იხელ-

მძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ და „თ“ ქვეპუნქტებით.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის შესწავლის, საკასაციო საჩივრების განხილვის შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

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

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებული ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება).

სააპელაციო სასამართლომ საქმეზე დადგენილად შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები მიიჩნია:

1. შპს „...“ საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2010 წლის 15 ოქტომბრის დოკუმენტური რევიზიის აქტით დაერიცხა სადავო თანხები. შემონმების პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 18 ივნისიდან 2010 წლის 21 ივლისამდე;

2. თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 1 ნოემბრის №12/2017 ბრძანების საფუძველზე 2010 წლის 1 ნოემბერს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №12/2017;

3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 1 ნოემბრის №12/2017 ბრძანება და „საგადასახადო მოთხოვნა“ შემომონმების მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთების განსაზღვრის გამო განხორციელებული დარიცხვის ნაწილში; საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტს დაევალა საბჭოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, საზოგადოების საგადასახადო დავალიანების გადაანგარიშება, ხოლო თბილისის რეგიონალურ ცენტრს დაევალა წარდგენილი ინ-

ფორმაციის საფუძველზე დარიცხული თანხების კორექტირება და შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა;

4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა 2010 წლის 29 დეკემბერს გამოსცა ბრძანება №12/3062 და საგადასახადო მოთხოვნა;

5. შპს „...“ 2013 წლის 28 ივნისს საჩივარი წარადგინა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში და მოითხოვა: შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 1 ნოემბრის №12/2017 საგადასახადო მოთხოვნის, 2010 წლის 29 დეკემბრის №12/3062 საგადასახადო მოთხოვნის, 2010 წლის 1 ნოემბრის ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2010 წლის 15 ოქტომბრის აქტის ბათილად ცნობა.

6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 6 მაისის გადაწყვეტილებით შპს „...“ 2013 წლის 28 ივნისის საჩივარი დარჩა განუხილველად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების მიმართ დასაშვებები და დასაბუთებული პრეტენზია წარმოდგენილი არ ყოფილა.

მოცემული დავის გადაწყვეტისათვის მნიშვნელოვანია შეფასდეს, რომ შპს „...ამ“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 1 ნოემბრის №12/2017 ბრძანება, 2010 წლის 1 ნოემბრის №12/2017 საგადასახადო მოთხოვნა, 2010 წლის 29 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა, ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2010 წლის 15 ოქტომბრის აქტი. მოცემულ შემთხვევაში სადავო არ არის საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილ ვადაში საჩივრის წარდგენის საკითხი, არამედ სადავოა გასაჩივრებული აქტების მიმართ საჩივრის დასაშვებობა საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ და „თ“ ქვეპუნქტების საფუძველზე.

საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლი განსაზღვრავს საგადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი საჩივრის განხილვაზე უარის თქმის საფუძველებს. აღნიშნული მუხლის „ზ“ და „თ“ ქვეპუნქტების თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ არსებობს იმავე მომჩივნის მიმართ

იმავე დავის საგანზე, იმავე ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება ან გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ, იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 1 ნოემბრის №12/2017 ბრძანება, ამასთან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა 2010 წლის 29 დეკემბერს გამოსცა №12/3062 ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა.

საკასაციო სასამართლო, მართალია, არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს განჩინების დასაბუთებას იმ ნაწილში, სადაც სასამართლო მსჯელობს იმის თაობაზე, როდის ჩაჰბარდა შპს „...“ გასაჩივრებული აქტები და დაიცვა თუ არა ამ უკანასკნელმა დავების განხილვის საბჭოში საჩივრის წარდგენის ვადა მაშინ, როდესაც დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება გამოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ და „თ“ ქვეპუნქტების საფუძველზე და გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტით სადავო არ არის საჩივრის ავტორის მიერ ვადის გადაცილების საკითხი. ამასთან, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ დავის განმხილველ ორგანოს სათანადოდ არ გამოუკვლევია გადასახადის გადამხდელის მიერ გასაჩივრებულ თითოეულ აქტთან მიმართებაში საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლით გათვალისწინებული საჩივრის დასაშვებობის საფუძველების არსებობა. საკასაციო პალატა იზიარებს კასატორის მითითებას, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულმა დავების განხილვის საბჭომ 2010 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ნაწილობრივ ბათილად ცნო თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 1 ნოემბრის №12/2017 ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა, მაგრამ 2013 წლის 28 ივნისს წარდგენილი საჩივრით, მხოლოდ მითითებული აქტები არ იყო გასაჩივრებული და შპს „...“ ასევე მოითხოვდა დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილების საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიერ გამოცემული 2010 წლის 29 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, რაზეც დავების განხილვის საბჭოს არ უმსჯელია და შესაბამისად, აღნიშნული აქტის მიმართ არ არსებობდა საქართველოს საგადასახა-

დო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ და „თ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველი.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის, თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. იმავე კოდექსის 96-ე მუხლი ადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საქმის გამოკვლევის წესს, რომლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭო კანონმდებლობის საფუძველზე ვალდებულია იხელმძღვანელოს სამართლიანობის, ობიექტურობის, მხარეთა თანასწორობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპებით, რაც ასევე გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის უფლებების – მათ შორის, გასაჩივრების უფლების რეალიზაციისათვის ხელშემწყობი პირობების შექმნის უზრუნველყოფის ვალდებულებასაც.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტი, 299-ე მუხლის პირველი ნაწილი). საგადასახადო დავა შეიძლება განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში და სასამართლოში (296.1 მუხ.). საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის მე-2 ნაწილის დანაწესით გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით. „ადამიანის უფლებათა და თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის“ მე-13 მუხლის თანახმად, ეროვნული ხელისუფლება ვალდებულია უზრუნველყოს სამართლებრივი დაცვის ქმედითი საშუალება, თუნდაც ეს დარღვევა ჩაიდინოს პირმა, რომელიც სამსახურებრივ უფლებამოსილებას ახორციელებს. კონვენციის მე-13 მუხლით ნაკისრი ვალდებულების განხორციელების წესი და ფორმა სახელმწიფოს დისკრეციის სფეროს შეადგენს, თუმცა სახელმწიფომ უნდა უზრუნველყოს ქვეყნის შიდასამართლებრივი დაცვის ეფექტურობა. უფლების დაცვის საშუალება

უნდა იყოს ეფექტური არა მხოლოდ საკანონმდებლო რეგულაციის, არამედ მისი პრაქტიკული იმპლემენტაციის თვალსაზრისით. კონვენციის მე-13 მუხლის დანაწესი ეხება როგორც სასამართლოს, ისე ადმინისტრაციულ ორგანოებს. გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული საჩივრის განხილვის მექანიზმის ეფექტურ მოქმედებაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. მოცემულ შემთხვევაში დავის განმხილველმა ორგანომ სათანადოდ არ გამოიკვლია და შეაფასა გასაჩივრებული თითოეული აქტის მიმართ შპს „...“ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 177-ე მუხლით გათვალისწინებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრების უფლების საფუძვლიანობა.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ სადავო სამართალურ-თიერთობის მიმართ სწორად იქნა გამოყენებული საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, გადაწყვიტოს სადავო საკითხი, ვინაიდან სადავო საკითხი საჭიროებს საქმის გარემოებების გამოკვლევასა და შეფასებას აქტის გამომცემი ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სასამართლობის მიერ სწორად იქნა გამოყენებული საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, მიუხედავად სასამართლოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილე-

ბების სამოტივაციო ნაწილში ჩამოყალიბებული სამართლებრივი მსჯელობის საქმეში არსებულ ფაქტობრივ გარემოებებთან შეუსაბამობისა, სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება არსებითად სწორია, რაც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველია.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება არსებითად სწორია, მიუხედავად იმისა, რომ გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილი არ შეიცავს შესაბამის დასაბუთებას, რის გამოც არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლით და

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 20 იანვრის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**ურთიერთდამოკიდებული პირები, ცრუმაგიერ
პირებად ცნობა**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სასჯელთმსახურების
სახელმწიფო ადმინისტრაციის მიერ**

№ბს-763-755(კ-16)

13 მარტი, 2018 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ვ. როინიშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ვაჩაძე,
ნ. სხირტლაძე

დავის საგანი: ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

აღწერილობითი ნაწილი:

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2015 წლის 07 აგვისტოს სარ-
ჩელი აღძრა სიღნაღის რაიონულ სასამართლოში მოპასუხეე-
ბის – ი.მ. „დ. ს-ის“, ვ. ს-ის, შპს „...“ და პ. ს-ის მიმართ, რომლითაც
მოითხოვა ი.მ. „დ. ს-ის“, ვ. ს-ის, პ. ს-ისა და შპს „...“ ცრუმაგიერ
პირებად ცნობა.

მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ ი.მ. „დ. ს-მა“ ვ. ს-ის, პ. ს-ის
და შპს „...“ მეშვეობით განახორციელა სამენარმეო საქმიანობა
იმგვარად, რომ თავი აარიდოს კუთვნილი საგადასახადო ვალ-
დებულებების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიე-
ბებს.

დ. ს-ი 2004 წლის 6 აპრილიდან რეგისტრირებულია ინდივი-
დუალურ მენარმედ, მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო კო-
დი ... , მისამართი – საქართველო, სიღნაღი, ..., ... ქ. №5, საქმიან-
ობა – მარკეტი, მაღაზია. შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის
25 აგვისტოს №38116 ბრძანებით დაინიშნა ი.მ. „დ. ს-ის“ სასა-
ქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. 2014
წლის 25 აგვისტოს №38116 ბრძანება გადასახადის გადახდელს
ჩაბარდა 2014 წლის 26 აგვისტოს.

მოსარჩელის განმარტებით ი.მ. „დ. ს-მა“, მოსალოდნელი სა-
გადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებე-
ბისგან თავის არიდების მიზნით, კუთვნილი უძრავ-მოძრავი ქო-
ნება გაასხვისა ნათესავებზე, კერძოდ, უძრავი ქონება საკა-
დასტრო კოდით ... და №... ჩუქების ხელშეკრულების საფუძ-
ველზე საკუთრების უფლება გადასცა შვილს – პ. ს-ს. ხოლო
სხვა მოძრავი ქონება გადაუფორმა შპს „...“, რომელიც დაფუძ-

ნებუღია დ. ს-ის ძმის – ვ. ს-ის მიერ 2015 წლის 18 თებერვალს. ი.მ. „დ. ს-ს“ 2014 წლის 12 დეკემბრის მდგომარეობით ერიცხება ბიუჯეტის წინაშე საგადასახადო დავალიანება. 2014 წლის 12 დეკემბრიდან ინდ.მენარმე დ. ს-ის ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება. ი.მ. „დ. ს-ის“ მიმართ 2015 წლის 25 თებერვლის №067-34 ბრძანების შესაბამისად, 2015 წლის 6 მარტს ყადაღა დაედო ი.მ. „დ. ს-ის“ ქონებას. ვინაიდან მოპასუხე ი.მ. დ. ს-მა გაარიდა კუთვნილი ქონება, დავალიანების გადახდის უზრუნველყოფის მიზნით ყადაღა დაედო ერთადერთ ნივთს – სალარო აპარატს. ამდენად, მოსარჩელე მიიჩნევდა, რომ ი.მ. „დ. ს-ის“ მიერ უძრავი ქონების (მიწის ნაკვეთების საკადასტრო კოდი №... და №...) ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე შვილის – პ. ს-ის სახელზე საკუთრების უფლებით აღრიცხვა, ხოლო სხვა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ძმის – ვ. ს-ის მიერ დაფუძნებული საწარმო შპს „...“ გადაცემა, მიზნად ისახავდა გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას.

სიღნაღის რაიონული სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 9 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დ. ს-ის, ვ. ს-ის, პ. ს-ისა და შპს „...“ ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებად აღიარების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 23 ივნისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა სიღნაღის რაიონული სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 9 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ სარჩელის საფუძველად მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი კვალიფიკაცია არ ქმნიდა საფუძველს იმისათვის, რომ მოპასუხეები: ი.მ. „დ. ს-ი“, ვ. ს-ი, პ. ს-ი, შპს „...“ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე სასამართლოს მიერ აღიარებულნი ყოფილიყვნენ ერთიმეორის ცრუმადგიერ პირებად; კერძოდ, მოსარჩელე მოპასუხეების ცრუმადგიერ პირებად აღიარებას ითხოვს იმ ფაქტობრივი საფუძველიდან გამომდინარე, რომ 2004 წლის 6 აპრილიდან დ. ს-ი რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მენარმედ, მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო კოდი ..., მისამართი – საქართველო, სიღნაღი, ..., ... ქ. №5, საქმიანობა – მარ-

კეტი, მაღაზია. შემოსავლების სამსახურის 25.08.2015 წლის №38116 ბრძანებით დაინიშნა ი.მ. „დ. ს-ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. 25.08.2015 წლის №38116 ბრძანება გადასახადის გადამხდელს ჩაჰპარდა 2015 წლის 26 აგვისტოს. ი.მ. „დ. ს-მა“, მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდების მიზნით კუთვნილი უძრავ- მოძრავი ქონება გაასხვი-სა ნათესავებზე, კერძოდ, უძრავი ქონება საკადასტრო კოდით ... და №... ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე საკუთრების უფლება გადასცა შვილს – პ. ს-ს, ხოლო სხვა მოძრავი ქონება გადაუფორმა შპს „...“, რომელიც დაფუძნებულია დ. ს-ის ძმის – ვ. ს-ის მიერ 2015 წლის 18 თებერვალს.

სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ ი.მ. „დ. ს-ს“ 2014 წლის 12 დეკემბრის მდგომარეობით ერიცხება ბიუჯეტის წინაშე საგადასახადო დავალიანება. 2014 წლის 12 დეკემბრიდან ი.მ. „დ. ს-ის“ ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება. ი.მ. „დ. ს-ის“ მიმართ 2015 წლის 25 თებერვლის №067-34 ბრძანების შესაბამისად, 06.03.2015 წელს, ყადაღა დაედო ი.მ. „დ. ს-ის“ ქონებას. ვინაიდან მოპასუხე ი.მ. „დ. ს-მა“ გაარიდა კუთვნილი ქონება, დავალიანების გადახდის უზრუნველყოფის მიზნით ყადაღა დაედო ერთადერთ ნივთს – სალარო აპარატს. ამდენად, მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ ი.მ. „დ. ს-ის“ მიერ უძრავი ქონების (მინის ნაკვეთების საკადასტრო კოდი №... და №...) ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე შვილის – პ. ს-ის სახელზე საკუთრების უფლებით აღრიცხვა, ხოლო სხვა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ძმის – ვ. ს-ის მიერ დაფუძნებული საწარმო შპს „...“ გადაცემა, მიზნად ისახავდა გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას. სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ აღნიშნული გარემოებები მათი დადასტურების შემთხვევაშიც არ ქმნის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შემადგენლობას; სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ მოსარჩელე მხარე არასწორად ახდენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის გამოყენებას მოპასუხეების მიერ განხორციელებულ სადავო სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში; კერძოდ, დასახელებული მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერ-

თიმეორის ცრუმაგიერი პირები; ამასთან, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები; სააპელაციო პალატა მიუთითებდა, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება; მოცემულ შემთხვევაში სახეზე არ არის და საქმის მასალებით არ დასტურდება ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელ მოპასუხედ დასახლებულ პირებს გააჩნიათ, ან გააჩნდათ შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რომლის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მათ მოახდინეს ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე.

სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიცია იმის შესახებ, რომ საქმის მასალებით დადგენილი ფაქტები, რომ მოპასუხეებად მითითებული პირები – ი.მ. „დ. ს-ი“ და შპს „...“ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით მენარმეთა და არასამენარმეო იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრირებული არიან მენარმე სუბიექტებად, მინიჭებული აქვთ საიდენტიფიკაციო კოდები და თავისივე სახელით ახდენენ ანგარიშსწორებას სახელმწიფო ბიუჯეტსა და სხვა სასამართლებრივ ურთიერთობებში. ხოლო მოპასუხეები – პ. ს-ი და ვ. ს-ი არ წარმოადგენენ მენარმე ფიზიკურ პირებს და არ ერიცხებათ დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე, ქმნის საფუძველს იმისათვის, რომ მოპასუხეებად დასახლებული პირები არ იქნენ მიჩნეულნი ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად; ამასთან, დასაბუთებულია სასამართლოს პოზიცია იმის შესახებ, რომ გადასახადის გადამხდელის – დ. ს-ის განსხვავება სხვა პირებისაგან – შპს „...“; პ. ს-ისა და ვ. ს-ისაგან შეუძლებელი არ არის. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ისინი ფუნქციონირებენ დამოუკიდებლად. შპს „...“ დაფუძნებულია ვ. ს-ის მიერ, რომე-

ლიც არის აღნიშნული სანარმოს 100% მფლობელი. ვ. ს-ი წარმოადგენს საზოგადოების დირექტორს. მართალია, დ. ს-ი არის პ. ს-ის მამა, თუმცა პ. ს-ი არ არის დაკავშირებული მამის სამენარმოო საქმიანობასთან და არც თვითონ ეწევა მსგავს საქმიანობას. ასევე, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად არ გაიზიარა შემოსავლების სამსახურის მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ დ. ს-მა მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება აჩუქა თავის შვილს – პ. ს-ს მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფისათვის თავის არიდების მიზნით. ვინაიდან დადგინდა, რომ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემა მოხდა უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების შესახებ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემაზე; ამგვარი დასკვნის გაკეთების საფუძველს ასევე ქმნის საქმის მასალებით დადგენილი ის გარემოება, რომ შპს „...“ და ი.მ. „დ. ს-ს“ შორის გაფორმდა ნასყიდობის ხელშეკრულება, რომლითაც განხორციელდა ი.მ. „დ. ს-ის“ საკუთრებაში არსებული გარკვეული საქონლის გადაცემა შპს „...“, რა დროსაც (ქონების გასხვისების დროისათვის) ი.მ. „დ. ს-ს“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება არ ერიცხებოდა და არც ხელშეკრულება გაუხდია სადავოდ შემოსავლების სამსახურს.

სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის მოსაზრება, რომ არასწორია მოსარჩელის მიერ სასარჩელო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველად საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მითითება, ვინაიდან ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა იმავდროულად არ ქმნის საფუძველს მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის; კერძოდ, სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ აღნიშნული ნორმა იძლევა ურთიერთდამოკიდებული პირების იმგვარ განმარტებას, რომ ასეთ პირებად მიიჩნეოს იმ პირებს, რომელთაც შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებსა და ეკონომიკურ შედეგებზე; შესაბამისად, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკურ საქმიანობის საგადასახადო რეგულირება ხდება საერთო ეკონომიკური პირობების გათვალისწინებით და არა იმ პირობების გათვალისწინებით, რაც მათ ურთიერთდამოკიდებულების გამო ერთმანეთისთვის განსაზღვრეს; აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის ეკონომიკური ურთიერთობის არსებობა, მისი დადასტურების შემთხვევაშიც არ ქმნის საფუძველს მათი ცრუმაგიერ პირებად

აღიარებისათვის.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 23 ივნისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. კასატორმა მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღება.

კასატორი მიუთითებს, რომ ი.მ. „დ. ს-თან“ დანიშნული და ჩატარებული ინვენტარიზაციის მიხედვით მისთვის ცნობილი იყო საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის შესახებ. სწორედ ამ დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფისაგან თავის არიდების მიზნით განახორციელა ვ. ს-ზე, პ. ს-სა და შპს „...“ ქონების გარიდება და ბუნებრივია, რომ ქონების გარიდებას განახორციელებდა ისეთ პირებზე, რომლებსაც არ ერიცხებოდათ საგადასახადო დავალიანება და რომელთა მიმართ საგადასახადო ორგანო ვერ განახორციელებდა საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებებს. შესაბამისად, ამ ოპერაციის მიზანი სწორედ ის იყო, რომ ცრუმაგიერ პირებს ერთობლივი ქმედებით, რომლის მიხედვითაც მათი განსხვავება შეუძლებელია მომხდარიყო საგადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდება.

შემოსავლების სამსახურის მითითებით საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ქონების გადაცემას წინ უსწრებდა ინვენტარიზაცია და დ. ს-ისთვის ცნობილი იყო საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის შესახებ. სწორედ ამ ფაქტობრივი გარემოების გათვალისწინებით მოქმედებდა ის ცრუმაგიერ პირებზე ქონების გარიდებისას და როდესაც პირველი და მეორე ინსტანციის სასამართლოები აქცენტს აკეთებენ მხოლოდ ფორმალურ მხარეზე, კერძოდ კი იმაზე, რომ ქონების გადაცემის მომენტისათვის არ იყო გამოცემული საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების შესახებ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, აღნიშნული არ პასუხობს ცრუმაგიერობის დადგენის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის სამართლებრივი საშუალებებისა და სამართლებრივი მიზნების რეალიზაციას.

კასატორი ასევე აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით გათვალისწინებული ურთიერთდამოკიდებულება გამოიყენება ცრუმაგიერობის შემთხვევაში, როცა პირებს შორის კავშირი გავლენას ახდენს კონკრეტულ ოპერაციებზე, რომლებიც მიმართულია საგადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდებისკენ, რაც დადასტურებულია საქმეზე წარმოდგენილი მასალებით.

კასატორი განმარტავს სამოქალაქო სამართალში დამკვიდ-

რებულ ინსტიტუტს გამჭოლი პასუხისმგებლობის შესახებ და მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელიც ითვალისწინებს ორი წინაპირობის კუმულაციურად არსებობას, კერძოდ: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან; 2. სხვა პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით.

კასატორი მიიჩნევს, რომ ყურადღება უნდა მიექცეს შემდეგ გარემოებებს: გადასახადი გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1. საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციის ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება, ერთნაირად დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2. ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3. კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4. კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთდარღვევა (ერთობლიობა); 5. შვილობილის (კომპანიის) ხელმძღვანელობის/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე.წ. „ჩრდილოვანი დირექტორის“ თეორია.

კასატორი მიუთითებს, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების ფორმებია: 1. კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია – კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად; კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით. ამასთან, ჩამოთვლილი ფაქტობრივი გარემოებები არ არის ამომწურავი და ისინი არ გამოიყენება კუმულაციურად, მთავარია სასამართლო, რომელიმე ერთ-ერთი გარემოების (ან საერთოდ სხვა გარემოების, რომელიც არ არის მოცემული) არსებობისას დარწმუნდეს, რომ სახეზე არის ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც ადასტურებს: 1. გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისაგან განსხვავების შეუძლებლობას; 2. ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის

თავის არიდების მიზნით.

კასატორი მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში ი.მ. დ. ს-ი, ვ. ს-ი, პ. ს-ი და შპს „...“ წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს, ვინაიდან განახორციელეს კონკრეტული ოპერაციები, რაც მიმართული იყო იმ მიზნისკენ, რომ თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის.

კასატორი მიუთითებს, რომ 2014 წლის 25 აგვისტოს №38116 ბრძანებით დაინიშნა ი.მ. „დ. ს-ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ჩაჰბარდა მეორე დღეს – 26 აგვისტოს. დ. ს-მა მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდების მიზნით კუთვნილი უძრავი ქონება ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გაასხვისა მის შვილზე – პ. ს-ზე. ი.მ. „დ. ს-ს“ წარმოეშვა საგადასახადო ვალდებულებები, აღნიშნულის გამო საგადასახადო ორგანომ გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ხოლო შემდეგ გამოსცა ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ.

ი.მ. „დ. ს-მა“ საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვის ნაცვლად, გაარიდა კუთვნილი ქონება – უზრუნველყოფის ღონისძიების ერთ-ერთი საშუალება სანარმოდან, კერძოდ, მან სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები გადასცა მისი ძმის – ვ. ს-ის მიერ შექმნილ სანარმოს – შპს „...“, რომელიც რეგისტრირებულ იქნა იმავე მისამართზე და ახორციელებდა იგივე საქმიანობას რასაც ი.მ. „დ. ს-ი“. ვ. ს-ის მიერ სანარმოს – შპს „...“ დაფუძნება ემსახურებოდა ერთ მიზანს, კერძოდ, არ მომხდარიყო ი.მ. „დ. ს-ის“ საგადასახადო ვალდებულებების გამო ქონებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიების გატარება, გარიდებული ყოფილიყო ქონება სანარმოდან და სანარმოს ახალი სამართლებრივი ფორმით, ვალდებულების გარეშე, გაეგრძელებინა საქმიანობა. მოპასუხეთა მიერ განხორციელებული ოპერაცია საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად, ქმნიდა ცრუ-მაგიერ პირებად ცნობის საფუძველს.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 27 დეკემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად; საქმის განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მათი

შესწავლისა და ანალიზის, გასაჩივრებული განჩინების იურიდიული დასაბუთებულობისა და წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის მოტივების შემომგების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება, მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება და სარჩელი დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სარჩელი აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის საფუძველზე. კერძოდ, დადასტურებულად იქნეს ცნობილი, რომ ი.მ „დ. ს-ის“, ვ. ს-ის, პ. ს-ისა და მპს „...“ წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმავიერ პირებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადახდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმავიერი პირები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, გადასახადის გადახდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმავიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამავე კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები არიან ნათესავები. ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, რო-

გორც მშობლები და შვილები.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის, უფლებები.

საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს ქვედა ინსტანციის სამართლოების მითითებას, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდება ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელ მოპასუხედ დასახელებულ პირებს გააჩნიათ, ან გააჩნდათ შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რომლის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მათ მოახდინეს ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოების ზემოაღნიშნული სამართლებრივი შეფასება გამომწვეულია მათ მიერ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის თარიღის არასწორად მითითების გამო, რამდენადაც სამართლოებმა დაადგინეს, რომ „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისა და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარების შესახებ“ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის №38116 ბრძანება გამოცემულია 2015 წლის 26 აგვისტოს. საქმის მასალებით დგინდება, რომ „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისა და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარების შესახებ“ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის №38116 ბრძანება გამოცემულია არა 2015 წლის 25 აგვისტოს, არამედ 2014 წლის 25 აგვისტოს და ბრძანების ბოლოს აქტის ჩაბარების დამადასტურებელი გადასახადი გადამხდელის ხელმოწერის თარიღი მითითებულია 2014 წლის 26 აგვისტო, რაც გამორიცხავს სასამართლოების მიერ მითითებულ გარემოებას, რომ გადასახადის გადამხდელს არ გააჩნდა შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რომლის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მო-

ახდინა ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანოს-თვის შეუძლებელი გახდა გადასახადის ადმინისტრირება.

მოცემულ შემთხვევაში, საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით, საკასაციო პალატა სრულად იზიარებს კასატორის დასაბუთებას, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთდამოკიდებულება და ი.მ. „დ. ს-ის“ ურთიერთობა პ. ს-თან, ვ. ს-სა და შპს „...“ გამოყენებულია იმგვარად, რომ მათზე განხორციელებულიყო აქტივების ფორმირება, ხოლო ი.მ. „დ. ს-ზე“ მხოლოდ ვალდებულებების. სასამართლო ყურადღებას გამამახვილებს იმ ფაქტობრივ გარემოებებზე, რომ დ. ს-ი 2004 წლის 6 აპრილიდან რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მენარმედ, მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო კოდი ..., მისამართი – საქართველო, სიღნაღი, ..., ... ქ. №5, საქმიანობა – მარკეტი, მალაზია. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ 2014 წლის 25 აგვისტოს გამოცემულ იქნა №38116 ბრძანება „სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობების ინვენტარიზაციისა და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარების შესახებ“, რომლითაც დადგინდა კანონმდებლობით გათვალისწინებული საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მიზნით ი.მ. „დ. ს-ის“ (ს/ნ..., იურიდიული მისამართი: სიღნაღი, ..., ... 5) კუთვნილ ობიექტში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარება. ამავე ბრძანებით ინვენტარიზაციის ჩატარების ვადა განისაზღვრა 2014 წლის 26 აგვისტოდან 25 სექტემბრის ჩათვლით. აღნიშნული ბრძანება გადასახადის გადამხდელს ჩაჰბარდა 2014 წლის 26 აგვისტოს.

საქმეში წარმოდგენილი საჯარო რეესტრიდან ამონაწერებით დგინდება, რომ დ. ს-მა მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება სიღნაღის რაიონის სოფელ ... მდებარე სასოფლო-სამეურნეო (საკარმიდამო), დაზუსტებული ფართობი – 520 კვ.მ (ს/კ №...) და სასოფლო-სამეურნეო (სახნავი), დაზუსტებული ფართობი – 3196 კვ.მ (ს/კ №...) 2014 წლის 19 სექტემბრის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გადასცა შვილს – პ. ს-ს (პ/ნ...).

ი.მ. „დ. ს-ის“ ქონებაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის №067-2196 შეტყობინების საფუძველზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 თებერვლის №067-34 ბრძანებით ყადაღა დაედო ი.მ. „დ. ს-ის“ (ს/ნ...; იურიდიული მისამართი: სიღნაღის რაიონი/..., ... ქ. 5) ქონებას (მატერიალურ ან/და არამატერიალურ აქტივებს).

მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერით დასტურდება, რომ 2015 წლის 18 თებერვალს რეგისტრირებულია შპს „...“ (ს/ნ...), რომლის 100%-იანი წილის მესაკუთრეს და დირექტორს წარმოადგენს ვ. ს-ი (პ/ნ...).

2015 წლის 20 თებერვალს ი.მ „დ. ს-სა“ (გამყიდველსა) და შპს „...“ (მყიდველს) შორის გაფორმებული ნასყიდობის ხელშეკრულების 1.1 პუნქტის შესაბამისად, ხელშეკრულების საგანია ხელშეკრულების №1 დანართით გათვალისწინებული საქონელი, რომლის ღირებულებამ 2.1 პუნქტის თანახმად შეადგინა – 158318 (ას ორმოცდათვრამეტი ათას სამას თვრამეტი) ლარი დღგ-ს ჩათვლით. 2.2 პუნქტით გათვალისწინებულ იქნა მყიდველის მიერ ხელშეკრულების ფასის გადახდის წესი – უნაღდო ანგარიშსწორებით, გამყიდველის მიერ წარმოდგენილ საბანკო ანგარიშზე. 2.3 პუნქტით კი ხელშეკრულების ფასის გადახდა უნდა განხორციელებულიყო არაუგვიანეს 2015 წლის 31 დეკემბრისა, ერთიანად, მყიდველის მიერ გადაცემული ხელშეკრულების საგნის სრულად რეალიზაციის შემდგომ.

შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 6 მარტის „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ №1 აქტით დასტურდება, რომ ყადაღა დაედო დ. ს-ის საკუთრებაში არსებულ სალარო აპარატს – DAISY EXPERT DY 00142120.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების ანალიზის საფუძველზე ცხადია, რომ „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისა და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 აგვისტოს №38116 ბრძანების ი.მ „დ. ს-ისთვის“ ჩაბარებისას – 2014 წლის 26 აგვისტოს, მისთვის ცნობილი გახდა სავარაუდო საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე, რის შემდეგ მან ეტაპობრივად შესაძლო მოთხოვნებისგან თავის არიდების მიზნით მის სახელზე არსებული ფასიანი აქტივების იზოლაცია განახორციელა სხვა პირებზე, კერძოდ: გააფორმა „ჩუქების ხელშეკრულება“ მასთან ნათესაურ კავშირში მყოფ ვ. ს-თან; ნათესაური კავშირის მქონე პირის გამოყენებით, 2015 წლის 18 თებერვალს შექმნილ კომპანიას (შპს „...“) გადასცა მის საკუთრებაში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებზეც შესაძლოა გავრცელებულიყო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 თებერვლის №067-34 ბრძანებით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიება. მოცემულ შემთხვევაში ი.მ. „დ. ს-ისათვის“ 2014 წლის 26 აგვისტოს

ცნობილი გახდა მის მიერ საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლით გათვალისწინებული გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებების შესრულების კონტროლის ღონისძიებების დაწყების შესახებ და გადასახადის გადამხდელს გააჩნდა მოლოდინი შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების დაკისრების თაობაზე, რის შემდეგაც ეტაპობრივად განახორციელა მის საკუთრებაში არსებული აქტივების განკარგვა.

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მოწმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით. საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტზე, რომელსაც აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი აგებულია შეჯიბრებითობის პრინციპზე, რაც ოფიციალობის პრინციპის გათვალისწინებით სრულად, გამოიყენება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. მითითებული პრინციპის შესაბამისად, მხარეები თავად განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლები). ამასთან, სამართლებრივი ურთიერთობა შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტის საფუძველზე. ფაქტის დადასტურებას აქვს არა მარტო საპროცესო არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობა.

მოცემულ შემთხვევაში, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულებების მქონე გადასახადის გადამხდელის – ი.მ. „დ. ს-ის“ მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ვ. ს-თან, შპს „...“ და პ. ს-თან ისეთ კავშირში შესვლა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთიმეორისაგან განსხვავება, რამ-

დენადაც მათ შორის წარმოშობილი სამართლებრივი ურთიერთობა მხოლოდ ფორმალურია და ატარებს ფიქტიურ ხასიათს, რომელიც საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის თავიდან არიდებას ემსახურება, რაც მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს.

ამასთან, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ კასატორმა – ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძვლად უდევს მის მოთხოვნას და რაც გამორიცხავდა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას. ამასთან, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება მიღებულია საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების არასწორი შეფასების საფუძველზე, რაც საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გაუქმების სამართლებრივი საფუძველია.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის პირველი ნაწილით, 411-ე მუხლით და

ბ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 23 ივნისის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. დ. ს-ი, ვ. ს-ი, პ. ს-ი და შპს „...“ ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად;
5. მოპასუხეებს – დ. ს-ს, ვ. ს-ს, პ. ს-ს და შპს „...“ სოლიდარულად დაეკისროთ სამივე ინსტანციის სასამართლოში გადასახდელი სახელმწიფო ბაჟის – $(100+150+300)$ 550 ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ შემდეგ ანგარიშზე: ქ. თბილისი, სახელმწიფო ხაზინა, ბანკის კოდი TRESGE22, მიმღების ანგარიშის №200122900, სახაზინო კოდი №300773150;
6. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

3. გადასახადისგან გათავისუფლების წესი

**დღგ-ს ჩათვლა და საგადასახადო ანგარიშ-
ფაქტურა, დღგ-ს ჩათვლის დოკუმენტაცია**

**ბანკინება
საქართველოს სასაქონლო**

№ბს-329-327(2კ-17)

19 ოქტომბერი, 2017 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ვ. როინიშვილი

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამარ-
თლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2015 წლის 16 ივლისს შპს „ა...“ სასარჩელო განცხადებით მი-
მართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამ-
სახურის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოსა
და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული და-
ვების განხილვის საბჭოს მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის
2014 წლის 2 ოქტომბრის №42057 ბრძანების შესაბამისად, დაი-
ნიშნა შპს „ა...“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება. კერ-
ძოდ, განხორციელდა ი/მ „მ. ჯ-ის“ მიერ გამონერილი ზედნადე-
ბისა და ანგარიშ-ფაქტურის შემოწმება. 2014 წლის 4 დეკემბერს
შემოწმების საფუძველზე შედგა საგადასახადო შემოწმების აქ-
ტი და გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 8 დეკემ-
ბრის №50617 ბრძანება, რომლის შესაბამისად, კომპანიას ძი-
რითადი გადასახადის სახით ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიც-
ხა 2782 ლარი. კომპანიას ჩაჰპარდა 2014 წლის 8 დეკემბრის №...
საგადასახადო შეტყობინება. მოსარჩელე არ დაეთანხმა ჯარი-
მის დაკისრებას იმ გარემოების გამო, რომ ი/მ „მ. ჯ-მა“ მარ-
თლაც მიაწოდა შპს „ა...“ პროდუქტი – ხორბალი, მაგრამ არ მიუ-
წოდებია ინფორმაცია მისი წარმომავლობის შესახებ. ასევე, არც
ზედნადებში და არც ანგარიშ-ფაქტურაში არ მიუთითებია, რომ
ხორბალი საქართველოში იყო წარმოებული, ვინაიდან აღნიშ-

ნული პროდუქტის მიწოდება წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას და ჩათვლის უფლებით გათავისუფლება ეხება მხოლოდ საქართველოში წარმოებულ სოფლის მეურნეობის პროდუქტს, ხოლო მიმწოდებელმა არ გაამჟღავნა მისი წარმომავლობა. მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ მას არ დაურღვევია საქართველოს საგადასახადო კოდექსი და მართლზომიერად მიიღო დღგ-ს ჩათვლა. ამასთან, არ არსებობს რაიმე სახის დოკუმენტი/ბრძანება, რომელიც მყიდველს ავალდებულებს შეამოწმოს პროდუქტის წარმომავლობა.

მოსარჩელემ მითითებული აქტები გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში. 2015 წლის 23 იანვრის №1421 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რაც შპს „ა...“ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. 2015 წლის 19 ივნისის ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში არსებულმა დავების განმხილველმა ორგანოებმა გაიზიარეს აუდიტორების შეფასება და მიიჩნიეს, რომ რადგან ი/მ „მ. ჯ-ი“ სსკ-ის 168-ე მუხლის მე-4 (ფ) ნაწილის თანახმად, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას ეწეოდა, მის მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, შპს „ა...“ მიერ მიღებული ჩათვლა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით იყო განხორციელებული.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ დღგ-ს – 2782 ლარის დარიცხვის ნაწილში 2014 წლის 4 დეკემბრის კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტის, დღგ-ს დარიცხვის ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 8 დეკემბრის №50617 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 იანვრის №1421 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 10 დეკემბრის სასამართლო სხდომაზე დაზუსტდა მოსარჩელის სახელწოდება და მიეთითა შპს „...“, ხოლო მოპასუხეებად მიეთითა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და სსიპ შემოსავლების სამსახური.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შე-

მოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2 ოქტომბრის №42057 ბრძანებით დაინიშნა შპს „ა...“ საქმიანობის თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმება ი/მ „მ. ჯ-ის“ მიერ გამონერვილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული ჩათვლების სისწორესთან დაკავშირებით. აღნიშნული შემონმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 4 დეკემბრის საგადასახადო შემონმების აქტი – 2014 წლის 8 დეკემბრის №50617 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელებისა და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და 2014 წლის 8 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს გადასახდელად დაერიცხა 2784,94 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით – 2782 ლარი და საურავი – 2,94 ლარი. შპს „ა...“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტის თანახმად, ი/მ „მ. ჯ-ის“ საგადასახადო შემონმების აქტით დადგინდა, რომ მენარმე შესამონმებელ პერიოდში ენეოდა სსკ-ის 168-ე მუხლის 4(ფ) ნაწილის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, რომლის ფარგლებშიც გადამხდელმა საქონლის რეალიზაცია მოახდინა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით (სერიით ეა-10 №...), რის საფუძველზეც შპს „ა...“ მიიღო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ „მ. ჯ-მა“ არ დაადეკლარირა მის მიერვე არასწორად გამონერვილ ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული დასაბეგრი თანხა. შემონმებით დადგინდა, რომ ი/მ „მ. ჯ-ის“ მიერ გამონერვილი ფაქტურის მიხედვით, შპს „ა...“ მიღებული ჰქონდა, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით, ჩათვლა 2782 ლარის ოდენობით. აღნიშნულის საფუძველზე შემონმებლებმა მიიჩნიეს, რომ კომპანიის მიერ მიღებული ჩათვლა ექვემდებარებოდა გაუქმებას. ამასთან, მოსარჩელეს არ წარმოუდგენია ზემოაღნიშნული გარემოების საწინააღმდეგო დამადასტურებელი მტკიცებულება.

სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „ა...“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 იანვრის №1421 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 იანვრის №1421 ბრძანება გადასახადის გადამხდელმა გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2015 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2015 წლის 10 დეკემბრის სასამართლოს მთავარ სხდომაზე მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილ იქნა განცხადება, რომლის თანახმად, კომპანია „ა...“ 2015 წლის 6 ნოემბრიდან განახორციელა რეზერენდინგი და საქმიანობას „...“ სახელწოდებით განაგრძობს. ზემოაღნიშნულ სასამართლო სხდომაზე დაზუსტდა მოსარჩელის სახელწოდება და მიეთითა შპს „...“.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლზე, რომლის მე-3 ნაწილის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადი იყო არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც დგინდებოდა მიწოდებული (იმპორტირებული) საქონლის ან/და განეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდიდა მომხმარებელი (იმპორტიორი) ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას (იმპორტისას). არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწვევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელად იწოდებოდა. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლი განსაზღვრავდა დღგ-ს გადამხდელთა ჩამონათვალს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები იყო საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების განევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრებოდა დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელეების ჩათვლით), დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. ამავე კოდექსის 173-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დღგ-ის ჩათვლა იყო დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეემცირებინა გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე, გარდა ამ კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტია. ამავე კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა წარმოადგენდა დღგ-ის თანხას, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შეძენისას, მომსახურების მიღებისას, საქონლის იმპორტისას ან/და საქონლის დროებითი შემოტანისას, მათ

შორის, დღგ-ს რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტიდან არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთზე. ამავე კოდექსის 175-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, გარდა ამ მუხლით დადგენილი გამონაკლისებისა, რომლის გამონერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. მოცემული ნორმების განმარტების შესაბამისად, დამატებული ღირებულების გადასახადი იყო არაპირდაპირი, მრავალსაფეხურიანი გადასახადი, რომელსაც იხდიდა მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შექენისას და შესაბამისად, რომლის გადახდის ტვირთიც საბოლოო მომხმარებელს აწევდა, თუმცა მომხმარებლის მიერ გადახდილი ამ თანხის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის მიმწოდებელს. აღნიშნული კი ნიშნავდა იმას, რომ არაპირდაპირი გადასახადის შემთხვევაში ეკონომიკური ტვირთი არ აწევებოდა არც ერთ მიმწოდებელს, ვინაიდან გადასახადის სიმძიმე მთლიანად გადადიოდა საბოლოო მომხმარებელზე, რომელსაც არ გააჩნდა განუყოფელი ეკონომიკური ტვირთის ანაზღაურების შესაძლებლობა, რადგან იგი არ ახდენდა საქონლის შემდგომ რეალიზაციას. სწორედ დღგ-ს მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა მისი გადახდის შემთხვევაში მისი შემდგომი ჩათვლის შესაძლებლობა. დღგ-ის ჩასათვლელ თანხას წარმოადგენდა დღგ-ს თანხა, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო ბიუჯეტში ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, ზემოაღნიშნულ ნორმებში, ერთი მხრივ, საუბარი იყო დღგ-ის გადამხდელზე, ანუ საქონლის მიმწოდებელზე, ხოლო, მეორე მხრივ, მყიდველზე. მიმწოდებლის მხრიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ადასტურებდა მყიდველის მიერ არა გადასახადის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდას, არამედ დამატებული ღირებულების გადასახადით გაზრდილი საფასურის გადახდისა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. შესაბამისად, შეუძლებელი იყო მხოლოდ ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ყოფილიყო საკმარისი იმისათვის, რათა განხორციელებულიყო გადასახადის გადახდილად აღიარება – სახელმწიფოს მხრიდან ჩათვლა იმისა, რომ გადასახადი გადახდილია. იმისთვის, რათა სახელმწიფომ არაპირდაპირი გადასახადი გადახდილად აღიაროს, შეუძლებელია, საკმარის დამადასტურებელ დოკუმენტად ჩაითვალოს საქონლის მიმწოდებლისთვის აღნიშნული თანხის

გადახდა და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არსებობა, ამიტომ კანონმდებელმა განსაზღვრა უმთავრესი მოთხოვნა – ჩათვლას დაუქვემდებარა ბიუჯეტში გადახდილი ან გადასახდელი დღგ-ის თანხა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-სგან გათავისუფლება არსებობდა ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე. დღგ-საგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებას ითვალისწინებდა საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილი. მითითებული მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 020711 სუბპოზიციაში მითითებული საქონლისა (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაციებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გადაამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე).

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებდა დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულებას მიმწოდებლის მხრიდან, რაც შემდგომში წარმოშობდა საქონლის მიმღების უფლებას, მიეღო დღგ-ის ჩათვლა. ამასთან, კოდექსით განსაზღვრული იყო ოპერაციები, რომლებიც გათავისუფლებული იყო დღგ-ს გადახდისგან, რაც ნიშნავდა, რომ სახელმწიფო კონკრეტული საქონლის მიმწოდებელს ვერ განუზღვრავდა ვალდებულებას, გადაეხადა მოცემული გადასახადი. ამრიგად, საგადასახადო კოდექსი დღგ-ის თანხის ჩათვლის უფლებას უკავშირებდა გარკვეული პირობების დადგომას – კონკრეტული ოპერაცია უნდა ექვემდებარებოდეს დღგ-ით დაბეგვრას, მიმწოდებელსა და მიმღებს შორის უნდა შედგეს შესაბამისი დოკუმენტი, რითაც დასტურდება გადასახადით გაზრდილი საფასურის მიმღების მხრიდან გადახდა, ჩასათვლელი თანხა გადახდილი უნდა იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში, ამასთან, იმ შემთხვევაში, თუკი გადამხდელის მხრიდან მოცემული გადასახადი არ იყო გადახდილი სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ, საგადასახადო ორგანოს უფლებას, რეაგირება მოეხდინა და ამოეღო კონკრეტული საგადასახადო დავალიანება, ვინაიდან დღგ-ს ჩასათვლელი თანხა არა მხოლოდ გადახდილ, არამედ გადასახდელ თანხას მოიცავდა.

შპს „ა...“ საქმიანობის კამერალური შემონმებით დადგინდა, რომ ი/მ „მ. ჯ-ის“ მიერ გამოწერილი ფაქტურის მიხედვით შპს „ა...“ მიღებული ჰქონდა ჩათვლა 2782 ლარის ოდენობით. შემ-

მონმებლებმა მიიჩნიეს, რომ კომპანიის მიერ მიღებული ჩათვლა ექვემდებარებოდა გაუქმებას. განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიერ დადგინდა, რომ ი/მ „მ. ჯ-ი“ ახორციელებდა საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ოპერაციას. ამდენად, ი/მ „მ. ჯ-სა“ და შპს „ა...“ შორის განხორციელებული ოპერაცია გათავისუფლებული იყო დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან, რაც მიუთითებდა იმ გარემოებაზე, რომ განხორციელებულ ოპერაციაზე დღგ-ს თანხა არ ყოფილა გადახდილი, ამასთან, სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოების მემკვიდრით მოკლებული იყო შესაძლებლობას, ამოელო კონკრეტული გადასახადი საქონლის მიმწოდებლისგან. შესაბამისად, აღნიშნული თანხა ბიუჯეტში გადახდილ ან გადასახდელ თანხას არ წარმოადგენდა. სასამართლომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან განსახილველ ოპერაციაზე გადახდილი/გადასახდელი დღგ-ს თანხა არ არსებობდა, შესაბამისად, არც ჩასათვლელი თანხის არსებობას ჰქონდა ადგილი.

სასამართლოს მითითებით, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენდა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონშეუსაბამობა ან მისი მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების არსებითი დარღვევა. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ. სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს „ა...“ მიერ გადახდილი თანხა არ მოიცავდა დღგ-ს თანხას, როგორც ბიუჯეტში გადასახდელ თანხას, მოსარჩელის მიერ მიღებული ჩათვლა საგადასახადო ორგანოს მიერ გაუქმებული იყო კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით. შესაბამისად, არ არსებობდა შპს „...“ სარჩელის დაკმაყოფილების – საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით განსაზღვრული გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...“, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 15 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...“ (შპს „ა...“) სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი 2014 წლის 4 დეკემბრის კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტი დღგ-ს – 2 782 ლარის დარიცხვის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 8 დეკემბრის №50617 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა დღგ-ს დარიცხვის ნაწილში და მოპასუხეებს საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტების გამოცემა დაევაღათ; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 იანვრის №1421 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა მოცემულ საქმეზე საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, თუმცა აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არ შეაფასა ის გარემოება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ყოველგვარი საფუძვლის გარეშე შეცვალა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაცია, დასაბუთების გარეშე გამოიყენა სსკ-ის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი, თუმცა დარიცხვის საფუძვლებში ეს ნორმა არ მიუთითა. სააპელაციო სასამართლომ საქმის მასალებით დადასტურებულად მიიჩნია, რომ ი/მ „მ. ჯ-მა“ მართლაც მიანოდა შპს „ა...“ (შპს „...“) პროდუქტი – ხორბალი, თუმცა, შპს „...“ არ მიუწოდებია ინფორმაცია პროდუქტის წარმომავლობის შესახებ, ასევე, არც ზედნადებსა და არც ანგარიშ-ფაქტურაში არ დაუფიქსირებია, რომ მის მიერ მონოდებული ხორბალი საქართველოში იყო წარმოებული. იმის გათვალისწინებით, რომ აღნიშნული პროდუქტის მიწოდება წარმოადგენდა დასაბეგრ ოპერაციას და ჩათვლის უფლებით

გათავისუფლება ეხებოდა მხოლოდ საქართველოში წარმოებულ სოფლის მეურნეობის პროდუქციას, ხოლო მომწოდებელმა არ გაამჟღავნა პროდუქტის წარმომავლობა, პალატამ გაიზიარა აპელანტის მითითება, რომ შპს „...“ არ დაურღვევია საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. აპელანტის მოწინააღმდეგე მხარემ ვერ მიუთითა რაიმე სახის დოკუმენტზე/ბრძანებაზე, რომელიც მყიდველს ავალდებულებდა შეემონმებინა შესასყიდი საქონლის წარმომავლობა. სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, არ გამოკვლეულა ფაქტი, თუ რაზე დაყრდნობით დაასკვნა საგადასახადო ორგანომ, რომ ხორბალი ქართული წარმოებისა იყო. იმ პირობებში, როცა საგადასახადო ორგანო მენარმეს უუქმებს ჩათვლას, ცხადია, მასზეა მტკიცების ტვირთიც, ასაბუთოს ხორბლის ქართული წარმოება. აღნიშნულის დამადასტურებელი მტკიცებულება სააპელაციო სასამართლოშიც ვერ იქნა წარდგენილი. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ეს ის შემთხვევაა, როცა გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 15 დეკემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ არის იურიდიულად საკმარისად დასაბუთებული. გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემონმება შეუძლებელია.

კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის არგუმენტი იმასთან დაკავშირებით, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ყოველგვარი სამართლებრივი საფუძვლის გარეშე შეცვალა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაცია და არასწორად გამოიყენა სსკ-ის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი, ისე, რომ დარიცხვის საფუძვლებში ეს ნორმა საერთოდ არ მიუთითა. კასატორი განმარტავს, რომ აღნიშნული ნორმის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს: ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა; ბ) სამეურნეო

ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს; ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია: დასაბეგრი ოპერაცია; იმპორტი, ექსპორტი; დროებითი შემოტანა, ხოლო ამავე კოდექსის 161-ე მუხლის მიხედვით, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია: ა) საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით), დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. ამავე კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა წარმოადგენს დღგ-ის თანხას, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შეძენისას, მომსახურების მიღებისას, საქონლის იმპორტისას ან/და საქონლის დროებითი შემოტანისას, მათ შორის, დღგ-ს რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტისათვის არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთზე. ამავე კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-სგან გათავისუფლებულია საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 020711 სუბპოზიციაში მითითებული საქონლისა (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაციებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გადა-მუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე).

კასატორის მითითებით, შპს „...“ მიმწოდებელი ი/მ „მ. ჯ-ი“ ეწევა დღგ-სგან გათავისუფლებულ საქმიანობას და მის მიერ არ ხდება სადავო ოპერაციების დღგ-ით დაბეგვრა, თუმცა შპს „...“ მიერ გადახდილია თანხა დღგ-ში შეღავათის გაუთვალისწინებლად, რომლის ჩათვლის უფლებაც შეიძლება ჰქონდეს საქონლის შემქმნს. დაბეგვრის ზემოაღნიშნული რეჟიმის სამართლებრივი შეფასება სასამართლოს მხრიდან არ განხორციელებულა.

კასატორი ასევე არ ეთანხმება სასამართლოს მსჯელობას სახელმწიფო ბაჟის გადახდის საკითხშიც, ვინაიდან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირვე-

ლი პუნქტის „ღ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდი-საგან.

კასატორის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მითი-თებით, აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 4 დეკემბრის კა-მერალური საგადასახადო შემონმების აქტის თანახმად, ი/მ „მ. ჯ-ის“ საგადასახადო შემონმების აქტით დადგინდა, რომ მენარ-მე შესამონმებელ პერიოდში ენეოდა სსკ-ის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით დღგ-სგან ჩათვლის უფ-ლებით გათვალისწინებულ საქმიანობას, რომლის ფარგლებშიც გადამხდელმა საქონლის რეალიზაცია მოახდინა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით, რის საფუძველზეც შპს „...“ (შპს „ა...“) მიი-ლო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ „მ. ჯ-მა“ არ დაადეკლარი-რა მის მიერვე არასწორად გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული დასაბეგრი თანხა. შემონმებით დადგინდა, რომ ი/მ „მ. ჯ-ის“ მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, შპს „...“ მიღებული აქვს საგადასახადო კანონმდებლობის დარ-ღვევით ჩათვლა – 2782 ლარის ოდენობით.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფ-ლებით დღგ-სგან გათავისუფლებულია საქართველოში წარმო-ებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლა-ტურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 020711 სუბპოზიციაში მითითებუ-ლი საქონლისა (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაცივებუ-ლი)) მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონ-ლო კოდის შეცვლამდე). აქედან გამომდინარე, ვინაიდან შპს „...“ მიმწოდებელი ი/მ „მ. ჯ-ი“ ეწევა სსკ-ის 168.4.„ფ“ მუხლის მიხედვით ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას და შესაბამისად, მიწოდებას არ ბეგრავს დღგ-ით, შპს „...“ მიერ მიღებული ჩათვლა ექვემდებარება გაუქმებას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 აპრილის განჩინებით საქარ-თველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხ-ლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამი-ნისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო სა-ჩივრები მიღებულ იქნა წარმოებაში დასაშვებობის შესამონმებ-ლად.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 29 ივნისის განჩინებით საქართვე-

ლოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაშვებულ იქნა განსახილველად და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 15 დეკემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2 ოქტომბრის №42057 ბრძანებით, ი/მ „მ. ჯ-ის“ მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული ჩათვლების სისწორესთან დაკავშირებით, დაინიშნა შპს „ა...“ საქმიანობის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმება. აღნიშნული შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 4 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2014 წლის 8 დეკემბრის №50617 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და 2014 წლის 8 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს გადასახდელად დაერიცხა 2784,94 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით – 2782 ლარი და საურავი – 2,94 ლარი. შპს „ა...“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, ი/მ „მ. ჯ-ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტით დადგინდა, რომ მენარმე შესამოწმებელ პერიოდში ეწეოდა სსკ-ის 168-ე მუხლის მე-4 პუნქტის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, რომლის ფარგლებშიც გადამხდელმა საქონლის რეალიზაცია მოახდინა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით (სერით ეა-10 №...), რის საფუძველზეც შპს „ა...“ მიიღო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ „მ. ჯ-მა“ არ დაადეკლარირა მის მიერვე არასწორად გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული დასაბეგრი თანხა. შემოწმებით დადგინდა, რომ ი/მ „მ. ჯ-ის“ მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, შპს „ა...“

მიღებული ჰქონდა ჩათვლა, 2782 ლარის ოდენობით, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით. აღნიშნულის საფუძველზე შემომწმენებლებმა მიიჩნიეს, რომ კომპანიის მიერ მიღებული ჩათვლა ექვემდებარებოდა გაუქმებას.

ასევე დადგენილია, რომ შპს „ა...“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 იანვრის №1421 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 იანვრის №1421 ბრძანება გადასახადის გადამხდელმა გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავეების განხილვის საბჭოში, რომლის 2015 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 10 დეკემბრის მთავარ სხდომაზე მოსარჩელის მიერ წარდგენილ იქნა განცხადება, რომლის თანახმად, კომპანია „ა...“ 2015 წლის 6 ნოემბრიდან განახორციელა რებრენდინგი და საქმიანობას შპს „...“ სახელწოდებით განაგრძობს. შესაბამისად, დაზუსტდა მოსარჩელის სახელწოდება და მიეთითა შპს „...“.

განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს შპს „...“ დღგ-ს – 2782 ლარის დარიცხვის ნაწილში 2014 წლის 4 დეკემბრის კამერალური საგადასახადო შემომწმენბის აქტის, დღგ-ს დარიცხვის ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 8 დეკემბრის №50617 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 იანვრის №1421 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავეების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილების კანონიერების დადგენა წარმოადგენს. აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გაუქმებას მოსარჩელე ითხოვს იმ საფუძველზე, რომ მას არ დაურღვევია საქართველოს საგადასახადო კოდექსი და მართლზომიერად მიიღო დღგ-ს ჩათვლა. მან ვიზუალური დათვალიერებით და ლაბორატორიული წესით შემოწმა ხორბლის ხარისხობრივი მაჩვენებლები და მხოლოდ ამის შემდეგ განახორციელა შესყიდვა. ამასთან, არ არსებობდა რაიმე სახის დოკუმენტი/ბრძანება, რომელიც მყიდველს ავალდებულებდა შემომწმენბინა შესასყიდი საქონლის წარმომავლობა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნა-

წილის საფუძველზე სადავო საკითხის გადაწყვეტილად ბათილად ცნო 2014 წლის 4 დეკემბრის კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტი დღგ-ს – 2 782 ლარის დარიცხვის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 8 დეკემბრის №50617 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა დღგ-ს დარიცხვის ნაწილში და მოპასუხეებს საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტების გამოცემა დაევალოთ. ამასთან, ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 იანვრის №1421 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილება, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...“ საჩივარი.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ი/მ „ჯ-ი“ შესამონმებელ პერიოდში ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 პუნქტის „ფ“ ქვეპუნქტით დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, რომლის ფარგლებშიც, მასა და შპს „ა...“ შორის განხორციელდა საქონლის რეალიზაცია, რაზეც გამოიწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (ეა-10 №...). მითითებული ანგარიშ-ფაქტურით შპს „ა...“ მიიღო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ „ჯ-მა“ არ დაადეკლარირა მის მიერ არასწორად გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული დასაბეგრი თანხა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების განევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-სგან გათავისუფლება არსებობს ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე. დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებას ითვალისწინებს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილი. მითითებული მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია

საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 020711 სუბპოზიციაში მითითებული საქონლისა (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაცივებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გადაამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 173-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დღგ-ის ჩათვლა არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე, გარდა ამ კარით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტია. ამავე კოდექსის 175-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, გარდა ამ მუხლით დადგენილი გამონაკლისებისა, რომლის გამოწერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი, მრავალსაფეხურიანი გადასახადი, რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შექენისას, რომლის გადახდის ტვირთიც საბოლოო მომხმარებელს აწევს, თუმცა მომხმარებლის მიერ გადახდილი ამ თანხის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს. აღნიშნული კი ნიშნავს იმას, რომ არაპირდაპირი გადასახადის შემთხვევაში ეკონომიკური ტვირთი არ აწევა არც ერთ მიმწოდებელს, ვინაიდან გადასახადის სიმძიმე მთლიანად გადადის საბოლოო მომხმარებელზე, რომელსაც არ გააჩნია განუყოფელი ეკონომიკური ტვირთის ანაზღაურების შესაძლებლობა, რადგან იგი არ ახდენს საქონლის შემდგომ რეალიზაციას. სწორედ დღგ-ს მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა მისი გადახდის შემთხვევაში მისი შემდგომი ჩათვლის შესაძლებლობა. დღგ-ს ჩასათვლელ თანხას წარმოადგენს დღგ-ს თანხა, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო ბიუჯეტში ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ დადგენილ იქნა, რომ ი/მ „მ. ჯ-ი“ ახორციელებდა საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვე-

პუნქტით გათვალისწინებულ ოპერაციას. ამდენად, მასა და შპს „ა...“ შორის განხორციელებული ოპერაცია გათავისუფლებულია დღგ-საგან, რაც მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ აღნიშნულ ოპერაციაზე დღგ-ს თანხა არ ყოფილა გადახდილი. ამასთან, სახელმწიფო მოკლებულია შესაძლებლობას საგადასახადო ორგანოების მეშვეობით ამოიღოს კონკრეტული გადასახადი საქონლის მიმწოდებლისაგან. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ შპს „ა...“ მიერ გადახდილი თანხა არ მოიცავდა დღგ-ს თანხას, როგორც ბიუჯეტში გადასახდელ თანხას.

საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ მოცემული დავის გადანყვევებისას საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენებას და აღნიშნულთან მიმართებაში განმარტავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

მითითებული მუხლით რეგლამენტირებული სასამართლო-სათვის მინიჭებული საპროცესო უფლებამოსილება – უარი თქვას სადავო საკითხის მოწესრიგებაზე და აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოს დაავალოს იმავე საკითხზე ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, არ წარმოადგენს უპირობო და შეუზღუდავ უფლებამოსილებას.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას წარმოადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევა და სწორედ საქმის გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე უნდა იქნეს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადანყვევტილება მიღებული. ზემოაღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ არ გამოიკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და ისე გამოსცა ადმინისტრაციული აქტი, იგი უფლებამოსილია სა-

დავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოს გამოსცეს ახალი აქტი.

ამდენად, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენების კომპეტენცია სასამართლოს გააჩნია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმის გარემოებათა გამოკვლევის გარეშე.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს იმ შემთხვევაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. მათი დადგენა მხოლოდ ადმინისტრაციულ ორგანოს შეუძლია მისთვის კანონით მინიჭებული უფლებამოსილებიდან გამომდინარე ან აღნიშნული მის დისკრეციას განეკუთვნება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სასამართლოს მიერ სადავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება.

სააპელაციო სასამართლო პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების კანონიერებასა და დასაბუთებულობას ამოწმებს, როგორც ფაქტობრივი, ისე სამართლებრივი თვალსაზრისით, ანუ საქმეს განიხილავს, როგორც ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის, ისე მათი სამართლებრივი შეფასების კუთხით. სააპელაციო სასამართლოს უფლება აქვს დაადგინოს ახალი ფაქტები, ხოლო საქმის მონაწილე პირებს უფლება აქვთ პირველ ინსტანციაში უკვე განხილულთან ერთად სააპელაციო სასამართლოში წარადგინონ ახალი მტკიცებულებები. ანუ სააპელაციო სასამართლო, საკასაციო ინსტანციის სასამართლოსგან განსხვავებით, შებოჭილი არაა პროცესუალური შესაძლებლობით, საქმეზე დაადგინოს ფაქტობრივი გარემოებები, გამოითხოვოს და შეაფასოს მტკიცებულებები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს სრული პროცესუალური უფლებამოსილება ჰქონდა თავად გადაენწყვიტა დავა და შპს „...“ მოთხოვნის ფარგლებში შეემოწმებინა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მატერიალური კანონიერება, რამდენადაც გასაჩივრებული აქტების მიღებისას არ იყო დარღვეული აქტის გამოცემის ის პროცედურები, რაც უპირობოდ შექმნიდა საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების წინაპირობას; ხოლო თუ დავის გადაწყვეტისას სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევდა გარკვეული ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევას ან დადგენას, შესაძლებლობა ჰქონდა ესარგებლა სა-

ქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მინიჭებული საპროცესო კომპეტენციით და თავად მოეპოვებინა მტკიცებულებები. სააპელაციო სასამართლოს არ დაუსაბუთებია, რატომ იყო შეზღუდული თავად გამოეკვლია ისინი.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა იმსჯელოს სისპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ კანონით მინიჭებული უფლებამოსილების ფარგლებში გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მატერიალურ კანონიერებაზე, გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებსა და კანონმდებლობასთან მათ შესაბამისობაზე, რამდენადაც საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში იკვეთება არა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე იმ ფაქტობრივი გარემოებების მოპოვების, დადგენის თუ გამოკვლევის საჭიროება, რისი შესაძლებლობაც შესაძლოა აქტის გამოცემამ ადმინისტრაციულ ორგანოს გააჩინდეს, არამედ უნდა მოხდეს სასამართლოს მიერ მათი სწორი სამართლებრივი შეფასება და გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მატერიალური კანონიერების შემოწმება, რისი უფლებამოსილებაც უპირობოდ სასამართლოს კომპეტენციას განეკუთვნება.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ საქმეზე დავის გადანყვეტისათვის დადგენილია საკმარისი ფაქტობრივი გარემოებები, საქმეში არსებული მტკიცებულებები საკმარის საფუძველს იძლევა სადავო აქტების სამართლებრივი საფუძვლების გასარკვევად, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენებისა და სადავო საკითხის გადანყვეტაზე უარის თქმის პროცესუალური წინაპირობა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა შეისწავლოს და შეაფასოს საქმეში არსებული მტკიცებულებები და თუ დამატებით საჭიროდ მიიჩნევს ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევასა და დადგენას, თავად გამოითხოვოს მტკიცებულებები შესაბამისი ადმინისტრაციული ორგანოდან. სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახალი განხილვისას უნდა ისარგებლოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მინიჭებული უფლებამოსილებით და ოფიციალობის

პრინციპიდან გამომდინარე მოიპოვოს მტკიცებულებები და მათი შეფასების შემდეგ გამოიტანოს დასკვნა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს. მოცემული საქმე სააპელაციო სასამართლოს მიერ განხილულ უნდა იქნეს არსებითად და სააპელაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს მითითებულ გარემოებებზე საქმეზე კანონიერი გადაწყვეტილების დადგენის მიზნით.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით და

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 15 დეკემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ს ჩათვლა, გადასახადისგან გათავისუფლება

განჩინება საქართველოს სასჯელით

№ბს-990-986(2კ-17)

5 აპრილი, 2018 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ვ. როინიშვილი

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2015 წლის 13 ივლისს შპს „...“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის საფუძველია 2014 წლის 10 დეკემბერს შედგენილი საგადასახადო შემონმების აქტი. შემონმების აქტის მიხედვით შპს „...“ მიერ ი/მ „მ. ჯ-ისგან“ შეძენილ საქონელზე გაუქმდა დღგ-ის ჩათვლები. გაუქმების საფუძველად მითითებულია ის, რომ ი/მ „მ. ჯ-ი“ ახორციელებდა დღგ-ის ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ ოპერაციებს. ასევე სადავო აქტებით არ იქნა გათვალისწინებული ის გარემოება, რომ შეძენილი საქონელი, შემდგომ მოსარჩელის მიერ იქნა რეალიზებული ფასნამატით, რომლებზედაც დაერიცხა დღგ.

მოსარჩელემ 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა სსიპ შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა, რომლის 2015 წლის 9 მარტის №7119 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული ბრძანება მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში გაასაჩივრა, რომლის 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილებით შპს „...-ს“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

მოსარჩელის განმარტებით, სადავო შემთხვევაში საუბარია სოფლის მეურნეობის პროდუქციაზე (სიმინდზე), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად კი, ჩათვლის უფლებით დღგ-სგან გათა-

ვისუფლებულია მხოლოდ საქართველოში წარმოებული პრო-
დუქცია.

მოსარჩელის მითითებით, სადავო შემთხვევაში მას აღნიშ-
ნული ვალდებულება სრულად აქვს შესრულებული, კერძოდ,
გადახდილი აქვს საქონლის ღირებულება, მათ შორის დღგ და
საქონელზე გამოწერილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.
ამასთან, სადავო საქონელი რეალიზებულია და მასზე ფასნამა-
ტით არის გადახდილი დღგ, ანუ ის პრინციპი, რომ ჩასათვლელი
დღგ უნდა იქნეს გამოყენებული დასაბეგრ ოპერაციებში, სრუ-
ლად არის დაცული და ბიუჯეტს არანაირი ზიანი მოსარჩელის
ქმედებით არ მისდგომია. სადავო დარიცხვა რომ უსაფუძვლოა,
ასევე დასტურდება იმ ფაქტითაც, რომ სადავო საქონელი მისი
შეძენის თვეშივე რეალიზებულია, ანუ საქონელი შეძენილია
2014 წლის აპრილში და 2014 წლის აპრილშივე რეალიზებულია
შპს „დ...“, შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის მიხედვით,
დღგ-ის საანგარიშო პერიოდად ითვლება კალენდარული თვე,
ანუ შემომწმებელთა ლოგიკის გაზიარების შემთხვევაში, მათ
კი არ უნდა დაერიცხათ 2012 წლის აპრილის თვის დღგ-ის გადა-
სახადი, არამედ პირიქით უნდა შეემცირობინათ. შესაბამისად,
მოსარჩელის მითითებით, სადავო აქტი საერთოდ არ არის გა-
მოკვლეული და დაუსაბუთებელია.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავ-
ლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დე-
კემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების
სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7119 ბრძანებისა და საქარ-
თველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების გან-
ხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილების (საჩი-
ვარი №...) ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-
მეთა კოლეგიის 2016 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილებით შპს
„...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შე-
მოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის
2 ოქტომბრის №42058 ბრძანებით დაინიშნა შპს „...“ კამერალუ-
რი თემატური საგადასახადო შემომწმება. შემომწმების შედეგებ-
ზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტა-
მენტის 2014 წლის 10 დეკემბრის საგადასახადო შემომწმების
აქტი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის
2014 წლის 10 დეკემბრის საგადასახადო შემომწმების აქტის სა-
ფუძველზე გამოიცა 2014 წლის 11 დეკემბრის №51640 ბრძანე-

ბა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, შპს „...“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 17369,68 ლარი, მათ შორის, გადასახადის ძირითადი თანხა – 10688 ლარი, ჯარიმა – 5344 ლარი, საურავი – 1337,54 ლარი.

2015 წლის 8 იანვარს შპს „...“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7119 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2015 წლის 16 აპრილს შპს „...“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7119 ბრძანების გაუქმება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2014 წლის 7 ოქტომბერს გამოწერილია №ეა-... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომლის მიხედვითაც, შპს „...“ ი/მ „მ. ჯ-ისაგან“ შეიძინა 13632 ლარის ღირებულების სიმინდი, საიდანაც დღგ-ს თანხამ შეადგინა 2079,46 ლარი. ამავე დღეს გამოწერილია №ეა-... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 12825,6 ლარის ღირებულების სიმინდის შექენის თაობაზე, საიდანაც დღგ-ს თანხა არის 1956,45 ლარი. 2014 წლის 7 აპრილს, ასევე გამოწერილია №ეა-... და №ეა-... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები 13968 ლარის ღირებულების (დღგ-ს თანხა – 13968 ლარი) და 13660,8 ლარის (დღგ-ს 2083,85 ლარი) ღირებულების სიმინდის შესყიდვის შესახებ. 2014 წლის 26 აპრილს გამოწერილია №ეა-... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შპს „...“ მიერ ი/მ „მ. ჯ-ისაგან“ 15983,8 ლარის ღირებულების სიმინდის შექენის თაობაზე, დღგ-ს თანხა შეადგენს 2438,21 ლარს.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემონმების აქტი, ხოლო „დ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრულია, რომ გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო ორგანოსათვის სხვა მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოების მიერ მიწოდებული ინფორმაცია პირის საგადასახადო ვალდებულების შესახებ.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო შემონმების აქტის მიხედვით, ი/მ „მ. ჯ-ის“ საგადასახადო შემონმების აქტით დადგინდა, რომ მენარმე შესამონმებელ პერიოდში ეწეოდა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, რომლის ფარგლებშიც, გადამხდელმა საქონლის რეალიზაცია მოახდინა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით – სერია ეა-10 №..., №..., №..., №..., №..., რის საფუძველზეც, შპს „...-მ“ მიიღო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ „მ. ჯ-მა“ არ დაადეკლარირა მის მიერვე არასწორად გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული დასაბეგრი თანხა. საგადასახადო შემონმებით დგინდება, რომ ი/მ „მ. ჯ-ის“ მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, საწარმოს მიღებული აქვს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით ჩათვლა 10 688 ლარის ოდენობით. აღნიშნულის გათვალისწინებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულია საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 0207 11 სუბპოზიციაში მითითებული საქონლის (მინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაციებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე), ვინაიდან შპს „...-ს“ მიმწოდებელი ი/მ „მ. ჯ-ი“ ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას და შესაბამისად, მიწოდებას არ ბეგრავდა დამატებული ღირებულების გადასახადით, შპს „...-ს“ მი-

ერ მიღებული ჩათვლა დაექვემდებარა გაუქმებას. შედეგად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნით შპს „...-ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 17369,68 ლარი.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დამატებული ღირებულების გადასახადის (შემდგომში — დღგ) გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად. ამავე კოდექსის 160-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია: ა) დასაბეგრი ოპერაცია; ბ) იმპორტი; გ) ექსპორტი, რეექსპორტი; დ) დროებითი შემოტანა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა.ა“ ქვეპუნქტი კი ადგენს, რომ საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების განწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. ამავე კოდექსის 168-ე მუხლი განსაზღვრავს გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძვლებს და ანიჭებს პირს უფლებას, ისარგებლოს შეღავათით, გათავისუფლდეს გადახდისაგან ან/და ამ უფლების გამოყენებით შეიმციროს დასაბეგრი ობიექტის მიხედვით გადასახდელი თანხის ოდენობა. ამასთან, დღგ-საგან განთავისუფლება ორი სახისაა – ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე. ჩათვლის უფლებით დღგ-საგან გათავისუფლება გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას, მაგრამ გამოიყენება ჩათვლის უფლება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 0207 11 სუბპოზიციაში მითითებული საქონლის (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაციებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე). ამრიგად, აღნიშნული მუხლი ეხება მხოლოდ საქართველო-

ში წარმოებულ სოფლის მეურნეობის პროდუქციას და იმპორტირებულ საქონელზე არ ვრცელდება.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში ი/მ „მ. ჯ-ი“ ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, ხოლო შპს „...-მ“ მისგან შექცენილ სიმინდზე მიიღო ჩათვლა.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, დღგ-ის ჩათვლა წარმოადგენს გადამხდელის უფლებას, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის ოდენობა. ამასთან, ჩათვლის უფლება აქვს მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს და ჩათვლა შესაძლებელია განხორციელდეს მხოლოდ ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 173-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლა არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე, გარდა ამ კარით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულია ჩათვლის დოკუმენტები, რომელთაც მიეკუთვნება: საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა; საბაჟო დეკლარაცია; საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ განეული მომსახურების საფასურის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელთა მიერ მიწოდებული საქონლის ან/და განეული მომსახურების ტარიფები დადგენილია დღგ-ის ჩათვლით, კანონით ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით; ამ კოდექსის 176.1. მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევებში – მყიდველის მიერ საქონლის შექცენის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტი, რომელშიც მითითებული უნდა იყოს საქონლის შესაძენად გადახდილი თანხის (მათ შორის, დღგ-ის თანხის) ოდენობა; საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების საფუძველზე საქონლის იმპორტთან ან/და საქონლის დროებით შემოტანასთან დაკავშირებით დარიცხული დღგ-ის გადასახადის გადამხდელის მიერ ბიუჯეტში გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი.

ამავე კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით კი განსაზღვრულია, რომ დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არის დღგ-ის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შექცენისას, მომსახურების მიღებისას, საქონლის იმპორტისას ან/და საქონლის დროებითი შემოტანისას, მათ შორის, დღგ-ის რეგისტრაციის

ძალაში შესვლის მომენტიცათვის არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, გარდა ამ მუხლით დადგენილი გამონაკლისებისა, რომლის გამოწერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი უფლებამოსილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს და საქონლის/მომსახურების მიმღებს წარუდგინოს მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისას.

სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელე წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს და ი/მ „მ. ჯ-ისაგან“ შექმნილ საქონელზე – სიმინდზე გამოწერილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები. აღნიშნულზე მითითებით, შპს „...-ს“ წარმომადგენელმა აღნიშნა, რომ დღგ-ის ჩასათვლელად საკმარისი უნდა იყოს დღგ-ის დეკლარაციის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურასთან ერთად წარდგენა, რამეთუ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა იმთავითვე გულისხმობს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის დადასტურებას. რაც შეეხება საქონლის წარმოშობის დადგენას, შემოსავლების სამსახურის მიერ არ არის შემუშავებული საქონლის შექმნის დროს მისი წარმოშობის დამადასტურებელი დოკუმენტაციის მოთხოვნის საკონტროლო ფორმა და სოფლის მეურნეობის პროდუქტების შექმნისას შეუძლებელია მისი წარმომავლობის დადგენა.

სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის აღნიშნული პოზიცია და ზემოხსენებული ნორმების კომპლექსური ანალიზის საფუძველზე განმარტა, რომ დღგ-ის ჩასათვლელად განმსაზღვრელია არა მხოლოდ პირის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის ფაქტი, არამედ მნიშვნელოვანია, რომ შექმნისას გადახდილი იყოს დღგ. მოცემულ შემთხვევაში, გამყიდველი ი/მ „მ. ჯ-ი“ გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან, შესაბამისად, მოსარჩელის მიერ სიმინდის შექმნისას განხორციელებული ჩათვლების გაუქმება მართებულია, რამეთუ გადამხდელი ვერ მიიღებდა ჩათვლას იმ საქონელზე, რომელიც გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან, ვინაიდან დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არის დღგ-ის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შექმნისას. შესაბამისად, ვინაიდან ი/მ „მ.

ჯ-ის“ მიერ განხორციელებული ოპერაცია არ ექვემდებარებოდა დღგ-ის დარიცხვას, მოსარჩელის მიერ საქონლის შექენისას გადახდილი თანხა არ მოიცავდა არაპირდაპირ გადასახადს – დღგ-ს, ამდენად, მოსარჩელე მოკლებული იყო შესაძლებლობას, რომ განხორციელებინა ჩათვლა.

რაც შეეხება, შპს „...-ს“ მითითებას, რომ იგი ვერ შეძლებდა დაედგინა, რომ ი/მ „მ. ჯ-ი“ საქართველოში წარმოებული საქონლის რეალიზაციას ახდენდა, საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ გადასახადის გადამხდელის უმთავრესი მოვალეობა არის გადასახადების დროული და ჯეროვანი გადახდა, რომელსაც უკავშირდება გადასახადების შესაბამისი წესით ასახვა. მენარმემ უნდა გამოიჩინოს მენარმისთვის დამახასიათებელი გულისხმიერება, წინდახედულება და მხოლოდ აღნიშნულის დაცვით განახორციელოს სამენარმეო საქმიანობა. განსახილველ შემთხვევაში, შპს „...-ს“ არც უცდია მიეღო ინფორმაცია გამყიდველისაგან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის წარმოშობის შესახებ, არ მოუთხოვია გამყიდველისაგან იმპორტის დეკლარაციები, წარმოშობის სერტიფიკატები, რომელთა მეშვეობითაც, პირი შეძლებდა საქონლის წარმოშობის დადგენას. რაც შეეხება გამყიდველის მიერ აღნიშნული დოკუმენტაციის წარმოდგენლობას ან ინფორმაციის დამალვას, ამ შემთხვევაში ადგილი ექნებოდა მყიდველის კეთილსინდისიერებასა და მენარმისთვის დამახასიათებელი წინდახედულების ფარგლებში მოქმედებას, რასაც შესაძლებელია, განსხვავებული შედეგი მოჰყოლოდა გადასახადის გადამხდელისთვის. იმ პირობებში კი, როდესაც მხარეს არც კი უცდია მსგავსი ინფორმაციის მიღება, სასამართლო ვერ გაიზიარებდა იმ მოსაზრებას, რომ პასუხისმგებლობის გამომრიცხველ გარემოებას შემოსავლების სამსახურის საქონლის წარმოშობის თაობაზე სათანადო ფორმის დოკუმენტის შემოუღებლობა წარმოადგენს.

მოსარჩელემ ასევე მიუთითა შემონმების შედეგად საგადასახადო დეკლარაციების შეუმონმებლობაზე, რომ მოსარჩელეს ფაქტობრივად ორმაგად დაერიცხა გადასახადები. სასამართლომ განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში, ჩატარდა თემატური საგადასახადო შემონმება, რომელიც ი/მ „მ. ჯ-ისაგან“ შექენილი კონკრეტული ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე განხორციელებული ჩათვლის საკითხის შესწავლას ემსახურებოდა, ამასთან, სრული საგადასახადო შემონმების ჩატარების პირობებშიც, გადასახადის გადამხდელისთვის განსხვავებული შედეგი არ დადგებოდა, რამეთუ მან ჩათვლა განახორციელა იმ პროდუქციაზე, რომელიც გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან

ჩათვლის უფლებით და რომლის დეკლარირებაც გამყიდველ ი/მ „მ. ჯ-ს“ არ განუხორციელებია, შესაბამისად, დღგ-ს გადახდაც არ მომხდარა და ამდენად, დღგ-ის ჩათვლა ამ თანხებზე არ შეესაბამება კანონმდებლობის დანაწესებს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან სრულად იქნა გამოკვლეული საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...-მ“, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილებით შპს „...-ს“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...-ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა და მოპასუხეებს საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემა დაევალა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7119 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილება; სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შპს „...-ს“ სასარგებლოდ თანაბარწილად დაეკისრათ მის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 1216.15 ლარის გადახდა.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, განსახილველ შემთხვევაში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2 ოქტომბრის №42058 ბრძანებით დაინიშნა შპს „...-ს“ კამერალური თემატური საგადასახადო შემომწმება.

შემომწმების შედეგებზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 10 დეკემბრის საგადასახადო შემომწმების აქტი. შემომწმება განხორციელდა ი/მ „მ. ჯ-ისაგან“ შეძენილი საქონლის მიმართ დღგ-ის ჩათვლის სა-

კითხთან მიმართებით. შემონმებამ დაადგინა, რომ ი/მ „მ. ჯ-ი“ შესამონმებელ პერიოდში ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, რომლის ფარგლებშიც, გადამხდელმა საქონლის რეალიზაცია მოახდინა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით – სერია ეა-10 №..., №..., №..., №..., №..., რის საფუძველზეც, შპს „...-მ“ მიიღო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ „მ. ჯ-მა“ არ დაადეკლარირა მის მიერვე არასწორად გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული დასაბეგრი თანხა.

საგადასახადო შემონმებით დგინდება, რომ ი/მ „მ. ჯ-ის“ მიერ გამოწერილი ფაქტურების მიხედვით სანარმოს მიღებული აქვს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით ჩათვლა 10 688 ლარის ოდენობით. ვინაიდან შპს „...-ს“ მიმწოდებელი ი/მ „მ. ჯ-ი“ ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას და შესაბამისად, მიწოდებას არ ბეგრავდა დამატებული ღირებულების გადასახადით, შპს „...-ს“ მიერ მიღებული ჩათვლა დაექვემდებარა გაუქმებას. შედეგად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნით შპს „...-ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 17369,68 ლარი.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლი განსაზღვრავს გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძვლებს და ანიჭებს პირს უფლებას, ისარგებლოს შეღავათით, გათავისუფლდეს გადახდისაგან ან/და ამ უფლების გამოყენებით შეიმციროს დასაბეგრი ობიექტის მიხედვით გადასახდელი თანხის ოდენობა. ამასთან, დღგ-საგან განთავისუფლება ორი სახისაა – ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე. ჩათვლის უფლებით დღგ-საგან გათავისუფლება გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას, მაგრამ გამოიყენება ჩათვლის უფლება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 0207 11 სუბპოზიციამი მითითებული საქონლის (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაციებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კო-

დის შეცვლამდე). ამრიგად, აღნიშნული მუხლი ეხება მხოლოდ საქართველოში წარმოებულ სოფლის მეურნეობის პროდუქციას და იმპორტირებულ საქონელზე არ ვრცელდება.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ ი/მ „მ. ჯ-ი“ ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, ხოლო შპს „...-მ“ მისგან შექცენილ სიმინდზე მიიღო ჩათვლა.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს მხარეებს, რომ საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტი შეეხება საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციას. ანუ იმისათვის, რომ გაირკვეს აღნიშნული ნორმის გამოყენების მართლობიერება, უნდა დადგინდეს კონკრეტული პროდუქცია იყო თუ არა საქართველოში წარმოებული.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის მასალებით დადასტურებულიად მიიჩნია, რომ ი/მ „მ. ჯ-მა“ მართლაც მიანოდა შპს „...-ს“ პროდუქტი – ხორბალი, თუმცა, საქმის მასალებით არ დგინდება ინფორმაცია პროდუქტის წარმომავლობის შესახებ.

სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ კანონშესაბამისი, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის სავალდებულო წინაპირობას წარმოადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, შესწავლა და გადაწყვეტილების მიღება სწორედ ამ გარემოებათა შეფასების შედეგად.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან, არ გამოკვლეულა ფაქტი, თუ რაზე დაყრდნობით დაასკვნა საგადასახადო ორგანომ რომ ხორბალი ქართული წარმოებისა იყო. იმ პირობებში, როცა საგადასახადო ორგანო მენარმეს უუქმებს ჩათვლას, ცხადია, მასზეა მტკიცების ტვირთიც, დადასტუროს ინფორმაცია პროდუქტის წარმოშობაზე. აღნიშნულის დამადასტურებელი მტკიცებულება სასამართლოშიც ვერ იქნა წარმოდგენილი. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ეს ის შემთხვევაა, როცა გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვე-

ტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ არის იურიდიულად საკმარისად დასაბუთებული. გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

კასატორის მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-სგან გათავისუფლებულია საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 020711 სუბპოზიციაში მითითებული საქონლის (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაციებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე). ამავე კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა წარმოადგენს დღგ-ის თანხას, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შექმნისას, მომსახურების მიღებისას, საქონლის იმპორტისას ან/და საქონლის დროებითი შემოტანისას, მათ შორის, დღგ-ს რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტისათვის არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან შპს „...-ს“ მომწოდებელი ი/მ „მ. ჯ-ი“ ეწევა დღგ-სგან გათავისუფლებულ საქმიანობას და მის მიერ არ ხდება სადავო ოპერაციების დღგ-ით დაბეგვრა, შესაბამისად, შპს „...-ს“ მიერ გადახდილი თანხა არ მოიცავს დღგ-ს, როგორც ბიუჯეტში გადასახდელ თანხას, რომლის ჩათვლის უფლებაც უნდა ჰქონდეს გადამხდელს.

კასატორის განმარტებით, დღგ-ს ჩასათვლელად განსაზღვრულია არა მხოლოდ პირის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის ფაქტი, არამედ მნიშვნელოვანია, რომ შექმნისას გადახდილი იყოს დღგ. კონკრეტულ შემთხვევაში, გამყიდველი ი/მ „მ. ჯ-ი“ გათავისუფლებული იყო დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით, შესაბამისად, მოსარჩელის მიერ სიმინდის შექმნისას განხორციელებული ჩათვლების გაუქმება მართებულია, ვინაიდან, გადამხდელი ვერ მიიღებდა ჩათვლას იმ საქონელზე, რომელიც გათავისუფლებული იყო დღგ-სგან, რადგან, დღგ-ს ჩასათვლელი თანხა არის დღგ-ის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია

ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შეძენისას. შესაბამისად, ვინაიდან ი/მ „მ. ჯ-ის“ მიერ განხორციელებული ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ს დარიცხვას, მოსარჩელის მიერ საქონლის შეძენისას გადახდილი თანხა არ მოიცავდა არაპირდაპირ გადასახადს – დღგ-ს. ამდენად, მოსარჩელე მოკლებული იყო შესაძლებლობას, რომ განეხორციელებინა ჩათვლა.

რაც შეეხება შპს „...-ს“ მითითებას, რომ იგი ვერ შეძლებდა დაედგინა, რომ ი/მ „მ. ჯ-ი“ საქართველოში წარმოებული საქონლის რეალიზაციას ახდენდა, კასატორი არ იზიარებს, ვინაიდან, შპს „...-ს“ არც უცდია მიეღო ინფორმაცია გამყიდველისგან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის წარმოშობის შესახებ, არ მოუთხოვია გამყიდველისგან იმპორტის დეკლარაციები, წარმოშობის სერტიფიკატები, რომელთა მეშვეობითაც, პირი შეძლებდა საქონლის წარმოშობის დადგენას. რაც შეეხება გამყიდველის მიერ აღნიშნული დოკუმენტის წარუდგენლობასა და ინფორმაციის დამალვას, ამ შემთხვევაში ადგილი ექნებოდა მყიდველის კეთილსინდისიერებასა და მენარმისთვის დამახასიათებელი წინდახედულების ფარგლებში მოქმედებას, რასაც შესაძლებელია განსახვავებული შედეგი მოჰყოლოდა გადასახადის გადამხდელისათვის.

კასატორი ასევე არ ეთანხმება სასამართლოს მსჯელობას სახელმწიფო ბაჟის გადახდის საკითხშიც, ვინაიდან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ღ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

კასატორის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-სგან გათავისუფლებულია საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 020711 სუბპოზიციამი მითითებული საქონლისა (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაციებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე). აქედან გამომდინარე, ვინაიდან შპს „...-ს“ მიმწოდებელი ი/მ „მ. ჯ-ი“ ეწევა სსკ-ის 168.4. „ფ“ მუხლის მიხედვით ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას და შესაბამისად, მიწოდებას არ ბეგრავს დღგ-ით, შპს „...-ს“ მიერ მიღებული ჩათვლა ექვემდებარება გაუქმებას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 23 ოქტომბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 11 იანვრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებელი გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2 ოქტომბრის №42058 ბრძანებით დაინიშნა შპს „...-ს“ კამერალური თემატური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 10 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

ი/მ „მ. ჯ-ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტით დადგინდა, რომ მენარმე შესამოწმებელ პერიოდში ენეოდა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, რომლის ფარგლებშიც, გადამხდელმა საქონლის რეალიზაცია მოახდინა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით – სერია ეა-10 №..., №..., №..., №..., რის საფუძველზეც, შპს „...-მ“ მიიღო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ „მ. ჯ-მა“ არ დაადეკლარირა მის მიერვე არასწორად გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული დასაბეგრი თანხა. საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ ი/მ „მ. ჯ-ის“ მიერ გამოწე-

რილი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, სანარმოს მიღებული აქვს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით ჩათვლა 10 688 ლარის ოდენობით. აღნიშნულის გათვალისწინებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულია საქართველოში ნარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 0207 11 სუბპოზიციაში მითითებული საქონლის (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაციებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გამამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე). ვინაიდან შპს „...-ს“ მიმწოდებელი ი/მ „მ. ჯ-ი“ ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას და შესაბამისად, მიწოდებას არ ბეგრავდა დამატებული ღირებულების გადასახადით, შპს „...-ს“ მიერ მიღებული ჩათვლა დაექვემდებარა გაუქმებას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 10 დეკემბრის საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გამოიცა 2014 წლის 11 დეკემბრის №51640 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, შპს „...-ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 17369,68 ლარი, მათ შორის, გადასახადის ძირითადი თანხა – 10688 ლარი, ჯარიმა – 5344 ლარი, საურავი – 1337,54 ლარი.

2015 წლის 8 იანვარს შპს „...-მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7119 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2015 წლის 16 აპრილს შპს „...-მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7119 ბრძანების გაუქმება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2014 წლის 7 ოქტომბერის №ეა-... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის თანახმად, შპს „...-მ“ ი/მ „მ. ჯ-ისაგან“ შეიძინა 13632 ლარის ღირებულების სიმინდი, საიდანაც დღგ-ს თანხამ შეადგინა 2079,46 ლარი. ამავე დღეს, გამოწერილია №ეა-... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 12825,6 ლარის ღირებულების სიმინდის შექენის თაობაზე, საიდანაც დღგ-ს თანხა არის 1956,45 ლარი. 2014 წლის 7 აპრილს, ასევე, გამოწერილია №ეა-... და №ეა-... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, შესაბამისად, 13968 ლარის ღირებულების (დღგ-ს თანხა – 13968 ლარი) და 13660,8 ლარის (დღგ-ს 2083,85 ლარი) ღირებულების სიმინდის შესყიდვის შესახებ. 2014 წლის 26 აპრილს, გამოწერილია №ეა-... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შპს „...-ს“ მიერ ი/მ „მ. ჯ-ისაგან“ 15983,8 ლარის ღირებულების სიმინდის შექენის თაობაზე, დღგ-ს თანხა შეადგენს 2438,21 ლარს.

განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7119 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილების კანონიერების დადგენა წარმოადგენს. აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გაუქმებას მოსარჩელე ითხოვს იმ საფუძველით, რომ მას არ დაურღვევია საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნო აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა და მოპასუხეებს საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტების გამოცემა დაავალა; ამასთან, ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7119 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილება, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...-ს“ საჩივარი.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ი/მ „მ. ჯ-ი“ შესაძლებელ პერიოდში ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 პუნქტის „ფ“ ქვეპუნქტით დღგ-სგან რათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, რომლის

ფარგლებშიც, მასა და შპს „...-მ“ შორის განხორციელდა საქონლის რეალიზაცია, რაზეც გამოიწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები (სერია ეა-10 №..., №..., №..., №..., №...). მითითებული ანგარიშ-ფაქტურით შპს „...-მ“ მიიღო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ „მ. ჯ-მა“ არ დაადეკლარირა მის მიერ არასწორად გამონერილ ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული დასაბეგრი თანხა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-სგან გათავისუფლება არსებობს ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე. დღგ-საგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებას ითვალისწინებს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილი. მითითებული მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 020711 სუბპოზიციაში მითითებული საქონლის (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაციებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 173-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დღგ-ის ჩათვლა არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე, გარდა ამ კარით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტია. ამავე კოდექსის 175-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი მკაცრი აღრიცხვის დოკუ-

მენტი, გარდა ამ მუხლით დადგენილი გამოწვევებისა, რომლის გამოწერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი, მრავალსაფეხურიანი გადასახადი, რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას, რომლის გადახდის ტვირთიც საბოლოოდ მომხმარებელს აწევს, თუმცა მომხმარებლის მიერ გადახდილი ამ თანხის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს. აღნიშნული კი ნიშნავს იმას, რომ არაპირდაპირი გადასახადის შემთხვევაში ეკონომიკური ტვირთი არ აწევს არც ერთ მიმწოდებელს, ვინაიდან გადასახადის სიმძიმე მთლიანად გადადის საბოლოო მომხმარებელზე, რომელსაც არ გააჩნია განუყოფელი ეკონომიკური ტვირთის ანაზღაურების შესაძლებლობა, რადგან იგი არ ახდენს საქონლის შემდგომ რეალიზაციას. სწორედ დღგ-ს მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა მისი გადახდის შემთხვევაში მისი შემდგომი ჩათვლის შესაძლებლობა. დღგ-ს ჩასათვლელ თანხას წარმოადგენს დღგ-ს თანხა, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო ბიუჯეტში ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ დადგენილ იქნა, რომ ი/მ „მ. ჯ-ი“ ახორციელებდა საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ოპერაციას. ამდენად, მასა და შპს „...-ს“ შორის განხორციელებული ოპერაცია გათავისუფლებულია დღგ-საგან, რაც მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ აღნიშნულ ოპერაციაზე დღგ-ს თანხა არ ყოფილა გადახდილი. ამასთან, სახელმწიფო მოკლებულია შესაძლებლობას საგადასახადო ორგანოების მეშვეობით ამოიღოს კონკრეტული გადასახადი საქონლის მიმწოდებლისაგან. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ შპს „...-ს“ მიერ გადახდილი თანხა არ მოიცავდა დღგ-ს თანხას, როგორც ბიუჯეტში გადასახდელ თანხას.

საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ მოცემული დავის გადანაცვებისას საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენებას და აღნიშნულთან მიმართებაში განმარტავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრი-

ვი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

მითითებული მუხლით რეგლამენტირებული სასამართლოსათვის მინიჭებული საპროცესო უფლებამოსილება – უარი თქვას სადავო საკითხის მონესრიგებაზე და აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოს დაავალოს იმავე საკითხზე ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემა, არ წარმოადგენს უპირობო და შეუზღუდავ უფლებამოსილებას.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას წარმოადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევა და სწორედ საქმის გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე უნდა იქნეს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილება მიღებული. ზემოაღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ არ გამოიკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და ისე გამოსცა ადმინისტრაციული აქტი, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოს გამოსცეს ახალი აქტი.

ამდენად, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენების კომპეტენცია სასამართლოს გააჩნია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმის გარემოებათა გამოკვლევის გარეშე.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს იმ შემთხვევაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. მათი დადგენა მხოლოდ ადმინისტრაციულ ორგანოს შეუძლია მისთვის კანონით მინიჭებული უფლებამოსილებიდან გამომდინარე ან აღნიშნული მის დისკრეციას განეკუთვნება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სასამართლოს მიერ სადავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება.

სააპელაციო სასამართლო პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების კანონიერებასა და დასაბუთებულობას ამონმებს, როგორც ფაქტობრივი, ისე სამართლებრივი თვალსაზრისით, ანუ საქმეს განიხილავს, როგორც ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის, ისე მათი სამართლებრივი შეფასების კუთხით. სააპელაციო სასამართლოს უფლება აქვს დაადგინოს ახალი ფაქტები, ხოლო საქმის მონაწილე პირებს უფლება აქვთ პირველ ინსტანციაში უკვე განხილულთან ერთად სააპელაციო სასამართლოში წარადგინონ ახალი მტკიცებულებები. ანუ სააპელაციო სასამართლო, საკასაციო ინსტანციის სასამართლოსგან განსხვავებით, შეზღუდული არაა პროცესუალური შესაძლებლობით, საქმეზე დაადგინოს ფაქტობრივი გარემოებები, გამოითხოვოს და შეაფასოს მტკიცებულებები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს სრული პროცესუალური უფლებამოსილება ჰქონდა თავად გადაწყვიტა დავა და შპს „...-ს“ მოთხოვნის ფარგლებში შეემონმებინა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მატერიალური კანონიერება, რამდენადაც გასაჩივრებული აქტების მიღებისას არ იყო დარღვეული აქტის გამოცემის პროცედურები; ხოლო თუ დავის გადაწყვეტისას სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევდა გარკვეული ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევას ან დადგენას, შესაძლებლობა ჰქონდა ესარგებლა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მინიჭებული საპროცესო კომპეტენციით და თავად მოეპოვებინა მტკიცებულებები. სააპელაციო სასამართლოს არ დაუსაბუთებია, რატომ იყო შეზღუდული თავად გამოეკვლია ისინი.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა იმსჯელოს სისპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ კანონით მინიჭებული უფლებამოსილების ფარგლებში გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მატერიალურ კანონიერებაზე, გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებსა და კანონმდებლობასთან მათ შესაბამისობაზე, რამდენადაც საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში იკვეთება არა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე იმ ფაქტობრივი გარემოებების მოპოვების, დადგენის თუ გამოკვლევის საჭიროება, რისი შესაძლებლობაც შესაძლოა აქტის გამოცემე ადმინისტრაციულ ორგანოს გააჩნდეს, არამედ უნდა მოხდეს სასამართლოს მიერ მათი სწორი

სამართლებრივი შეფასება და გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მატერიალური კანონიერების შემოწმება, რისი უფლებამოსილებაც უპირობოდ სასამართლოს კომპეტენციას განეკუთვნება.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენებისა და სადავო საკითხის გადაწყვეტაზე უარის თქმის პროცესუალური წინაპირობა.

საკასაციო სასამართლო ასევე არ იზიარებს სააპელაციო სამართლოს მოსაზრებას განსახილველ შემთხვევაში მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილებასთან დაკავშირებით და უსაფუძვლოდ მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მიერ პროდუქტის წარმომავლობის შესახებ მტკიცების ტვირთის საგადასახადო ორგანოზე დაკისრებას.

საკასაციო სასამართლო განმარტებით, მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტს აქვს არა მართლმართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. ამასთან, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების თავისებურებაზე: როდესაც სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების საკითხი, მტკიცების ტვირთი მის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკისრება (საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილი), თუმცა ეს ნორმა არ უნდა იქნეს გაგებული იმგვარად, თითქოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ სარჩელზე მოსარჩელე სრულად თავისუფლდება მტკიცების ვალდებულებისა და მის მიერ მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების დადასტურებისაგან. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები.

საკასაციო სასამართლო დამატებით განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში პროდუქტის წარმომავლობის თაობაზე მტკიცებულებების წარდგენა გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას წარმოადგენს, რადგან გადასახადის გადახდის შესახებ მტკიცების ტვირთი გადამხდელის მხარეზეა. შესაბამის-

სად, განსახილველ შემთხვევაში არამართებულია მტკიცების ტვირთის საგადასახადო ორგანოზე დაკისრება და ამ ტვირთისაგან მოსარჩელის განთავისუფლება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს. მოცემული საქმე სააპელაციო სასამართლოს მიერ განხილულ უნდა იქნეს არსებითად და სააპელაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს მითითებულ გარემოებებზე საქმეზე კანონიერი გადაწყვეტილების დადგენის მიზნით.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით და

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

4. საგადასახადო სამართალდარღვევა

სალარო აპარატის დაკარგვის საფუძველზე დაჯარიმების კანონიერება

გადაწყვეტილება საქართველოს სსრ-ით

№ბს-765-757(კ-16)

20 აპრილი, 2017 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატამ
შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ვ. როინიშვილი

დავის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამარ-
თლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2014 წლის 20 ივნისს რ. ს-ემ სასარჩელო განცხადებით მი-
მართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა
სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2007 წლამდე იყო ინდივიდუა-
ლური მენარმე. ქ. თბილისში, ... ქუჩაზე ნაქირავე ფართში ჰქონ-
და საცხობი. მასზე ირიცხებოდა საკონტროლო-სალარო აპარა-
ტი „...“. 2007 წლის დასაწყისში აღნიშნული ფართი დაანგრიეს.
ამ დროს გაურკვეველ ვითარებაში დაკარგა საკონტროლო-სა-
ლარო აპარატი, რის თაობაზეც განაცხადა პოლიციაში.

საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის
24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით (აქ-
ტი) №... დააჯარიმეს 3000 ლარით. მოსარჩელემ ადმინისტრა-
ციული საჩივრით გაასაჩივრა აღნიშნული სამართალდარღვე-
ვის ოქმი, ჯერ შემოსავლების სამსახურში, ხოლო შემდგომ სა-
ქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების
განხილვის საბჭოში, თუმცა ადმინისტრაციული საჩივარი არ
დაკმაყოფილდა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ
შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დე-
პარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამარ-
თალდარღვევის ოქმის (აქტის) №..., სსიპ შემოსავლების სამსა-

ხურის 2014 წლის 16 აპრილის №21292 და 2014 წლის 24 აპრილის №22273 ბრძანებებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 23 მაისის №... გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა და ჯარიმისგან გათავისუფლება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 13 ნოემბრის გადაწყვეტილებით რ. ს-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №... ოქმის თანახმად, რ. ს-ე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დაჯარიმდა 3000 ლარით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურში რ. ს-ემ 2014 წლის 14 აპრილს წარადგინა საჩივარი, რომლითაც მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №... ოქმით (აქტით) დაკისრებული ჯარიმის გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 აპრილის №21292 ბრძანებით რ. ს-ის 2014 წლის 14 აპრილის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურში რ. ს-ემ 2014 წლის 16 აპრილს წარადგინა საჩივარი, რომლითაც მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №... ოქმით (აქტით) დაკისრებული ჯარიმის გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №22273 ბრძანებით რ. ს-ის 2014 წლის 16 აპრილის საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №063485 ოქმის (აქტის) საფუძველზე დარიცხული ჯარიმის გაუქმების თაობაზე დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ 2014 წლის 13 მაისს რ. ს-ემ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №22273 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მო-

ნიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №... ოქმის (აქტის) ბათილად ცნობა მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 23 მაისის გადაწყვეტილებით რ. ს-ის 2014 წლის 13 მაისის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილზე და განმარტავს, რომ აღნიშნული მუხლი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობისაგან განთავისუფლების ერთადერთ საფუძველს – როდესაც საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით. სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შედეგად საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა დადასტურებული უნდა იყოს კანონით დადგენილი წესით, შესაბამისი მტკიცებულებების წარმოდგენით.

მოცემულ შემთხვევაში კი, სასამართლოს განმარტებით, მართალია, საქმეში არსებული საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ქ. თბილისის ძველი თბილისის სამმართველოს მე-2 განყოფილების 2014 წლის 22 იანვრის ცნობიდან ირკვევა, რომ რ. ს-ემ მიმართა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის თაობაზე, თუმცა სსკ-ის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილი ცალსახად უთითებს იმაზე, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეული უნდა იყოს სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, რისი დამადასტურებელი მტკიცებულებაც მოსარჩლეს არ წარმოუდგენია.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 13 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა რ. ს-ემ, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 23 მარტის განჩინებით რ. ს-ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 13 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატა დაეთანხმა და გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და სამართლებრივი შეფასებები. ამასთან, სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში დამატებით განმარტა, რომ საქმის მასალების თანახმად, საგადასახადო მონიტორინგის მიერ 2014 წლის 24 თე-

ბერვალს რ. ს-ის მიმართ შედგენილ იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი (აქტი) №..., რომლითაც რ. ს-ე საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დაჯარიმდა 3000 ლარის ოდენობით.

საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის (გარდა GPRS-ის და CRYPTO-ს მოდულის ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატებისა) დაკარგვა, თუ დადგენილი არ არის, რომ ეს გამონვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 3000 ლარის ოდენობით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა უმოქმედობა, რამაც გამოიწვია პირის მიერ მისი კუთვნილი საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა. აღნიშნულის გამო რ. ს-ეს მართებულად განესაზღვრა ჯარიმა გათვალისწინებული საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილით.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტის მითითება, რომ საქმეში წარმოდგენილი საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ქ. თბილისის ძველი თბილისის სამმართველოს მე-2 განყოფილების 2014 წლის 22 იანვრის ცნობით დასტურდება, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამონვეული იყო მესამე პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით. სააპელაციო პალატის განმარტებით, აღნიშნული ცნობა იძლევა ინფორმაციას მხოლოდ იმის შესახებ, რომ რ. ს-ემ პოლიციაში განაცხადა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის თაობაზე.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 23 მარტის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა რ. ს-ემ, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ არ გადაამოწმა და არ გამოითხოვა შემოსავლების სამსახურიდან ის ინფორმაცია, რომ იგი 2007 წლიდან აღარ ეწეოდა სამენარმეო საქმიანობას.

ამასთან, კასატორის განმარტებით, მის მიერ წარმოდგენილი 2016 წლის 4 აპრილის ცნობის თანახმად, იგი 2007 წლიდან აღარ ეწეოდა სამენარმეო საქმიანობას და კანონის შესაბამისად, მას საგადასახადო დოკუმენტაციის, მათ შორის, საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვა ევალებოდა 6 წლის ვადით და შემოსავლების სამსახურს უნდა შეემონებინა 2013 წლის 1 თებერვლამდე.

კასატორმა ასევე არ გაიზიარა სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება, რომ 2014 წლის 22 იანვრის დოკუმენტი საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის გამო პოლიციისათვის მიმართვის თაობაზე, არ შეიძლება ჩაითვალოს სხვა პირის მიერ ჩადენილ მართლსაწინააღმდეგო ქმედებად.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 31 ოქტომბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, რ. ს-ის საკასაციო საჩივარი მიღებულ იქნა წარმოებაში დასაშვებობის შესამოწმებლად.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 12 იანვრის განჩინებით რ. ს-ის საკასაციო საჩივარი დაშვებულ იქნა განსახილველად.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ რ. ს-ის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც რ. ს-ის სარჩელი დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს, რომ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №... ოქმის (აქტის) თანახმად, რ. ს-ე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დაჯარიმდა 3000 ლარით. მითითებული სამართალდარღვევის ოქმი (აქტი) რ. ს-ემ 2014 წლის 14 აპრილს გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2014 წლის 16 აპრილის №21292 ბრძანებით რ. ს-ის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2014 წლის 16 აპრილს რ. ს-ემ კვლავ წარადგინა ადმინისტრაციული საჩივარი საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალ-

დარღვევის №... ოქმის (აქტის) გაუქმების მოთხოვნით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №22273 ბრძანებით რ. ს-ის საჩივარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე დარჩა განუხილველი.

2014 წლის 13 მაისს რ. ს-ემ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №... ოქმის (აქტის) და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №22273 ბრძანების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 23 მაისის გადაწყვეტილებით რ. ს-ის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო საჩივარზე დართული სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4 აპრილის №21-11/28830 წერილის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის საარქივო სამმართველოდან შემოსული ინფორმაციის საფუძველზე, რ. ს-ეს წარდგენილი აქვს განცხადება 2007 წლის 1 თებერვლიდან ეკონომიკური საქმიანობის შეჩერების შესახებ და წლიური დეკლარაცია ერთობლივი შემოსავლებისა და გამოქვითების შესახებ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 153-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად.

საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, მოსარჩელე რ. ს-ემ სადავოდ გახადა სამართალდარღვევის საერთოდ ჩადენის ფაქტი, რადგან მიაჩნია, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეული არ იყო მისი ბრალით, ვინაიდან 2007 წელს მთავრობის გადაწყვეტილებით დაანგრიეს ფართი, რომელშიც იგი ეწეოდა სამენარმეო საქმიანობას, რა დროსაც გაურკვეველ ვითარებაში დაკარგა საკონტროლო-სალარო აპარატი. ამასთან, მისი განმარტებით, იგი 2007 წლიდან აღარ ეწეოდა სამენარმეო საქმიანობას.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო სამართალდარღვევები საქართველოში მოწესრიგებულია საგადასახადო კოდექსით, რომელიც განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებსა და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლით განსაზღვრულია ქმედების საგადასახადო სამართალდარღვევად მიჩნევისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები, რომლის მიხედ-

ვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ჩაითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. აღნიშნული მუხლიდან გამომდინარე, საგადასახადო პასუხისმგებლობა არის კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი პირის ვალდებულება, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, პასუხი აგოს მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებისათვის. მართლსაწინააღმდეგოა ქმედება, რომელიც არღვევს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებს.

საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის (გარდა GPRS-ის და CRYPTO-ს მოდულის ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატებისა) დაკარგვისათვის: „გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის (გარდა GPRS-ის და CRYPTO-ს მოდულის ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატებისა) დაკარგვა, თუ დადგენილი არ არის, რომ ეს გამონეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, — იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 3 000 ლარის ოდენობით“.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატი წარმოადგენს სახელმწიფოს კონტროლის ინსტრუმენტს ნაღდი ფულის ბრუნვაზე და გადასახადის გადამხდელის მიერ მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემების დროულად აღრიცხვაზე. საკონტროლო-სალარო აპარატი განკუთვნილია მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას მინოდებული საქონლის (მომსახურების) რეგისტრაციისათვის და შესაბამისი მონაცემების აღრიცხვისათვის. არსებობს ფისკალური და არაფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომლებიც ერთმანეთისგან განსხვავდებიან მეხსიერებით. ფისკალური მეხსიერების საკონტროლო-სალარო აპარატს გააჩნია ინფორმაციის მატარებელი, რაც არ იძლევა მონაცემების წაშლის საშუალებას, ასევე გააჩნია ქვეყნის ფისკალური კანონმდებლობით გათვალისწინებული კონსტრუქციის სხვა განსაკუთრებულობა. საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ მეხსიერებაში გროვდება ამ საკონტროლო-სალარო აპარატის მეშვეობით განხორციელებული ყველა ოპერაციის შესახებ მონაცემები.

მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის რაიმე სპეციალურ წესს, ის გარემოება, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმის წარმოების წესის“ მე-19 მუხლის 1-ლი პუნქტით გათვალისწინებულია აპარატის რეგისტრაცია, რომელიც გულისხმობს აპარატზე ფისკალური მეხსიერების ჩართვას და მონაცემების ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში აპარატის სარეგისტრაციო მონაცემების ასახვას, აკისრებს საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით ანგარიშსწორების განმახორციელებელ გადასახადის გადამხდელს სათანადო გულისხმიერებით მიუდგეს მის შენახვას, მენარმისათვის საჭირო გულისხმიერებით გაუფრთხილდეს აპარატს და შეინახოს იგი ისეთ პირობებში, რომელიც გამორიცხავს სხვა პირთა აპარატთან უნებართვოდ დამუშავას, აპარატის დაუფლებას ან სხვა გზით აპარატის გასვლას გადასახადის გადამხდელის მფლობელობიდან, მესაკუთრეს შესაძლებელია დაევალოს მისი საკუთრების შენახვის ვალდებულება, თუ მისი საკუთრებაში არსებული ნივთი განსაკუთრებულ, სოციალურ, ეკონომიკურ ფასეულობას წარმოადგენს.

კონკრეტულ შემთხვევაში კი, როგორც აღვნიშნეთ, საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ მეხსიერებაში გროვდება საკონტროლო-სალარო აპარატის მეშვეობით განხორციელებული ყველა ოპერაციის შესახებ მონაცემები, რომელიც საგადასახადო სამსახურისათვის წარმოადგენს სააღრიცხვო დოკუმენტაციას, საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე პუნქტის საფუძველზე, ანუ სააღრიცხვო დოკუმენტაციის შესაბამისად, ხორციელდება მენარმის საგადასახადო კონტროლი, ე.ი. სააღრიცხვო დოკუმენტაცია შეიცავს ნებისმიერ წერილობითი (მათ შორის, ელექტრონული) ფორმით შესრულებულ საბუთს, რომელსაც კავშირი აქვს დაბეგვრასთან. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან, საკონტროლო-სალარო აპარატი წარმოადგენს უმნიშვნელოვანესი მმართველობითი ღონისძიების – საგადასახადო ადმინისტრირების ერთ-ერთ განსაკუთრებულ სახეს, მენარმე ვალდებულია განსაკუთრებული გულისხმიერებით შეინახოს საკონტროლო-სალარო აპარატი და ამისთვის არ

არის აუცილებელი საგადასახადო კანონმდებლობით შემუშავებული შენახვის წესებისა და პირობების დადგენა. აღნიშნული ვალდებულების უგულვებელყოფით აპარატის დაკარგვა ადასტურებს ბრალის გაუფრთხილებლობის ფორმას, რაც მენარმის მიმართ საჯარიმო სანქციის გამოყენების საფუძველია.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა – საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა თავისი ბუნებით წარმოადგენს გაუფრთხილებლობით ჩადენილ ქმედებას. სამართალდარღვევა გაუფრთხილებლობით ჩადენილად ჩაითვლება, თუ მისი ჩამდენი ითვალისწინებდა თავისი მოქმედების ან უმოქმედობის მავნე შედეგების დადგომის შესაძლებლობას, მაგრამ ვარაუდობდა მათ თავიდან აცილებას ან არ ითვალისწინებდა ასეთი შედეგების დადგომის შესაძლებლობას, თუმცა უნდა გაეთვალისწინებინა ისინი (ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-12 მუხლი). ამდენად, გაუფრთხილებლობა ბრალის ერთ-ერთი ფორმაა. გადასახადის გადამხდელს საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის გამო პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდება, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეული იყო სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, ანუ საკანონმდებლო ნორმა ცალსახად ადგენს, რომ სახეზე უნდა იყოს კანონმდებლობის შესაბამისად დადგენილი და დადასტურებული ფაქტი, რომ მენარმეს საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვაში ბრალი არ მიუძღვის, მისი დაკარგვა არ გამოწვევია მის დაუდევარ ქმედებას, რაც გამოიხატება იმაში, რომ იგი სათანადო პასუხისმგებლობით არ მოეკიდა საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვას, არამედ მისი დაკარგვა გამოწვეულია სხვა პირის ბრალეული ქმედებით ან დაუძლეველი ძალის არსებობით. ამგვარი ფაქტის დაუდგენლობის შემთხვევაში ქმედების/უმოქმედობის კვალიფიკაციისათვის საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გამოყენება კანონსაწინააღმდეგოა, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან ნორმათ შეფარდებას წინ უსწრებს ფაქტების გამოკვლევა-დადგენა-შეფასების სტადია, რაც ზუსტად უნდა შეესაბამებოდეს კანონით აღწერილ შემთხვევას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემული დავის კანონიერად გადაწყვეტისათვის პრინციპულია გაირკვეს მენარმის ქმედების, რომელიც საგადასახადო ორგანოებმა დააკვალიფიცირეს სამართალდარღვევად, ბრალეულობის საკითხი. საგადასახადო ორგანომ უნდა იმსჯელოს, არის თუ არა სახეზე

ისეთი ობიექტური გარემოება, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს მენარმის ბრალეულობის საკითხი, რამდენადაც პირის ბრალის გარეშე ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის შემადგენლობა სახეზე არ არის. მხოლოდ ამ ფაქტების გამოკვლევა-დადგენის შემდეგ მენარმეს შეიძლება დაეკისროს ან არ დაეკისროს პასუხისმგებლობა. მით უფრო იმ პირობებში, როცა საქმის მასალებით ირკვევა, რომ რ. ს-ემ მისი კუთვნილი საკონტროლოსალარო აპარატი დაკარგა იმ დროს, როცა მოხდა მთავრობის მიერ იმ შენობის დანგრევა, სადაც იგი ეწეოდა სამენარმეო საქმიანობას., ადმინისტრაციულმა ორგანომ არაკვალიფიციურად შეაფასა მენარმის ბრალეულობის საკითხი, შესაბამისად, საკითხის ხელახალი გამოკვლევისას უნდა დაადგინოს საკონტროლოსალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეული იყო თუ არა მესამე პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით ან მენარმის კონტროლის მიღმა მყოფი შემთხვევით, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც მოსარჩელის განმარტებით, დაანგრიეს საფაქრო ობიექტი და მისი მტკიცებით, სწორედ ამ დროს დაკარგა საკონტროლოსალარო აპარატი.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საკონტროლო-სალარო აპარატი განეკუთვნება საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილით დეფინირებულ სააღრიცხვო დოკუმენტაციას, მისი დანიშნულებიდან გამომდინარე, შესაბამისად, ამავე კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის ვ) ქვეპუნქტით დადგენილი გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება – უზრუნველყოს ამ ქვეპუნქტის ჩამონათვალში მოცემული დოკუმენტების შენახვა 6 წლის ვადის განმავლობაში, მოიცავს საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულებასაც (2014 წელს მოქმედი რედაქცია).

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული წესის 84-ე მუხლის მე-5¹ პუნქტში 2014 წლის 30 დეკემბრის №416 ბრძანებით შეტანილ ცვლილებაზე, რომლის შესაბამისად, იმ პირზე რეგისტრირებული საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომელსაც 2012 წლის იანვრიდან 2014 წლის 1 აგვისტომდე ამავე საანგარიშო პერიოდ(ებ)ზე საგადასახადო ორგანოში არ წარუდგენია საგადასახადო დეკლარაციის გაანგარიშება ან საგადასახადო ორგანოებში წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციის გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია, 2014 წლის 1 აგვისტოდან ჩაითვალოს რეგისტრაციიდან მოხსნილად.

საკასაციო სასამართლო განმარტებით, როგორც ზემოთ

აღნიშნეთ, ვინაიდან აპარატის ფისკალურ მექანიზმებში არსებული ინფორმაცია წარმოადგენს გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის აღრიცხვის საშუალებას – სააღრიცხვო დოკუმენტაციას, დაბეგვრასთან დაკავშირებული მონაცემების შენახვისათვის დადგენილი ვალდებულებიდან გამომდინარე, გადამხდელი ვალდებულია უზრუნველყოს საკონტროლო-სალარო აპარატის (სსა) სათანადო შენახვა, მისი დაცულობა 6 წლის განმავლობაში (საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის 1 პუნქტის „ვ“ ქვეპუნქტი (დაჯარიმების დროისათვის მოქმედი რედაქციის შესაბამისად)). მენარმისათვის საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის დავალდებულებისა და მისი დაკარგვისათვის სანქციის დაწესების (საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლი) მიზანია მენარმის შემოწმება. საკონტროლო-სალარო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხსნა კი, გამორიცხავს შემდგომში საკონტროლო-სალარო აპარატის მონაცემების მიხედვით მენარმის შემოწმებას და 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული საფუძვლით ჯარიმის დაკისრებას. ამდენად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული წესის 84-ე მუხლის მე-5¹ პუნქტი ქმნის საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველს. საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის, 269-ე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული წესის 84-ე მუხლის მე-5¹ პუნქტით გათვალისწინებულ რეგულაციას უკუქცევითი ძალა აქვს.

საკასაციო საჩივარზე დართული სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4 აპრილის წერილით დასტურდება, რომ 2007 წლის 1 თებერვლიდან რ. ს-ეს შეჩერებული აქვს ეკონომიკური საქმიანობა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 153-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, წარდგენილი აქვს წლიური დეკლარაცია ერთობლივი შემოსავლებისა და გამოქვითვების შესახებ. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახურმა უნდა შეისწავლოს მოსარჩელის პირადი აღრიცხვის ბართი და გამოიკვლიოს, მოხდა თუ არა 2007 წლის შემდეგ გადასახადის დარიცხვა. შესაბამისად, უნდა შეამოწმოს, ხომ არ არის შესაძლებელი განსახილველ შემთხვევაზე აღნიშნული რეგულაციის გავრცელება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამო-

ცემის მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, შესწავლა და გადანყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა შეფასების შედეგად, იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს დაუსაბუთებელი დასკვნის გაკეთება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

ამდენად, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი (აქტი) №..., ხოლო ადმინისტრაციულ ორგანოს ეძლევა შესაძლებლობა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სათანადო გამოკვლევის შედეგად მიიღოს კონკრეტული შემთხვევისათვის დასაბუთებული გადანყვეტილება.

შესაბამისად, ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 აპრილის ბრძანება №21292.

რაც შეეხება სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №22273 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 23 მაისის გადანყვეტილების კანონიერების შეფასებას, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ზოგადად საგადასახადო დავები განიხილება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში და სასამართლოში. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XLII თავი ანესრიგებს საგადასახადო დავების განხილვის წესს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოებია: შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო. ამავე კოდექსის 297-ე მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს

ტროს სისტემაში საგადასახადო დავა ორეტაპიანია და იწყება საჩივრის შემოსავლების სამსახურში წარდგენით. ამავე კოდექსის 301-ე მუხლში რეგლამენტირებულია საჩივრის განხილვაზე უარის თქმის საფუძვლები, ერთ-ერთი საფუძვლით საგადასახადო ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ არსებობს იმავე მომჩივნის მიმართ იმავე დავის საგანზე იმავე ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება („ზ“ ქვეპუნქტი). საქმის მასალებით კი დადგენილია, რომ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №... ოქმი რ. ს-ემ 2014 წლის 14 აპრილს გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2014 წლის 16 აპრილის №21292 ბრძანებით, რ. ს-ის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. 2014 წლის 16 აპრილს რ. ს-ემ კვლავ წარადგინა ადმინისტრაციული საჩივარი საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №... ოქმის გაუქმების მოთხოვნით. აღნიშნული საჩივარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №22273 ბრძანებით დარჩა განუხილველი. 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №... ოქმი და აღნიშნული ბრძანება რ. ს-ემ საგადასახადო კოდექსის 305-ე მუხლის შესაბამისად, გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2014 წლის 23 მაისის გადაწყვეტილებით რ. ს-ის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა იმ მოტივით, რომ არსებობდა იმავე დავის საგანზე შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 აპრილის №21292 გადაწყვეტილება. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №22273 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 23 მაისის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის საფუძველი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის საფუძველზე, არსებობს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმებისა და რ. ს-ის საკასაციო საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველი.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, მოპასუხეს – სსიპ შემოსავლების სამსახურს რ. ს-ის სასარგებლოდ უნდა დაეკისროს სა-

ხელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხა 550 ლარის ოდენობით (პირველი ინსტანციის სასამართლოში – 100 ლარის ოდენობით; სააპელაციო სასამართლოში – 150 ლარი; საკასაციო სასამართლოში – 300 ლარის ოდენობით; სულ – 550 ლარი).

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე და 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა ნ ე ყ ვ ი ტ ა:

1. რ. ს-ის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 23 მარტის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. რ. ს-ის სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 აპრილის ბრძანება №21292;
5. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი (აქტი) №...; დაევალოს საქმის გარემოებების სათანადოდ გამოკვლევის შემდეგ, კანონით დადგენილ ვადაში, რ. ს-ის მიმართ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;
6. დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
7. მოპასუხეს – სსიპ შემოსავლების სამსახურს რ. ს-ის სასარგებლოდ დაეკისროს სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 550 ლარის (100+150+300) ანაზღაურება;
8. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის საუზუკველი

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელმწიფო

№ბს-227-225(კ-17)

21 ნოემბერი, 2017 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ვ. როინიშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ვაჩაძე,
ნ. სხირტლაძე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამარ-
თლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „...-მა“ 2015 წლის 16 ოქტომბერს სარჩელი აღძრა ქუთა-
ისის საქალაქო სასამართლოში მოპასუხე სსიპ შემოსავლების
სამსახურის მიმართ. მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსა-
ხურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015
წლის 11 აგვისტოს №30019 ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების
სამსახურის 2015 წლის 22 სექტემბრის №35442 ბრძანების ბა-
თილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელის განმარტებით, „ლატარიების, აზარტული და
მომგებიანი თამაშების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კა-
ნონის 29-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტის თანახ-
მად, ტოტალიზატორში დამონტაჟებულია ვიდეო-მეთვალყუ-
რეობის სისტემა, რომელსაც ერთთვისანი მესსიერების პროგ-
რამა აქვს. 2015 წლის 13 ივნისს, მორიგი შემოწმებისას აღმოჩ-
ნდა, რომ ვიდეომეთვალყურეობის მოწყობილობა დაზიანებუ-
ლი იყო, რის თაობაზედაც შს სამინისტროს შესაბამის გვერდზე
გაკეთდა შესაბამისი განაცხადი. ვიდეომეთვალყურეობის აპა-
რატურის დაზიანება განმეორდა 2015 წლის 25 ივნისს და 2015
წლის 21 ივლისს, რის შესახებაც ადმინისტრაციამ ასევე აცნო-
ბა სამინისტროს და ამასთან, პარალელურ რეჟიმში აღადგინა
აპარატურა. შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონი-
ტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 აგვისტოს ბრძანების
საფუძველზე განხორციელდა მოსარჩელის, როგორც ტოტალი-
ზატორის მოწყობის ნებართვის მფლობელის მიერ ორგანიზე-
ბულ ობიექტში „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამა-
შების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 29-ე მუხლის

პირველი ნაწილის „კ“, „მ“ და „ნ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულების შემოწმება. შემოწმების შედეგად დადგენილ იქნა, რომ დარღვეულია ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების ვიდეოჩანერის შედეგად მიღებული ჩანაწერების შენახვის ვადა. აღნიშნულის გამო კომპანია დაჯარიმდა 6000 ლარით.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 24 მარტის გადაწყვეტილებით შპს „...-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 აგვისტოს №30019 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 სექტემბრის №35442 ბრძანება.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 13 ივლისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 24 მარტის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართლებრივი ნორმების დარღვევის შედეგია. იგი ყოველთვის დაკავშირებულია სახელმწიფო იძულებასთან, რომელიც მის შინაარს წარმოადგენს. პასუხისმგებლობა დგება მხოლოდ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში, რომელიც საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველია. მის არსებით ნიშანს მისი რეალიზაციის პროცესუალური ფორმა წარმოადგენს და შინაარსი მდგომარეობს მისი გამოყენებისა და აღსრულების უფლებებში, მოვალეობებში, ასევე რეალურ მოქმედებებში. საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისთვის აუცილებელია სამი საფუძველი: ნორმატიული (მისი მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების სისტემა), ფაქტობრივი (კონკრეტული სუბიექტის ქმედება, რომელიც არღვევს პასუხისმგებლობის ზომებით დაცულ სამართლებრივ ნორმებს) და პროცესუალური (კომპეტენტური ორგანოს აქტი კონკრეტული სამართალდამრღვევის მიმართ კონკრეტული საგადასახადო სანქციის დაკისრების შესახებ). საფუძველები უნდა წარმოიშვას განსაზღვრული თანამიმდევრობით. უპირველეს ყოვლისა, აუცილებელია არსებობდეს ნორმა, რომელიც ადგენს ვალდებულებას და სანქციას მისი შეუსრულებლობისათვის. შემდეგ უნდა წარმოიშვას ფაქტობრივი საფუძველი საგადასახადო სამართალდარღვევა. ნორმისა და

საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსილი სუბიექტი, კანონით დადგენილი წესით, განსაზღვრავს საგადასახადო სანქციას საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. საგადასახადო პასუხისმგებლობა არის კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი პირის ვალდებულება, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით პასუხი აგოს მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებისათვის.

პალატის მოსაზრებით, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებების არარსებობის პირობებში შეიძლება პირს შეეფარდოს ადმინისტრაციული სახდელი, რომლის დადების ზოგადი წესების თანახმად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის სახდელი დაედება იმ ნორმატიული აქტით დაწესებულ ფარგლებში, რომელიც ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის ამ კოდექსის და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ სხვა აქტების ზუსტი შესაბამისობით (მუხლი 33.1). ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით სახდელის დადებისას შეფასების საგანს წარმოადგენს ჩადენილი სამართალდარღვევის ხასიათი, დამრღვევის პიროვნება, მისი ბრალის ხარისხი, ქონებრივი მდგომარეობა, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებანი. აღნიშნული ნორმის საფუძველზე საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის სახდელის დადება უნდა განხორციელდეს ადმინისტრაციული სამართლის უმნიშვნელოვანესი პრინციპის – კანონიერების პრინციპის ზედმინევენით დაცვის საფუძველზე.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოში ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების ორგანიზებისა და ჩატარების სამართლებრივ საფუძველებს ადგენს საქართველოს კანონი „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“. აღნიშნული კანონის მე-11 მუხლის პირველი პუნქტის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ნებართვის გაცემას ექვემდებარება ტოტალიზატორის მოწყობა. კანონის 29-ე მუხლით დადგენილია ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორის ვალდებულებები. კერძოდ, მითითებული მუხლის პირველი პუნქტის „ი“ ქვეპუნქტის თანახმად, იგი ვალდებულია შეასრულოს ამ კანონითა და სხვა ნორმატიული აქტებით მისთვის დაკისრებული მოვალეობები; „კ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აზარტული ან/და მომგებიანი თამაშობის საქმიანობის შეწყვეტამდე/განახლებამდე წერილო-

ბით აცნობოს შემოსავლების სამსახურს ამ საქმიანობის შეწყვეტის/განახლების თაობაზე; „ნ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სამორინე, აზარტული კლუბი, სათამაშო აპარატების სალონი, ტოტალიზატორისათვის, ლოტოსა და ბინგოსათვის სპეციალურად მოწყობილი შენობა-ნაგებობები უზრუნველყოს მუდმივი დენის წყაროთი, აღჭურვის დარბაზში, სალაროსთან, შემოსასვლელში და გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემით.

ვიდეომეთვალყურეობის სისტემა უნდა შეესაბამებოდეს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მიერ დადგენილ მოთხოვნებს. დარბაზში, სალაროსთან და შემოსასვლელში ვიდეოჩანწერა უნდა მიმდინარეობდეს ტოტალიზატორის, ლოტოს, ბინგოს, სამორინეს, აზარტული კლუბისა და სათამაშო აპარატების სალონის მუშაობის მთელ პერიოდში, ხოლო გარე პერიმეტრზე – მუდმივად. ვიდეოჩანწერის შედეგად მიღებული ელექტრონული მატარებლები, შესაბამისი ჩანაწერებით, არანაკლებ 30 დღისა უნდა ინახებოდეს სათანადოდ დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანავე წარედგინება საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და სხვა უფლებამოსილ ორგანოებს. სალარო უნდა აღიჭურვოს ჯავშნიანი ფანჯრით და შესაბამის დაცვის სამსახურთან დამაკავშირებელი საგანგაშო სიგნალით.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 23/05/2011წ, №303 ბრძანებით დამტკიცებული „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის დებულების“ 15.1 მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტით, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ფუნქციია აზარტული და მომგებიანი თამაშობების თითოეულ სახეობაზე ნებართვის მფლობელის მიერ სანებართვო პირობების შესრულების კონტროლი.

„ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია, კონტროლი დაანესოს სანებართვო პირობების შესრულებაზე. ამ მიზნით შესაძლებელია, ნებისმიერ დროს შემოწმდეს ნებართვის მფლობელის მიერ ამ კანონითა და სხვა ნორმატიული აქტებით განსაზღვრული მოთხოვნების შესრულების მდგომარეობა. შემოწმების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრისა და შინაგან საქმეთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით. აღნიშნული კანონის 37-ე მუხლის მეორე პუნქტის თანახმად, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მომწყობ პირთა მიერ ამ კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუს-

რულებლობა არის სანებართვო პირობების დარღვევა და გამოინვევს მათ პასუხისმგებლობას „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის შესაბამისად.

„ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლი შეეხება პასუხისმგებლობას სანებართვო პირობების დარღვევისათვის. აღნიშნული მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ნებართვის მფლობელის მიერ კანონით დადგენილი სანებართვო პირობების შეუსრულებლობა გამოინვევს ნებართვის მფლობელის დაჯარიმებას კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ჯარიმის ოდენობა განისაზღვრება კანონით. ნებართვის გამცემი განსაზღვრავს გონივრულ ვადას სანებართვო პირობების დაკმაყოფილებისათვის და დაადგენს იმ პირობებს, რომელთა დაცვაც აუცილებელია კონკრეტული ქმედების განხორციელებისათვის. საქართველოს ფინანსთა მინისტრისა და საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის 14/12/2011წ. №611-№1013 ერთობლივი ბრძანებით დამტკიცებული „აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების ნებართვის მფლობელ პირთა მიერ სანებართვო პირობების შესრულების შემონმების წესი“ (შემდეგში „შემონმების წესი“) არეგულირებს „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული სანებართვო პირობების შესრულების შემონმების წესს და პირობებს, განსაზღვრავს შემონმების წესის განხორციელებაზე უფლებამოსილ პირებს და გამოვლენილ დარღვევებზე რეაგირების ფორმებს.

ამასთან, აღნიშნული წესის შესაბამისად, ვიდეომონყობილობების დამონტაჟებასა და გამართულობას ამონმებს სპეციალური სამსახური. პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომ ვიდეოკამერების არასწორად დამონტაჟებისა და გაუმართაობის თაობაზე საქმეში რაიმე დოკუმენტაცია არ მოიპოვება და საქმის განხილვის არც ერთ ეტაპზე ადმინისტრაციულ ორგანოს აღნიშნულის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია არ წარმოუდგენია. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ მოსარჩელე შპს „...-ის“ მიმართ შემოსავლების სამსახურის ბრძანების საფუძველზე გაცემულია ტოტალიზატორის მოწყობის ნებართვა №19-05/116 (ობიექტის მდებარეობა: ქ. სენაკი, ... ქუჩა №166, შენობა №1, პირველი სართული, დარბაზი №2). აღნიშნულ პირზე ვრცელდება ტოტალიზატორის მოწყობის ნებართვით სარგებლობიდან წარმოშობილი ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმები და მის მიერ განხორციელებული ქმედებები შესაბამისობაში უნდა იყოს ზემოაღნიშნულ ნორმებთან.

პალატა განმარტავს, რომ „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 29-ე მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ნებართვის გამცემი კანონით დადგენილი წესით ახორციელებს კონტროლს ნებართვის მფლობელის მიერ სანებართვო პირობების შესრულებაზე. აღნიშნული კანონის 33-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ნებართვის მფლობელის მიერ სანებართვო პირობების შესრულებას აკონტროლებს ნებართვის გამცემი. ნებართვის გამცემი უფლებამოსილია განახორციელოს კონტროლი, თუ აღნიშნული ფუნქცია კანონმდებლობით სხვა ადმინისტრაციული ორგანოს კომპეტენციას არ ეკუთვნება. კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში შეიძლება ნებართვის გამცემის კონტროლს დაექვემდებაროს ასევე სხვა ნორმატიული აქტებით გათვალისწინებული მოთხოვნები და მათი დარღვევისას გამოყენებული იქნეს ამ კანონით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის ფორმები. იმავე მუხლის მეორე პუნქტის თანახმად, ნებართვის გამცემი კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ სანებართვო პირობების შესრულების შერჩევითი შემონმებით. მე-6 პუნქტის თანახმად, ნებართვის გამცემი ვალდებულია შერჩევითი შემონმების დასრულების შემდეგ შეადგინოს შესაბამისი შემონმების აქტი, რომელიც შეიტანება ნებართვის გამცემის მიერ სპეციალურად ამისათვის წარმოებულ რეესტრში.

ამასთან, სასამართლო აღნიშნავს, რომ იმავე ვალდებულებებს ადგენს „დამონტაჟება-ექსპლუატაციის წესი“, რომლის 2.6 მუხლით, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორი ვალდებულია აზარტულ და სხვა მომგებიანი თამაშობების დარბაზში, სალაროსთან და შემოსავლებში დამონტაჟებული სისტემით ვიდეოჩანერა აწარმოოს მუშაობის მთელ პერიოდში, ხოლო გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული სისტემით ვიდეოჩანერა – მუდმივად. ვიდეოჩანერის შედეგად მიღებული მაგნიტური ლენტები (ელექტრონული ინფორმაცია), შესაბამისი ჩანაწერებით, არანაკლებ 30 დღისა უნდა ინახებოდეს სათანადოდ დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანავე შესამოწმებლად უნდა წარედგინოს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და სხვა უფლებამოსილ პირს.

სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კანონი არის კანონმდებლის მიზნის განხორციელების საშუალება და ის უნდა განიმარტოს კანონმდებლის მიზნისა და მისი განხორციელების შესაძლებლობის ფარგლებში, რა დროსაც უნდა დადგინდეს კანონმდებლის ნება. კანონის განმარტება ემყარება გარკვეულ პრინციპებს: ობიექტურობის პრინციპს, რაც გულისხმობს, რომ

განმარტება უნდა ეფუძნებოდეს კანონის ტექსტს და გამოხატავდეს კანონმდებლის ნებას; ერთიანობის პრინციპს – ყოველი ნორმა წაკითხულ უნდა იქნეს სისტემურად, კანონის ტექსტის ლოგიკურ ჭრილში; გენეტიკური განმარტების პრინციპს – გათვალისწინებულ უნდა იქნეს კანონმდებლის მიზანი და განზრახულობა. ამდენად, კანონი უნდა განიმარტოს აღნიშნული პრინციპების დაცვით. ნორმის, მისი ფაქტობრივი ელემენტებისა და სამართლებრივი შედეგის დაკონკრეტება ხორციელდება ნორმაში გამოყენებული ცნებების განმარტების გზით, რისი საშუალებითაც ხდება სამართლებრივი ნორმის ინტერპრეტაცია და მისი შინაარსის განსაზღვრა.

პალატის განმარტებით, მოხსენიებული ნორმის დანაწესიდან გამომდინარე, შესაბამისი სუბიექტის ვალდებულებას წარმოადგენს მუშაობის მთელ პერიოდში აწარმოოს ვიდეოჩანწერა მომგებიანი თამაშობების დარბაზში, სალაროსთან და შემოსასვლელელებში. განსხვავებული წესია დადგენილი გარე პერიმეტრზე ვიდეოკონტროლისთვის, რაც ვიდეოჩანწერის მუდმივ რეჟიმში განხორციელებას გულისხმობს. პალატის განმარტებით, აღნიშნული ნორმა, მიუხედავად იმისა, რომ ლიცენზიის მფლობელს ავალდებულებს გარკვეული პირობის შესრულებას, თავისი შინაარსით გამორიცხავს ბრალის გარეშე პასუხისმგებლობის დაკისრების შესაძლებლობას.

მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს რაიმე სპეციალურ წესს, თუ როგორ უნდა მოიქცეს თამაშობების ორგანიზატორი ტექნიკური საშუალების (ვიდეოჩანწერი მოწყობილობის) დაზიანების შემთხვევაში, ის გარემოება, რომ ორგანიზატორი ვალდებულია აზარტულ და სხვა მომგებიანი თამაშობების დარბაზში, სალაროსთან და შემოსასვლელელებში დამონტაჟებული სისტემით ვიდეოჩანწერა აწარმოოს მუშაობის მთელ პერიოდში, ხოლო ვიდეოჩანწერის შედეგად მიღებული მაგნიტური ლენტები (ელექტრონული ინფორმაცია), შესაბამისი ჩანაწერებით, არანაკლებ 30 დღისა შეინახოს სათანადოდ დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანავე შესამოწმებლად წარუდგინოს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და სხვა უფლებამოსილ პირს – სუბიექტს აკისრებს ვალდებულებას სათანადო გულისხმიერებით მიუდგეს ინფორმაციის შექმნისა (ჩანწერა) და მისი შენახვის პროცესს, რაც გულისხმობს ყველა საჭირო ზომის მიღებას (მაღალხარისხიანი და შესაბამისი გარანტიის მქონე ტექნიკური მოწყობილობით (ვიდეოსისტემის) მონტაჟი, სათადარიგო ტექნიკური აღჭურვილობის მონტაჟი და სხვა) სანებართვო პი-

რობების (კანონით გათვალისწინებული ვალდებულების) შესასრულებლად. აღნიშნული ვალდებულების მისგან დამოუკიდებელი მიზეზით შეუსრულებლობა თავისთავად ვერ დაადასტურებს ბრალის არსებობას, რაც მენარმის მიმართ პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველია.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ყოველი კონკრეტული საქმის გადაწყვეტა სასამართლოში დაკავშირებულია გარკვეული ფაქტების დადგენასთან. ფაქტების დადგენის აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო იხილავს და წყვეტს მხარეთა შორის წარმოქმნილ დავებს, რომლებიც სამართლით რეგულირებული ურთიერთობებიდან წარმოიშობიან. სამართლებრივი ურთიერთობა კი შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტების საფუძველზე; ე.ი ისეთი ფაქტების საფუძველზე, რომლებსაც სამართლის ნორმა უკავშირებს გარკვეულ იურიდიულ შედეგს.

სააპელაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ლიცენზიის მფლობელმა დაუყოვნებლივ აცნობა შესაბამის ორგანოს ტექნიკური ხარვეზის (დაზიანების) თაობაზე, რაც კიდევ ერთხელ მიუთითებს მენარმის მხრიდან კეთილსინდისიერად მოქცევისა და დაკისრებული ვალდებულების მაღალი თვითშეფასების ფაქტზე. პალატის მითითებით, ზემოთ განმარტებული ნორმების საფუძველზე, ლიცენზიის მფლობელი ვალდებულია გაითვალისწინოს და უზრუნველყოს კანონით დადგენილი პირობების შესრულება, თუმცა პალატის განმარტებით, აღნიშნულ საკითხთან მიმართებით მოქმედებს წინდახედულობის გონივრული მასშტაბი: მენარმეს არ შეიძლება მოეთხოვოს ისეთი გარემოებების ცოდნა, რომელიც სცილდება მისი შესაძლებლობის ფარგლებს. მენარმე სუბიექტს, კანონის თანახმად, მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში არ ეკისრება დამატებითი წინდახედულობის გამოჩენის ვალდებულება. მართალია, მენარმეს ზოგადად ევალება წინდახედულობის ზომების გამოჩენა, თუმცა დაუშვებელია მხარეს მოეთხოვოს იმგვარი რისკების დაზღვევა და მათი წინასწარი განჭვრეტა, რასაც კანონმდებლობა არ ავალებს. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით მართალია, შპს „...-ის“ მხრიდან სახეზეა „ლიცენზიების და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის მე-2 პუნქტით გათვალისწინებული ქმედების ფორმალური შემადგენლობა, თუმცა სახეზე არ არის მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ჩადენა ბრალეული მოქმედებით ან უმოქმედობით, კერძოდ იმ პირობებში, როდესაც ვიდეომეთვალყურეობის სისტემის დამონტაჟების ხა-

რისხთან დაკავშირებით რაიმე დასაბუთებული პრეტენზია მენარმის მიმართ წარმოდგენილი არ არის და არც ვიდეო ჩანაწერის დაზიანების მიზეზი გამხდარა მენარმის განზრახვი ან გაუფრთხილებელი ქმედება (ამგვარი გარემოების დამადასტურებელი მტკიცებულება საქმეში წარმოდგენილი არ არის), სახეზე არ გვაქვს სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობა – საგადასახადო სამართალდარღვევის ბრალეული ჩადენა, რაც გამორიცხავს შპს „...-ის“ იურიდიულ პასუხისმგებლობას და რა გარემოებებიც მართებულად შეაფასა პირველი ინსტანციის სასამართლომ.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 13 ივლისის განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. კასატორმა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

შემოსავლების სამსახური არ ეთანხმება ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 13 ივლისის განჩინებას (საქმე №3/ბ-305-2016წ) და მიიჩნევს, რომ სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა; არასწორად განმარტა კანონი და არასწორად სამართლებრივი შეფასება მისცა დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს. გადაწყვეტილება არ არის იურიდიულად საკმარისად დასაბუთებული, დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, რაც მისი გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია.

კასატორის მოსაზრებით საქმეში არსებული მასალებით ირკვევა, რომ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 აგვისტოს №... ბრძანების შესაბამისად განხორციელდა ტოტალიზატორის მონყობის №... ნებართვის მქონე შპს „...-ის“ (ს/ნ ...) მიერ კანონმდებლობით გათვალისწინებული სანებართვო პირობების შესრულების შემოწმება. 2015 წლის 9 აგვისტოს განხორციელებული შემოწმების შედეგად დადგინდა, შპს „...-ის“ (ს/ნ ...) მიერ დარღვეულია ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების მიერ ჩანერილი ვიდეოჩანაწერის შენახვის ვადა. გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებულ ვიდეომეთვალყურეობის სისტემებიდან მიღებული ჩანაწერები ფიქსირდება 2015 წლის 21 ივლისიდან. „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მონყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 29-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტის თანახმად, „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორი ვალ-

დებულია სამორინე, აზარტული კლუბი, სათამაშო აპარატების სალონი, ტოტალიზატორისათვის, ლოტოსა და ბინგოსათვის სპეციალურად მოწყობილი შენობა-ნაგებობები უზრუნველყოს მუდმივი დენის წყაროთი, აღჭურვოს დარბაზში, სალაროსთან, შემოსასვლელში და გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეო მეთვალყურეობის სისტემით. ვიდეომეთვალყურეობის სისტემა უნდა შეესაბამებოდეს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მიერ დადგენილ მოთხოვნებს. დარბაზში, სალაროსთან და შემოსასვლელში ვიდეოჩანერა უნდა მიმდინარეობდეს ტოტალიზატორის, ლოტოს, ბინგოს, სამორინეს, აზარტული კლუბისა და სათამაშო აპარატების სალონის მუშაობის მთელ პერიოდში, ხოლო გარე პერიმეტრზე – მუდმივად. ვიდეო ჩანერის შედეგად მიღებული ელექტრონული მატარებლები, შესაბამისი ჩანაწერებით, არანაკლებ 30 დღისა უნდა ინახებოდეს სათანადოდ დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანავე წარედგინება საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და სხვა უფლებამოსილ ორგანოებს“.

ზემოაღნიშნულ ფაქტზე შედგენილ იქნა შემოწმების აქტი №... , რომლის საფუძველზე 2015 წლის 11 აგვისტოს გამოიცა ბრძანება №... , რომლითაც შპს „...“ (ს/ნ ...) „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 371-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტისა და „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის მე-2 პუნქტის საფუძველზე დაჯარიმდა 6000 (ექვსი ათასი) ლარის ოდენობით, რაც სრულიად კანონშესაბამისია.

კასატორი აღნიშნავს, რომ „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის მე-3 პუნქტის მიხედვით, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია, კონტროლი დააწესოს სანებართვო პირობების შესრულებაზე. ამ მიზნით შესაძლებელია, ნებისმიერ დროს შემოწმდეს ნებართვის მფლობელის მიერ ამ კანონითა და სხვა ნორმატიული აქტებით განსაზღვრული მოთხოვნების შესრულების მდგომარეობა. შემოწმების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრისა და შინაგან საქმეთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით. „აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების (გარდა წამახალისებელი გათამაშებისა) ადგილებზე და გარე პერიმეტრზე ვიდეომეთვალყურეობის სისტემებისა და მათი დამონტაჟება-ექსპლუატაციის წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის 2007 წლის 29 აგვისტოს №1143 ბრძანებით დამტკიცებული წესი, რომელიც განსაზღვრავს აზარტული და სხვა მომ-

გებიანი თამაშობების (გარდა წამახალისებელი გათამაშებისა) ადგილებზე და გარე პერიმეტრზე ვიდეომეთვალყურეობის სისტემებთან, მათ დამონტაჟება-ექსპლოატაციას და კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებულ საკითხებს და რომლის მიხედვითაც აზარტული თამაშობების ადგილებია სამორინე და სათამაშო აპარატების სალონი, აღნიშნული წესი ასევე ადგენს, რომ აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორი აზარტულ და სხვა მომგებიანი თამაშობების დარბაზში, სალაროსთან, შემოსასვლელებში და გარე პერიმეტრზე ახდენს ამ წესის შესაბამისად განსაზღვრული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების დამონტაჟებას. ამასთან, ვიდეომეთვალყურეობის სისტემები აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების დარბაზში უნდა განთავსდეს ისეთი განლაგებით, რომ ერთდროულად მოიცვას დარბაზის მთელი სივრცე და შესაძლებელი იყოს დარბაზში მყოფი პირების ვიზუალურად დანახვა და იდენტიფიკაცია; ვიდეომეთვალყურეობის სისტემები აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების სალაროსთან უნდა განთავსდეს ისეთი განლაგებით, რომ შესაძლებელი იყოს სალაროსთან მისული პირების ვიზუალურად დანახვა და იდენტიფიკაცია; ვიდეომეთვალყურეობის სისტემები აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების შემოსასვლელებში უნდა განთავსდეს ისეთი განლაგებით, რომ შესაძლებელი იყოს ყველა შემსვლელი და გამსვლელი პირის ვიზუალური დანახვა და იდენტიფიკაცია; აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების შენობის გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემით წარმოებული დაკვირვების ზონა სრულად უნდა მოიცავდეს ფეხით მოსიარულეთა გზის სავალი ნაწილის იმ მონაკვეთს, რომელზედაც განთავსებულია აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების შენობა. ამავე წესის მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტის მიხედვით, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორი ვალდებულია აზარტულ და სხვა მომგებიანი თამაშობების დარბაზში, სალაროსთან და შემოსასვლელებში დამონტაჟებული სისტემით ვიდეოჩანერა აწარმოოს მუშაობის მთელ პერიოდში, ხოლო გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული სისტემით ვიდეოჩანერა – მუდმივად. ვიდეოჩანერის შედეგად მიღებული მაგნიტური ლენტები (ელექტრონული ინფორმაცია), შესაბამისი ჩანაწერებით, არანაკლებ 30 დღისა უნდა ინახებოდეს სათანადოდ დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანავე შესამოწმებლად უნდა წარედგინოს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და სხვა უფლებამოსილ პირს, ხოლო მე-7¹ პუნქტის მიხედვით, გარე პერიმეტ-

რზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემით მიღებული მონაცემების (ინფორმაციის) ამოღება და საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და უფლებამოსილი პირისათვის გადაცემა შესაძლებელი უნდა იყოს ციფრული ვიდეო ჩანწერიდან (DVD, HDD, USB ან Ethernet ინტერფეისით). აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობის ორგანიზატორი ვალდებულია იქონიოს იმგვარი ტექნიკური უზრუნველყოფის საშუალებები, რომლებიც უზრუნველყოფენ ჩანწერილი ინფორმაციის გადატანას ინფორმაციის ელექტრონულ მატარებელზე გამოსახულების ხარისხის დანაკარგის გარეშე.

მითითებული წესი ადგენს, რომ აზარტული თამაშობის ორგანიზატორმა უნდა უზრუნველყოს ვიდეომეთვალყურეობის სისტემით მიღებული ჩანაწერების ვიზუალურად ნახვის შესაძლებლობა. ამ მიზნით, აზარტული თამაშობის ორგანიზატორმა აზარტული თამაშობების ობიექტზე უნდა განათავსოს არანაკლებ ერთი მონიტორი, რომელიც მუდმივად იქნება მიერთებული ვიდეო მეთვალყურეობის სისტემასთან. უფლებამოსილ პირს მოთხოვნისთანავე დაუყოვნებლივ უნდა მიეცეს ვიდეომეთვალყურეობის სისტემით მიღებული ჩანაწერების მონიტორზე ნახვის შესაძლებლობა. „აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების ნებართვის მფლობელ პირთა მიერ სანებართვო პირობების შესრულების შემონმების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა და საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრების 2011 წლის 14 დეკემბრის №611-1013 ერთობლივი ბრძანებით დამტკიცებული წესის მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტის „ი“, „კ“ და „ლ“ ქვეპუნქტების შესაბამისად, შემონმების განხორციელებისას შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი პირი ამონმებს აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობებისთვის (გარდა წამახალისებელი გათამაშებისა) სპეციალურად მოწყობილი შენობა-ნაგებობის დარბაზში, სალაროსთან, შემოსავლელში და გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებულია თუ არა ვიდეომეთვალყურეობის სისტემები საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის მიერ დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად; ტოტალიზატორის, ლოტოს, ბინგოს, სამორინესა და სათამაშო აპარატების სალონის დარბაზში, სალაროსთან და შემოსასვლელში ვიდეო ჩანწერა მიმდინარეობს თუ არა მუშაობის მთელი პერიოდის განმავლობაში, ხოლო გარე პერიმეტრზე – მუდმივად; ვიდეოჩანწერის შედეგად მიღებული ელექტრონული მატარებლები შესაბამისი ჩანაწერებით ინახება თუ არა სათანადოდ დაცულ ადგილზე არანაკლებ 30 დღის ვადით; „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესა-

ხებ“ საქართველოს კანონის 29-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ნ“ ქვეპუნქტის თანახმად „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორი ვალდებულია სამორინე, სათამაშო აპარატების სალონი, ალჭურვოს დარბაზში, სალაროსთან, შემოსასვლელში და გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემით. ვიდეო მეთვალყურეობის სისტემა უნდა შეესაბამებოდეს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მიერ დადგენილ მოთხოვნებს. დარბაზში, სალაროსთან და შემოსასვლელში ვიდეო ჩანერა უნდა მიმდინარეობდეს, სამორინეს და სათამაშო აპარატების სალონის მუშაობის მთელ პერიოდში, ხოლო გარე პერიმეტრზე – მუდმივად. ვიდეო ჩანერის შედეგად მიღებული ელექტრონული მატარებლები, შესაბამისი ჩანაწერებით, არანაკლებ 30 დღისა უნდა ინახებოდეს სათანადოდ დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანავე წარედგინება საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და სხვა უფლებამოსილ ორგანოებს...“.

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 აგვისტოს №28870 ბრძანების შესაბამისად, ტოტალიზატორის მოწყობის ნებართვის მფლობელის შპს „...-ის“ (ს/ნ ...) მიერ კანონმდებლობით გათვალისწინებული სანებართვო პირობების შესრულების შემონგების განხორციელებისას გამოვლინდა, რომ ორგანიზატორის მხრიდან სანებართვო პირობები კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესით და ფარგლებით არ იყო შესრულებული. „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მომწყობ პირთა მიერ ამ კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუსრულებლობა არის სანებართვო პირობების დარღვევა და გამოიწვევს მათ პასუხისმგებლობას „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის შესაბამისად.

კასატორი არ ეთანხმება სასამართლოს მსჯელობას მეწარმის არაბრალეულობასთან დაკავშირებით, რამდენადაც სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია არა ვიდეომეთვალყურეობის სისტემის დამონტაჟების ხარისხთან დაკავშირებით, არამედ იმიტომ, რომ ნებართვის მფლობელის მიერ დარღვეულია ვიდეო მეთვალყურეობის სისტემების მიერ ჩანერილი ვიდეო-ჩანაწერის შენახვის ვადა და ეს დარღვევა ყველა შემთხვევაში მხოლოდ და მხოლოდ სწორედ რომ გადამხდელის განზრახი თუ არა გაუფრთხილებელი ქმედებით შეიძლება იქნეს გამოწვეული, რადგან ორგანიზატორი ვალდებულია აზარტულ და სხვა

მომგებიანი თამაშობების დარბაზში, სალაროსთან და შემოსას-
ვლელეში დამონტაჟებული სისტემით ვიდეო ჩანერა ანარმო-
ოს მუშაობის მთელ პერიოდში, გარე პერიმეტრზე კი მუდმი-
ვად, ხოლო ვიდეო ჩანერის შედეგად მიღებული ელექტრონუ-
ლი მატარებლები, არანაკლებ 30 დღისა უნდა შეინახოს სათა-
ნადოდ დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანა-
ვე წარუდგინოს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს
ან/და სხვა უფლებამოსილ ორგანოებს, აღნიშნულ სუბიექტს
აკისრებს ვალდებულებას სათანადო გულისხმიერებით მიუდ-
გეს ინფორმაციის შექმნისა (ჩანერის) და მისი შენახვის პრო-
ცესს, რაც გულისხმობს ყველა საჭირო ზომის მიღებას (მაღალ-
ხარისხიანი და შესაბამისი გარანტიის მქონე ტექნიკური მონ-
ყობილობით (ვიდეოსისტემის) მონტაჟი, სათადარიგო ტექნიკუ-
რი აღჭურვილობის მონტაჟი და სხვა) სანებართვო პირობების
(კანონით გათვალისწინებული ვალდებულებების) შესასრულებ-
ლად. აღნიშნული ვალდებულების უგულებელყოფით ტოტალი-
ზატორის ფუნქციონირება (მუშაობა) ცალსახად ადასტურებს
ბრალის არსებობას, რაც მენარმის მიმართ საჯარიმო სანქციის
უპირობო გამოყენების საფუძველია.

კასატორი ასევე აღნიშნავს, რომ ანალოგიურ დავაზე ქუთა-
ისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პა-
ლატის მიერ შპს „...“ საქმეზე მიღებული იქნა გადაწყვეტილება
(საქმე №3/ბ-307-16), რომლითაც მათ მიერ მითითებული ზე-
მოსხენებული გარემოებებისა და სამართლებრივი ნორმების
გათვალისწინებით გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს
გადაწყვეტილება და მოსარჩელეს უარი ეთქვა სარჩელის დაკ-
მაყოფილებაზე. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყ-
ვეტილება უცვლელად იქნა დატოვებული საქართველოს უზე-
ნაესი სასამართლოს 2016 წლის 27 დეკემბრის განჩინებით (საქმე
№ბს-757-749(კ-16).

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატის 2017 წლის 13 ივნისის განჩინებით სსიპ შემო-
სავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა და-
საშვებად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად; საქ-
მის განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მათი
შესწავლისა და ანალიზის, გასაჩივრებული განჩინების იური-
დიული დასაბუთებულობისა და წარმოდგენილი საკასაციო სა-
ჩივრის მოტივების შემონიშნების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ სა-

ქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...-ის“ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, ნებართვა არის ამ კანონით გათვალისწინებული, განსაზღვრული ან განუსაზღვრელი ვადით ქმედების განხორციელების უფლება, რომელიც უკავშირდება ობიექტს და ადასტურებს ამ განზრახვის კანონით დადგენილ პირობებთან შესაბამისობას. ამავე მუხლის „ჟ“ ქვეპუნქტის თანახმად კი, ნებართვის მფლობელი არის პირი, რომელსაც ადმინისტრაციული აქტის საფუძველზე მინიჭებული აქვს უფლება, განხორციელოს ნებართვით განსაზღვრული ქმედება, ან სხვა ნებართვის მფლობელის მიერ გადაცემული აქვს სანებართვო ქმედების განხორციელების უფლება. მითითებული კანონის 24-ე მუხლის 39-ე პუნქტის თანახმად, ნებართვის ერთ-ერთი სახეა ტოტალიზატორის მოწყობის ნებართვა.

საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ საქართველოში ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების ორგანიზებისა და ჩატარების სამართლებრივ საფუძველებს ადგენს საქართველოს კანონი „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“. აღნიშნული კანონის მე-11 მუხლის პირველი პუნქტის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ნებართვის გაცემას ექვემდებარება ტოტალიზატორის მოწყობა. კანონის 29-ე მუხლით დადგენილია ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორის ვალდებულებები. კერძოდ, მითითებული მუხლის პირველი პუნქტის „ი“ ქვეპუნქტის თანახმად, ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორი ვალდებულია შეასრულოს ამ კანონითა და სხვა ნორმატიული აქტებით მისთვის დაკისრებული მოვალეობები; „კ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აზარტული ან/და მომგებიანი თამაშობის საქმიანობის შეწყვეტამდე/განახლებამდე წერილობით აცნობოს შემოსავლების სამსახურს ამ საქმიანობის შეწყვეტის/განახლების თაობაზე; „ნ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სამორინე, აზარტული კლუბი, სათამაშო აპარატების სალონი, ტოტალიზატორისათვის, ლოტოსა და ბინგოსათვის სპეციალურად მოწყობილი შენობა-ნაგებობები უზრუნველყოს მუდმივი დენის წყაროთი, აღჭურვოს დარბაზში, სალაროსთან, შემოსავლებში და გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის

სისტემით. ვიდეომეთვალყურეობის სისტემა უნდა შეესაბამებოდეს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მიერ დადგენილ მოთხოვნებს. დარბაზში, სალაროსთან და შემოსასვლელში ვიდეოჩანწერა უნდა მიმდინარეობდეს ტოტალიზატორის, ლოტოს, ბინგოს, სამორინეს, აზარტული კლუბისა და სათამაშო აპარატების სალონის მუშაობის მთელ პერიოდში, ხოლო გარე პერიმეტრზე – მუდმივად. ვიდეოჩანწერის შედეგად მიღებული ელექტრონული მატარებლები, შესაბამისი ჩანაწერებით, არანაკლებ 30 დღისა უნდა ინახებოდეს სათანადოდ დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანავე წარედგინება საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და სხვა უფლებამოსილ ორგანოებს. სალარო უნდა აღიჭურვოს ჯავშნიანი ფანჯრით და შესაბამის დაცვის სამსახურთან დამაკავშირებელი საგანგაშო სიგნალით. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 23 მაისის №303 ბრძანებით დამტკიცებული „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის დებულების“ მე-15 მუხლის პირველი პუნქტის „ვ“ ქვეპუნქტით, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ფუნქცია იყო აზარტული და მომგებიანი თამაშობების თითოეულ სახეობაზე ნებართვის მფლობელის მიერ სანებართვო პირობების შესრულების კონტროლი.

ამასთან, „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია, კონტროლი დაანესოს სანებართვო პირობების შესრულებაზე. ამ მიზნით შესაძლებელია, ნებისმიერ დროს შემოწმდეს ნებართვის მფლობელის მიერ ამ კანონითა და სხვა ნორმატიული აქტებით განსაზღვრული მოთხოვნების შესრულების მდგომარეობა. შემოწმების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრისა და შინაგან საქმეთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით. აღნიშნული კანონის 37-ე მუხლის მეორე პუნქტის თანახმად, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მომწყობ პირთა მიერ ამ კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუსრულებლობა არის სანებართვო პირობების დარღვევა და გამოიწვევს მათ პასუხისმგებლობას „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის შესაბამისად. საქართველოს ფინანსთა მინისტრისა და საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის 2011 წლის 14 დეკემბრის №611-№1013 ერთობლივი ბრძანებით დამტკიცებული „აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების ნებართვის მფლობელ პირთა მიერ სანებართვო პირობების შესრულების შემოწმების

ნესი“ (შემდეგში „შემონმების ნესი“) არეგულირებს „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული სანებართვო პირობების შესრულების შემონმების ნესს და პირობებს, განსაზღვრავს შემონმების ნესის განხორციელებაზე უფლებამოსილ პირებს და გამოვლენილ დარღვევებზე რეაგირების ფორმებს. „შემონმების ნესის“ მე-2 მუხლის მე-3 პუნქტის მიხედვით, შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი პირები ახორციელებენ „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის ყველა მოთხოვნის და „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობი (ორგანიზატორი) პირების მიერ ინფორმაციის მიღების, სისტემატიზაციის, დამუშავებისა და საქართველოს ფინანსური მონიტორინგის სამსახურისათვის გადაცემის ნესისა და პირობების შესახებ“ დებულების და „სამორინეების მიერ ინფორმაციის მიღების, სისტემატიზაციის, დამუშავებისა და საქართველოს ფინანსური მონიტორინგის სამსახურისათვის გადაცემის ნესისა და პირობების შესახებ“ დებულების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსური მონიტორინგის სამსახურის უფროსის 2004 წლის 28 ივლისის №94 ბრძანების მე-5¹ და მე-6¹ მუხლების მოთხოვნების შესრულების შემონმებას. „შემონმების ნესის“ მე-4 მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტებით, შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი პირის მიერ ნებართვის მფლობელის შემონმება ხორციელდება სანებართვო პირობების შერჩევითი შემონმების გზით. შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი პირი შემონმებას ახორციელებს „სანებართვო პირობების შესრულების შემონმების შესახებ“ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე.

დადგენილია, რომ მოსარჩელე შპს „...-ის“ მიმართ შემოსავლების სამსახურის ბრძანების საფუძველზე გაცემულია ტოტალიზატორის მოწყობის ნებართვა № 19-05/116 (ობიექტის მდებარეობა: ქ. სენაკი, ... ქუჩა № 166, შენობა № 1, პირველი სართული, დარბაზი № 2). აღნიშნულ პირზე ვრცელდება ტოტალიზატორის მოწყობის ნებართვით სარგებლობიდან წარმოშობილი ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმები და მის მიერ განხორციელებული ქმედებები შესაბამისობაში უნდა იყოს ზემოაღნიშნულ ნორმებთან.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 29-ე მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ნებართვის გამცემი კანონით დადგე-

ნილი წესით ახორციელებს კონტროლს ნებართვის მფლობელის მიერ სანებართვო პირობების შესრულებაზე. აღნიშნული კანონის 33-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ნებართვის მფლობელის მიერ სანებართვო პირობების შესრულებას აკონტროლებს ნებართვის გამცემი. ნებართვის გამცემი უფლებამოსილია განახორციელოს კონტროლი, თუ აღნიშნული უფუნქციო კანონმდებლობით სხვა ადმინისტრაციული ორგანოს კომპეტენციას არ განეკუთვნება. კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში შეიძლება ნებართვის გამცემის კონტროლს დაექვემდებაროს ასევე სხვა ნორმატიული აქტებით გათვალისწინებული მოთხოვნები და მათი დარღვევისას გამოყენებული იქნეს ამ კანონით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის ფორმები. იმავე მუხლის მეორე პუნქტის თანახმად, ნებართვის გამცემი კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ სანებართვო პირობების შესრულების შერჩევითი შემონმებით. მე-6 პუნქტის თანახმად, ნებართვის გამცემი ვალდებულია შერჩევითი შემონმების დასრულების შემდეგ შეადგინოს შესაბამისი შემონმების აქტი, რომელიც შეიტანება ნებართვის გამცემის მიერ სპეციალურად ამისათვის წარმოებულ რეესტრში. „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას სანებართვო პირობების დარღვევისათვის. აღნიშნული მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ნებართვის მფლობელის მიერ კანონით დადგენილი სანებართვო პირობების შეუსრულებლობა გამოიწვევს ნებართვის მფლობელის დაჯარიმებას კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ჯარიმის ოდენობა განისაზღვრება კანონით. ნებართვის გამცემი განსაზღვრავს გონივრულ ვადას სანებართვო პირობების დაკმაყოფილებისათვის და დაადგენს იმ პირობებს, რომელთა დაცვაც აუცილებელია კონკრეტული ქმედების განხორციელებისათვის.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 აგვისტოს №28870 ბრძანება, რომლითაც გადაწყდა შპს „...-ის“ სანებართვო პირობების შერჩევითი შემონმება, – აკმაყოფილებს „შემონმების წესის“ მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტის „ა“ – „ლ“ ქვეპუნქტების მოთხოვნებს. ბრძანება არ არის გასაჩივრებული და ის იურიდიული ძალის მქონეა. „შემონმების წესის“ მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტის „კ“ ქვეპუნქტით, შემონმების განხორციელებისას შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი პირი ამონმებს ტოტალიზატორის, ლოტოს, ბინგოს, სამორინესა და სათამაშო აპარატების სალონის დარბაზში, სალაროსთან და შემოსასვლელში ვიდეორჩანერა

მიმდინარეობს თუ არა მუშაობის მთელი პერიოდის განმავლობაში, ხოლო გარე პერიმეტრზე – მუდმივად. „შემონმების წესის“ მე-6 მუხლის პირველი პუნქტის საფუძველზე, შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი პირი შემონმების დასრულების შემდეგ ადგენს აქტს, რომელშიც ამ ნორმით განსაზღვრულ სხვა გარემოებებთან ერთად მიეთითება შემონმების შედეგები. მათ შორის: დარღვევის არსებობის შემთხვევაში – ჯარიმის ოდენობა და „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისი მუხლი, რომელიც ადგენს პირის პასუხისმგებლობას კონკრეტული სამართალდარღვევისათვის; „შემონმების წესის“ მე-7 მუხლის პირველი პუნქტით, შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი პირი შემონმების აქტის საფუძველზე გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომელშიც ამ ნორმით განსაზღვრულ სხვა გარემოებებთან ერთად მიეთითება გამოვლენილი დარღვევების აღწერა „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამის მუხლზე მითითებით; ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის სამართლებრივი საფუძველი საქართველოს კანონის შესაბამის მუხლზე მითითებით; კანონით გათვალისწინებული ჯარიმის ოდენობა და ჯარიმის გადასახდელად განსაზღვრულ სახელმწიფო ბიუჯეტის ერთიანი ანგარიშის სახაზინო კოდი. მე-7 მუხლის მე-2 პუნქტით, შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით განისაზღვრება სანებართვო პირობების გამოსწორების ვადა. აქტში მითითებული ვადის გასვლამდე დაუშვებელია იგივე ობიექტის იმავე მიზნით შემონმება. „შემონმების წესის“ მე-11 მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი პირის მიერ პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით დადგენილ ვადაში ნებართვის მფლობელის მიერ სანებართვო პირობების გამოუსწორებლობა გამოიწვევს დაკისრებული ჯარიმის გასამმაგებას. ნებართვის მფლობელს ჯარიმის დაკისრებისას ხელახლა განესაზღვრება ვადა და შესაბამისი პირობები დარღვეული სანებართვო პირობების დასაკმაყოფილებლად. იმ შემთხვევაში, თუ გასამმაგებული ჯარიმის დაკისრების და დარღვეული სანებართვო პირობის გამოსწორებისათვის დადგენილი ვადის გასვლის შემდეგ არ იქნა უზრუნველყოფილი სანებართვო პირობების შესრულება, შესაბამისი ინდივიდუალური

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით დადგენილ ვადაში, მაშინ დაკისრებული ჯარიმა გასამმაგდება.

მოცემულ შემთხვევაში დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 აგვისტოს №28870 ბრძანების შესაბამისად განხორციელდა ტოტალიზატორის მონყობის №19-05/116 ნებართვის მქონე შპს „...-ის“ მიერ კანონმდებლობით გათვალისწინებული სანებართვო პირობების შესრულების შემონმება. შემონმების ვადა განისაზღვრა 2015 წლის 5 აგვისტოდან – 2015 წლის 5 სექტემბრის ჩათვლით პერიოდი; 2015 წლის 09 აგვისტოს შედგა შემონმების აქტი №..., რომლის თანახმად, შპს „...-ის“ მიერ დარღვეულია ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების ვიდეოჩანერის შედეგად მიღებული ჩანაწერების შენახვის ვადა. გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემებით მიღებული ჩანაწერები ინახება 2015 წლის 21 ივლისის 19:16 საათიდან; 2015 წლის 11 აგვისტოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის №30019 ბრძანებით, შპს „...“ „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშების მონყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტისა და „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად დაჯარიმდა 6000 ლარით. 2015 წლის 22 ივლისის შპს „...-მა“ შსს სამინისტროს შესაბამის ვებგვერდზე (comera.mia.gov.ge) გააკეთა განაცხადი, რომლითაც აცნობა, რომ ობიექტზე გარე მეთვალყურეობის კამერების ჩამწერი მონყობილობა გამოვიდა მწყობრიდან, მოხდა შეკეთება, 30 დღის ჩანაწერი არ იყო, ჩანერა მიმდინარეობდა 2015 წლის 21 ივლისის 19:16:41 საათიდან.

ამდენად, დადასტურებულია „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მონყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 29-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ნ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევის ფაქტი. „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მონყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37-ე მუხლის თანახმად, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მომწყობი პირების მიერ ამ კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუსრულებლობა არის სანებართვო პირობების დარღვევა და გამოიწვევს პასუხისმგებლობას „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის შესაბამისად. ბრძანებაში მითითა ასევე, რომ შპს „...“ (ს/ნ ...) ვალდებულია არ დაუშვას მომავალში „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობე-

ბის მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი სა-
ნებართვო პირობების განმეორებით დარღვევა. სასაქონლო პი-
რობების შეუსრულებლობა „ლიცენზიებისა და ნებართვების შე-
სახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის მე-4 პუნქტის თა-
ნახმად გამოიწვევს დაკისრებული ჯარიმის გასამმაგებას.

საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის 2007 წლის 29 აგ-
ვისტოს № 1143 ბრძანებით დამტკიცებული „აზარტული და სხვა
მომგებიანი თამაშობების (გარდა წამახალისებელი გათამაშე-
ბისა) ადგილებსა და გარე პერიმეტრზე ვიდეომეთვალყურეო-
ბის სისტემებისა და მათი დამონტაჟება-ექსპლოატაციის წესი“
(შემდეგში „დამონტაჟება-ექსპლოატაციის წესი“) განსაზ-
ღვრავს აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების (გარდა
წამახალისებელი გათამაშებისა) ადგილებსა და გარე პერიმეტ-
რზე ვიდეომეთვალყურეობის სისტემებთან, მათ დამონტაჟე-
ბა-ექსპლოატაციასთან და კანონმდებლობის მოთხოვნების
დაცვასთან დაკავშირებულ საკითხებს. პირველი მუხლის მე-2
პუნქტით, აზარტული თამაშობების ადგილებია: სამორინე და
სათამაშო აპარატების სალონი, ხოლო სხვა მომგებიანი თამა-
შობების ადგილებია: ტოტალიზატორი, ლოტო და ბინგო. მე-2
მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, აზარტული და სხვა
მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორი აზარტულ და სხვა
მომგებიანი თამაშობების დარბაზში, სალაროსთან, შემოსასვლე-
ლებში და გარე პერიმეტრზე ახდენს ამ წესის შესაბამისად გან-
საზღვრული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების დამონტაჟე-
ბას. ამავე წესის მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტის შესაბამისად, აზარ-
ტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორი ვალ-
დებულია აზარტულ და სხვა მომგებიანი თამაშობების დარბაზ-
ში, სალაროსთან და შემოსასვლელებში დამონტაჟებული სის-
ტემით ვიდეოჩანერა აწარმოოს მუშაობის მთელ პერიოდში, ხო-
ლო გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული სისტემით ვიდეოჩანე-
რა – მუდმივად. ვიდეოჩანერის შედეგად მიღებული მაგნიტუ-
რი ლენტები (ელექტრონული ინფორმაცია), შესაბამისი ჩანა-
წერებით, არანაკლებ 30 დღისა უნდა ინახებოდეს სათანადოდ
დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანავე შესა-
მონებლად უნდა წარედგინოს საქართველოს შინაგან საქმეთა
სამინისტროს ან/და სხვა უფლებამოსილ პირს.

საკაცაციო პალატა განმარტავს, რომ კანონი არის კანონ-
მდებლის მიზნის განხორციელების საშუალება და ის უნდა გა-
ნიმარტოს კანონმდებლის მიზნისა და მისი განხორციელების
შესაძლებლობის ფარგლებში, რა დროსაც უნდა დადგინდეს კა-
ნონმდებლის ნება. კანონის განმარტება ემყარება გარკვეულ

პრინციპებს: ობიექტურობის პრინციპს, რაც გულისხმობს, რომ განმარტება უნდა ეფუძნებოდეს კანონის ტექსტს და გამოხატავდეს კანონმდებლის ნებას; ერთიანობის პრინციპს – ყოველი ნორმა წაკითხულ უნდა იქნეს სისტემურად, კანონის ტექსტის ლოგიკურ ქრილში; გენეტიკური განმარტების პრინციპს – გათვალისწინებულ უნდა იქნეს კანონმდებლის მიზანი და განზრახულობა. ამდენად, კანონი უნდა განიმარტოს აღნიშნული პრინციპების დაცვით. ნორმის, მისი ფაქტობრივი ელემენტებისა და სამართლებრივი შედეგის დაკონკრეტება ხორციელდება ნორმაში გამოყენებული ცნებების განმარტების გზით, რისი საშუალებითაც ხდება სამართლებრივი ნორმის ინტერპრეტაცია და მისი შინაარსის განსაზღვრა. ამდენად, საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის 2007 წლის 29 აგვისტოს №1143 ბრძანებით დამტკიცებული წესის მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტის დანაწესიდან გამომდინარე, შესაბამისი სუბიექტის ვალდებულებას წარმოადგენს მუშაობის მთელ პერიოდში აწარმოოს ვიდეორჩანერა – მომგებიანი თამაშობების დარბაზში, სალაროსთან და შემოსავლებში. განსხვავებული წესია დადგენილი გარე პერიმეტრზე ვიდეოკონტროლისთვის, აღნიშნულის ვიდეორჩანერის მუდმივ რეჟიმში განხორციელებას გულისხმობს.

განსახილველ შემთხვევაში სადავოა მომგებიანი თამაშობების გარე პერიმეტრზე ვიდეოკონტროლის (ვიდეორჩანერის) წესის (სანებართვო პირობის) დაცვის (შესრულების) საკითხი. როგორც ზემოთ აღინიშნა, მომგებიანი თამაშობების გარე პერიმეტრზე ვიდეორჩანერის ვალდებულება არსებობს მუდმივად. შესაბამისად, ორგანიზატორი ვალდებულია უზრუნველყოს თამაშობების გარე პერიმეტრზე ვიდეორჩანერის უწყვეტობა, წინააღმდეგ შემთხვევაში, ითვლება, რომ ის არ ასრულებს კანონით დაკისრებულ ვალდებულებას (სანებართვო პირობას), რაც ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას წარმოადგენს და იწვევს შესაბამის პასუხისმგებლობას. სამართალდარღვევას წარმოადგენს სანებართვო პირობების შეუსრულებლობა – რაც განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა, რამდენადაც ტოტალიზატორის გარე პერიმეტრზე ვიდეორჩანერა არ მიმდინარეობდა მუდმივად.

სასამართლო სხდომაზე მოწმის სახით დაკითხულმა ზ. ხ.-მ განმარტა, რომ მას დაუკავშირდა ბ. თ. და სთხოვა სასწრაფოდ დახმარება. შემომმებისას დადგინდა, რომ ჩამწერი მოწყობილობის „ვინჩესტერი“ იყო დაზიანებული და მისი შეცვლა მოხდა დაუყოვნებლივ. მოწმის განმარტებით, დაზიანების მიზეზი სხვადასხვა გარემოება შეიძლება ყოფილიყო, მათ შორის, ელექ-

ტროენერგიის ძაბვის ცვალებადობა. მოცემულ შემთხვევაში დაზიანების მიზეზების კვლევა არ მომხდარა, ვინაიდან ბ. თ. ითხოვდა დაუყოვნებლივ აღდგენას. იმის გათვალისწინებით, რომ „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ კანონის 29-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ნ“ ქვეპუნქტი თამაშობების ორგანიზატორს ავალდებულებს შენობა-ნაგებობა უზრუნველყოს მუდმივი დენის წყაროთი. სასამართლოს არ გააჩნია კანონით გათვალისწინებული შესაძლებლობა იმსჯელოს ზემოაღნიშნული გარემოების პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ გარემოებად მიჩნევის თაობაზე, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც ჩამწერი მოწყობილობის მწყობრიდან გამოსვლის კონკრეტული – უტყუარი საფუძველი სასამართლოსთვის ცნობილი არ არის.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული წარმოების მიზანი კანონიერი გადაწყვეტილების მიღებაა, რომლის უზრუნველსაყოფად იგი ორ მნიშვნელოვან საფეხურს შეიცავს: 1. საქმის ირგვლივ ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევა-დადგენა-შეფასება; 2. დადგენილი ფაქტების სამართლებრივი შეფასების საფუძველზე ქმედების კვალიფიკაცია. საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მსჯელობას, რომ სახეზე არ არის შპს „...-ის“ ბრალი სამართალდარღვევის ჩადენაში და განმარტავს, რომ სამართალდარღვევა გაუფრთხილებლობით ჩადენილად ჩაითვლება, თუ მისი ჩამდენი ითვალისწინებდა თავისი მოქმედების ან უმოქმედობის მაგნიტუდის დადგომის შესაძლებლობას, მაგრამ ქარაფშუტულად ვარაუდობდა მათ თავიდან აცილებას ან არ ითვალისწინებდა ასეთი შედეგების დადგომის შესაძლებლობას, თუმცა უნდა გაეთვალისწინებინა ისინი (ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-12 მუხლი). მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს რაიმე სპეციალურ წესს, თუ როგორ უნდა მოიქცეს თამაშობების ორგანიზატორი ტექნიკური საშუალების (ვიდეოჩამწერი მოწყობილობის) დაზიანების შემთხვევაში, ის გარემოება, რომ ორგანიზატორი ვალდებულია აზარტულ და სხვა მომგებიანი თამაშობების გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული სისტემით ვიდეოჩანერა აწარმოოს მუდმივად, ხოლო ვიდეოჩანერის შედეგად მიღებული მაგნიტური ლენტები (ელექტრონული ინფორმაცია), შესაბამისი ჩანაწერებით, არანაკლებ 30 დღისა შეინახოს სათანადოდ დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანავე შესამოწმებლად წარუდგინოს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და სხვა უფლებამოსილ პირს –

სუბიექტს აკისრებს ვალდებულებას სათანადო გულისხმიერებით მიუდგეს ინფორმაციის შექმნისა (ჩანერა) და მისი შენახვის პროცესს, რაც გულისხმობს ყველა საჭირო ზომის მიღებას (მაღალხარისხიანი და შესაბამისი გარანტიის მქონე ტექნიკური მოწყობილობის (ვიდეოსისტემის) მონტაჟი, სათადარიგო ტექნიკური აღჭურვილობის მონტაჟი და სხვა) სანებართვო პირობების (კანონით გათვალისწინებული ვალდებულების) შესასრულებლად. აღნიშნული ვალდებულების უგულვებელყოფით ტოტალიზატორის ფუნქციონირება (მუშაობა) ადასტურებს ბრალის არსებობას, რაც მენარმე სუბიექტის მიმართ საჯარო მოსახლეობის გამოყენების საფუძველია.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საკასაციო სასამართლოს პრაქტიკაზე, რომლითაც განმარტებულია, რომ „საგადასახადო სამართალდარღვევა განეკუთვნება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა სპეციფიკურ სახეს, შესაბამისად, მის მიმართ სრულად ვრცელდება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შემადგენლობის მოთხოვნები. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ საქმეზე №ბს-544-535(კ-12) მიღებულ 2013 წლის 2 აპრილის გადაწყვეტილებაში ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ შეფასებებსა და სასამართლო დასკვნებს, კერძოდ: საკასაციო სასამართლო ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10 მუხლი, რომელშიც დეფინირებულია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ცნება, განმარტავს: ქმედება, რომლითაც გამოხატულია პოზიტიური თუ ნეგატიური ფორმით, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევად (გადაცდომად) კვალიფიცირდება თუ სახეზეა შემდეგი ერთობლიობა: სახელმწიფო ან საზოგადოებრივი წესრიგის, საკუთრების, მოქალაქეთა უფლებებისა და თავისუფლებების, მმართველობის დადგენილი წესის ხელმყოფი მართლსაწინააღმდეგო, ბრალეული (განზრახი ან გაუფრთხილებელი) მოქმედება ან უმოქმედობა, რომლისთვისაც კანონმდებლობით გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა. ამავე კოდექსით განსაზღვრულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებები: 1. ადმინისტრაციული ქმედუნარიანობა (მუხლი 13); 2. აუცილებელი მოგერიება (მუხლი 18); 3. უკიდურესი აუცილებლობა (მუხლი 19); 4. შეურაცხადობა (მუხლი 20). ადმინისტრაციული სახდელის შემფარდებელი ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შემთხვევის გამოვლენისას საქმის ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევა, დადგენა, შემთხვევის მო-

ნაწილის სამართალდამრღვევად მიჩნევა, ადეკვატური სამართლებრივი კვალიფიკაციის მოხდენა და სამართალდამრღვევისთვის სანქციის შეფარდება აუცილებლად მოიცავს ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებების, ისევე, როგორც ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ ან დამამძიმებელ გარემოებათა გამოკვლევა-დადგენასა და შეფასებას. სწორედ, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებების არარსებობის პირობებში შეიძლება პირს შეეფარდოს ადმინისტრაციული სახდელი, რომლის დადების ზოგადი წესების თანახმად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის სახდელი დაედება იმ ნორმატიული აქტით დაწესებულ ფარგლებში, რომელიც ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის ამ კოდექსის და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ სხვა აქტების ზუსტი შესაბამისობით (მუხლი 33.1). ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით სახდელის დადებისას შეფასების საგანს წარმოადგენს ჩადენილი სამართალდარღვევის ხასიათი, დამრღვევის პიროვნება, მისი ბრალის ხარისხი, ქონებრივი მდგომარეობა, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებანი. აღნიშნული ნორმის საფუძველზე საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის სახდელის დადება უნდა განხორციელდეს ადმინისტრაციული სამართლის უმნიშვნელოვანესი პრინციპის – კანონიერების პრინციპის ზედმიწევნით დაცვის საფუძველზე.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ გაკეთებული დასკვნა არ გამომდინარეობს მის მიერ მითითებული ზემოაღნიშნული სამართლებრივი დასაბუთებიდან. რამდენადაც, მოცემულ შემთხვევაში დადგენილია, რომ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 21 აპრილის №12608 ბრძანებით შპს „...“ „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული სანებართვო პირობების დარღვევისათვის დაჯარიმდა 2 000 ლარით, დამრღვევს განესაზღვრა ვადა დარღვევის გამოსასწორებლად, მიუხედავად აღნიშნული საანებართვო პირობების შერჩევითი შემოწმების შედეგების შესახებ 2015 წლის 9 აგვისტოს შედგენილი №... შემოწმების აქტის თანახმად დადგინდა, რომ დარღვევას კვლავ ჰქონდა ადგილი, რადგან გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემებით მიღებული ჩანაწერები ინახებოდა 2015 წლის 21 ივლისის 19:16 საათიდან, რის გამოც 2015 წლის 11

ავვისტოს №30019 ბრძანებით შპს „...“ დაჯარიმდა გასამმაგებული ოდენობით – 6 000 ლარით.

საქმეზე დადგენილია, რომ შპს „...-ის“ მხრიდან არ იყო შესრულებული 2015 წლის 21 აპრილის №12608 ბრძანებით დადგენილი ვალდებულება – არ დაეშვა მომავალში „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მონეობის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი სანებართვო პირობების განმეორებით დარღვევა, რაც დეპარტამენტის მითითებით, „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, გამოიწვევდა დაკისრებული ჯარიმის გასამმაგებას. ამრიგად, მოცემულ შემთხვევაში, არსებობდა შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 აგვისტოს №30019 ბრძანების გამოცემისა და კომპანიისათვის ჯარიმის სახით 6000 ლარის დაკისრების საფუძველი.

საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამასთან, კანონმდებელი მითითებული მუხლის მეორე ნაწილში აზუსტებს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება. ზემოაღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ მოსარჩელის მიერ სადავოდ ქცეული შე-

მოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 აგვისტოს №30019 ბრძანება გამოცემულია კანონის სრული დაცვით, ადგილი არ აქვს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით გათვალისწინებულ აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლებს, გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მონესრიგება შეესაბამება მისი გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან. სადავო გადაწყვეტილება მიღებულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოებების გამოკვლევის საფუძველზე, აგრეთვე დაცულია ადმინისტრაციული აქტის მომზადებისა და გამოცემისთვის კანონმდებლობით დადგენილი წესი.

იმ პირობებში, როდესაც სასამართლოს კანონიერად მიაჩნია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 აგვისტოს №30019 ბრძანება, ასევე კანონიერია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 სექტემბრის №35442 ბრძანება შპს „...“-ის“ ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სარჩელი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა ღ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 13 ივლისის განჩინება;
3. შპს „...“-ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საგადასახადო სანქციის გამიჯვნა საგადასახადო
ვალდებულებისაგან**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სასჯელით**

№ბს-915-911(2კ-17)

29 მარტი, 2018 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ვ. როინიშვილი**

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2015 წლის 20 თებერვალს შპს „...“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, 2013 წლის 26 დეკემბერს ელექტრონული პორტალის მეშვეობით ჩაჰბარდა 2013 წლის 26 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც, შპს „...“ დაერიცხა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებელი: ძირითადი თანხა – 186000 ლარი, ჯარიმა – 93000 ლარი და საურავი – 165212,11 ლარი. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, კერძოდ, გაუქმდა საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული ჯარიმა და საურავები, ხოლო საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული ძირითადი გადასახადი ძალაში დარჩა.

მოსარჩელე მიუთითებს, რომ საგადასახადო აქტებით დარიცხული თანხები არის უკანონო, რისი საფუძველიც გახდა საკანონმდებლო ხარვეზი, რომელიც გაიპარა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში. 2007 წლის 27 ივლისამდე 1 ტონა პერლიტის მოპოვებისათვის დაწესებული იყო მოსაკრებელი 1,8 ლარის ოდენობით. 2007 წლის 27 ივლისს საქართველოს კანონში „ბუ-

ნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ შეტანილ იქნა ცვლილება და პერლიტის მოპოვების მოსაკრებელი 1 ტონაზე განისაზღვრა 8 ლარით. აღნიშნული ცვლილება განპირობებული იყო ტექნიკური ხარვეზით. მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ პროგრამა კოდექსში (რომელიც არ წარმოადგენს ოფიციალურ საკანონმდებლო წყაროს) 2007 წლის 27 ივლისამდე „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში პერლიტის მოსაკრებლად შეცდომით მითითებული იყო 8 ლარი მაშინ, როდესაც საკანონმდებლო მაცნეში, რომელიც ოფიციალურ ბეჭდვით ორგანოს წარმოადგენს, დაფიქსირებული იყო 1,8 ლარი. მითითებულ კანონში შემდგომი ცვლილების შეტანისას კანონპროექტის მომზადებისას იხელმძღვანელეს პროგრამა კოდექსში არსებული ტექსტით და არა ოფიციალური ტექსტით. შესაბამისად, საქართველოს პარლამენტის ყურადღების მიღმა დარჩა პერლიტის მოსაკრებლის რაოდენობა და უკვე ოფიციალურ ტექსტშიც მოსაკრებლად განისაზღვრა 8 ლარი. მოსარჩელის განმარტებით, აღნიშნული ფაქტი გაითვალისწინა დავების განმხილველმა საბჭომაც, რის გამოც გააუქმა დარიცხული ჯარიმა და საურავები. იგი ასევე მიუთითებს, რომ საქართველოს კანონში დამატებისა და ცვლილებების შეტანის შესახებ კანონპროექტის (რომელიც საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებულ იქნა 11.07.2007 წელს №5238) საკომიტეტო და სასესიო მოსმენებისას არ ყოფილა საუბარი პერლიტის მოსაკრებლის გაზრდაზე. ამასთან, ხსენებული კანონპროექტის განმარტებით ბარათში არ არის მითითებული, რომ პერლიტის მოსაკრებლის ოდენობა იზრდებოდა. „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-17 მუხლის პირველი პუნქტის „ბ.ე.“ და „ბ.ბ.“ ქვეპუნქტების თანახმად კი, თუ კანონპროექტი გავლენას ახდენს სახელმწიფო ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილზე ან სხვა პირთა ფინანსურ მდგომარეობაზე, ამის შესახებ განმარტებით ბარათში აუცილებლად უნდა აღინიშნოს. მოსარჩელე ასევე განმარტავს, რომ ელექტრონული დეკლარაციის შევსებისას მოსაკრებლის განაკვეთად სსიპ შემოსავლების სამსახურს მითითებული ჰქონდა 1,8 ლარი, დეკლარაციაში განაკვეთის ცვლილება კი გადასახადის გადამხდელს არ შეუძლია.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემონმების აქტის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის (ძირითადი საგადასახადის ნაწილში), სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014

ნლის 2 მაისის №23474 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავეების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის №... გადაწყვეტილების (იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელად დარჩა ძირითადი გადასახადის თანხის მოსარჩელეზე დარიცხვა) ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემონმების აქტი და 2013 წლის 26 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა (ძირითადი გადასახადის ნაწილში), სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავეების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილება №... საჩივარზე იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელად დარჩა ძირითადი გადასახადის თანხის მოსარჩელეზე დარიცხვა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 22 მაისის №15/70-13 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „...“ კამერალური თემატური საგადასახადო შემონმება. შემონმების თემა შეეხებოდა ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლისა და მასთან დაკავშირებული საგადასახადო ვალდებულებების ნაწილს, ხოლო შესამონმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2011 წლის პირველ ოქტომბრამდე. შემონმების შედეგებზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 25 დეკემბრის შემონმების აქტი.

საგადასახადო შემონმების აქტის თანახმად, შესამონმებელ პერიოდში გადამხდელი საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს მიერ შპს „ჯ...“ 2006 წლის 16 ნოემბერს გაცემული №00356 ლიცენზიის საფუძველზე (რომელიც შემდგომ იჯარით აქვს აღებული შპს „ჯ...“ შპს „...“) ახდენდა სასარგებლო წიაღისეულის, კერძოდ კი, პერლიტის მოპოვებას. შპს „...“ მიერ მოპოვებულ პერლიტის რაოდენობის მიხედვით დეკლარირებული იყო ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებელი, რომელიც გაანგარიშებული იყო მოპოვებული ნედლეულის ერთ ტონაზე 1,8 ლარი. გადამონმდა გადამხდელის მიერ მოპოვებული ბუნებრივი რესურსების (პერლიტის) მოცულობები. სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ანალიზის შედეგად, ასევე აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 თებერვლის №21-14/9526 წერილის საფუძველზე საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუ-

ნებრივი რესურსების სამინისტროდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე დადგინდა, რომ საზოგადოების მიერ მოპოვებული პერლიტის რაოდენობები სწორად არის დეკლარირებული.

ამასთან, შემონმებით დადგინდა, რომ მოპოვებული პერლიტის ერთ ტონაზე მოსაკრებელი 2007 წლის პირველი იანვრიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით შეადგენს 8 ლარს, ნაცვლად დეკლარირებული 1,8 ლარისა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 25 დეკემბრის შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც მოსარჩელეს გადასახდელად დაერიცხა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებელი: ძირითადი თანხა – 186000 ლარი, ჯარიმა – 93000 ლარი და საურავი – 165212,11 ლარი.

2014 წლის 24 იანვარს სსიპ შემოსავლების სამსახურს ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა შპს „...“ და 2013 წლის 26 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხების შემცირება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2014 წლის 2 ივნისს შპს „...“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანებისა და №... საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილებით (საჩივარი №...) ადმინისტრაციული საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელი გათავისუფლდა დარიცხული სანქციისაგან. ნაწილობრივ გაუქმდა გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების შესაბამისად უზრუნველყო მომჩივნისთვის ბუნებრივი რესურსების სარგებლობისთვის მოსაკრებელში დარიცხული ჯარიმა/საურავის კორექტირება.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო შემონ-

მების აქტის თანახმად, შპს „...“ მიერ მოპოვებულ პერლიტის რაოდენობის მიხედვით დეკლარირებული იყო ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებელი, რომელიც გაანგარიშებული იყო მოპოვებული ნედლეულის ერთ ტონაზე 1,8 ლარი. გადამონმდა გადამხდელის მიერ მოპოვებული ბუნებრივი რესურსების (პერლიტის) მოცულობები. შედეგად დადგინდა, რომ საზოგადოების მიერ მოპოვებული პერლიტის რაოდენობები სწორად არის დეკლარირებული. ამასთან, შემონმებით დადგინდა, რომ მოპოვებული პერლიტის ერთ ტონაზე მოსაკრებელი 2007 წლის პირველი იანვრიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, შეადგენს 8 ლარს ნაცვლად დეკლარირებული 1,8 ლარისა.

საქმეში წარმოდგენილი მასალებით და საკანონმდებლო აქტების ანალიზით დასტურდება, რომ 2007 წლიდან პერლიტზე მოსაკრებელი განისაზღვრა 8 ლარი, ნაცვლად იქამდე არსებული 1,8 ლარისა. ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო პორტალზე – „RS.GE“, ბუნებრივი რესურსების ყოველთვიურ დეკლარაციაში დაფიქსირებული პერლიტის განაკვეთი იყო 1,8 ლარი 2013 წლის 29 აპრილამდე.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, 2007 წლიდან 2014 წლამდე მოქმედი „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის ადმინისტრირებას ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. ამავე კანონის მე-3 მუხლის საფუძველზე, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადამხდელია ა) პირი, რომლის საქმიანობა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ექვემდებარება ლიცენზირებას; ამავე კანონის მე-4 მუხლის შესაბამისად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე (ტერიტორიული წყლების, საჰაერო სივრცის, კონტინენტური შელფისა და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის ჩათვლით) არსებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობა (რაოდენობა), კერძოდ: ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა (რაოდენობა); ბ) ტყის ფონდის მერქნული რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); გ) მცენარეთა არამერქნული რესურსების (მათ შორის, სოჭის გირჩების) მოცულობა (რაოდენობა); დ) წყლის რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); ე) ცხოველთა სამყაროს რე-

სურსების მოცულობა (რაოდენობა). ხოლო მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, სასარგებლო წიაღისეულისათვის მოსაკრებლის ოდენობა განისაზღვრება სასარგებლო წიაღისეულის ძირითადი სახეობებისა და მოცულობის (რაოდენობის) მიხედვით, მათ შორის, პერლიტი 1 ტონა – 8 ლარი.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, განსახილველ შემთხვევაში სადავო არ არის მოსარჩელის მიერ მოპოვებული პერლიტის დეკლარირების სისწორე, არამედ სადავოა მოსაკრებლის გაანგარიშება. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოები მიუთითებენ, რომ 2007 წლის პირველი იანვრიდან მოსაკრებელი პერლიტზე შეადგენდა 8 ლარს ნაცვლად მოსარჩელის მიერ გაანგარიშებული 1,8 ლარისა.

2010 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 95-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო დეკლარაცია წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის წერილობით ანგარიშგებას მიღებული შემოსავლებისა და განუული ხარჯების, შემოსავლის წყაროების, გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების, საგადასახადო შეღავათების, გამოანგარიშებული გადასახადის თანხის ან/და გადასახადის გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული სხვა მონაცემების შესახებ. ამავდროულად მე-3 და მე-4 ნაწილების თანახმად, გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია ამ კოდექსის დებულებათა შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაცია თავისი საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილ შემთხვევებში საგადასახადო დეკლარაცია შეიძლება წარდგენილ იქნეს ინფორმაციის მაგნიტური მატარებლით (დისკეტა, კომპაქტ-დისკი და სხვა) ან ელექტრონული ფოსტით, რომელიც იძლევა ასეთი ინფორმაციის კომპიუტერული დამუშავების შესაძლებლობას. გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება აქვს პირადად წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში ან გაგზავნოს დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. საგადასახადო ორგანოს უფლება არა აქვს უარი განაცხადოს საგადასახადო დეკლარაციის მიღებაზე, იგი ვალდებულია აღნიშნული დეკლარაციის ასლზე დაუსვას ბეჭედი და მიუთითოს მისი მიღების თარიღი. საგადასახადო დეკლარაციის დაზღვეული საფოსტო გზავნილით გაგზავნის შემთხვევაში მისი წარდგენის დღედ ჩაითვლება საგადასა-

ხადო დეკლარაციის გაგზავნის თარიღი.

ამავე კოდექსის 97-ე მუხლით დადგენილი იყო საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების ან/და დამატების შეტანის წესი. კერძოდ, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი თავის მიერ წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომებს, რომლებიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას (შემცირებას ან გაზრდას), იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება.

მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დეკლარაცია არის პირის ანგარიშგება ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გამოანგარიშების შესახებ, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, პირს უფლება აქვს პირადად წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში, აგრეთვე გააგზავნოს იგი დაზღვეული საფოსტო გზავნილით ან ელექტრონული ფორმით. ამავე კოდექსის 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ პირი წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომას, რომელიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას, იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება, ხოლო მე-4 ნაწილი ადგენს, რომ იმ პერიოდზე ან საკითხზე, რომელზედაც მიმდინარეობს ან უნდა ჩატარდეს საგადასახადო შემოწმება, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის (მათ შორის, შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის) წარდგენა დაუშვებელია საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენიდან შესაბამისი საგადასახადო მოთხოვნის ამ პირისათვის ჩაბარებამდე პერიოდში.

საგადასახადო დეკლარაციისა და გაანგარიშებების წარდგენა წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე. ამდენად, დეკლარაცია, გაანგარიშება წარმოადგენს საგადასახადო ანგარიშგების ფორმებს, რომელთა წარდგენა კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და ვადაში სავალდებულოა გადასახადის გადამხდელისთვის. ამასთან, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მხოლოდ მის მიერ დეკლარაციაში დაშვებული შეცდომის გასწორება.

„გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანე-

ბის 106-ე მუხლის შენიშვნის მე-3 პუნქტის მიხედვით, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადამხდელი მოსაკრებლის გაანგარიშებას წარუდგენს საგადასახადო ორგანოს და იხდის კუთვნილ მოსაკრებელს.

აღნიშნული ბრძანებით ასევე დამტკიცებულია ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გაანგარიშების ფორმა. მითითებული ფორმა მოიცავს ბუნებრივი რესურსების დასახელებას; ზომის ერთეულს; საანგარიშო პერიოდში ამოღებული/ამოსაღები ბუნებრივი რესურსების მოცულობას (რაოდენობას); მოცულობას (რაოდენობას), რომელიც არ ექვემდებარება მოსაკრებლის გადახდას; მოსაკრებლის გადახდას დაქვემდებარებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობას; მოსაკრებლის განაკვეთსა და გადახდას დაქვემდებარებული მოსაკრებლის თანხას.

ამასთან, სასამართლოს მითითებით, გადასახადის გადამხდელს არ შეუძლია მოსაკრებლის განაკვეთის შეცვლა. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზაში პერლიტის განაკვეთად 1 ტონაზე მითითებული იყო 1,8 ლარი. აღნიშნული შეიცვალა მხოლოდ 2013 წლის 29 აპრილს. სასამართლოს განმარტებით, როგორც შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიური ცენტრის მთავარმა ანალიტიკოსმა განმარტა, ისინი მოკლებულნი არიან შესაძლებლობას, დამოუკიდებლად შეცვალონ მოსაკრებლის განაკვეთი. აღნიშნული შესაძლებელია მხოლოდ სამსახურებრივი ბარათით მიმართვისას. სწორედ ამიტომაც, 2013 წლის 29 აპრილს ცვლილება შეტანილ იქნა და 1,8 ლარის ნაცვლად მიეთითა 8 ლარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის უფროსის 2013 წლის 24 აპრილის №41827-21-11 სამსახურებრივი ბარათის საფუძველზე. 2013 წლის 29 აპრილს განხორციელებული ცვლილების შედეგად კი, გადასახადის გადამხდელი ირჩევს პერიოდს 2007 წლამდე, 2007 წლიდან 2014 წლამდე ან 2014 წლიდან და აღნიშნულ პერიოდებზე მოსაკრებლის განაკვეთად შესაბამისად მიეთითება 1,8 ლარი ან 8 ლარი.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2007 წლიდან 2010 წლამდე მოსარჩელე წარადგენდა ნულოვან გაანგარიშებებს, რაც შეეხება 2010 წლიდან ელექტრონულად წარდგენილ გაანგარიშებებს, მოსარჩელე მიუთითებს, რომ მას არ შეეძლო მოსაკრებლის განაკვეთის შეცვლა, მისთვის უცნობიც კი იყო პერლიტის მოსაკრებლის 8 ლარამდე გაზრდის შესახებ და აღნიშნული მხოლოდ საკანონმდებლო ხარვეზად უნდა იქნეს მიჩნეული, შესაბამისად, მოსაკრებლის დარიცხვა ეწინააღმდეგება

კანონს.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, სამართლებრივ ურთიერთობებში მოქმედებს კანონის ცოდნის პრეზუმფცია, ანუ ივარაუდება, რომ პირმა იცის კანონი, რამეთუ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, კანონის არცოდნა ან მისი არასათანადოდ გაგება არ შეიძლება იყოს კანონის გამოუყენებლობის ანდა ამ კანონით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისაგან განთავისუფლების საფუძველი. კანონი ქვეყნდება საჯაროდ და პირი ვალდებულია, გაეცნოს კანონის დანაწესს. გადასახადის გადამხდელის ძირითადი ვალდებულება სწორედ გადასახადების გადახდაა და იგი ვალდებულია, ყველა ქმედება კანონის შესაბამისად განახორციელოს. ამასთან, კანონმდებელი კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს განსაკუთრებულად იცავს. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამონვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. სწორედ აღნიშნული გახდა მოსარჩელისთვის დაკისრებული სანქციებისგან გათავისუფლების საფუძველი.

სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში თავად საგადასახადო ორგანომ გაათავისუფლა მოსარჩელე დარიცხული სანქციებისაგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, შესაბამისად, მიჩნეულ იქნა, რომ იგი კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელია და მოქმედებდა სამართლებრივი შეცდომის ფარგლებში. ამასთან, კეთილსინდისიერების ცნებას კანონმდებელი არ იძლევა, თუმცა მის განმარტებას დიდი მნიშვნელობა აქვს კონკრეტული დავის გადანყვეტისას.

სასამართლოს განმარტებით, კეთილსინდისიერება არის პირის სუბიექტური დამოკიდებულება კონკრეტული ფაქტისადმი და ყოველ ცალკეულ შემთხვევაში, ყველა ფაქტობრივი გარემოების გათვალისწინებით უნდა შეფასდეს და დადგინდეს მისი არსებობა.

მართალია, შპს „...“ მიჩნეულ იქნა კეთილსინდისიერ გადასახადის გადამხდელად და გათავისუფლდა დაკისრებული სანქციისაგან, მაგრამ კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გადამხდელის, თუნდაც იგი კეთილსინდისიერად მოქმედებდეს, ძირითადი ვალდებულების შესრულები-

საგან გათავისუფლებას. ამასთან, აღნიშნული მუხლი ვერ გაიგივდება კანონის არცოდნასთან. მიუხედავად ამისა, მოცემული დავის ფარგლებში, მნიშვნელოვანია, რომ მოსარჩელე კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელია და იგი არ მოქმედებდა ბრალეულად 1,8 ლარის ოდენობით მოსაკრებლის გადახდისას.

საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებითა და მხარეთა ახსნა-განმარტებებით სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ განთავსებულ ელექტრონულ დეკლარაციაში, რომელშიც პირი გადასახადის განაკვეთს ვერ შეცვლიდა, პერლიტზე მოსაკრებლის ოდენობა განსაზღვრული იყო 1 ტონაზე – 1,8 ლარი. ამდენად, მოსარჩელე ენდობოდა აღნიშნულ ჩანაწერს. კანონის ცოდნის პრეზუმფცია კი ვრცელდება არა მხოლოდ ფიზიკურ თუ იურიდიულ პირებზე, არამედ კანონის სათანადოდ ცოდნა და გამოყენება, აღსრულება ადმინისტრაციული ორგანოების უპირველესი ვალდებულებაა.

კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო ადმინისტრირების განმახორციელებელმა ორგანომ ელექტრონულ გაანგარიშებაში, რომელიც განკუთვნილია გადასახადების გადამხდელებისთვის და სადაც მოსაკრებლის შეცვლის უფლებაც კი არ აქვს გადამხდელს, რათა არ მოახდინოს გადასახადების დამალვა, არასწორი გაანგარიშება, მიუთითა მოსაკრებლის არასწორი განაკვეთი.

სასამართლოს მითითებით, გადასახადის გადამხდელისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრება იმ საკანონმდებლო ცვლილებების საფუძველზე, რომელიც განხორციელდა 2007 წელს და საგადასახადო ორგანომ ასახა ელექტრონულ დეკლარაციაში მხოლოდ 2013 წელს, არ შეესაბამება კანონის მიზნებსა და მოთხოვნებს. 6 წლის განმავლობაში ადმინისტრაციულ ორგანოს არ მოუხდენია ბაზის განახლება პერლიტის მოსაკრებლის ოდენობის შეცვლის კუთხით, აწვდიდა ძველ ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელს, რომელსაც, რა თქმა უნდა, გააჩნდა კანონიერი ნდობა შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებული მოსაკრებლის ოდენობის მიმართ. ნდობის ხარისხი მით უფრო მაღალია მოპასუხის მიერ მიწოდებული იმ ინფორმაციის მიმართ, რომლის მნიშვნელობიდან გამომდინარეც, გადასახადის გადამხდელი არ არის უფლებამოსილი, რომ შეიტანოს მასში ცვლილება.

სასამართლო განმარტავს, რომ კანონის კვალიფიციური გამოყენება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოების, როგორც საჯარო ხელისუფლების ინსტიტუტების უმნიშვნელოვანეს

ამოცანას, რამდენადაც მხოლოდ კანონშესაბამისი პრაქტიკის დამკვიდრება უზრუნველყოფს საგადასახადო სამართალურთიერთობათა საგადასახადო კანონმდებლობის პრინციპებისა და სამართლებრივი სტანდარტების საფუძველზე მოწესრიგებას, რაც არსებითია საგადასახადო დავების კანონიერი და სამართლიანი გადანყვეტისთვის. განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიერ არ იქნა უზრუნველყოფილი კანონის შესაბამისი გამოყენება, კანონის შესაბამისი ცვლილების ასახვა, რაც არ შეესაბამება მმართველობის კანონიერებისა და სამართლიანობის პრინციპებით განხორციელების მიზანსა და ამოცანას, საჯარო წესრიგს.

მართალია, ადმინისტრაციული ორგანოსადმი კანონიერი ნდობა არ შეიძლება ემყარებოდეს ფაქტებს, რომლებიც კანონთან წინააღმდეგობაში მოდის და კანონის ცოდნა ყველა პირის ვალდებულებაა, რომლის არაჯეროვანი განხორციელებაც არ ათავისუფლებს პირს პასუხისმგებლობისაგან, მაგრამ კონკრეტულ შემთხვევაში დადგენილია, რომ თავად საგადასახადო ორგანომ არ ასახა კანონმდებლობის ცვლილება თავის ბაზაში, რომელსაც ავსებს გადამხდელი, საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელებიდან მხოლოდ ექვსი წლის შემდეგ მოხდა პერლიტის მოსაკრებლის განაკვეთის ცვლილება შემოსავლების სამსახურის ბაზაში.

სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში უდავოა, რომ მოსარჩელისთვის უცნობი იყო საკანონმდებლო ცვლილების თაობაზე. ამასთან, პერლიტის განაკვეთის ცვლილებით მოხდა გადასახადების გადამხდელთა ინტერესების არათანაბარზომიერი შეზღუდვა. 2014 წლის 21 მარტის კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად პერლიტის მოსაკრებლის ოდენობა კვლავ გახდა 1 ტონაზე 1,8 ლარი და ზემოაღნიშნული ცვლილების კანონპროექტის განმარტებით ბარათში აღნიშნულია, რომ 2006 წლის 29 დეკემბრამდე პერლიტზე ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ოდენობა განისაზღვრებოდა 1 ტონაზე – 1,8 ლარით. 2006 წლის 29 დეკემბრის ცვლილებით ყოველად გაუმართლებელი არგუმენტაციით მოხდა მოსაკრებლის გაზრდა და იგი განისაზღვრა 8 ლარით. აღნიშნული ცვლილებით მოხდა გადასახადის ხელოვნური გაზრდა, რაც უარყოფითად აისახა მენარმეების საქმიანობაზე. აღნიშნული ცვლილებებით, პერლიტზე მოსაკრებლის ოდენობის განსაზღვრა ხდება იმ ოდენობით, რაც სამართლიანი და ადეკვატურია პერლიტის ღირებულებასა და მოთხოვნასთან მიმართებაში. საგულისხმოა ის გარემოებაც, რომ 2006 წლის 27 დეკემ-

ბერსა და 2007 წლის 21 ივნისს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების კომიტეტის სხდომებზე, სადაც განხილულ იქნა საქართველოს მთავრობის მიერ საკანონმდებლო ინიციატივის წესით წარდგენილი კანონპროექტი „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე“, ასევე პლენარულ სხდომაზე (2007 წლის 27 დეკემბერი) პერლიტის მოსაკრებლის გაზრდაზე 1,8-დან 8-მდე მსჯელობა არ ყოფილა. კანონპროექტის განმარტებით ბარათში ვრცელადაა საუბარი სხვა მოსაკრებელთა ოდენობის ცვლილების შესახებ, მათ დანიშნულებასა და საჭიროებაზე, ხოლო პერლიტის მოსაკრებლის ესეთ მნიშვნელოვან გაზრდაზე საუბარი არ არის.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოპასუხეთა მითითება იმ გარემოებაზე, რომ ელექტრონული დეკლარაციის არსებობა, რომელშიც მოსაკრებლის განაკვეთის შეცვლა გადასახადის გადამხდელის მიერ შეუძლებელია, არ გამორიცხავდა გადამხდელის მიერ წერილობითი დეკლარაციის წარდგენის შესაძლებლობას, რის საფუძველზეც საგადასახადო ორგანო მოახდენდა სამსახურებრივი ბარათის წარდგენასა და ელექტრონულ დეკლარაციაში ცვლილების შეტანას. სასამართლო განმარტავს, რომ კანონის ცოდნის ტვირთის ამგვარი განაწილება არ არის სამართლიანი, ადმინისტრაციული ორგანო კანონის შესაბამისად ცვლილების განხორციელებისთვის არ უნდა საჭიროებდეს პირის მიმართვას. სასამართლოს მითითებით, აღსანიშნავია ის ფაქტიც, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ პერლიტის მოსაკრებლის სწორი განაკვეთის მითითების შემთხვევაში, შესაძლებელია, რომ შპს „...“ დროებით შეენწყვიტა საქმიანობა, რადგან მისთვის სრულებითაც არ ყოფილიყო მომგებიანი საქმიანობის განხორციელება ესოდენ მაღალი მოსაკრებლის არსებობის პირობებში. ამასთან, როგორც მოპასუხეთა და მოწმეების ახსნა-განმარტებითაც დადასტურდა, მოსარჩელის მიერ 1 ტონა პერლიტზე 8 ლარის გადახდის შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახური 6,2 ლარს ასახავდა ზედმეტობაში და არა მოსაკრებლის თანხაში. შესაბამისად, თავად სსიპ შემოსავლების სამსახურიც ეყრდნობოდა ელექტრონულ გაანგარიშებაში არსებულ განაკვეთს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვე-

ტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 27 ივნისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით და დამატებით მიუთითა, რომ განსახილველი დავის ფარგლებში მნიშვნელოვანია იმ ფაქტის დადგენა, რომ მოსარჩელე კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელია და იგი არ მოქმედებდა ბრალეულად 1,8 ლარის ოდენობით მოსაკრებლის გადახდისას, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც დასტურდება, რომ მონაცემთა ბაზაში 2013 წლის 29 აპრილს განხორციელებულ ცვლილებამდე იგი მოკლებული იყო შესაძლებლობას, დამოუკიდებლად შეეცვალა მოსაკრებლის განაკვეთი. ამავდროულად, იმ პირობებში, როდესაც საკანონმდებლო ცვლილების საფუძველზე, ექვსი წლის განმავლობაში ადმინისტრაციულ ორგანოს არ მოუხდენია ბაზის განახლება პერლიტის მოსაკრებლის ოდენობის შეცვლის კუთხით და აწვდიდა ძველ ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელს, უსაფუძვლოა მართლსაწინააღმდეგო ქმედების რისკის მთლიანად მოსარჩელე მხარეზე გადატანა, მით უმეტეს მაშინ, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია საგადასახადო ორგანოების ვალდებულება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში განხორციელონ გადასახადების ადმინისტრირება, რაც მოიცავს გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასა და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობას. აქვე პალატა მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილებაზე, სადაც საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსით დადგენილია გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის უზრუნველყოფის ვალდებულება.

ადმინისტრაციულ ორგანოთათვის კანონმდებლობით დაწესებული ვალდებულებები წარმოადგენს მათ საჯარო ვალდებულებას, რომლის შესრულების კანონიერი, პატივსაცემი მოლოდინი გააჩნია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე ნებისმიერ დაინტერესებულ პირს.

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა სააპელაციო საჩივრის ავტორის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლის მოსაზრებები და განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დეკლარაცია არის პირის ანგარიშგება ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გამოანგარიშების შესახებ, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, პირს უფლება აქვს, პირადად წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში, აგრეთვე გაგზავნოს იგი დაზღვეული საფოსტო გზავნილით ან ელექტრონული ფორმით. ამავე კოდექსის 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ პირი წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომას, რომელიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას, იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება, ხოლო მე-4 ნაწილი ადგენს, რომ იმ პერიოდზე ან საკითხზე, რომელზედაც მიმდინარეობს ან უნდა ჩატარდეს საგადასახადო შემოწმება, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის (მათ შორის, შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის) წარდგენა დაუშვებელია საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენიდან შესაბამისი საგადასახადო მოთხოვნის ამ პირისათვის ჩაბარებამდე პერიოდში. საგადასახადო დეკლარაციისა და გაანგარიშებების წარდგენა წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

ამ შემთხვევაში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზაში პერლიტის მოსაკრებლის არსებული განაკვეთი – 1,8, დადგენილი ოდენობით – 8, შეიცვალა 2013 წლის 29 აპრილს. სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „...“ საგადასახადო შემოწმება დაწყებულია 2013 წლის 23 მაისს, ამდენად, სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასება, რომ გადასახადის გადამხდელს არ ჰქონდა გონივრული ვადა, რა დროშიც შეძლებდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბაზის გადამოწმებას, გაანგარიშების შეე-

სებას და ცვლილების ნახვას.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასება კანონიერი ნდობის პრინციპზე, რომელსაც უკავშირებს ადმინისტრაციული ორგანოს განსაკუთრებულ პასუხისმგებლობას არა მარტო დაიცვას კანონის მოთხოვნა, არამედ ხელი შეუწყოს მოქალაქეთა მიერ კანონის სწორად აღქმასა და შესრულებას, რაც, პირველ რიგში, გამომხატულ უნდა იქნეს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ კანონის დანაწესის სწორი ინტერპრეტაციით, პირისთვის საკანონმდებლო ნორმის შინაარსის დაუმახინჯებლად და სწორად მიწოდებაში. იმ პირობებში კი, როდესაც საგადასახადო ორგანო არასწორ ინფორმაციას აწვდის პირს მოსაკრებლის ოდენობაზე, შეუძლებელია საგადასახადო ვალდებულების ჯეროვან შესრულებაზე კონტროლი. ხოლო თუკი პირს არ ექნება კანონიერი ნდობა შემოსავლების სამსახურის მიმართ, საგადასახადო ურთიერთობები მიიღებს ქაოტურ ხასიათს, დაკარგავს სამართლებრივ ჩარჩოებს და მათი იურიდიული მოწესრიგება გართულდება.

სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტზე, რომელსაც აქვს არა მარტო საპროცესო-სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი აგებულია შეჯიბრებითობის პრინციპზე, რაც ოფიციალობის პრინციპის გათვალისწინებით სრულად გამოიყენება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. მითითებული პრინციპის შესაბამისად, მხარეები თავად განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსისა და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლები).

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი, წარადგინოს თავისი შესაგებელი და შესაბამისი მტკიცებულებები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, კი თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ

სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი.

სააპელაციო პალატის განმარტებით, მითითებული დებულება ადგენს მხარეთა საპროცესო მოვალეობებს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, რაც უზრუნველყოფს მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპის სრულყოფილ რეალიზაციას. ამასთან, ადმინისტრაციული პროცესის თავისებურებას წარმოადგენს ის, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ანუ მტკიცების მოვალეობა, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ეკისრება იმ ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

კონკრეტულ შემთხვევაში, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ აპელანტებმა ვერ შეძლეს იმ მტკიცებულებების წარმოდგენა და ვერ მიუთითეს იმ გარემოებებზე, რომლებიც შეიძლება გამხდარიყო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 27 ივნისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორი – შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში განმარტავდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადების დაბეგრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის ადმინისტრირებას ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. ამავე კანონის მე-3 მუხლის საფუძველზე, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადამხდელია ა) პირი, რომლის საქმიანობა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ექვემდებარება ლიცენზირებას; ამავე კანონის მე-4 მუხლის შესაბამისად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე (ტერიტორიული წყლების, საჰაერო სივრცის, კონტინენტუ-

რი შეღვისა და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის ჩათვლით) არსებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობა (რაოდენობა), კერძოდ: ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა (რაოდენობა); ბ) ტყის ფონდის მერქნული რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); გ) მცენარეთა არამერქნული რესურსების (მათ შორის, სოჭის გირჩების) მოცულობა (რაოდენობა); დ) წყლის რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); ე) ცხოველთა სამყაროს რესურსების მოცულობა (რაოდენობა). ხოლო მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, სასარგებლო წიაღისეულისათვის მოსაკრებლის ოდენობა განისაზღვრება სასარგებლო წიაღისეულის ძირითადი სახეობებისა და მოცულობის (რაოდენობის) მიხედვით, ქვემოთ მოყვანილი ცხრილის შესაბამისად: მათ შორის „დ“ პერლიტი 1 ტონა 8 ლარი.

კასატორის განმარტებით, საყურადღებოა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ საზოგადოებამ აქტის პროექტთან დაკავშირებით 2013 წლის 19 ივნისს აუდიტის დეპარტამენტში წარადგინა წერილობითი პოზიცია, რომლის საფუძველზეც გადამხდელი არ ეთანხმება საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტით დამატებით დასარიცხ თანხებს და პრეტენზიას გამოთქვამს შემდეგ საკითხებზე: წარმოდგენილ წერილობით პოზიციაში გადამხდელი მიუთითებს, რომ მათი ინფორმაციით საქართველოს კანონში №4225 „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის შესახებ“ 2006 წლის 29 დეკემბერს შესული ცვლილების საფუძველზე, რაც გახდა აღნიშნული გადასახადისა და ჯარიმის დაკისრების პირობა, პერლიტზე მოსაკრებლის ოდენობა არ შეცვლილა (გადამხდელი ეყრდნობა www.matsne.gov.ge-ს მონაცემებს), ამასთან, გადამხდელი აღნიშნავს, რომ 2013 წლის აპრილის თვემდე საგადასახადო პორტალზე „rs.ge“ ბუნებრივი რესურსების ყოველთვიურ დეკლარაციაში დაფიქსირებულიყო კოეფიციენტი 1,8 ლარი. აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭომ 2013 წლის 21 ივნისს გამართულ სხდომაზე (ოქმი №1) განიხილა წარდგენილი პრეტენზია და მიიჩნია, რომ იგი უნდა დაკმაყოფილებულიყო ნაწილობრივ, კერძოდ, გადამხდელს დაევალა 5 სამუშაო დღის ვადაში წარედგინა განსახილველი საკითხის ნაწილში აღნიშნული არგუმენტების დამადასტურებელი დოკუმენტური მტკიცებულებები (მათ შორის, საქართველოს პარლამენტიდან გამოთხოვილი ინფორმაცია). თუ რომელიმე დოკუმენტის წარდგენა მითითებულ ვადაში შეუძლებელი იყო ობიექტური მიზეზებიდან გამომდინარე, ამ ვადაში წარედგინა შესაბამისი პირისადმი ხსენებული დოკუმენტაციის/ინფორმაციის გამოთხოვის თაობაზე მიმართვის წერილი.

ბ) შემომწმებლებს დაევალა: ბ.ა) საკითხის დამატებით შესწავლა, განსახილველი საკითხის შესაბამის ნაწილში აღნიშნული არგუმენტაციებისა და გადამხდელის მიერ ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით წარდგენილი დოკუმენტაციის/ინფორმაციის გათვალისწინებით. ამასთან, საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული პროცედურების შესაბამისად, როგორც გადამხდელისაგან, ასევე მესამე პირებისაგან (მათ შორის, საკანონმდებლო მაცნე, გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტრო, შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრი) გამოთხოვა განსახილველ საკითხთან დაკავშირებით საჭირო ინფორმაციის, რომელიც დაეხმარებოდა აღნიშნულ სადავო შემთხვევაში სწორი გადაწყვეტილების მიღებაში. შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებებიდან გამომდინარე, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, საგადასახადო შემომწმების აქტის პროექტით დასარიცხი თანხების კორექტირების განხორციელება. ბ.ბ) მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურში დანერგილი ელექტრონული ბაზის – „პროგრამა კოდექსის“ მონაცემებისაგან განსხვავებული მონაცემების დადასტურების შემთხვევაში, აცნობონ შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრს შემდგომი სათანადო ღონისძიებების გასატარებლად, შესაბამის ელექტრონულ ბაზებში ხარვეზების გამოსწორების მიზნით. აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 21 ივნისს გამართულ სათათბირო საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით გამოთხოვილ იქნა ინფორმაცია სსიპ „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნესგან“ (ს/ნ 203862622), საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროდან და შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრიდან 2007 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე სასარგებლო წიაღისეულ, კერძოდ, პერლიტზე ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებლის განაკვეთის და მისი ცვლილების შესახებ. 2013 წლის 8 ივლისს აუდიტის დეპარტამენტში შესულია №100893/21-14 ნერილი, რომლის საფუძველზე ირკვევა, რომ გარემოს ეროვნული სააგენტო სარგებლობს შპს „მ...“ კოდექსის პროგრამული მომსახურებით. აღნიშნული პროგრამის ნორმატიული აქტების საძიებო სისტემაში არსებული მონაცემებით „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, 2007 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე პერიოდში, ბუნებრივ რესურსზე – „პერლიტი“ მოსაკრებლის განაკვეთი შეადგენდა 8 ლარს ერთ ტონაზე. მითითებული განაკვეთი

განისაზღვრა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე“ 2006 წლის 29 დეკემბრის კანონით, რომელიც ძალაში შევიდა გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს. 2013 წლის 13 ივლისს აუდიტის დეპარტამენტში შესულია წერილი №101896/21-14 სსიპ „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს-გან“. წარდგენილი ინფორმაციით 2007 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებები პერლიტის მოსაკრებლის განაკვეთში განხორციელდა 2006 წლის 29 დეკემბრის №4225 და 2007 წლის 11 ივლისის №5238 კანონების საფუძველზე. წერილზე თანდართული ცვლილებების ანალიზის საფუძველზე ირკვევა, რომ პერლიტის განაკვეთი შეიცვალა (1,8 ლარის ნაცვლად გახდა 8 ლარი) 2007 წლის 11 ივლისის №5238 საქართველოს კანონის საფუძველზე და არა 2006 წლის 29 დეკემბრის №4225 ბრძანების საფუძველზე, რასაც ადასტურებს სსიპ „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეში“ ოფიციალურად გამოქვეყნებული ცვლილებების ტექსტი. რაც შეეხება 2013 წლის 27 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრიდან №95332-21 წერილის საფუძველზე შესული ინფორმაციით დგინდება, რომ ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლის განაკვეთი პერლიტის 1 ტონაზე განსაზღვრულია 8 ლარი. აღნიშნულის თაობაზე, მომსახურების დეპარტამენტის მიერ საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრში შესულია სამსახურებრივი ბარათი (24.04.2013წ. №41827-21-14), რომლის საფუძველზეც მონაცემთა ბაზაში 29.04.2013 წელს შეტანილია სათანადო ცვლილება და მანამდე არსებული განაკვეთი 1,8 ლარი შეიცვალა 8 ლარით (29.12.2006წ. №4225).

კასატორის მითითებით, „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 26-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ნორმატიული აქტის ოფიციალურ (იურიდიული ძალის მქონე) გამოქვეყნებად ითვლება მისი სრული ტექსტის „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს“ ვებგვერდზე პირველად გამოქვეყნება. ოფიციალური იურიდიული ძალა აქვს აგრეთვე „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს“ ვებგვერდზე ელექტრონული ფორმით განთავსებულ სისტემატიზებულ ნორმატიულ აქტებს. გამოთხოვილი ინფორმაციისა და შპს „...“ (ს/ნ ...) მიერ წარდგენილი დოკუმენტაციის ანალიზის საფუძველზე, დადგინდა, რომ მოსაკრებლის განაკვეთი პერლიტზე 2007 წლიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე შეადგენდა 8 ლარს.

ამასთანავე, კასატორი აღნიშნავს, რომ საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და სადავო საკითხზე მართებული გადაწყვეტილების მიღების მიზნით, საბჭოს 05.12.2014 წელს მიღებული გადაწყვეტილებით დავის განხილვა შეჩერდა და ეთხოვა საქართველოს პარლამენტს საბჭოსათვის წარედგინა ზემოაღნიშნული კანონებით პერლიტის მოპოვებაზე დადგენილი მოსაკრებლის ცვლილებებთან დაკავშირებული ინფორმაცია/დოკუმენტაცია, მათ შორის 2007 წლის 11 ივლისის №5238-რს და 2014 წლის 21 მარტის №2149-III საქართველოს კანონების მისაღებად წარდგენილი კანონპროექტების პირველადი ვარიანტი თანმხლები განმარტებითი ბარათით, ამ კანონპროექტებში პერლიტის მოსაკრებელთან დაკავშირებით განხორციელებული ცვლილებები და აღნიშნული ცვლილების საფუძველი. საქართველოს პარლამენტის აპარატის 19.12.2014 წლის №13469/2-4 წერილით წარდგენილ იქნა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში დამატებისა და ცვლილების შეტანის თაობაზე“ (№5238-რს, 11.07.2007წ.) და „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე“ (№2149-III, 21.03.2014წ.) საქართველოს კანონების საქართველოს პარლამენტში საკანონმდებლო ინიციატივის წესით წარდგენილი ვარიანტები და პარლამენტის სხდომებზე პირველ, მე-2 და მე-3 მოსმენით მიღებული ვარიანტები. „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში დამატებისა და ცვლილების შეტანის თაობაზე“ (№5238-რს, 11.07.2007წ.) საქართველოს კანონში მომზადებულ კანონპროექტებში და პარლამენტის საკომიტეტო და სასესიო სხდომებზე პირველ, მე-2 და მე-3 მოსმენით მიღებულ ვარიანტებში პერლიტის მოსაკრებელი მითითებულია 1 ტონა – 8 ლარი. ეს განაკვეთი შემცირდა აღნიშნულ კანონში №2149-III, 21.03.2014წ. კანონით განხორციელებული ცვლილებით და პერლიტის მოსაკრებელი განისაზღვრა 1 ტონაზე – 1,8 ლარი. ამგვარად, ვინაიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში 2007 წლის ივლისში შეტანილი ცვლილებით, სადავო პერიოდში პერლიტის განაკვეთი განსაზღვრული იყო ერთ ტონაზე – 8 ლარის ოდენობით, დარიცხვა კანონშესაბამისია და არ არსებობს მისი გაუქმების საფუძველი. საქართველოს პარლამენტის აპარატის 19.12.2014 წლის №13469/2-4 წერილით წარდგენილ მასალებში არსებობს „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკ-

რებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში ბოლო ცვლილებასთან დაკავშირებით კანონის პროექტის განმარტებითი ბარათი, სადაც განაყოფი „კანონპროექტის მიზანი“ აღნიშნულია, რომ „2006 წლის 29 დეკემბრამდე პერლიტზე ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ოდენობა განსაზღვრულია 1 ტონაზე 8 ლარით. 2006 წლის 29 დეკემბრის ცვლილებით ყოველად გაუმართლებელი არგუმენტაციით მოხდა მოსაკრებლის გაზრდა და იგი განისაზღვრა 8 ლარით. აღნიშნული ცვლილებით მოხდა გადასახადის ხელოვნური გაზრდა, რაც უარყოფითად აისახა მეწარმის საქმიანობაზე. აღნიშნული ცვლილებებით, პერლიტზე მოსაკრებლის ოდენობის განსაზღვრა ხდება იმ ოდენობით, რაც სამართლიანი და ადეკვატურია პერლიტის ღირებულებასა და მოთხოვნასთან მიმართებაში“.

კასატორის განმარტებით, შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული ბაზა, სადაც თითოეულ გადასახადის გადამხდელს გააჩნია პირადი ელექტრონული გვერდი მიზანმიმართულია იმისაკენ, რომ მოხდეს გადასახადების ადმინისტრირება სწრაფი და ეფექტური მეთოდით და ის არ წარმოადგენს იმ ძირითად წყაროს, რომლითაც გადასახადის გადამხდელები ეცნობიან საკანონმდებლო ცვლილებებს ან იღებენ ინფორმაციას განაკვეთების შესახებ. მართალია, შემოსავლების სამსახურის ერთიან ელექტრონულ ბაზაში პერლიტის მონაცემების შეყვანის შემდეგ პროგრამა ავტომატურად უთითებს გადასახადელი მოსაკრებლის ოდენობას მოპოვებულ ტონაზე, მაგრამ ეს არ არის ოფიციალური წყარო, საიდანაც გადასახადის გადამხდელები იღებენ ინფორმაციას განაკვეთების შესახებ. ამასთან, უდავოა, რომ მოსაკრებლის განაკვეთში შესული ცვლილება განთავსებული იყო საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს ოფიციალურ ვებ-გვერდზე, რომელიც წარმოადგენს ოფიციალურ წყაროს.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლოს საერთოდ არ უმსჯელია იმასთან დაკავშირებით, რომ შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების მიერ პროგრამაში განხორციელებული ცვლილების შედეგად გადასახადის გადამხდელს შეეძლო დაეზუსტებინა წინა წლების მიერ წარმოდგენილი დეკლარაციები.

კასატორის მითითებით, ქვედა ინსტანციების სასამართლოები ასევე მსჯელობენ იმ საკითხთან დაკავშირებით, რომ მოცემულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს გააჩნდა კანონიერი ნდობა ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ, თუმცა გაუგებარია რატომ არ შეაფასეს ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელს თავად უნდა სცოდნოდა კანონში განხორციელებული

ბული ცვლილებების შესახებ ინფორმაცია, ხოლო შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ბაზა არ წარმოადგენს იმ წყაროს, რომელიც „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონით არის განსაზღვრული. კანონში განხორციელებული ცვლილებების შეტყობინებისთვის არსებობს საკანონდებლო მაცნე, ხოლო შემოსავლების სამსახურის ერთიან ელექტრონულ ბაზაში დაშვებული უსწორობის გამო გადასახადის გადამხდელი ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაგების განხილვის საბჭოს მიერ ისედაც გათავისუფლდა დაკისრებული ჯარიმა/საურავისაგან.

კასატორის განმარტებით, გადასახადების კანონით დადგენილი წესით გადახდა არის კონსტიტუციით დადგენილი იმპერატიული მოთხოვნა, ხოლო სასამართლომ გადასახადის გადამხდელი გაათავისუფლა ამ ვალდებულებისაგან, რაც სრულიად უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელია.

კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადების დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს კანონის „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის ადმინისტრირებას ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. ამავე კანონის მე-3 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადახდელია პირი, რომლის საქმიანობა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად, ექვემდებარება ლიცენზირებას. ამავე კანონის მე-4 მუხლის შესაბამისად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე (ტერიტორიული წყლების, საჰაერო სივრცის, კონტინენტური შეღვისა და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის ჩათვლით) არსებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობა (რაოდენობა), კერძოდ: ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა (რაოდენობა); ბ) ტყის ფონდის მერქნული რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); გ) მცენარეთა არამერქნული რესურსების (მათ შორის, სოჭის გირჩების) მოცულობა (რაოდენობა); დ) წყლის რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); ე) ცხოველთა სამყაროს რესურსების მოცულობა (რა-

ოდენობა). ხოლო მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, სასარგებლო წიაღისეულისათვის მოსაკრებლის ოდენობა განისაზღვრება სასარგებლო წიაღისეულის ძირითადი სახეობებისა და მოცულობის (რაოდენობის) მიხედვით, ქვემოთ მოყვანილი ცხრილის შესაბამისად: მათ შორის „დ“ პერლიტი 1 ტონა – 8 ლარი.

კასატორის მითითებით, აუდიტის დეპარტამენტის 17.07.2014 წლის №74940-21-14 წერილით წარმოდგენილი ინფორმაციით, შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ შესამოწმებელ პერიოდში გადამხდელი საქმიანობის განხორციელების მიზნით საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს მიერ შპს „ჯ...“-ზე 2006 წლის 16 ნოემბერს გაცემული №00356 ლიცენზიის საფუძველზე (რომელიც შემდგომ იჯარით აქვს აღებული შპს „ჯ...“-სგან) ახდენდა სასარგებლო წიაღისეულის, კერძოდ, პერლიტის მოპოვებას. შპს „...“ (ს/ნ ...) მიერ მოპოვებულ პერლიტის რაოდენობებზე დეკლარებული იყო ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებელი, რომელიც განგარიშებული იყო მოპოვებულ ტონაზე 1,8 ლარიდან. გადამოწმდა გადამხდელის მიერ მოპოვებული ბუნებრივი რესურსების (პერლიტის) მოცულობები, როგორც სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ანალიზის შედეგად, ასევე აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 თებერვლის №21-14/9526 წერილის საფუძველზე საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე, რაც დაემთხვა საზოგადოების მიერ დეკლარირებულ მოპოვებული პერლიტის რაოდენობებს.

ამასთან, შემოწმებით დადგინდა, რომ მოპოვებულ პერლიტის ერთ ტონაზე მოსაკრებელი 2007 წლის პირველი იანვრიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, შეადგენს 8 ლარს, ნაცვლად დეკლარირებული 1,8 ლარისა. შესაბამისად, შემოწმების შედეგად, გადამხდელს ბიუჯეტის კუთვნილი ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებლის ოდენობა განესაზღვრა მოპოვებულ ტონა პერლიტზე 8 ლარიდან.

კასატორის მითითებით, საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და სადავო საკითხზე მართებული გადაწყვეტილების მიღების მიზნით, საბჭოს 05.12.2014 წელს მიღებული გადაწყვეტილებით დავის განხილვა შეჩერდა და ეთხოვა საქართველოს პარლამენტს საბჭოსთვის წარედგინა ზემოაღნიშნული კანონებით პერლიტის მოპოვებაზე დადგენილი

მოსაკრებლის ცვლილებებთან დაკავშირებული ინფორმაცია/ დოკუმენტაცია, მათ შორის, 2007 წლის 11 ივლისის №5238-რს და 2014 წლის 21 მარტის №2149-III საქართველოს კანონების მისაღებად წარდგენილი კანონპროექტების პირველადი ვარიანტი თანმხლები განმარტებითი ბარათით, ამ კანონპროექტებში პერლიტის მოსაკრებელთან დაკავშირებით განხორციელებული ცვლილებები და აღნიშნული ცვლილების საფუძველი. საქართველოს პარლამენტის აპარატის 19.12.2014 წლის №13469/2-4 ნერილით წარდგენილი იქნა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში დამატებისა და ცვლილების შეტანის თაობაზე“ (№5238-რს, 11.07.2007წ.) და „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე“ (№2149-III, 21.03.2014წ.) საქართველოს კანონების საქართველოს პარლამენტში საკანონმდებლო ინიციატივის წესით წარდგენილი ვარიანტები და პარლამენტის სხდომებზე პირველ, მე-2 და მე-3 მოსმენით მიღებული ვარიანტები, სადაც პერლიტის მოსაკრებელი განსაზღვრულის 8 ლარით 1 ტონაზე. „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში დამატებისა და ცვლილების შეტანის თაობაზე“ (№5238-რს, 11.07.2007წ.) საქართველოს კანონში მომზადებულ კანონპროექტებში და პარლამენტის საკომიტეტო და სასესიო სხდომებზე პირველ, მე-2 და მე-3 მოსმენით მიღებულ ვარიანტებში პერლიტის მოსაკრებელი მითითებულია 1 ტონა – 8 ლარი.

კასატორის განმარტებით, სამართლებრივ ურთიერთობებში მოქმედებს კანონის ცოდნის პრეზუმცია, რაშიც იგულისხმება ის, რომ პირმა იცის კანონი. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, კანონის არცოდნა ან მისი არასათანადოდ გაგება არ შეიძლება იყოს კანონის გამოუყენებლობის ანდა ამ კანონით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძველი. კანონი ქვეყნდება საჯაროდ და პირი ვალდებულია გაეცნოს მის დანაწესს. გადასახადის გადამხდელის ძირითად ვალდებულებას გადასახადების გადახდა წარმოადგენს და მას ეკისრება ვალდებულება, ყველა ქმედება კანონის შესაბამისად განხორციელოს. გარდა ამისა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბაზაში ცვლილება 2013 წლის 29 აპრილს შევიდა და 1,8 ლარის ნაცვლად მიეთითა 8 ლარი. აღნიშნული ცვლილების შედეგად გადასახადის გადამხდელს – შპს „...“ შესაძლებლობა მიეცა თვითონვე აერჩია პერიოდი 2007 წლამდე, 2007 წლიდან 2014 წლამდე ან 2014

წლიდან (აღნიშნულ პერიოდებზე მოსაკრებლის განაკვეთად შე-
საბამისი მითითებით 1,8 ლარი ან 8 ლარი), რაც მოსარჩელემ არ
განახორციელა. შესაბამისად, მოსარჩელემ არ იცოდა კანონი
და მას ჰქონდა კანონიერი ნდობის უფლება, ანუ კანონიერი მო-
ლოდინი საგადასახადო ორგანოს ვალდებულების მის მიერ მი-
ღებულ გადაწყვეტილებათა კანონიერების სტანდარტთან შე-
საბამისობაზე, უსაფუძვლოა.

ამგვარად, ვინაიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლო-
ბისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში
2007 წლის ივლისში შეტანილი ცვლილებით, სადავო პერიოდში
პერლიტის განაკვეთი განსაზღვრული იყო ერთ ტონაზე 8 ლა-
რის ოდენობით, დარიცხვა კანონშესაბამისი იყო და არ არსე-
ბობდა მისი გაუქმების საფუძველი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატის 2017 წლის 9 ოქტომბრის განჩინებით საქარ-
თველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხ-
ლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად
წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინის-
ტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივ-
რები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატის 2017 წლის 18 დეკემბრის განჩინებით საქარ-
თველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამ-
სახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და
მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკა-
საციო საჩივრების საფუძვლიანობის შესწავლისა და გასაჩივ-
რებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწ-
მების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამი-
ნისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო სა-
ჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპე-
ლაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017
წლის 27 ივნისის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი
გადაწყვეტილება, რომლითაც საქართველოს ფინანსთა სამი-
ნისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო სა-
ჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს.

წარმოდგენილი სარჩელით მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლე-
ბის სამსახურის 2013 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შე-
მოწმების აქტის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26

დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის (ძირითადი გადასახადის ნაწილში), სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის №8224/2/14 გადაწყვეტილების (იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელად დარჩა ძირითადი გადასახადის თანხის მოსარჩელეზე დარიცხვა) ბათილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელე დავისადმი კანონიერ ინტერესს ასაბუთებდა იმ გარემოებაზე მითითებით, რომ დარიცხული თანხების საფუძველი გახდა საკანონმდებლო ხარვეზი, რომელიც გაიპარა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში. კერძოდ, 2007 წლის 27 ივლისამდე 1 ტონა პერლიტის მოპოვებისათვის დაწესებული იყო მოსაკრებელი 1,8 ლარის ოდენობით. 2007 წლის 27 ივლისს საქართველოს კანონში „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ შეტანილ იქნა ცვლილება და პერლიტის მოპოვების მოსაკრებელი 1 ტონაზე განისაზღვრა 8 ლარით. აღნიშნული ცვლილება განპირობებული იყო ტექნიკური ხარვეზით. ამასთან, აღნიშნულის თაობაზე მისთვის არ იყო ცნობილი შესაბამისად, მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ დარიცხული ძირითადი თანხა არამართებულია.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემონმების აქტი და 2013 წლის 26 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა (ძირითადი გადასახადის ნაწილში), სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილება №... საჩივარზე იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელად დარჩა ძირითადი გადასახადის თანხის მოსარჩელეზე დარიცხვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 27 ივნისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილება.

საქმის მასალებიდან გამომდინარე, განსახილველ შემთხვევაში სადავოდ არ არის ქცეული მოსარჩელის მიერ მოპოვებული პერლიტის დეკლარირების სისწორე, არამედ სადავოა მო-

საკრებლის გაანგარიშება. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოები მიუთითებენ, რომ 2007 წლის პირველი იანვრიდან მოსაკრებელი პერიოდზე შეადგენდა 8 ლარს ნაცვლად მოსარჩელის მიერ გაანგარიშებული 1,8 ლარისა.

ამდენად, სადავო აქტების კანონიერების შემოწმებისას საკასაციო სასამართლომ უნდა შეაფასოს საგადასახადო შემომწმებისას საკანონმდებლო აქტებში არსებული ხარვეზისას გადასახადის გადამხდელის მიერ არასწორად დაანგარიშებული მოსაკრებლის გამო დარიცხული ძირითადი გადასახადის დარიცხვის კანონიერება.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საგადასახადო შემომწმება საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ყველაზე ეფექტური ფორმაა. საგადასახადო შემომწმება, რომელსაც ატარებს საგადასახადო ორგანო, შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. საგადასახადო შემომწმება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების, გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო სხვა სააღრიცხვო დოკუმენტების, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა ინფორმაციის შემოწმებას, შემომწმების საფუძველზე დგება საგადასახადო შემომწმების აქტი, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემომწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს

შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე. გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე აისახება გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებული და გადახდილი თანხები, აგრეთვე საგადასახადო და სხვა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახდელად დარიცხული ან შემცირებული თანხები, ზედმეტად გადახდილი, უკან დაბრუნებული ან სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშებში გადატანილი თანხები, ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანებები, საგადასახადო სანქციები (ჯარიმები და საურავები), ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული ოპერაციები, სასაქონლო დეკლარირების განხორციელების დროს გადახდილი ექსპორტისა და იმპორტის გადასახდელი თანხები.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, მოსაკრებელი არის აუცილებელი გადასახდელი ბიუჯეტში, რომელსაც ფიზიკური და იურიდიული პირები და ამხანაგობები იხდიან სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ მათთვის კანონით განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელების ან/და სარგებლობის უფლების მინიჭებისათვის, აგრეთვე სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ გარკვეული მომსახურების განწევისათვის. „მოსაკრებლების სისტემის საფუძვლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტში ჩამოთვლილია საერთო-სახელმწიფოებრივი მოსაკრებელი, მათ შორის არის ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებელი. ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის სტრუქტურა და ოდენობა განსაზღვრულია „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონით, რომლის მე-3 მუხლის შესაბამისად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადამხდელია: ა) პირი, რომლის საქმიანობა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ექვემდებარება ლიცენზირებას; ბ) პირი, რომელიც ახორციელებს სახელმწიფო ტყის ფონდიდან მერქნული რესურსებით სარგებლობას; გ) სპეციალური ჭრების შედეგად ამოღებული მერქნული რესურსებით მოსარგებლე; დ) პირი, რომელიც ახორციელებს ცხოველთა სამყაროს ობიექტების მოპოვებას (ბუნებრივი გარემოდან ამოღებას), ხოლო მო-

საკრებლის განაკვეთი რეგლამენტირებულია მე-5 მუხლში.

საქმის მასალების შესაბამისად, საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს მიერ შპს „ჯ...“ 2006 წლის 16 ნოემბერს გაცემული №00356 ლიცენზიის საფუძველზე (რომელიც შემდგომ იჯარით აქვს აღებული შპს „ჯ...“ შპს „...“) იგი ახდენდა სასარგებლო წიაღისეულის, კერძოდ კი, პერლიტის მოპოვებას. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 22 მაისის №15/70-13 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „...“ კამერალური თემატური საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2011 წლის პირველ ოქტომბრამდე. შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ შპს „...“ მიერ მოპოვებული პერლიტის რაოდენობის მიხედვით დეკლარირებული იყო ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებელი, რომელიც გაანგარიშებული იყო მოპოვებული ნედლეულის ერთ ტონაზე 1,8 ლარით. სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ანალიზის შედეგად, ასევე აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 თებერვლის №21-14/9526 წერილისა და საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე დადგინდა, რომ საზოგადოების მიერ მოპოვებული პერლიტის რაოდენობები სწორად არის დეკლარირებული. ამასთან, შემოწმებით დადგინდა, რომ მოპოვებული პერლიტის ერთ ტონაზე მოსაკრებელი 2007 წლის პირველი იანვრიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით შეადგენს 8 ლარს, ნაცვლად დეკლარირებული 1,8 ლარისა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 25 დეკემბრის შემოწმების აქტის საფუძველზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც მოსარჩელეს გადასახდელად დაერიცხა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებელი: ძირითადი თანხა – 186000 ლარი, ჯარიმა – 93000 ლარი და საურავი – 165212,11 ლარი.

2014 წლის 24 იანვარს სსიპ შემოსავლების სამსახურს ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა შპს „...“ და 2013 წლის 26 დეკემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხების შემცირება მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2014 წლის 2 ივნისს შპს „...“ საჩივრით მიმართა საქართვე-

ლოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანებისა და №... საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილებით (საჩივარი №...) ადმინისტრაციული საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელი გათავისუფლდა დარიცხული სანქციისაგან. ნაწილობრივ გაუქმდა გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების შესაბამისად უზრუნველყო მომჩივნისთვის ბუნებრივი რესურსების სარგებლობისთვის მოსაკრებელში დარიცხული ჯარიმა/საურავის კორექტირება.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საქმეში არსებული მასალებიდან გამომდინარე, დადგენილად იქნა მიჩნეული და ამას არც კასატორები ხდიან სადავოდ, რომ გაანგარიშების ელექტრონულ ფორმაში გადასახადის გადამხდელი უთითებს ბუნებრივი რესურსის დასახელებას, ზომის ერთეულსა და მოცულობას, თუმცა მოსაკრებლის განაკვეთს პროგრამა მიუთითებს არჩეულ ბუნებრივი რესურსისა და ზომის ერთეულის შესაბამისად და პირის მიერ აღნიშნული ოდენობის მიხედვით ახდენს გადაანგარიშებას. ამასთან, გადასახადის გადამხდელს არ შეუძლია მოსაკრებლის განაკვეთის შეცვლა. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზაში პერლიტის განაკვეთად 1 ტონაზე მითითებული იყო 1,8 ლარი. აღნიშნული შეიცვალა მხოლოდ 2013 წლის 8 აპრილს. ამასთან, 2013 წლის 8 ივლისის აუდიტის დეპარტამენტში შესული №100893/21-14 წერილით ირკვევა, რომ გარემოს ეროვნული სააგენტო სარგებლობს შპს „მ...“ კოდექსის პროგრამული მომსახურებით. აღნიშნული პროგრამის ნორმატიული აქტების საძიებო სისტემაში არსებული მონაცემებით, „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, 2007 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე პერიოდში ბუნებრივ რესურსზე – „პერლიტზე“ მოსაკრებლის განაკვეთი შეადგენდა 8 ლარს ერთ ტონაზე. მითითებული განაკვეთი განისაზღვრა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე“ 2006 წლის 29 დეკემბრის კანონით, რომელიც ძალაში შევიდა გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს. 2013

ნლის 13 ივლისს აუდიტის დეპარტამენტში შესულია წერილი №101896/21-14 სსიპ საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს-გან. წარდგენილი ინფორმაციით 2007 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებები პერლიტის მოსაკრებლის განაკვეთში განხორციელდა 2006 წლის 29 დეკემბრის №4225 და 2007 წლის 11 ივლისის №5238 საქართველოს კანონის საფუძველზე და არა 2006 წლის 29 დეკემბრის №42425 ბრძანების საფუძველზე, რასაც ადასტურებს სსიპ საკანონმდებლო მაცნეში ოფიციალურად გამოქვეყნებული ცვლილებების ტექსტი. რაც შეეხება 2013 წლის 17 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრიდან №95332-21 წერილის საფუძველზე შესული ინფორმაციით დგინდება, რომ ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლის განაკვეთი პერლიტის 1 ტონაზე განსაზღვრულია 8 ლარით, აღნიშნულის თაობაზე, მომსახურების დეპარტამენტის მიერ საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრში შესულია სამსახურებრივი ბარათი (24.04.2013წ. №41827-21-14), რომლის საფუძველზეც მონაცემთა ბაზაში 29.04.2013 წელს შეტანილია სათანადო ცვლილება და მანამდე არსებული განაკვეთი 1,8 ლარი შეიცვალა 8 ლარით (29.12.2006წ. №4225). სწორედ აღნიშნული საკანონმდებლო ხარვეზის არსებობის გამო შპს „...“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველმა საბჭომ გაათავისუფლა ჯარიმა/ საურავებისა-გან.

საკასაციო სასამართლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით აღნიშნავს, რომ კანონმდებელი სამართალდამრღვევის მიმართ სანქციის შემცველი ნორმების დადგენის პარალელურად ითვალისწინებს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან განთავისუფლების შესაძლებლობას, რაც კონკრეტული საფუძველების განსაზღვრაში გამოიხატა. საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებებისაგან განსხვავებით პირის მიერ ჩადენილი ქმედება შეიცავს სამართალდარღვევის ყველა ნიშანს, მაგრამ საგადასახადო პასუხისმგებლობის კანონიერი საფუძვლის არსებობის მიუხედავად, საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში, იგი თავისუფლდება პასუხისმგებლობისაგან. საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების ერთ-ერთი საფუძველი გათვალისწინებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილით, კერძოდ: კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი შეიძლება განთავისუფლდეს საგადა-

სახადო კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით (არცოდნით). აღნიშნული ნორმა არ გულისხმობს კეთილსინდისიერი გადამხდელის ყველა შემთხვევაში გადასახადისგან გათავისუფლებას, გადასახადის გადამხდელი კეთილსინდისიერია იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია მის მიერ დაშვებული შეცდომით (არცოდნით). საკასაციო სასამართლო დაუშვებლად მიიჩნევს გადამხდელის შეცდომის არასამართლებრივი, ანუ ყოფითი გაგებით განმარტება-გამოყენების პრაქტიკაში დამკვიდრებას და განმარტავს: მოცემულ შემთხვევაში კანონის მიზანს წარმოადგენს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გაათავისუფლოს არა სტანდარტულად შეცდომის დამშვები პირი, არამედ პირი, რომელიც სამართლებრივი შეცდომის არეალში მოქმედებდა, რადგან სამართლებრივი შეცდომის დროს პირი არასწორად აფასებს ჩადენილი ქმედების სამართლებრივ არსს და ამ ქმედებით გამოწვეულ სამართლებრივ შედეგს.

სამართლებრივი შეცდომა შეუძლებელია გავაიგივოთ კანონის არცოდნასთან, რომელსაც ადგილი აქვს იმ შემთხვევაში, თუ პირმა საერთოდ არ იცოდა საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებული და კანონით დადგენილი წესით ძალაში შესული კანონის არსებობის შესახებ მაშინ, როდესაც უნდა სცოდნოდა და ობიექტურად შეეძლო სცოდნოდა ამის შესახებ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, კანონის არცოდნა ან მისი არასათანადოდ გაგება არ შეიძლება იყოს კანონის გამოყენებლობის ანდა ამ კანონით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისაგან განთავისუფლების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება სწორად გაიანგარიშოს გადასახადი, ხოლო გადასახადების გადახდის სამართლებრივი რეგულირება ხორციელდება საგადასახადო კანონმდებლობის, როგორც ზოგადი, ასევე კონკრეტული გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადასახადთან დაკავშირებული სპეციალური ნორმებით. გადასახადის გადახდის ვალდებულება ორი დამოუკიდებელი, მაგრამ ამავედროულად თანმიმდევრული და ურთიერთდაკავშირებული ნაწილისაგან შედგება – გადასახადის გამოანგარიშება და მისი გადახდა. ანუ ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს ის ფაქტი, რომ გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ინფორმაციის კანონიერებაზე პასუხისმგებელია უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი. საგადასახადო ორგანო შეიძლება გა-

ნისაზღვროს პასუხისმგებელ პირად მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შემონების შედეგად დაადასტურებს გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის კანონიერებას.

ყოველივე აღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ კანონი არის კანონმდებლის მიზნის განხორციელების ინსტრუმენტი და ამიტომ ის უნდა განიმარტოს მიზანმიმართულად. სასამართლომ უნდა გამოიყენოს განმარტების ისეთი წესები, რომლის მიხედვით კანონი უნდა იყოს განმარტებული კანონმდებლის მიზნისა და მისი განხორციელების შესაძლებლობის ფარგლებში. ამდენად, კანონის განმარტებისას, დადგენილ უნდა იქნეს კანონმდებლის ნება და მიზანი, რაც მხოლოდ გრამატიკული განმარტებით ვერ მიიღწევა. სასამართლომ უნდა იხელმძღვანელოს კანონმდებლის განზრახვით, როგორც ნორმის განმარტების საშუალებით. კანონის განმარტება ემყარება გარკვეულ პრინციპებს: ობიექტურობის პრინციპს, რაც გულისხმობს, რომ განმარტება უნდა ეფუძნებოდეს კანონის ტექსტს და გამოხატავდეს კანონმდებლის ნებას; ერთიანობის პრინციპს – ყოველი ნორმა წაკითხულ უნდა იქნეს არა ამოგლეჯილად, არამედ სისტემურად, კანონის ტექსტის ლოგიკურ ჭრილში; გენეტიკური განმარტების პრინციპს – გათვალისწინებულ უნდა იქნეს კანონმდებლის მიზანი და განზრახულობა. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში კანონი უნდა განიმარტოს აღნიშნული პრინციპების დაცვით.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ საკანონმდებლო და სასამართლო ხელისუფლების გამიჯვნის პრინციპიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია ნორმის განმარტებისას სასამართლო არ გასცდეს კანონის ფარგლებს. სასამართლო განმარტავს სამართლის ნორმებს, მაგრამ არ ქმნის მათ. მართლმსაჯულება შებოჭილია კანონით. აღნიშნული ძირითადი პრინციპი განსაზღვრულია საქართველოს კონსტიტუციის 84-ე მუხლის პირველ პუნქტში, რომლის თანახმად, მოსამართლე თავის საქმიანობაში დამოუკიდებელია და ემორჩილება მხოლოდ კონსტიტუციასა და კანონს. ზემოაღნიშნულის საფუძველზე, ხელისუფლების დანაწილების პრინციპის გათვალისწინებით, სასამართლოს არ გააჩნია კანონშემოქმედებითი ფუნქცია, იგი ახდენს მხოლოდ ნორმის განმარტებას შესაბამისი კანონის ფარგლებში.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არამართებულია სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა ძირითადი გადასახადისაგან მოსარჩელის გათავისუფლების თაობაზე, ვინაიდან, კანონით დაწესებული გადასახადების გარდაუვალი გა-

დახდის პრინციპის თანახმად, საგადასახადო სანქცია გამიჯნულია საგადასახადო ვალდებულებისაგან. საგადასახადო სანქციის გადახდა არ ათავისუფლებს პირს კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისაგან. საგადასახადო სანქცია და საგადასახადო ვალდებულება გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო აგენტის სამართლებრივი სტატუსის ორი დამოუკიდებელი ელემენტია. შესაბამისად, საგადასახადო სანქციის გადახდა არ შთანთქმავს გადასახადისა და საურავის გადახდის ვალდებულებას. გადასახადის გადამხდელისათვის ან საგადასახადო აგენტისათვის საგადასახადო სანქციის დაკისრება არ წყვეტს მათ საგადასახადო ვალდებულებას ანუ კუთვნილი გადასახადების და შესაბამისი საურავის გადახდის ვალდებულებას. საგადასახადო ვალდებულება ცალმხრივია. საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობებში არსებობს მხოლოდ ერთი ვალდებული მხარე – გადასახადის გადამხდელი. სახელმწიფო გადასახადის მიღებით არ იღებს თავის თავზე რაიმე შემხვედრ ვალდებულებას გადასახადის გადამხდელის წინაშე და არ არის ვალდებული განახორციელოს რაიმე სახის მოქმედება მის სასარგებლოდ.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე შპს „...“ წარმოადგენს რა გადასახადის გადამხდელს, მას უნდა დაეკისროს კუთვნილი გადასახადის – სასარგებლო წიაღისეულის, კერძოდ, პერლიტის მოპოვებისათვის დადგენილი მოსაკრებლის გადახდის ვალდებულება. ის გარემოება, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, შპს „...“ გათავისუფლდა დარიცხული სანქციისაგან, არ შეიძლება გახდეს ძირითადი გადასახადის გადახდისაგან გათავისუფლების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპების დაცვა და რეალიზაცია უზრუნველყოფს პრაქტიკაში საგადასახადო კანონმდებლობის სწორად გამოყენებას, სახელმწიფოს ფინანსური პოლიტიკის სტაბილურობას, საგადასახადო ურთიერთობების ყველა სუბიექტის უფლებებისა და ქონებრივი ინტერესების დაცვას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრები შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების თაობაზე, რის გამოც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კო-

დექსის 411-ე მუხლის საფუძველზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...“ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა ღ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 27 ივნისის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**მომგებინანი თამაშობაჰის ორგანიზატორაჰის
დაჯარიმაჰის საფუძველი**

**განჩინება
საქართველოს სახელით**

№ბს-1034-1028(კ-17)

19 აპრილი, 2018 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ვ. როინიშვილი

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2015 წლის 29 ოქტომბერს შპს „...“ სასარჩელო განცხადებით

მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31971 ბრძანების საფუძველზე დაეკისრა ჯარიმა – 3000 ლარის ოდენობით, ხოლო №31961 ბრძანების საფუძველზე – 6000 ლარის ოდენობით „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 29-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე და დადგინდა, რომ ადრესატმა დაარღვია შემოსავლებში, გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემის შეუფერხებლად ფუნქციონირების უზრუნველყოფის ვალდებულება. მოსარჩელემ აღნიშნული აქტები გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2015 წლის 30 სექტემბრის №36274 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, თუმცა მასში არ არის ნამსჯელი და დასაბუთებული, რატომ არ მიიჩნია შემოსავლების სამსახურმა აღნიშნული საქმე ორმაგი პასუხისმგებლობის შემთხვევად.

მოსარჩელის განმარტებით, ტექნიკური პრობლემა და ჩანაწერის წყვეტა გამოწვეული იყო მისგან დამოუკიდებელი ტექნიკური ხარვეზის გამო. აღნიშნული მაინც იქნა მიჩნეული სამართალდარღვევად და ერთი და იმავე ე.წ. სამართალდარღვევისათვის შპს „...“ ორჯერ დაეკისრა პასუხისმგებლობა, კერძოდ, როგორც სათამაშო აპარატების სალონს – 3000 ლარის ოდენობით და როგორც ტოტალიზატორს – 6000 ლარის ოდენობით. მიუხედავად იმისა, რომ შპს „...“ სათამაშო აპარატების მოწყობისა და ტოტალიზატორის მოწყობისთვის სხვადასხვა ნებართვა მიეცა, ორივე ბიზნესს ერთი პირი (შპს „...“) მართავს, ორივე დარბაზი ერთ შენობაშია განთავსებული და შესაბამისად, ორივესათვის ერთი საერთო გარე პერიმეტრის ვიდეომეთვალყურეობას ახორციელებს მესაკუთრე. აღნიშნული კამერის მომენტალური ტექნიკური გაუმართაობისათვის კი ერთი პირი ორჯერ დაჯარიმდა. საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული და დაცულია პრინციპი, რომლის მიხედვით, დაუშვებელია ერთი და იმავე სამართალდარღვევისათვის პირის ორჯერ ან მეტჯერ პასუხისმგებლობა, კონკრეტულ შემთხვევაში კი აღნიშნული პრინციპი უგულებელყოფილია.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ შპს „...“ ჯარიმის დაკისრების შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგა-

დასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31971 და №31961 ბრძანებებისა და შპს „...“ ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 30 სექტემბრის №36274 ბრძანების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნანილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 30 სექტემბრის №36274 ბრძანება და მოპასუხეს – შემოსავლების სამსახურს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა შესწავლისა და გამოკვლევის შემდეგ, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევალა.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოში ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების ორგანიზებისა და ჩატარების სამართლებრივ საფუძვლებს ადგენს საქართველოს კანონი „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“, რომლის მე-11 მუხლის პირველი პუნქტის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ნებართვის გაცემას ექვემდებარება ტოტალიზატორის მოწყობა, ხოლო „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ნებართვის გაცემას ექვემდებარება ასევე სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „...“ ფლობს სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის ნებართვას – №19-06/118 და ტოტალიზატორის მოწყობის ნებართვას – №12-05/188.

სასამართლოს მითითებით, „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ნებართვის მფლობელის მიერ კანონით დადგენილი სანებართვო პირობების შეუსრულებლობა გამოიწვევს ნებართვის მფლობელის დაჯარიმებას კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, პასუხისმგებლობის დაკისრების მიუხედავად, დადგენილ ვადაში ნებართვის მფლობელის მიერ სანებართვო პირობების შეუსრულებლობა (გარდა სათამაშო აპარატების სალონის, სამორინეს, ტოტალიზატორის, ლოტოსა და ბინგოს მოწყობის ნებართვების მფლობელების მიერ სანებართვო მოსაკრებლის გადახდის ვადის დარღვევისა) გამოიწვევს დაკისრებული ჯარიმის გასამაგებას. ნებართვის მფლობელს ჯარიმის დაკისრებისას განე-

საზღვრება ვადა და შესაბამისი პირობები სანებართვო პირობების დაკმაყოფილებისთვის.

„ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, ნებართვის მფლობელის მიერ ამ კანონით გათვალისწინებული სანებართვო პირობების შეუსრულებლობისათვის, ნებართვის სახეობების მიხედვით, „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმის ოდენობა შეადგენს – სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის ნებართვის მფლობელ პირთა მიმართ – 1 000 ლარს.

სასამართლოს მიერ დადგენილია, რომ 2015 წლის 2 მაისს შემოწმებულ იქნა შპს „...“ (ს/ნ ...). შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ ობიექტზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემებით მიღებული ჩანაწერები ინახებოდა 2015 წლის 7 აპრილიდან. ამასთან, აღნიშნულ ჩანაწერებში წყვეტა ფიქსირდება 2015 წლის 29 აპრილს. შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 8 მაისის №15486 ბრძანებით, შპს „...“ „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დაჯარიმდა 1000 ლარით. ასევე დადგენილია, რომ 2015 წლის 14 აგვისტოს შემოწმდა სათამაშო აპარატების სალონი (ნებართვა №19-06/118) – შპს „...“ (ს/ნ ...). შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ დარღვეული იყო ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების ვიდეოჩანერის შედეგად მიღებული ჩანაწერის უწყვეტობა. გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების ვიდეოჩანერის შედეგად მიღებულ ჩანაწერებში წყვეტა ფიქსირდება 2015 წლის 3 და 11 აგვისტოს. შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31971 ბრძანებით, შპს „...“ „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „ე“ ქვეპუნქტისა და „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, დაჯარიმდა – 3000 ლარით.

„ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ნებართვის მფლობელის მიერ ამ კანონით გათვალისწინებული სანებართვო პირობების შეუსრულებლობისათვის, ნებართვის სახეობების მიხედვით, „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლით გათ-

ვალისწინებული ჯარიმის ოდენობა შეადგენს – ტოტალიზატორის მოწყობის ნებართვის მფლობელ პირთა მიმართ – 2 000 ლარს.

სასამართლოს მიერ დადგენილია, რომ 2015 წლის 2 მაისს შემოწმდა ტოტალიზატორი შპს „...“ (ს/ნ ...). შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ ობიექტზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემებით მიღებული ჩანაწერები ინახებოდა 2015 წლის 7 აპრილიდან. ამასთან, აღნიშნულ ჩანაწერებში წყვეტა ფიქსირდება 2015 წლის 29 აპრილს. შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 8 მაისის №15491 ბრძანებით შპს „...“ „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დაჯარიმდა 2000 ლარით. ასევე დადგინდა, რომ 2015 წლის 14 აგვისტოს შემოწმდა ტოტალიზატორი (ნებართვა №12-05/188) – შპს „...“ (ს/ნ ...). შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ დარღვეული იყო ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების ვიდეოჩანერის შედეგად მიღებული ჩანაწერის უწყვეტობა. გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების ვიდეოჩანერის შედეგად მიღებულ ჩანაწერებში წყვეტა ფიქსირდება 2015 წლის 3 და 11 აგვისტოს. შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31961 ბრძანებით, შპს „...“ (ს/ნ ..., მდებარე ქ. ბათუმი, ... ქუჩა №..., სასტუმრო „...“ პირველი სართული, კომერციული ფართი №1, დარბაზი №2) „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „გ“ ქვეპუნქტისა და „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, დაჯარიმდა 6000 ლარით.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის 2007 წლის 29 აგვისტოს №1143 ბრძანებით დამტკიცდა „აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების (გარდა წამახალისებელი გათამაშებისა) ადგილებსა და გარე პერიმეტრზე ვიდეომეთვალყურეობის სისტემებისა და მათი დამონტაჟება-ექსპლოატაციის წესი“, რომელიც განსაზღვრავს, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების (გარდა წამახალისებელი გათამაშებისა) ადგილებსა და გარე პერიმეტრზე ვიდეომეთვალყურეობის სისტემებთან, მათ დამონტაჟება-ექსპლოატაციასა და კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებულ საკითხებს. აზარტული თამაშობების ადგილებია: სამორინე და სათამაშო აპარატების სალონი, ხოლო

სხვა მომგებიანი თამაშობების ადგილებია: ტოტალიზატორი, ლოტო და ბინგო.

აღნიშნული წესის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორი აზარტულ და სხვა მომგებიანი თამაშობების დარბაზში, სალაროსთან, შემოსასვლელებში და გარე პერიმეტრზე ახდენს ამ წესის შესაბამისად განსაზღვრული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების დამონტაჟებას, ხოლო ამავე მუხლის პირველი პრიმა პუნქტის მიხედვით, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობის ორგანიზატორს ეკისრება გარე პერიმეტრზე ვიდეომეთვალყურეობის სისტემის დამონტაჟების ვალდებულება, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა შემონმების ობიექტს ინდივიდუალური გასასვლელი გარე პერიმეტრზე, მე-2 პუნქტის შესაბამისად კი, ვიდეომეთვალყურეობის სისტემები აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების დარბაზში უნდა განთავსდეს ისეთი განლაგებით, რომ ერთდროულად მოიცვას დარბაზის მთელი სივრცე და შესაძლებელი იყოს დარბაზში მყოფი პირების ვიზუალურად დანახვა და იდენტიფიკაცია. მე-3 პუნქტის თანახმად, ვიდეომეთვალყურეობის სისტემები აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების სალაროსთან უნდა განთავსდეს ისეთი განლაგებით, რომ შესაძლებელი იყოს სალაროსთან მისული პირების ვიზუალურად დანახვა და იდენტიფიკაცია. მე-4 პუნქტის შესაბამისად, ვიდეომეთვალყურეობის სისტემები აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების შემოსასვლელებში უნდა განთავსდეს ისეთი განლაგებით, რომ შესაძლებელი იყოს ყველა შემსვლელი და გამსვლელი პირის ვიზუალური დანახვა და იდენტიფიკაცია. მე-5 პუნქტის მიხედვით, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების შენობის გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემით წარმოებული დაკვირვების ზონა სრულად უნდა მოიცავდეს ფეხით მოსიარულეთა გზის სავალი ნაწილის იმ მონაკვეთს, რომელზედაც განთავსებულია აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების შენობა.

„აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების (გარდა წამახალისებელი გათამაშებისა) ადგილებზე და გარე პერიმეტრზე ვიდეომეთვალყურეობის სისტემებისა და მათი დამონტაჟება-ექსპლოატაციის წესის“ მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორი ვალდებულია აზარტულ და სხვა მომგებიანი თამაშობების დარბაზში, სალაროსთან და შემოსასვლელებში დამონტაჟებული სისტემით ვიდეოჩანწერა აწარმოოს მუშაობის მთელ პერიოდში,

ხოლო გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული სისტემით ვიდეოჩანერა – მუდმივად. ვიდეოჩანერის შედეგად მიღებული მაგნიტური ლენტები (ელექტრონული ინფორმაცია), შესაბამისი ჩანაწერებით, არანაკლებ 30 დღისა უნდა ინახებოდეს სათანადოდ დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანავე შესამოწმებლად უნდა წარედგინოს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და სხვა უფლებამოსილ პირს, ხოლო მე-7¹ პუნქტის შესაბამისად, გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემით მიღებული მონაცემების (ინფორმაციის) ამოღება და საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და უფლებამოსილი პირისათვის გადაცემა შესაძლებელი უნდა იყოს ციფრული ვიდეოჩანერიდან (DVD, HDD, USB ან Ethernet ინტერფეისით). აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობის ორგანიზატორი ვალდებულია იქონიოს იმგვარი ტექნიკური უზრუნველყოფის საშუალებები, რომლებიც უზრუნველყოფენ ჩანერილი ინფორმაციის გადატანას ინფორმაციის ელექტრონულ მატარებელზე გამოსახულების ხარისხის დანაკარგის გარეშე, მე-8 პუნქტის მიხედვით კი აზარტული თამაშობის ორგანიზატორმა უნდა უზრუნველყოს ვიდეომეთვალყურეობის სისტემით მიღებული ჩანაწერების ვიზუალურად ნახვის შესაძლებლობა. ამ მიზნით, აზარტული თამაშობის ორგანიზატორმა აზარტული თამაშობების ობიექტზე უნდა განათავსოს არანაკლებ ერთი მონიტორი, რომელიც მუდმივად იქნება მიერთებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემასთან. უფლებამოსილ პირს მოთხოვნისთანავე დაუყოვნებლივ უნდა მიეცეს ვიდეომეთვალყურეობის სისტემით მიღებული ჩანაწერების მონიტორზე ნახვის შესაძლებლობა.

სასამართლოს მითითებით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრისა და საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის 2011 წლის 14 დეკემბრის №611-№1013 ბრძანებით დამტკიცებულ იქნა „აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების ნებართვის მფლობელ პირთა მიერ სანებართვო პირობების შესრულების შემოწმების წესი.“ აღნიშნული წესის მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტის „ი“, „კ“, „ლ“ ქვეპუნქტების თანახმად, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობებისთვის (გარდა წამახალისებელი გათამაშებისა) სპეციალურად მოწყობილი შენობა-ნაგებობის დარბაზში, სალაროსთან, შემოსასვლელში და გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებულია თუ არა ვიდეომეთვალყურეობის სისტემები საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის მიერ დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად; ტოტალიზატორის, ლოტოს, ბინგოს, სამორინესა და სათამაშო აპარატების სალონის დარბაზში, სალა-

როსთან და შემოსასვლელში ვიდეოჩანწერა მიმდინარეობს თუ არა მუშაობის მთელი პერიოდის განმავლობაში, ხოლო გარე პერიმეტრზე – მუდმივად; ვიდეოჩანწერის შედეგად მიღებული ელექტრონული მატარებლები შესაბამისი ჩანაწერებით ინახება თუ არა სათანადოდ დაცულ ადგილზე არანაკლებ 30 დღის ვადით.

„ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 29-ე მუხლის „ნ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორი ვალდებულია სამორინე, აზარტული კლუბი, სათამაშო აპარატების სალონი, ტოტალიზატორისათვის, ლოტოსა და ბინგოსათვის სპეციალურად მოწყობილი შენობა-ნაგებობები უზრუნველყოს მუდმივი დენის წყაროთი, აღჭურვოს დარბაზში, სალაროსთან, შემოსასვლელში და გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემით. ვიდეომეთვალყურეობის სისტემა უნდა შეესაბამებოდეს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მიერ დადგენილ მოთხოვნებს. დარბაზში, სალაროსთან და შემოსასვლელში ვიდეოჩანწერა უნდა მიმდინარეობდეს ტოტალიზატორის, ლოტოს, ბინგოს, სამორინეს, აზარტული კლუბისა და სათამაშო აპარატების სალონის მუშაობის მთელ პერიოდში, ხოლო გარე პერიმეტრზე – მუდმივად. ვიდეოჩანწერის შედეგად მიღებული ელექტრონული მატარებლები, შესაბამისი ჩანაწერებით, არანაკლებ 30 დღისა უნდა ინახებოდეს სათანადოდ დაცულ ადგილზე და დასაბუთებული მოთხოვნისთანავე წარედგინება საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ან/და სხვა უფლებამოსილ ორგანოებს. სალარო უნდა აღიჭურვოს ჯავშნიანი ფანჯრით და შესაბამის დაცვის სამსახურთან დამაკავშირებელი საგანგაშო სიგნალით.

სასამართლოს მიერ დადგენილია, რომ სათამაშო აპარატების სალონი (ნებართვა №19-06/118) და ტოტალიზატორი (ნებართვა №12-05/188) – შპს „...“ (ს/ნ ...) შემონმეულ იქნა 2015 წლის 14 აგვისტოს. შემონმევის შედეგად დადგინდა, რომ დარღვეული იყო ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების ვიდეოჩანწერის შედეგად მიღებული ჩანაწერის უწყვეტობა. გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების ვიდეოჩანწერის შედეგად მიღებულ ჩანაწერებში წყვეტა ფიქსირდება 2015 წლის 3 და 11 აგვისტოს.

„ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37-ე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მომ-

წყობ პირთა მიერ ამ კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუსრულებლობა არის სანებართვო პირობების დარღვევა და გამოიწვევს მათ პასუხისმგებლობას „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის შესაბამისად, თუმცა სასამართლომ მიიჩნია, რომ სანებართვო პირობების დარღვევის დადგენისას შეფასებული უნდა იქნეს ნებართვის მფლობელი პირის ბრალეულობა სანებართვო პირობების დარღვევაში.

მოსარჩელის წარმომადგენლის მითითების თანახმად, შპს „...“ მიერ შეძენილი და დამონტაჟებულია ის აპარატურა, რომელიც ჩანერის ფუნქციას ასრულებს, თუმცა ჩანანერებში დაფიქსირებული წყვეტა გამოწვეული იყო ტექნიკური ხარვეზით. ტექნიკური ხარვეზი გამოიწვია ელექტროენერჯის შეწყვეტამ და ასევე იმ გარემოებამ, რომ ალტერნატიული საშუალება არ ჩაირთო, თუმცა ეს არ იყო გამოწვეული მოსარჩელის ბრალეული ქმედებით.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, განსახილველ შემთხვევაში შემოსავლების სამსახურის მიერ ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვისას არ მომხდარა გადაწყვეტილების მიღება საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევის საფუძველზე.

ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საქმის გარემოების სრულყოფილი გამოკვლევა კი გულისხმობს არა მხოლოდ საქმეზე მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების შეფასებას, არამედ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დამატებით საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების მოძიებას. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურს ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვის პროცესში თავად უნდა გამოეკვლია ვიდეოჩანანერებში არსებული წყვეტა რამდენად იყო გამოწვეული მოსარჩელის ბრალეული ქმედებით, მართლა ჰქონდა თუ არა 2015 წლის 3 და 11 აგვისტოს, იმ პერიოდში, როდესაც ვიდეოჩანანერში ფიქსირდებოდა წყვეტა, ადგილი ელექტროენერჯის გათიშვას და რამდენი ხნით, აღჭურვილია თუ არა შპს „...“ ელექტროენერჯის გათიშვის შემთხვევაში ალტერნატიული საშუალებით და რამდენად გამართულად მუშაობს იგი, რა დრო არის საჭირო ალტერნატიული დენის წყაროს მუშა მდგომარეობაში მოსაყვანად. იმ შემთხვევაში თუ შემოსავლების სამსახური დაადგენდა, რომ სახეზე იყო შპს „...“ მიერ სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი, უნდა ემსჯელა და დაედგინა, იმ პირობებში, როდესაც შპს „...“ ფლობს, როგორც სათამაშო აპარატების სალონის მონყოლის ნებართვას – №19-06/118, ისე ტოტალიზატორის მონყო-

ბის ნებართვას – №12-05/188, მაგრამ საქმიანობას ახორციელებს ერთ მისამართზე – ქ. ბათუმი, ... ქუჩა №..., სასტუმრო „...“ პირველი სართული, კომერციული ფართი №1, დარბაზი №2, შესაბამისად, გარე პერიმეტრს იღებს ერთი კამერა, მოსარჩელი-სათვის ორჯერ სახდელის დადებისას ერთი და იმავე დარღვევისათვის ორმაგი პასუხისმგებლობის დაკისრებით, ხომ არ დაირღვეოდა მისთვის კონსტიტუციით გარანტირებული უფლება, ვინაიდან საქმის გარემოებების გამოკვლევის ვალდებულება ადმინისტრაციულ ორგანოს კიდევ უფრო მაღალი ხარისხით ეკისრება ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვისას, რომელიც ერთი მხრივ, დაინტერესებული პირისათვის უფლების დაცვის საშუალებაა, ხოლო მეორე მხრივ, უზრუნველყოფს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ თვითკონტროლის განხორციელების შესაძლებლობას.

ზემოაღნიშნული მსჯელობისა და მოცემული ნორმიდან გამომდინარე სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 30 სექტემბრის №36274 ბრძანება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილება შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 30 სექტემბრის №36274 ბრძანების სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნობის ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილებით შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილების შეცვლით საქმეზე მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31971 ბრძანება შპს „...“ „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „ე“ ქვეპუნქტისა და „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული სანქციის – 3000 ლარის დაკისრების ნაწილში; შპს „...“ მოთხოვნა შემოსავლების

სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31971 ბრძანების ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „...“ ფლობს სათამაშო სალონის მოწყობის ნებართვას – №19-06/118 და ტოტალიზატორის მოწყობის ნებართვას – №19-05/188.

2015 წლის 14 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ შპს „...“ შემომდგა ორივე ზემოაღნიშნული ნებართვის პირობებთან შესაბამისობის თვალსაზრისით და შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ დარღვეული იყო ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების ვიდეორჩანერის შედეგად მიღებული ჩანანერის უწყვეტობა. გარე პერიმეტრზე დამონტაჟებული ვიდეომეთვალყურეობის სისტემების ვიდეორჩანერის შედეგად მიღებულ ჩანანერებში წყვეტა ფიქსირდება 2015 წლის 3 და 11 აგვისტოს.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „...“ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 8 მაისის №15486 ბრძანებით, „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დაჯარიმებული იყო 1000 ლარით, რაც გახდა საფუძველი იმისა, რომ 2015 წლის 14 აგვისტოს გამოვლენილი სამართალდარღვევა ჩაეთვალა განმეორებით ჩადენილად და შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31971 ბრძანებით, შპს „...“ (ს/ნ ..., მდებარე ქ. ბათუმი, ... ქუჩა №..., სასტუმრო „...“ პირველი სართული, კომერციული ფართი №1, დარბაზი №2), „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტისა და „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, დაჯარიმდა – 3000 ლარით.

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31961 ბრძანებით, შპს „...“ (ს/ნ ..., მდებარე ქ. ბათუმი, ... ქუჩა №..., სასტუმრო „...“ პირველი სართული, კომერციული ფართი №1, დარბაზი №2) „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „გ“ ქვეპუნქტისა და „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, დაჯა-

რიმდა – 6000 ლარით.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, განმეორება დაფიქსირდა ასევე ზემოაღნიშნულ გადაცდომასთან მიმართებაში, რამდენადაც იმავე საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 8 მაისის №15491 ბრძანებით, შპს „...“ „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დაჯარიმებული იყო 2000 ლარით.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მხრიდან დავის ასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე გადაწყვეტა და მიიჩნია, რომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები არ ქმნის საკითხის ხელახალი განხილვის მიზნით ადმინისტრაციულ ორგანოში დაბრუნების საფუძველს.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან გამოკვლევას საჭიროებს, ჰქონდა თუ არა ადგილი ელექტროენერჯის გათიშვის ფაქტს, რა პერიოდულობით და დადებით შემთხვევაში, არსებობდა თუ არა ბრალის გამომრიცხავი გარემოებები. სააპელაციო სასამართლო საპროცესო დარღვევად აფასებს მტკიცების ტვირთის ცალსახად მხოლოდ ადმინისტრაციულ ორგანოზე გადაკისრებას და ამ ტვირთისაგან მოსარჩელის სრული მოცულობით გათავისუფლებას.

სააპელაციო პალატის განმარტებით, პირველ რიგში აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ „ლატარიის, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების შესახებ“ საქართველოს კანონის 29-ე მუხლის „ნ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ვიდეომეთვალყურეობის სისტემის დენის მუდმივი წყაროთი უზრუნველყოფა წარმოადგენს მენარმე სუბიექტის ვალდებულებას და ელ/ენერჯის ცენტრალური გამორთვა არ ათავისუფლებს მას სისტემის ენერჯის დამატებითი წყაროთი მომარაგების ვალდებულებისაგან, რა, წყვეტის ხანგრძლივობის გათვალისწინებით (შემოსავლების სამსახურიდან გამოთხოვილი მტკიცებულების საფუძველზე), სააპელაციო სასამართლოს არ აძლევს იმის მტკიცების საფუძველს, რომ გამოვლენილი წყვეტა ტექნიკურად გამართლებულია და შესაძლებელია განპირობებული იყოს ელექტროენერჯის დამატებით წყაროზე გადართვით.

სააპელაციო სასამართლო მნიშვნელოვნად მიიჩნევს მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის გადანაწილების პრინციპის დაცვას და აღნიშნული თვალსაზრისით მიუთითებს სსსკ-ის 102-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისადაც, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზეც იგი ამყარებს თავის

მოთხოვნებსა და შესაგებელს.

სააპელაციო პალატის განმარტებით, მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტს აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ სამართლებრივი მნიშვნელობა, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები ეკისრება იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.1 მუხლის მიხედვით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი, წარადგინოს თავისი შესაგებელი და შესაბამისი მტკიცებულებები. მითითებული დებულება ადგენს მხარეთა საპროცესო მოვალეობებს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, რაც უზრუნველყოფს მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპის სრულყოფილ რეალიზაციას. იმ პირობებში, როდესაც მოსარჩელე არ ეთანხმება და არ იზიარებს მის წინააღმდეგ გამოყენებულ პასუხისმგებლობის ღონისძიებებს, შეჯიბრებითობის პრინციპიდან გამომდინარე, თავადვეა ვალდებული წარმოადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები, რაც გამორიცხავს მის ბრალეულობას. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სასამართლოს მიერ მოსარჩელისათვის მიცემული შესაძლებლობის მიუხედავად, მოსარჩელემ ვერ უზრუნველყო სასამართლოს წინაშე მსგავსი სახის მტკიცებულებების წარმოდგენა და თავი ვერ გაართვა მტკიცების ტვირთს.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა აპელანტი ადმინისტრაციული ორგანოს პოზიცია და არასწორად მიიჩნია პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითება ერთი და იმავე დარღვევისათვის ორმაგი პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საკითხის შეფასების კუთხით პრინციპულია ის გარემოება, რომ შპს „...“ გვევლინება როგორც სათამაშო აპარატების სალონის, ისე ტოტალიზატორის მომწყობ პირად, მასზე გაცემულია ორი დამოუკიდებელი ნებართვა, შესაბამისად, დარღვევა დაფიქსირებულია ორი დამოუკიდებელი სანებართვო პირობის დარღვევისათვის.

„ლატარიის, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების შესახებ“ საქართველოს კანონის 7.4 მუხლის შესაბამისად, ამ კანონით გათვალისწინებული სანებართვო პირობების დარღვევისათვის ნებართვის მფლობელს აჯარიმებს შემოსავლების სამსახური ან საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტრო. საგადასახადო ორგანო ამ კანონით გათვალისწინებული სანებართვო პირობების დარღვევისათვის დაკისრებული ჯარიმებისა და ამავე კანონის 37² მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმების

გადახდის ადმინისტრირებას ახორციელებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესებით. იმავე კანონის 37-ე მუხლის შესაბამისად, პასუხისმგებლობა ამ კანონის დარღვევისთვის განისაზღვრება საქართველოს კანონმდებლობით.

დაჯარიმების კანონით დადგენილ წესზე მითითება და გამოყენებული პასუხისმგებლობის სამართლებრივი ბუნება სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს სანქციის შეფარდების საკითხის გადაწყვეტის პროცესში იხელმძღვანელოს იმ ძირითადი პრინციპებით, რაც დადგენილია ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, ნორმის სპეციალურ კანონში განთავსება გავლენას არ ახდენს თავად გადაცდომის სამართლებრივ ბუნებაზე და მიუთითებს ერთიანი პრინციპის დაცვის აუცილებლობაზე. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ სანარმოს მხრიდან ადგილი აქვს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს, რომელიც გამოვლენილია ერთი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ერთი და იმავე დღეს.

ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 36-ე მუხლის შესაბამისად, ერთი პირის მიერ ორი ან მეტი ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩადენისას ადმინისტრაციული სახდელი მას დაედება თითოეული სამართალდარღვევისათვის ცალ-ცალკე; თუ პირმა ჩაიდინა რამდენიმე ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა, რომელთა საქმეებს ერთდროულად განიხილავს ერთი და იგივე ორგანო (თანამდებობის პირი), სახდელი დაედება იმ სანქციის ფარგლებში, რომელიც დაწესებულია უფრო სერიოზული დარღვევისათვის. აღნიშნული მუხლის პრინციპებიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შპს „...“ სახდელის დადება უნდა მოხდეს „ლატარიის, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული სანქციის ფარგლებში, რასაც სააპელაციო სასამართლო ითვალისწინებს საქმეზე წინამდებარე გადაწყვეტილების მიღების პროცესში.

2017 წლის 19 ივლისს შემოსავლების სამსახურმა განცხადებით მიმართა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას და მოითხოვა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილებაში დაშვებული ხარვეზის გამოსწორება, იმ საფუძველზე, რომ სარეზოლუციო ნაწილში მითითებულია შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონი-

ტორინგის დეპარტამენტის ერთი და იმავე ბრძანების როგორც ბათილად ცნობის, ისე ძალაში დატოვების თაობაზე.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 30 აგვისტოს განჩინებით შემოსავლების სამსახურის განცხადება დაკმაყოფილდა; გასწორდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილებაში დაშვებული უსწორობა და თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილების შესამე ნაწილის შესამე წინადადებაში: „შპს „...“ მოთხოვნა შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31971 ბრძანების ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდეს“ ნაცვლად მიეთითა: „შპს „...“ მოთხოვნა შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31961 ბრძანების ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდეს“.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილება შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31971 ბრძანების ბათილად ცნობის ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორი მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ მისი სააპელაციო საჩივარი საუარესოდ შეაბრუნა, გასცდა რა სააპელაციო საჩივრის ფარგლებს.

კასატორის განმარტებით, არასწორია სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა, რომ ერთი მხრივ, სახეზეა შპს „...“, როგორც ტოტალიზატორის მომწყობი პირი და მეორე მხრივ, შპს „...“, როგორც სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის ორგანიზატორი, რომლის სახელზედაც გაცემულია ორი დამოუკიდებელი ნებართვა, ვინაიდან „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 24-ე მუხლის 38-ე და 39-ე პუნქტების მიხედვით, ორივე საქმიანობა ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელია და შესაბამისად, დამოუკიდებელ სანებართვო მოწმობებს საჭიროებს. შემომნებით გამოვლენილი ქმედების განხორციელებამ კი გამოიწვია სხვადასხვა ნებართვებით განხორციელებული საქმიანობით გათვალისწინებული პირობების დარღვევა. შესაბამისად, კასატორის მოსაზრებით, თუ მივიჩნევთ, რომ სა-

ქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის მე-4 პუნქტით გათვალისწინებული პრინციპი მოქმედებს „ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის“ არსებობის პირობებში, მოცემულ შემთხვევაზე მაინც არ იქნება მართებული 42-ე მუხლის მე-4 პუნქტის შეფარდება. იმ საფუძვლით, რომ სახეზეა არა ერთი, არამედ ორი ურთიერთდამოუკიდებელი ნებართვით განსაზღვრული პირობების დარღვევა, შესაბამისად, სახეზეა ორი ურთიერთდამოუკიდებელი სამართალდარღვევა.

რაც შეეხება სასამართლოს მითითებას, თითქოს შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებით შესაძლოა დაირღვეს საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის მე-4 პუნქტით განმტკიცებული „ერთი და იმავე დანაშაულისათვის განმეორებით მსჯავრის დადების აკრძალვის (ne bis in idem)“ პრინციპი, აველანტს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში სასამართლოს მითითება კონსტიტუციით გარანტირებული უფლების არასწორი ინტერპრეტაციის საფუძველზეა დამყარებული. 42-ე მუხლის მე-4 პუნქტით გათვალისწინებული პრინციპი სათავეს იღებს ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-7 დამატებითი ოქმის მე-4 მუხლიდან, აღნიშნულ მუხლთან დაკავშირებით მრავლადაა ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრაქტიკა, რომლის მიხედვითაც პრინციპი ვრცელდება მხოლოდ და მხოლოდ სისხლის სამართლებრივი ქმედების არსებობის დროს. ვინაიდან, მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა, კასატორს მიაჩნია, რომ „ne bis in idem“ პრინციპის გამოყენების სამართლებრივი და ფაქტობრივი გარემოებები სახეზე არ არის.

კასატორის განმარტებით, ყველა ზემოაღნიშნულ საკითხზე ადმინისტრაციულმა ორგანომ გაამახვილა ყურადღება და იმსჯელა ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებით განხორციელებულ ადმინისტრაციული ნარმოების პროცესში და მის გადაწყვეტილებაში დეტალურადაა განხილული ყველა ზემოაღნიშნული საკითხი. შესაბამისად, კასატორის მოსაზრებით, ადგილი არ ჰქონია სზაკ-ის მე-5, 53-ე, 95-ე და 96-ე მუხლებით გათვალისწინებული ვალდებულებების დარღვევას და არ არსებობდა ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძვლები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 3 ნოემბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად ნარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის

საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 25 იანვრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაშვებულ იქნა განსახილველად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

წარმოდგენილი სარჩელით მოსარჩელემ შპს „...“ ჯარიმის დაკისრების შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31971 და №31961 ბრძანებებისა და შპს „...“ ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 30 სექტემბრის №36274 ბრძანების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 30 სექტემბრის №36274 ბრძანება და მოპასუხეს – შემოსავლების სამსახურს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა შესწავლისა და გამოკვლევის შემდეგ, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევალა; დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილება შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 30 სექტემბრის №36274 ბრძანების სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნობის ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვე-

ტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილებით შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილების შეცვლით საქმეზე მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31971 ბრძანება შპს „...“ „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 37¹ მუხლის „ე“ ქვეპუნქტისა და „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 34-ე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული სანქციის – 3000 ლარის დაკისრების ნაწილში; შპს „...“ მოთხოვნა შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31961 ბრძანების ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელიც მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ თავისი გადაწყვეტილებით საქმე საუარესოდ შემოუბრუნა, გასცდა რა სააპელაციო საჩივრის ფარგლებს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო ამონმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით.

აღნიშნული მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო შებოჭილია სააპელაციო საჩივრის ანუ ამ საჩივარში ჩამოყალიბებული აპელანტის მოთხოვნის ფარგლებით, რაც ნიშნავს იმას, რომ გადაწყვეტილების ფაქტობრივი თუ იურიდიული დასაბუთებულობა სააპელაციო სასამართლომ უნდა შეამოწმოს სააპელაციო საჩივრის მოთხოვნასთან მიმართება-

ში. საუარესოდ შემობრუნება, ე.ი. გადაწყვეტილების გაუქმება ან შეცვლა იმ ნაწილში, რომელიც აპელანტს არ გაუსაჩივრებია, ან ისე, როგორც მას არ მოუთხოვია – დაუშვებელია. აღნიშნული რეგლამენტირებულია ამავე კოდექსის 384-ე მუხლით, რომლის შესაბამისად, სააპელაციო ინსტანციის სასამართლო უფლებამოსილია შეცვალოს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება მხოლოდ იმ ფარგლებში, რასაც მხარეები მოითხოვენ.

როგორც საქმის მასალებით დასტურდება, კონკრეტულ შემთხვევაში თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილება შპს „...“ ჯარიმის დაკისრების შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 აგვისტოს №31971 და №31961 ბრძანებების ბათილად ცნობაზე უარის თქმის ნაწილში შპს „...“ სააპელაციო საჩივრით არ გაუსაჩივრებია, მოსარჩელე დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილებას სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 30 სექტემბრის №36274 ბრძანების სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნობის თაობაზე. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით სსიპ შემოსავლების სამსახურმა გაასაჩივრა, შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს უნდა ემსჯელა შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში და მას საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილების კანონიერება უნდა შეემოწმებინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 30 სექტემბრის №36274 ბრძანების სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნობის ფარგლებში.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, სააპელაციო სასამართლო გადაწყვეტილების მიღებისას გასცდა სააპელაციო საჩივრის ფარგლებს და თავისი გადაწყვეტილებით უფრო უარეს მდგომარეობაში ჩააყენა აპელანტი – სსიპ შემოსავლების სამსახური, ვიდრე ის სააპელაციო საჩივრის წარდგენამდე იმყოფებოდა. სასამართლოს არ აქვს უფლება მხარე თავისი გადაწყვეტილებით ჩააყენოს უფრო უარეს მდგომარეობაში, ვიდრე ის სარჩელის, სააპელაციო თუ საკასაციო საჩივრების წარდგენამდე იმყოფებოდა. აღნიშნული სასამართლო სამართალწარმოების ერთ-ერთი უმთავრესი პრინციპია.

ამასთან, საკასაციო სასამართლოს მითითებით, მართალია, სააპელაციო სასამართლო სამოტივაციო ნაწილში აღნიშნავს, რომ არ იზიარებს საქალაქო სასამართლოს მხრიდან დავის ად-

მინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის შესაბამისად გადაწყვეტას, მაგრამ თავად არ მსჯელობს შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 30 სექტემბრის №36274 ბრძანების კანონიერებაზე, რომელიც ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის საფუძველზე, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნო საქალაქო სასამართლომ. უფრო მეტიც, მასზე არაფერია ნათქვამი არც გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილში.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით და

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საკიებელი

1. საგადასახადო დაბეგვრა;	
საამორტიზაციო ანარიცხები და გამოქვითვები	
საგადასახადო დაბეგვრის კანონიერების შემოწმება	3
საამორტიზაციო ანარიცხები და გამოქვითვები ძირითად საშუალებათა მიხედვით	21
2. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება, გასაჩივრების წესი	
პირის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდით	48
საგადასახადო მოთხოვნების ბათილად ცნობა	59
საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება	82
ურთიერთდამოკიდებული პირები, ცრუმაგიერ პირებად ცნობა	91
3. გადასახადისგან გათავისუფლების წესი	
დღგ-ს ჩათვლა და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, დღგ-ს ჩათვლის დოკუმენტაცია	105
დღგ-ს ჩათვლა, გადასახადისგან გათავისუფლება	124
4. საგადასახადო სამართალდარღვევა	
სალარო აპარატის დაკარგვის საფუძველზე დაჯარიმების კანონიერება	146
საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველი	160
საგადასახადო სანქციის გამიჯვნა საგადასახადო ვალდებულებისაგან	187
მომგებიანი თამაშობების ორგანიზატორების დაჯარიმების საფუძველი	221

საქართველოს უზენაესი სასამართლო
თბილისი 0110, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32
ტელ.: (995 32) 299 72 23
www.supremecourt.ge