

# საბადასასალო დავაბი

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/court-decisions/>

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი  
**ადმინისტრაციულ საქმეებზე**

2021, №8

Decisions of the Supreme Court of Georgia  
**on Administrative Cases**  
(in Georgian)

2021, №8

Entscheidungen des Obersten Gerichts von Georgien  
**in Verwaltungssachen**  
(in der georgischen Sprache)

2021, №8

Решения Верховного Суда Грузии  
**по административным делам**  
(на грузинском языке)

2021, №8

გადაწყვეტილებების შერჩევასა და დამუშავებაზე პასუხისმგებელი

**ლიანა ლომიძე**

ტექნიკური რედაქტორი

**მარიკა მაღალაშვილი**

რედაქციის მისამართი:

0110, თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №6, ტელ: 298 20 75;

[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)

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

## საკიეპელი

გადასახადების დარიცხვის კანონიერება; სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა .....	4
პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის .....	30
საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილების გასაჩივრების ვადა .....	57
საგადასახადო ორგანოს ბრძანების აღსრულების შესახებ სარჩელის ხანდაზმულობა .....	77
გადასახადის უკანონოდ დაბეგრული თანხის უკან დაბრუნების შესახებ დავაზე მოპასუხის განსაზღვრა .....	99
საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება .....	116
გასვლითი საგადასახადო შემონმების შეჩერების და განახლების კანონიერება .....	134
დღგ-ით დაბეგრის ნაწილში თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტის და შეტყობინების კანონიერება .....	148

**გადასასაღების დარიცხვის კანონიერება; სამეურნეო  
ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა**

**ბანკინება  
საქართველოს სახელით**

№ბს-1579(2კ-18)

23 იანვარი, 2020 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 ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

**აღწერილობითი ნაწილი:**

2016 წლის 2 თებერვალს შპს „...მა“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის №52162 ბრძანებისა და 2014 წლის 15 დეკემბრის №094-270 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 8 იანვრის გადაწყვეტილების (საჩივარი №10041/2/15) სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთის პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად განხილვის ნაწილში ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 29 მაისის გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის №52162 ბრძანება და 2014 წლის 15 დეკემბრის №094-270 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 8 იანვრის გადაწყვეტილება (საჩივარი №10041/2/15) სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთის პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ

უპროცენტო სესხად განხილვის ნაწილში.

სასამართლომ დადგინებულად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 მაისის №26776 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „...ს“ გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2014 წლის პირველ აპრილამდე. შემოწმების შედეგებზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი. საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, საწარმოს საქმიანობას წარმოადგენს საკვები პროდუქტების შექმნა (ძირითადად, საკვები ზეთი), წარმოება (მაკარონი) და რეალიზაცია. საგადასახადო შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ ორგანიზაციას ბუღალტრულად 2008 წლის აგვისტოდან 2011 წლის მარტის ჩათვლით უფიქსირდება სალაროს მზარდი ფულადი ნაშთი, რომელიც მერყეობს 84 000 ლარიდან 3450 000 ლარამდე. ამავე პერიოდში, საწარმოს სხვადასხვა ორგანიზაციიდან და საბანკო დაწესებულებიდან აღებული აქვს სესხები. შემოწმების მიერ სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთი განხილულ იქნა ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად და თვის მინიმალური ნაშთებისა და საბაზრო პროცენტის განაკვეთის (20%) გათვალისწინებით, გაანგარიშდა კუთვნილი საპროცენტო თანხები, რაც ჩაითვალა ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ სარგებლად და დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის №52162 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „...ს“ წარედგინა 2014 წლის 15 დეკემბრის №094-270 საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა სულ 791 592.78 ლარი, მათ შორის, საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში გადასახადის ძირითადი თანხა – 90 802 ლარი, ჯარიმა – 49 711 ლარი, საურავი – 107 127.68 ლარი.

სასამართლომ დადგინებულად მიიჩნია, რომ შპს „...მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის №094-270 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა. სადავო საკითხებს წარმოადგენდა: 1. ერთობლივი შემოსავლის არაპირდაპირი მეთოდით გაანგარიშება; 2. სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის გამოყენებაზე სარგებლის დარიცხვა; 3. მიმწოდებელთან

უკან დაბრუნებული საქონლის რეალიზაციად მიჩნევა და რეალიზებული საქონლის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, პირველ სადავო საკითხთან მიმართებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით დარიცხული თანხების შემცირება, ხოლო მესამე სადავო საკითხთან დაკავშირებით – საკითხის დამატებითი შესწავლა.

მეორე სადავო საკითხთან მიმართებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტსა და მე-4 ნაწილზე, მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილზე, 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტსა და მე-2 ნაწილზე, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე და 97-ე მუხლებზე და გადასახადის გადამხდელს მისცა წინადადება, ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღეში შემომწმობლისათვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, მათ შორის, ანალიტიკური ან/და მოძრაობის ცხრილი სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ოდენობის შესახებ, ხოლო მიღებული ინფორმაციის შესწავლის/შეფასების შედეგების გათვალისწინებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, სალაროს გონივრულ ფულად ნაშთად განეხილა საზოგადოების წლიური საკასო ხარჯის (სახელფასო განაცემის გარეშე) მეთაედი, გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი თანხა მიეჩნია შესაბამისი პერიოდის უპროცენტო სესხად, ხოლო სარგებელი – ხელფასის სახით განაცემად და აღნიშნულის გათვალისწინებით უზრუნველყო დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

სასამართლომ დადგინდა ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანების საფუძველზე მომზადებულ იქნა საგადასახადო შემომწმობის მთავარი სამმართველოს 2015 წლის 30 აპრილის დასკვნა, რომლის მიხედვითაც, სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის გამოყენებაზე სარგებლის დარიცხვასთან მიმართებით, გადამხდელმა წარადგინა ანალიტიკური მოძრაობის ცხრილი სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ოდენობის შესახებ. შემოსავლების სამსახურის ბრძანების თანახმად, სალაროს გონივრულ ფულად ნაშთად განხილული იქნა საზოგადოების წლიური საკასო ხარჯის (სახელფასო განაცემის გარეშე) მეთაედი. მიღებული ინფორმაციის ანალიზის შედეგად, საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში შემცირებას დაექვემდებარა სულ 42 449 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 28 797 ლარი, ჯარიმა – 13 652 ლარი. დასკვნის სა-

ფუძველზე გამოცემული იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 21 მაისის №17380 ბრძანება, რომლითაც შპს „...ს“ შეუმცირდა დარიცხვა სულ 298 863 ლარის ოდენობით.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2015 წლის 15 აპრილს შპს „...მა“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის №52162 ბრძანებისა და №094-270 საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანების გაუქმება მოითხოვა. დავის საგანს წარმოადგენდა სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთის პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად განხილვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 8 იანვრის გადაწყვეტილებით №10041/2/15 საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის წარმომადგენლის განცხადებით, გადამხდელმა წარადგინა დივიდენდის გაცემის შესახებ ინფორმაცია, რაც გონივრულ ნაშთთან ერთად შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანების შესაბამისად, გათვალისწინებულ იქნა გადაანგარიშებისას. ვინაიდან საზოგადოება შემომწმებისას არ ფუნქციონირებდა, ვერ დგინდება სალაროში თანხის ფაქტობრივად არსებობა/არარსებობის ფაქტი, თუმცა ბუღალტრულად სალაროს ნაშთი გაინაშთა. საბჭომ ასევე აღნიშნა, რომ საზოგადოებას უფიქსირდება სალაროს მზარდი ფულადი ნაშთი, ამავე პერიოდში ბანკიდან და ორგანიზაციებიდან სესხის აღება, გადამხდელის მიერ წარდგენილი ანალიტიკური მოძრაობის ცხრილი სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ოდენობის შესახებ შესწავლილი და გათვალისწინებულია, სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთი ბუღალტრულად განამთულია, ამდენად გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი თანხა კანონშესაბამისად განხილულია უპროცენტო სესხად, სარგებელი ხელფასის სახით მიღებულ განაცემად და დაბეგრულია საშემოსავლო გადასახადით.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „მ...ის“ დირექტორის 2016 წლის 20 იანვრის წერილის მიხედვით, შპს „მ...სა“ და შპს „...ს“ შორის არსებული შეთანხმების შესაბამისად, 2008-2013 წლებში შპს „...ის“ სალაროში აკუმულირდებოდა ნაღდი ფული შპს „მ...ის“ მიმართ წარმოშობილი დებიტორული დავალიანების შესაბამისად და ანაზღაურება ხდებოდა შპს „მ...ის“ უფლებამოსილი პირის (დირექტორის) მიერ მხოლოდ წინასწარ მიცემული დავალების საფუძველზე, ნაღდი ფულის მეშვეობით ან საბანკო ანგარიშსწო-

რებით.

სასამართლომ მიუთითა მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილზე, რომლის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ხოლო ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად კი, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები, გარდა ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაზღაურებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა. მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდებისას ერთობლივ შემოსავალში ასახვას ექვემდებარება ამ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება ქვემოთ მითითებული თანხა, რომელიც მცირდება დაქირავებულის მიერ ამ სარგებლის მიღებისას დამქირავებლისათვის გადახდილი თანხით – დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით, პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა – იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახ-



დელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ/არასრულ თვეზე (არასრული თვეები ერთ თვედ ჯამდება). ამასთანავე, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 30 პროცენტს.

ამავე კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 275-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის 50 პროცენტამდე შემცირება – იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.

სასამართლომ, აგრეთვე, მიუთითა 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები, გარდა ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლებისა. ამავე კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან, ხოლო მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, დაქირავებულის მიერ ამ ნაწილით განსაზღვრული ოდენობით მიღებული სარგებლისათვის, გადახდილი თანხის გამოკლებით, მათ შორის დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საბაზრო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა.

მითითებული კოდექსის 131-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა, – იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ (არასრულ) თვეზე. ამასთანავე, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 60 პროცენტს, ხოლო 132-ე მუხლის

პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის 50 პროცენტამდე შემცირება, – ინვესს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით. პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის 50 პროცენტით ან მეტი ოდენობით შემცირება, – ინვესს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 75 პროცენტის ოდენობით.

სასამართლომ დამატებით მიუთითა მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე, რომლის მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით კი, თუ რაიმე თანხა გამოიყენება კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლება, რომ ეს თანხა მიღებული აქვს ამ პირს.

სასამართლომ განმარტა, რომ სალაროს ფულადი ნაშთის ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად მიჩნევას საფუძვლად უნდა დაედოდა ობიექტური გარემოებები, რომლებიც ფულადი ნაშთის ფიქტიურობაზე მიუთითებდნენ. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოცემულ შემთხვევაში, სწორედ ფულადი ნაშთის ოდენობა და ამავე დროს საწარმოს მიერ სესხის გამოტანა გახდა საფუძველი იმისა, რომ საგადასახადო ორგანომ ერთმანეთთან შეუსაბამოდ მიიჩნია გადამხდელის მიერ მითითებული მონაცემები და რეალურად არსებული ვითარება. ამასთან, აღსანიშნავი იყო, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ ნაშთის ფაქტობრივად არსებობის გადამოწმება არ მომხდარა, რის საფუძვლადაც, მოპასუხეები მიუთითებენ საგადასახადო შემოსემების მიმდინარეობის პერიოდისათვის შპს „...ის“ ფუნქციონირების შეჩერების თაობაზე.

სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია, რომ კანონმდებელი სალაროში არსებული თანხების ოდენობას არ განსაზღვრავს, შესაბამისად, დაუშვებელია, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ დამოუკიდებლად მოხდეს საკითხის მონესრიგება და გადაწყვეტა, თანხის რა ოდენობა შეიძლება გააჩნდეს საზოგადოებას სალაროში. გარდა ამისა, სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ არ უნდა მომხდარიყო მენარმის შეზღუდვა, რომ მას არსებული ფულადი ნაშთები სავალდებულო წესით განეთავსებინა საბანკო ანგარიშზე, საბანკო ანაბარზე, რამეთუ მენარმე დამოუკიდებლად წყვეტდა მისი საქმიანობის მიმართულებებს, ხელშეკრულებების დადების საკითხს და მხოლოდ მას შეეძლო, გადაენ-

ყვიტა, მიმართავდა საბანკო დაწესებულებას თანხების განთავსების თაობაზე საბანკო მომსახურების განწვევის მიზნით, თუ ფულად თანხებს შეინახავდა სალაროში. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მოხდებოდა მენარმის საქმიანობის შეზღუდვა კანონმდებლობით გაუთვალისწინებელი საფუძვლით და აღნიშნული შეზღუდვა შეუსაბამობაში იქნებოდა კანონით გარანტირებულ პირის უფლებების უზრუნველყოფასთან. ამასთან, სასამართლომ განმარტა, რომ იმ შემთხვევაში, როდესაც სანარმოს უფიქსირდებოდა ფულადი ნაშთი და ამავდროულად მის მიერ ხდებოდა სესხის აღება ძირითადი საშუალებების შესაძენად, ხელფასის გასაცემად, სხვადასხვა შესყიდვების დასაფინანსებლად თუ სხვა, მნიშვნელოვანი იყო, დადგენილიყო სალაროში ფულის არსებობის მიზნობრიობა. სასამართლომ მიუთითა, რომ გადამხდელს ვერ შეეზღუდებოდა სესხის გამოტანის უფლება, რისი განხორციელებაც მხოლოდ მის გადამწყვეტილებას წარმოადგენდა და შესაძლებელი იყო, რომ ნაშთის არსებობის პირობებშიც, აღნიშნული ყოფილიყო საზოგადოების კონკრეტული პოლიტიკის გამოხატულება. ამასთან, იმ პირობებში, როდესაც სანარმოს ჰქონდა ფულადი ნაშთი და მაინც ხდებოდა სესხის აღება, აღებული სესხის მიზნობრიობის დადგენა და სალაროს სამეურნეო დანიშნულებისათვის საჭირო თანხების მოძრაობა საინტერესო და მნიშვნელოვანი იყო სწორედ სალაროში არსებული უძრავი სალდოს არსებობის დასადასტურებლად. სასამართლომ აღნიშნა, რომ ვინაიდან, განსახილველ შემთხვევაში, ნაშთის არსებობა მითითებული იყო ბუღალტრულ მონაცემებში, ხოლო მისი ფაქტობრივად არსებობის გადამოწმება შეუძლებელი იყო, მნიშვნელოვანი იყო, დადგენილიყო სალაროში არსებული ფულადი თანხის მიზნობრიობა, რაც დაასაბუთებდა სესხის აღების საჭიროებას, მიუხედავად ნაშთის არსებობისა.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელის მითითებით, სალაროში არსებული ნაშთი წარმოადგენდა ერთ-ერთი მიმწოდებლის წინაშე არსებული დავალიანების დასაფარ თანხას, ვინაიდან კრედიტორი თავად ირჩევდა გადახდის დროსა და წესს, სანარმო იძულებული იყო, რომ თანხა განთავსებული ჰქონოდა სალაროში და კრედიტორის მოთხოვნისთანავე ჯეროვნად შეესრულებინა ნაკისრი ვალდებულებები. სწორედ აღნიშნული განაპირობებდა სანარმოს ფუნქციონირებისათვის საჭირო ფულადი თანხების არსებობის უზრუნველსაყოფად არა სალარო ნაშთის გამოყენებას, არამედ ბანკიდან სესხის აღებას.

სასამართლომ მიუთითა, რომ საქმეში წარმოდგენილი იყო შპს „მ...ის“ დირექტორის 2016 წლის 20 იანვრის წერილი, რომლის მიხედვითაც, შპს „მ...სა“ და შპს „...ს“ შორის არსებული შეთანხმების

შესაბამისად, 2008-2013 წლებში შპს „...ის“ სალაროში აკუმულირდებოდა ნაღდი ფული შპს „მ...ის“ მიმართ წარმოშობილი დებიტორული დავალიანების შესაბამისად და ანაზღაურება ხდებოდა მხოლოდ შპს „მ...ის“ უფლებამოსილი პირის (დირექტორის) მიერ წინასწარ მიცემული დავალების საფუძველზე, ნაღდი ფულის მეშვეობით ან საბანკო ანგარიშსწორებით.

ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემული დავის სწორად გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებას წარმოადგენდა მოსარჩელის მიერ მითითებული ფაქტების შესწავლა და შეფასება. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მიუხედავად ამისა, საგადასახადო ორგანომ ისე განახორციელა გადასახადების დარიცხვა, რომ მას არ ჰქონდა გამოკვლეული სალაროში არსებული თანხების მიზნობრიობა, არ ჰქონდა შეფასებული გადასახადის გადამხდელის მითითება სალაროში არსებული ნაშთით კონკრეტული ვალდებულების დაფარვის თაობაზე. იმ პირობებში კი, როდესაც ნაშთის რეალური არსებობა ფაქტობრივად ვერ გადამოწმდებოდა, გადასახადის გადამხდელს არ უნდა დაკისრებოდა ისეთი მტკიცებულების წარდგენა, რისი წარდგენის უზრუნველყოფაც შეუძლებელი იყო და საკითხი არსებული მასალის ურთიერთჯერების შედეგად უნდა გადაწყვეტილიყო. სასამართლომ ყურადღება მიუქცია მოსარჩელისა და შპს „მ...ის“ ახსნა-განმარტებას და დადასტურებულად მიიჩნია, რომ სალაროში თანხის არსებობა განპირობებული იყო კონკრეტული საფუძვლითა და მიზნობრიობით, რადგან მხოლოდ ვარაუდი, რომელიც არ ემყარებოდა კონკრეტულ მტკიცებულებებს, არ შეიძლებოდა გამხდარიყო დამატებითი დარიცხვის საფუძველი, წინააღმდეგ შემთხვევაში, შეილახებოდა პირის კონსტიტუციით გარანტირებული საკუთრებისა და თავისუფალი მენარმეობის უფლება.

სასამართლომ მიუთითა, რომ დაუშვებელი იყო, მხოლოდ მოსაზრება გამხდარიყო სამეურნეო ოპერაციის ფორმის შეცვლისა და დარიცხვის საფუძველი, რადგან საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენება უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის იმგვარ შემთხვევას, როდესაც ერთმანეთს არ შეესაბამება მხარეთა ნების გამოხატვის ფორმა და მისი შინაარსი. სასამართლომ აღნიშნა, რომ ასეთ შემთხვევაში, უპირატესობა ენიჭება სწორედ შინაარსობრივ მხარეს და არა მხარეთა მიერ გამოყენებულ ფორმას. თუკი მხარეებმა დადეს კონკრეტული სახის შეთანხმება, მაგრამ შეთანხმებით გამოხატული ნება არ შეესაბამება იმ შეთანხმების ფორმას, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია. სა-

სამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნული გამომდინარეობდა საგადასახადო ორგანოთა ფუნქციებიდან და მიზნებიდან, რამეთუ სწორედ საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფდა გადასახადების ადმინისტრირებას, მათი ჯეროვნად და დროულად გადახდის კონტროლს. ამგვარი უფლებამოსილების განხორციელება გამორიცხავდა, ერთი მხრივ, კონკრეტული სამართლებრივი ფორმის გამოყენების შედეგად გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას, ხოლო, მეორე მხრივ, შეცდომის დაშვებისას იცავდა გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს, რათა არ მომხდარიყო მისთვის გადასახადების გაუმართლებელი ან ზედმეტი ოდენობით დარიცხვა. სასამართლომ განმარტა, რომ, აღნიშნული უფლებამოსილების გამოყენებისათვის განმსაზღვრელი იყო დადგენა ფაქტისა, რომ მხარის მიერ გამოყენებული საკანონმდებლო აქტით გათვალისწინებული კონკრეტული ფორმა არ შეესაბამებოდა მენარმის რეალურ ნებას და მიუხედავად დოკუმენტაციაში ნაშთის არსებობის დაფიქსირებისა, თანხა რეალურად არ ინახებოდა სალაროში. სწორედ აღნიშნულიდან და არა მოსარჩელის მიერ მითითებული დასაბუთებიდან, რომ განსახილველ შემთხვევაში ზოგადად არ არსებობდა სამეურნეო ოპერაცია, რომ მას ფორმა შეცვლოდა, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენება, მოცემულ შემთხვევაში, უსაფუძვლო იყო.

სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო აქტები არ შეიცავდა სათანადო დასაბუთებას, სესხის აღების გარდა, რომელი გარემოებებისა და მტკიცებულებების ერთობლიობა ქმნიდა წარმოდგენას ნაშთის ფიქტიურობაზე და რატომ არ იქნა გაზიარებული საზოგადოების განმარტება ფულადი ნაშთის კონკრეტული დანიშნულების შესახებ, ამასთან, საგადასახადო ორგანოებმა ვერ დაასაბუთეს, სალაროს გონივრული ფულადი ნაშთის დადგენის კრიტერიუმები და პრინციპები და რატომ იქნა განხილული საზოგადოების წლიური საკასო ხარჯის (სახელფასო განაცემის გარეშე) მხოლოდ მეთაფი სალაროს გონივრულ ფულად ნაშთად. მართალია, მოპასუხეთა წარმომადგენლებმა განმარტეს, რომ ეს იყო თანხა, რომელიც სანარმოს სჭირდებოდა ფუნქციონირებისათვის, თუმცაღა მისი გამოთვლის კრიტერიუმები არ იყო ნათელი და მხარისათვის გასაგები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელს არ უზღუდავდა სალაროში ფულადი ნაშთის განთავსებასა და მის ოდენობას, არ უკრძალავდა სესხის აღებას სალაროში ნაშთის არსებობის პარალელურად და

საგადასახადო ორგანო მხოლოდ ამ ფაქტობრივი გარემოების გარდა ვერ მიუთითებდა და ასაბუთებდა საკუთარ ვარაუდს გადამხდელის მიერ გამოყენებული ფორმის შინაარსთან შეუსაბამობის შესახებ, ხოლო მოსარჩელე მიუთითებდა სალაროში არსებული ნაშთის მიზნობრიობაზე და კერძო სამართლის სუბიექტების მიმართ მოქმედი სახელმეკრულებო თავისუფლების მოქმედების ფარგლებში, სწორედ ხელმეკრულების მხარეების შეთანხმების საგანს წარმოადგენდა ვალდებულების შესრულების დროისა და წესის განსაზღვრა, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ განხორციელებული ოპერაციებით არ დარღვეულა კანონის მოთხოვნები და არ არსებობდა სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთის პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად განხილვის საფუძველი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 29 მაისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 26 სექტემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 29 მაისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნები საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები. თავის მხრივ, აპელანტებმა სააპელაციო საჩივრებში ვერ გააქარწყლეს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გაკეთებული სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითეს და ვერ წარადგინეს ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, დადგენილი იყო, რომ შემონგებამ მოსარჩელის მიერ 2008-2013 წლებში ბუღალტრულად აღრიცხული სალაროს ფულადი ნაშთი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენებით, განიხილა ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად იმ მოტივით, რომ სადავო პერიოდში გადამხდელს უფიქ-

სირდებოდა ფულადი ნაშთი, მაგრამ ადგილი ჰქონდა სანარმოს მიერ სესხის აღებას.

სააპელაციო პალატამ დამატებით აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, ფულადი ნაშთის არსებობის ფაქტობრივი გადამოწმება ვერ მოხდებოდა, ხოლო საგადასახადო ორგანომ მისი ფიქტიურობა დადასტურებულად მიიჩნია სანარმოს მიერ სესხის აღების გამო, შესაბამისად, მნიშვნელოვანი იყო კომპანიის განმარტება, რომ სალაროში არსებული ნაშთი წარმოადგენდა ერთ-ერთი მიმწოდებლის წინაშე არსებული დავალიანების დასაფარ თანხას. ვინაიდან კრედიტორი თავად ირჩევდა გადახდის დროსა და წესს, სანარმო იძულებული იყო, რომ თანხა განთავსებული ჰქონოდა სალაროში და კრედიტორის მოთხოვნისთანავე ჯეროვნად შეესრულებინა ნაკისრი ვალდებულებები. სწორედ აღნიშნული განაპირობებდა სანარმოს ფუნქციონირებისათვის საჭირო ფულადი თანხების არსებობის უზრუნველსაყოფად არა სალარო ნაშთის გამოყენებას, არამედ ბანკიდან სესხის აღებას. ამასთან, საქმეში წარმოდგენილი იყო შპს „მ...ის“ დირექტორის 2016 წლის 20 იანვრის წერილი, რომლის მიხედვითაც, შპს „მ...სა“ და შპს „...ს“ შორის არსებული შეთანხმების შესაბამისად, 2008-2013 წლებში შპს „...ის“ სალაროში აკუმულირდებოდა ნაღდი ფული შპს „მ...ის“ მიმართ წარმოშობილი დებიტორული დავალიანების შესაბამისად და ანაზღაურება ხდებოდა მხოლოდ შპს „მ...ის“ უფლებამოსილი პირის (დირექტორის) მიერ წინასწარ მიცემული დავალების საფუძველზე, ნაღდი ფულის მეშვეობით ან საბანკო ანგარიშსწორებით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 26 სექტემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მითითებით, სააპელაციო სასამართლომ სარწმუნო მტკიცებულებად მიიჩნია შპს „...ის“ კრედიტორის, კერძოდ, შპს „მ...ის“ დირექტორის 2016 წლის 20 იანვრის წერილი. კასატორი განმარტავს, რომ შპს „მ...სა“ და შპს „...ს“ შორის არსებული სასესხო ურთიერთობა არც გამხდარა მხარეთა მიერ სადავოდ. რაც შეეხება სალაროში არსებული თანხის მიზნობრიობის დადასტურებას, კასატორი მიუთითებს, რომ სხვა საგადასახადის გადამხდელის მიერ გაცემული ახსნა-განმარტება არ შეიძლება იქნეს მიჩნეული იმის დამადასტურებლად, რომ სალაროში არსებული თანხები შპს „...ს“ მის წინაშე არსებული დავალიანების დასაფარავად სჭირდებოდა. ხსენებულ-

თან დაკავშირებით, კასატორი მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

კასატორი მიუთითებს „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად, სამენარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთგვრადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საზოგადოებას, რომელსაც 2008 წლიდან 2011 წლამდე უფიქსირდება სალაროს მზარდი ფულადი ნაშთი, ზუსტად ამავე პერიოდში ბანკიდან და ორგანიზაციებიდან აღებული აქვს სესხები, რომელიც შეუსაბამოა იმ ორგანიზაციისათვის, რომელიც მოგების მიღებაზე არის ორიენტირებული. კასატორის მითითებით, სასამართლოს საფუძვლიანად უნდა შეესწავლა საქმეში არსებული მტკიცებულებები, საიდანაც ნათლად ჩანდა, რომ ფულადი ნაშთები სალაროში იზრდებოდა და ამავდროულად იზრდებოდა საზოგადოების ვალდებულებებიც კრედიტორების წინაშე, რომლის დაფარვაც არ ხდებოდა მოსარჩელის მიერ. ცხადია, რომ წლების შემდეგ ხსენებული ვალდებულებები კიდევ უფრო მძიმე ტვირთად დაანგებოდა კომპანიას. ამდენად, კასატორი აბსურდულად მიიჩნევს ამგვარ პირობებში სალაროში ნაღდი ფულადი სახსრების არსებობას.

კასატორის განმარტებით, ვინაიდან საზოგადოებას უფიქსირდება სალაროს მზარდი ფულადი ნაშთი, ამავე პერიოდში ბანკიდან და ორგანიზაციებიდან სესხის აღება, საგადასახადო ორგანო მიიჩნევს, რომ გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი თანხა მართებულად იქნა განხილული უპროცენტო სესხად, სარგებელი კი – ხელფასის სახით მიღებულ განაცემად. ამდენად, კასატორის მოსაზრებით, მართლზომიერია აღნიშნულის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრვა.

კასატორის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, სადავო საკითხზე გადამხდელმა წარადგინა ანალიტიკური მოძრაობის ცხრილი სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ოდენობის შესახებ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოს გადანყევტილებების თანახმად, სალაროს გონივრულ ფულად ნაშთად განხილულია საზოგადოების წლიური საკასო ხარჯის (სახელფასო განაცემის გარეშე) მეთაედი, მიღებული ინფორმაციის ანალიზის შედეგად საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში ვალდებულება შემცირდა 42 449 ლარით.



კასატორის აღნიშვნით, იმის გათვალისწინებით, რომ საზოგადოება შემომწმებისას არ ფუნქციონირებდა, ვერ დადგინდა სალაროში თანხის ფაქტიურად არსებობა/არარსებობის ფაქტი, თუმცა ბუღალტრულად სალაროს ნაშთი გაინაშთა. იმ პირობებში, როდესაც გადამხდელს უფიქსირდებოდა სალაროს მზარდი ფულადი ნაშთი, ამასთან, იმავე პერიოდში ბანკიდან და ორგანიზაციებიდან სესხის აღება, კასატორის მოსაზრებით, გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი თანხის უპროცენტო სესხად, ხოლო სარგებლის ხელფასის სახით მიღებულ განაცემად მიჩნევა და საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრ ბაზაში ჩართვა სრულად შეესაბამება შესამომწმებელ პერიოდში მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 28 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამომწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 28 მარტის 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 საფუძვლებს შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემომწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 26 სექტემბრის განჩინება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 მაისის №26776 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „...ის“ გასვლითი სრული საგადასახადო შემომწმება. შესამომწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2014 წლის პირველ აპრილამდე. შემომწმების შედეგებზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის საგადასახადო შემომწმების აქტი. საგადასახადო შემომწმების აქტის მიხედ-

ვით, საწარმოს საქმიანობას წარმოადგენს საკვები პროდუქტების შექმნა (ძირითადად, საკვები ზეთი), წარმოება (მაკარონი) და რეალიზაცია. საგადასახადო შემონმების აქტში აღნიშნულია, რომ ორგანიზაციას ბუღალტრულად 2008 წლის აგვისტოდან 2011 წლის მარტის ჩათვლით უფიქსირდება სალაროს მზარდი ფულადი ნაშთი, რომელიც მერყეობს 84 000 ლარიდან 3 450 000 ლარამდე. ამავე პერიოდში საწარმოს სხვადასხვა ორგანიზაციიდან და საბანკო დაწესებულებიდან აღებული აქვს სესხები. შემონმების მიერ სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთი განხილულ იქნა ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად და თვის მინიმალური ნაშთებისა და საბაზრო პროცენტის განაკვეთის (20%) გათვალისწინებით, გაანგარიშდა კუთვნილი საპროცენტო თანხები, რაც ჩაითვალა ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ სარგებლად და დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის №52162 ბრძანება გადასახადების/გადასახდებლების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „...ს“ წარედგინა 2014 წლის 15 დეკემბრის №094-270 საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა სულ 791 592.78 ლარი, მათ შორის, საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში გადასახადის ძირითადი თანხა – 90 802 ლარი, ჯარიმა – 49 711 ლარი, საურავი – 107 127.68 ლარი.

შპს „...მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის №094-270 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

სადავო საკითხებს წარმოადგენდა: 1. ერთობლივი შემოსავლის არაპირდაპირი მეთოდით გაანგარიშება; 2. სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის გამოყენებაზე სარგებლის დარიცხვა; 3. მიმწოდებელთან უკან დაბრუნებული საქონლის რეალიზაციად მიჩნევა და რეალიზებული საქონლის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, პირველ სადავო საკითხთან მიმართებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით დარიცხული თანხების შემცირება, ხოლო მესამე სადავო საკითხთან დაკავშირებით – საკითხის დამატებითი შესწავლა.

მეორე სადავო საკითხთან მიმართებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტსა და მე-4 ნაწილზე, მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილზე, 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტსა და მე-2 ნაწილზე, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე და 97-ე მუხლებზე და გადასახადის გადამხდელს მისცა წინადადება, ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღეში შემომწმებლისათვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, მათ შორის, ანალიტიკური ან/და მოძრაობის ცხრილი სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ოდენობის შესახებ, ხოლო მიღებული ინფორმაციის შესწავლის/შეფასების შედეგების გათვალისწინებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, სალაროს გონივრულ ფულად ნაშთად განეხილა საზოგადოების წლიური საკასო ხარჯის (სახელფასო განაცემის გარეშე) მეათედი, გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი თანხა მიეჩნია შესაბამისი პერიოდის უპროცენტო სესხად, ხოლო სარგებელი – ხელფასის სახით განაცემად და აღნიშნულის გათვალისწინებით უზრუნველყო დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანების საფუძველზე მომზადებულ იქნა საგადასახადო შემომწმების მთავარი სამმართველოს 2015 წლის 30 აპრილის დასკვნა, რომლის მიხედვითაც სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის გამოყენებაზე სარგებლის დარიცხვასთან მიმართებით, გადამხდელმა წარადგინა ანალიტიკური მოძრაობის ცხრილი სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ოდენობის შესახებ. შემოსავლების სამსახურის ბრძანების თანახმად, სალაროს გონივრულ ფულად ნაშთად განხილული იქნა საზოგადოების წლიური საკასო ხარჯის (სახელფასო განაცემის გარეშე) მეათედი. მიღებული ინფორმაციის ანალიზის შედეგად საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში შემცირებას დაექვემდებარა სულ 42 449 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 28 797 ლარი, ჯარიმა – 13 652 ლარი.

დასკვნის საფუძველზე გამოცემული იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 21 მაისის №17380 ბრძანება, რომლითაც შპს „...ს“ შეუმცირდა დარიცხვა სულ 298 863 ლარის ოდენობით.

2015 წლის 15 აპრილს შპს „...მა“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის №52162 ბრძანებისა და №094-270 საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურ-

რის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანების გაუქმება მოითხოვა. დავის საგანს წარმოადგენდა სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთის პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად განხილვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 8 იანვრის გადაწყვეტილებით №10041/2/15 საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის წარმომადგენლის განცხადებით, გადამხდელმა წარადგინა დივიდენდის გაცემის შესახებ ინფორმაცია, რაც გონივრულ ნაშთთან ერთად შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანების შესაბამისად, გათვალისწინებულ იქნა გადაანგარიშებისას. ვინაიდან საზოგადოება შემონმებისას არ ფუნქციონირებდა, ვერ დგინდება სალაროში თანხის ფაქტიურად არსებობა/არარსებობის ფაქტი, თუმცა ბუღალტრულად სალაროს ნაშთი გაინაშთა. საბჭომ ასევე აღნიშნა, რომ საზოგადოებას უფიქსირდება სალაროს მზარდი ფულადი ნაშთი, ამავე პერიოდში ბანკიდან და ორგანიზაციებიდან სესხის აღება, გადამხდელის მიერ წარდგენილი ანალიტიკური მოძრაობის ცხრილი სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ოდენობის შესახებ შესწავლილი და გათვალისწინებულია, სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთი ბუღალტრულად განამთულია, ამდენად გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი თანხა კანონშესაბამისად განხილულია უპროცენტო სესხად, სარგებელი ხელფასის სახით მიღებულ განაცემად და დაბეგრილია საშემოსავლო გადასახადით.

შპს „მ...ის“ დირექტორის 2016 წლის 20 იანვრის წერილის მიხედვით, შპს „მ...სა“ და შპს „...ს“ შორის არსებული შეთანხმების შესაბამისად, 2008-2013 წლებში შპს „...ის“ სალაროში აკუმულირდებოდა ნაღდი ფული შპს „მ...ის“ მიმართ წარმოშობილი დებიტორული დავალიანების შესაბამისად და ანაზღაურება ხდებოდა შპს „მ...ის“ უფლებამოსილი პირის (დირექტორის) მიერ მხოლოდ წინასწარ მიცემული დავალების საფუძველზე, ნაღდი ფულის მეშვეობით ან საბანკო ანგარიშსწორებით.

განსახილველ შემთხვევაში, სადავოა სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთის პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად განხილვის ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის №52162 ბრძანებისა და 2014 წლის 15 დეკემბრის №094-270 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 8 იანვრის გადაწყვეტილების კანონიერება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლის განხორციელება. ამავე კოდექსის 262-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად კი, გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადანყვეტილების საფუძველზე.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო შემოწმება არის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ფორმა, რომლის საფუძველზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი. ამასთან, 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 გადანყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, 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 შემოწმების აქტი.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 მაისის №26776 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „...ის“ გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება, რომლის შედეგებზე გამოცემული 2014 წლის 11 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზეც გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის №52162 ბრძანება და №094-270 საგადასახადო მოთხოვნა და განესაზღვრა დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებები. საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, ორგანიზაციას ბუღალტრულად 2008 წლის აგვისტოდან 2011 წლის მარტის ჩათვლით უფიქსირდება სალაროს მზარდი ფულადი

ნაშთი, რომელიც მერყეობს 84 000 ლარიდან 3 450 000 ლარამდე. ამავე პერიოდში სანარმოს სხვადასხვა ორგანიზაციიდან და საბანკო დაწესებულებიდან აღებული აქვს სესხები. შემოწმების მიერ სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთი განხილულ იქნა ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად და თვის მინიმალური ნაშთებისა და საბაზრო პროცენტის განაკვეთის (20%) გათვალისწინებით, გაანგარიშდა კუთვნილი საპროცენტო თანხები, რაც ჩაითვალა ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ სარგებლად და დაიბეგრა სამემოსავლო გადასახადით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოსარჩელე ზემოაღნიშნულ ნაწილში არ ეთანხმება დარიცხვის კანონიერებას და განმარტავს, რომ დარიცხვა ემყარება მხოლოდ ვარაუდს და რაიმე მტკიცებულება დირექტორის მიერ სალაროში არსებული ნაღდი ფულის გამოყენებაზე არ არსებობს. ამასთან, სალაროში უძრავი სალდირებული ნაშთის არსებობა სამეურნეო ოპერაციას არ წარმოადგენს და უსაფუძვლოა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენება. საზოგადოება აღნიშნავს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ თვითნებურად ხდება მითითება თანხის საბანკო დაწესებულებაში განთავსების თაობაზე. ამასთან, სალაროში არსებული თანხა იყო ძირითადი საქონლის მიმწოდებლის წინაშე არსებული დავალიანება, რომლის გასტუმრებაც ხდებოდა კრედიტორის მიერ მითითებული ოდენობით, პერიოდულობითა და ანგარიშსწორების წესით (ნაღდი თუ უნაღდი). გარდა ამისა, შპს „...ს“ გააჩნდა ფულის შესანახი საშუალებები (სპეციალური ოთახი, სეიფი და სხვა), დაქირავებული ჰყავდა დაცვის სამსახური და ფუნქციონირებდა სიგნალიზაცია.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“ და „დ“ ქვეპუნქტებზე, რომელთა მიხედვითაც, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით; გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით აღრიცხოს შემოსავლები, ხარჯები და გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები; კანონმდებლობით დადგენილი წესით, საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები, ცნობები და ბუღალტრული ანგარიშგება იმ გადასახადებზე, რომელთა მიმართაც იგი ითვლება გადასახადის გადამხდელად.

მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთ-

ვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ხოლო 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები, გარდა ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა. მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდებისას ერთობლივ შემოსავალში ასახვას ექვემდებარება ამ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება ქვემოთ მითითებული თანხა, რომელიც მცირდება დაქირავებულის მიერ ამ სარგებლის მიღებისას დამქირავებლისათვის გადახდილი თანხით – დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა – იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ/არასრულ თვეზე (არასრული თვეები ერთ თვედ ჯამდება). ამასთანავე, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 30 პროცენტს. ამავე კოდექსის სადავო პერი-

ოდში მოქმედი 275-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის 50 პროცენტამდე შემცირება – იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.

2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები, გარდა ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლებისა. ამავე კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან, ხოლო მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, დაქირავებულის მიერ ამ ნაწილით განსაზღვრული ოდენობით მიღებული სარგებლისათვის, გადახდილი თანხის გამოკლებით, მათ შორის დაქირავებულის მიერ დაქირავებულისათვის საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საბაზრო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა.

მითითებული კოდექსის 131-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა, – იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ (არასრულ) თვეზე. ამასთანავე, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 60 პროცენტს, ხოლო 132-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის 50 პროცენტამდე შემცირება, – იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით. პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის 50 პროცენტით ან მეტი ოდენობით შემცირება, – იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 75 პროცენტის ოდენობით.



საკასაციო სასამართლო დამატებით მიუთითებს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე, რომლის მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, თუ რაიმე თანხა გამოიყენება კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლება, რომ ეს თანხა მიღებული აქვს ამ პირს.

განსახილველ შემთხვევაში, შემომწებამ მოსარჩელის მიერ 2008-2013 წლებში ბუღალტრულად აღრიცხული სალაროს ფულადი ნაშთი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენებით, განიხილა ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად. ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8095 ბრძანებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღეში შემომწებლისათვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, მათ შორის, ანალიტიკური ან/და მოძრაობის ცხრილი სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ოდენობის შესახებ, ხოლო მიღებული ინფორმაციის შესწავლის/მეფასების შედეგების გათვალისწინებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, სალაროს გონივრულ ფულად ნაშთად განეხილა საზოგადოების წლიური საკასო ხარჯის (სახელფასო განაცემის გარეშე) მეთაფი, გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი თანხა კი მიეჩნია შესაბამისი პერიოდის უპროცენტო სესხად, ხოლო სარგებელი – ხელფასის სახით განაცემად. აღნიშნულის გათვალისწინებით მოხდა საწარმოსთვის დარიცხული თანხების კორექტირება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 8 იანვრის გადაწყვეტილებაში კი მითითებულია, რომ საზოგადოებას უფიქსირდება სალაროს მზარდი ფულადი ნაშთი, ამავე პერიოდში ბანკიდან და ორგანიზაციებიდან სესხის აღება, გადამხდელის მიერ წარდგენილი ანალიტიკური მოძრაობის ცხრილი სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ოდენობის შესახებ შესწავლილი და გათვალისწინებულია, სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთი ბუღალტრულად განაშთულია, ამდენად გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი თანხა კანონშესაბამისად განხილულია უპროცენტო სესხად, სარგებელი ხელფასის სახით მიღებულ განაცემად და დაბეგრულია საშემოსავლო გადასახადით.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას, რომ სალაროს ფულადი ნაშთის ანგარიშვალდებულ

პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად მიჩნევას საფუძვლად უნდა დაედოს ობიექტური გარემოებები, რომლებიც შეიცავენ ფულადი ნაშთის ფიქტიურობაზე მითითებას. განსახილველ შემთხვევაში, სწორედ ფულადი ნაშთის ოდენობა და ამავე დროს საწარმოს მიერ სესხის გამოტანა გახდა საფუძველი იმისა, რომ საგადასახადო ორგანომ ერთმანეთთან შეუსაბამოდ მიიჩნია გადამხდელის მიერ მითითებული მონაცემები და რეალურად არსებული ვითარება. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ ნაშთის ფაქტობრივად არსებობის გადამოწმება არ მომხდარა, რის საფუძვლადაც მოპასუხეები მიუთითებენ საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობის პერიოდისათვის შპს „...ის“ ფუნქციონირების შეჩერების თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო ეთანხმება სააპელაციო პალატის განმარტებას, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ არ უნდა მოხდეს მენარმის შეზღუდვა, რომ მან არსებული ფულადი ნაშთები სავალდებულო წესით განათავსოს საბანკო ანგარიშზე, საბანკო ანაბარზე, რამეთუ მენარმე დამოუკიდებლად წყვეტს მისი საქმიანობის მიმართულებებს, ხელშეკრულებების დადების საკითხს და მხოლოდ მას შეუძლია, გადაწყვიტოს, მიმართავს საბანკო დანესებულებას თანხების განთავსების თაობაზე საბანკო მომსახურების გაწევის მიზნით თუ ფულად თანხებს შეინახავს სალაროში. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მოხდება მენარმის საქმიანობის შეზღუდვა კანონმდებლობით გაუთვალისწინებელი საფუძვლით და აღნიშნული შეზღუდვა შეუსაბამოა იქნება კანონით გარანტირებულ პირის უფლებების უზრუნველყოფასთან. ამასთან, საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას, რომ იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოს უფიქსირდება ფულადი ნაშთი და ამავდროულად მის მიერ ხდება სესხის აღება ძირითადი საშუალებების შესაძენად, ხელფასის გასაცემად, სხვადასხვა შესყიდვების დასაფინანსებლად თუ სხვა, მნიშვნელოვანია, დადგინდეს სალაროში ფულის არსებობის მიზნობრიობა. საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, სააპელაციო პალატამ, აგრეთვე, მართებულად მიუთითა, რომ გადამხდელს ვერ შეეზღუდება სესხის გამოტანის უფლება, რისი განხორციელებაც მხოლოდ მის გადაწყვეტილებას წარმოადგენს და შესაძლებელია, რომ ნაშთის არსებობის პირობებშიც, წარმოადგენდეს საზოგადოების კონკრეტული პოლიტიკის გამოხატულებას. ამასთან, იმ პირობებში, როდესაც საწარმოს აქვს ფულადი ნაშთი და მაინც ხდება სესხის აღება, აღებული სესხის მიზნობრიობის დადგენა და სალაროს სამეურნეო დანიშნულებისათვის საჭირო თანხების მოძრაობა საინტერესო და მნიშვნელოვანია სწორედ სალაროში არსებული უძრავი საღლოს

არსებობის დასადასტურებლად. ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში ნაშთის არსებობა მითითებულია ბუღალტრულ მონაცემებში, ხოლო მისი ფაქტობრივად არსებობის გადამოწმება შეუძლებელია, მნიშვნელოვანია, დადგინდეს სალაროში არსებული ფულადი თანხის მიზნობრიობა, რაც დაასაბუთებს სესხის აღების საჭიროებას, მიუხედავად ნაშთის არსებობისა.

მოსარჩელე მიუთითებს, რომ სალაროში არსებული ნაშთი წარმოადგენდა ერთ-ერთი მიმწოდებლის წინაშე არსებული დავალიანების დასაფარ თანხას, ვინაიდან კრედიტორი თავად ირჩევდა გადახდის დროსა და წესს, საწარმო იძულებული იყო, რომ თანხა განთავსებული ჰქონოდა სალაროში და კრედიტორის მოთხოვნისთანავე ჯეროვნად შეესრულებინა ნაკისრი ვალდებულებები. სწორედ აღნიშნული განაპირობებდა საწარმოს ფუნქციონირებისათვის საჭირო ფულადი თანხების არსებობის უზრუნველსაყოფად არა სალარო ნაშთის გამოყენებას, არამედ ბანკიდან სესხის აღებას.

საქმეში წარმოდგენილია შპს „მ...ის“ დირექტორის 2016 წლის 20 იანვრის წერილი, რომლის მიხედვითაც, შპს „მ...სა“ და შპს „...ს“ შორის არსებული შეთანხმების შესაბამისად, 2008-2013 წლებში შპს „...ს“ სალაროში აკუმულირდებოდა ნაღდი ფული შპს „მ...ის“ მიმართ წარმოშობილი დებიტორული დავალიანების შესაბამისად და ანაზღაურება ხდებოდა მხოლოდ შპს „მ...ის“ უფლებამოსილი პირის (დირექტორის) მიერ წინასწარ მიცემული დავალების საფუძველზე ნაღდი ფულის მეშვეობით ან საბანკო ანგარიშსწორებით.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოცემული დავის სწორად გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებას წარმოადგენს მოსარჩელის მიერ მითითებული ფაქტების შესწავლა და შეფასება. მიუხედავად ამისა, საგადასახადო ორგანომ ისე განახორციელა გადასახადების დარიცხვა, რომ არ გამოუკვლევია სალაროში არსებული თანხების მიზნობრიობა, არ შეუფასებია გადასახადის გადამხდელის მითითება სალაროში არსებული ნაშთით კონკრეტული ვალდებულების დაფარვის თაობაზე. იმ პირობებში კი, როდესაც ნაშთის რეალური არსებობა ფაქტობრივად ვერ გადამოწმდებოდა, გადასახადის გადამხდელს არ უნდა დაეკისროს ისეთი მტკიცებულების წარდგენა, რისი წარდგენის უზრუნველყოფაც შეუძლებელია და საკითხი არსებული მასალის ურთიერთჯერების შედეგად უნდა გადაწყდეს. საკასაციო სასამართლო, აგრეთვე, ყურადღებას მიაქცევს მოსარჩელისა და შპს „მ...ის“ ახსნა-განმარტებას და დადასტურებულად მიიჩნევს, რომ სალაროში თანხის არსებობა განპირობებული იყო კონკრეტული საფუძვლითა და მიზნობრიობით, რადგან მხოლოდ ვარაუდი, რომელიც არ ემყარება კონკრეტულ მტკიცებულებებს, არ შეიძლება გახ-

დეს დამატებითი დარიცხვის საფუძველი, წინააღმდეგ შემთხვევაში შეილახება პირის კონსტიტუციით გარანტირებული საკუთრებისა და თავისუფალი მენარმოების უფლება.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას, რომ დაუშვებელია, მხოლოდ მოსაზრება იყოს სამეურნეო ოპერაციის ფორმის შეცვლისა და დარიცხვის საფუძველი, რადგან საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენება უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის იმგვარ შემთხვევას, როდესაც ერთმანეთს არ შეესაბამება მხარეთა ნების გამოხატვის ფორმა და მისი შინაარსი. ასეთ შემთხვევაში, უპირატესობა ენიჭება სწორედ შინაარსობრივ მხარეს და არა მხარეთა მიერ გამოყენებულ ფორმას. თუკი მხარეებმა დადეს კონკრეტული სახის შეთანხმება, მაგრამ შეთანხმებით გამოხატული ნება არ შეესაბამება იმ შეთანხმების ფორმას, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია. აღნიშნული გამომდინარეობს საგადასახადო ორგანოთა ფუნქციებისა და მიზნებიდან, რამეთუ სწორედ საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფს გადასახადების ადმინისტრირებას, მათი ჯერონად და დროულად გადახდის კონტროლს. ამგვარი უფლებამოსილების განხორციელება გამორიცხავს, ერთი მხრივ, კონკრეტული სამართლებრივი ფორმის გამოყენების შედეგად გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას, ხოლო, მეორე მხრივ, შეცდომის დაშვებისას იცავს გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს, რათა არ მოხდეს მისთვის გადასახადების გაუმართლებელი ან ზედმეტი ოდენობით დარიცხვა. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო პალატის განმარტებას, რომ აღნიშნული უფლებამოსილების გამოყენებისათვის განმსაზღვრელი იყო დადგენა ფაქტისა, რომ მხარის მიერ გამოყენებული საკანონმდებლო აქტით გათვალისწინებული კონკრეტული ფორმა არ შეესაბამებოდა მენარმის რეალურ ნებას და მიუხედავად დოკუმენტაციაში ნაშთის არსებობის დაფიქსირებისა, თანხა რეალურად არ ინახებოდა სალაროში. სწორედ აღნიშნულიდან და არა მოსარჩელის მიერ მითითებული დასაბუთებიდან, რომ, მოცემულ შემთხვევაში, ზოგადად არ არსებობდა სამეურნეო ოპერაცია, რომ მას ფორმა შეცვლოდა, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენება, განსახილველ შემთხვევაში, უსაფუძველოა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მითითებას, რომ სადავო აქტები

არ შეიცავს სათანადო დასაბუთებას, სესხის აღების გარდა, რომელი გარემოებებისა და მტკიცებულებების ერთობლიობა ქმნის წარმოდგენას ნაშთის ფიქტიურობაზე და რატომ არ იქნა გაზიარებული საზოგადოების განმარტება ფულადი ნაშთის კონკრეტული დანიშნულების შესახებ. ამასთან, საგადასახადო ორგანოები ვერ ასაბუთებენ სალაროს გონივრული ფულადი ნაშთის დადგენის კრიტერიუმებსა და პრინციპებს და რატომ იქნა განხილული საზოგადოების წლიური საკასო ხარჯის (სახელფასო განაცემის გარეშე) მხოლოდ მეთაედი სალაროს გონივრულ ფულად ნაშთად. მართალია, მოპასუხეთა წარმომადგენლებმა განმარტეს, რომ ეს არის თანხა, რომელიც სანარმოს სჭირდება ფუნქციონირებისათვის, თუმცადა მისი გამოთვლის კრიტერიუმები არ არის ნათელი და მხარისათვის გასაგები.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ვინაიდან კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელს არ უზღუდავდა სალაროში ფულადი ნაშთის განთავსებასა და მის ოდენობას, არ უკრძალავდა სესხის აღებას სალაროში ნაშთის არსებობის პარალელურად და საგადასახადო ორგანო მხოლოდ ამ ფაქტობრივი გარემოების გარდა ვერ მიუთითებს და ასაბუთებს საკუთარ ვარაუდს გადამხდელის მიერ გამოყენებული ფორმის შინაარსთან შეუსაბამობის შესახებ, ხოლო მოსარჩელე მიუთითებს სალაროში არსებული ნაშთის მიზნობრიობაზე და კერძო სამართლის სუბიექტების მიმართ მოქმედი სახელშეკრულებო თავისუფლების მოქმედების ფარგლებში, სწორედ ხელშეკრულების მხარეების შეთანხმების საგანს წარმოადგენდა ვალდებულების შესრულების დროისა და წესის განსაზღვრა, მოსარჩელის მიერ განხორციელებული ოპერაციებით არ დარღვეულა კანონის მოთხოვნები და არ არსებობს სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთის პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად განხილვის საფუძველი.

ყოველივე აღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 26 სექტემბრის განჩინება.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

## **დაადგინა:**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 26 სექტემბრის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის**

### **განჩინება საქართველოს სასხელით**

№ბს-532-529(2კ-17)

08 აპრილი, 2020 წ., ქ. თბილისი

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

**დავის საგანი:** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

შპს „...მა“ 11.08.2016წ. სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა: სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.05.2016წ. №13298 ბრძანების, 17.05.2016წ. №13296 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 15.07.2016წ. №12714/2/16 და №12713/2/16 გადაწყვეტილებების, 30.01.2016წ. №ELO43549 და 23.12.2015წ. №ELO42644 სამართალდარღვევის ოქმების ბათილად ცნობა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ შპს „...ის“ მიერ აშშ-დან იმპორტირებულ იქნა გაყინული თევზი, რომელიც წინასწარი დეკლარირების პრინციპით 18.12.2015წ. დარეგისტრირდა. საბაჟო დეკლარი-

რების დასრულების დროს არჩევითობის პრინციპით დეკლარაციას მიენიჭა წითელი ფერი, რაც ითვალისწინებს ტვირთის ვიზუალურ შემოწმებას. შესაბამისად მოხდა გადანონვა და დადგინდა, რომ ტვირთის მეტობა 1480კგ. ნეტოს შეადგენდა. შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი № ELO42644 და კომპანიას დაეკისრა 7985 ლარის გადახდა. ოქმის კანონიერების საკითხი ორჯერ განიხილა შემოსავლების სამსახურმა და დავების განხილვის საბჭომ, საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, კერძოდ ჯარიმის გადახდისაგან მოსარჩელე გათავისუფლდა, ხოლო დარღვევა დადასტურებულად ჩაითვალა, რასაც მოსარჩელე არ ეთანხმება, რადგან მის მიერ წარდგენილი ექსპერტიზის მიხედვით ზედმეტობას შეადგენდა არა თევზი, არამედ ყინული, შესაბამისად არ უნდა მომხდარიყო ოქმის შედგენა და საბაჟოზე თევზის შეჩერება.

მეორე შემთხვევაში იმპორტირებული და დეკლარირებული იყო 22680 კგ. გაყინული თევზი, გადანონვისას აღმოჩნდა 23874 კგ., ამ შემთხვევაში ტვირთის მეტობა შეადგენდა 1194 კგ-ს, რის გამო ისევ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი № ELO43549 და კომპანიას დაეკისრა 6116 ლარის გადახდა. აღნიშნული ოქმის კანონიერების საკითხი ორჯერ განიხილა შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ, საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, კერძოდ, მოსარჩელე კომპანია გათავისუფლდა ჯარიმის გადახდისაგან, მაგრამ დარღვევა დადასტურებულად ჩაითვალა. ადმინისტრაციული წარმოების დროს მოსარჩელემ წარადგინა ექსპერტიზის დასკვნები და აშშ-დან თავად ექსპორტიორის მიერ გამოგზავნილი წერილები, რომელთა თანახმად ზედმეტობა გამოწვეული იყო ყინულით, თუმცა აღნიშნული არ გაითვალისწინა ადმინისტრაციულმა ორგანომ, რომელმაც სათანადოდ არ შეაფასა წარდგენილი მტკიცებულებები.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 16.08.2016წ. განჩინებით საქმე განსჯადობით განსახილველად გადაეგზავნა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 31.10.2016წ. გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ საქმეში არსებული მასალების ურთიერთშეჯერებისა შედეგად მიიჩნია, რომ გასაჩივრებულ აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობების მოწესრიგება შეესაბამებოდა მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებს, ორივე შემთხვევაში ტვირთის წონა იყო ზედმეტი დეკლარაციაში მითითებულ წონაზე როგორც ნეტო, ისე ბრუტო წონით, ზედმეტობა დაფიქსირდა არა მხოლოდ გაყინული თევზის წონის, არამედ შეფუთვისასთან ერთად.

საქმეში დაცული 08.01.2016წ. ექსპერტიზის დასკვნის მიხედვით, ექსპერტიზას წარედგინა უთავო თევზი – ნეტო წონით 10,1 კგ., გაღობის შემდეგ სითხის დანაკარგმა შეადგინა 7,43% და მისი წონა გახდა 9,35 კგ., სასამართლომ მიიჩნია, რომ ექსპერტიზის დასკვნით გამოკვლეულია თევზის წონა გაღობამდე და გაღობის შემდეგ, შესაბამისად, ის არ წარმოადგენს საბაჟო დეკლარაციის შევსების დროს გაყინული თევზის წონის სწორად მითითების დამადასტურებელ უტყუარ მტკიცებულებას. სასამართლომ აღნიშნული გარემოების დამდგენ მტკიცებულებად ასევე არ მიიჩნია მომწოდებელი კომპანიების წერილები, რომ ზოგადი პრაქტიკის შესაბამისად, თევზის დაცვის მიზნით მწარმოებელი იყენებს დამატებით ყინულის ფენას, რომელიც არასდროს მიეთითება დოკუმენტაციაში, მაგრამ ზრდის ტვირთის წონას 5-7%-ით. სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ ტვირთის ნითელ დერეფანში გადამონმების შემდეგ ზედმეტობა დაფიქსირდა არა მხოლოდ გაყინული თევზის წონის მიმართ, არამედ საქონლის ზედმეტობა იყო შეფუთვასთან ერთად.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „ს“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საბაჟო ზედამხედველობის მიზანია საქონლის მიმართ სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების დაცვა. ამავე კოდექსის 214.3 მუხლის შესაბამისად, დოკუმენტებისა და მონაცემების შემონმება საბაჟო კონტროლის ფორმაა. საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლის პირველი, მე-2, მე-3, მე-10 ნაწილებისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 26.07.2012წ. №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის“ 2.1 მუხლის საფუძველზე, სასამართლომ მიუთითა, რომ საქონელი საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის მომენტიდან ექვემდებარება საბაჟო ზედამხედველობას, შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა, რაც ევალება საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადამაადგილებელ პირს. მოცემულ შემთხვევაში ასეთი პასუხისმგებელი პირი იყო შპს „...“.

სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 26.07.2012წ. №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის“ 36.3 მუხლის შესაბამისად, დეკლარირებული საქონლის მიმართ საბაჟო კონტროლს შემოსავლების სამსახური ახორციელებს ASYCUDA-ს მეშვეობით, გამოსაყენებელი რისკების მართვის სისტემით. ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, ASYCUDA-ს მეშვეობით დეკლარირებული საქონლის მონაცემების რისკის პროფილთან თანხვედრის შემთხვევაში სისტე-



მაში რეგისტრირებული სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციისათვის განისაზღვრება შესაბამისი დერეფანი. ამავე პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის მიხედვით „ნითელი დერეფანი“ ნიშნავს საქონლის გაფორმებას დეკლარაციისა და დოკუმენტების კამერალური შემოწმებით, აგრეთვე დეკლარირებული საქონლის დათვალიერებით. სასამართლომ ჩათვალა, რომ განსახილველ შემთხვევაში შპს „...მა“ დეკლარაციაში მიუთითა იმაზე ნაკლები ოდენობის საქონელი, ვიდრე ფაქტობრივად შემოიტანა. დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ შპს „...ის“ მიერ 18.12.2015 წ. პროგრამა ASYCUDA-ში დარეგისტრირდა წინასწარი სასაქონლო საბაჟო დეკლარაცია ..., რომელისთვისაც 22.12.2015 წ. პროგრამა ASYCUDA-ს მიერ შეირჩა ნითელი დერეფნის რეჟიმი. საქონლის კამერალური და ფიზიკური შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ დეკლარაციით გაცხადებული 22680 კგ. (ბრუტო 24041 კგ.) გაყინული ...ის ნაცვლად იყო 24160 კგ. (ბრუტო 25760 კგ.). აღნიშნულის გამო საბაჟო დეკლარაცია ... გაუქმდა და მის ნაცვლად 24.12.2015 წ. დარეგისტრირდა ორი – ... და ... საბაჟო დეკლარაციები. ასევე, შპს „...ის“ მიერ 28.01.2016 წ. ... სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციით იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში გაცხადებული იქნა 22680 კგ. (ბრუტო 24080 კგ.) გაყინული თევზი .... დეკლარაციის შეფასებისას პროგრამა ASYCUDA-ს მიერ შეირჩა ნითელი დერეფანი. საქონლის კამერალური და ფიზიკური შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ დეკლარაციით გაცხადებული 22680 კგ. (ბრუტო 24080 კგ.) გაყინული თევზი ...ს ნაცვლად იყო 23847 კგ. (ბრუტო 25600 კგ.). შესაბამისად, საბაჟო დეკლარაცია ... გაუქმდა და მის ნაცვლად დარეგისტრირდა ორი – ... და ... საბაჟო დეკლარაციები. საგადასახადო კოდექსის 43.4 მუხლის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. ამავე კოდექსის 289.10 მუხლის მიხედვით, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად – ინვეს ვალდებულები პირის დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევით ან უამისოდ. სასამართლომ მიიჩნია, რომ სწორედ აღნიშნული სამართლებრივი საფუძვლებით მოხდა დაჯარიმება ორივე შემთხვევაში. ამდენად, სასამართლომ ჩათვალა, რომ ადგილი არ ჰქონია კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევას.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 31.10.2016 წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...მა“.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 21.02.2017წ. გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 31.10.2016წ. გადაწყვეტილება სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.05.2016წ. №13298 და №13296 ბრძანებების, ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 15.07.2016წ. №12714/2/16 და 12713/2/16 გადაწყვეტილებების ბათილად ცნობაზე უარის თქმის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.05.2016წ. №13298 და №13296 ბრძანებები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა სადავო საკითხთან დაკავშირებით საქმის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი აქტის გამოცემა; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 15.07.2016წ. №12714/2/16 და 12713/2/16 გადაწყვეტილებები (საჩივრის უარყოფის ნაწილში); დანარჩენ ნაწილში ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 31.10.2016წ. გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელი.

სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „...მა“ მის მიმართ შედგენილი სამართალდარღვევის ოქმები გაასაჩივრა (№11307/1/2016 და №10328/1/2016 საჩივრები) სსიპ შემოსავლების სამსახურში იმ საფუძვლით, რომ ყინულის საფარი არ მიეთითება დოკუმენტაციაში და ყინულის საფარის წონა არ არის დაბეგვრის ობიექტი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 15.02.2016წ. №3606 და 15.03.2016წ. №6560 ბრძანებებით შპს „...ის“ საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, იმის გათვალისწინებით, რომ შპს „...ი“ კეთილსინდისიერად ცდებოდა ან არ იყო მისთვის ცნობილი გარემოებები, რამაც მისი პასუხისმგებლობა გამოიწვია, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საგადასახადო კოდექსის 269.7 მუხლის საფუძველზე, შპს გაათავისუფლა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებით დაკისრებული ჯარიმების გადახდისგან, დანარჩენ ნაწილში საჩივრები არ დაკმაყოფილდა. მომჩივნის მიერ წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნასთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდებოდა მომჩივნის მიერ გაფორმების ეკონომიკური ზონა „ფოთიდან“ საქონლის გატანამდე ექსპერტის მოწვევა, რათა ამ უკანასკნელს კვლევის ჩასატარებლად ამოეღო საქონლის ნიმუშები.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 15.03.2016 წ. №6560 და 15.02.2016წ. №3606 ბრძანებები შპს „...ის“ მიერ გასაჩივრდა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში. საბჭოს მიერ საჩივ-

რებზე მიღებული 01.04.2016წ. №12293/2/16 და 01.04.2016წ. №12236/2/16 გადანყვეტილებებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ შპს „...ის“ საჩივარი ნაწილობრივ დააკმაყოფილა და დაადგინა, რომ სხვაობა იყო არა საქონლის ბრუტონეტო წონას შორის, არამედ, საქონლის ფაქტობრივ ნეტო წონასა და საქონლის დეკლარირებულ ნეტო წონას შორის; სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციის შევსებისას წარმოდგენილი შესყიდვისა და გადაზიდვის დოკუმენტებით ირკვეოდა, რომ საქონელი შესყიდული (გადაზიდული) იყო გაყინულ მდგომარეობაში, ხოლო ვეტერინარული სერტიფიკატი გაცემული იყო შპს „...ის“ მიერ წარდგენილ დეკლარაციაში მითითებულ და არა ფაქტობრივად არსებულ ოდენობაზე. დავების განხილვის საბჭომ გადანყვეტილებებში ყურადღება გაამახვილა გადამხდელის მიერ დამატებით წარდგენილ მტკიცებულებებზე: საქონლის მომწოდებელი კომპანიის 01.02.2016 წ. წერილზე, რომელშიც აღნიშნული იყო, რომ კონტინერით გააგზავნა შპს „...ისათვის“ განკუთვნილი გაყინული თევზი, ყველა დოკუმენტში მითითებული იყო ტვირთის სუფთა წონა და წონა ბრუტო, ზოგადი პრაქტიკით მწარმოებელი იყენებს დამატებით ყინულის ფენას, რაც იცავს თევზს ოქსიგენაციისაგან, ამასთანავე, ყინულდამცავი საფარი არასდროს მიეთითება დოკუმენტაციაში, რადგან იგი არ არის მოხმარებადი, მაგრამ შესაძლოა გაზარდოს პროდუქციის წონა 5-7 პროცენტით. საბჭომ მიუთითა აგრეთვე სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს №000068516 დასკვნაზე, რომელშიც აღნიშნულია, რომ შპს „...ის“ მიერ ექსპერტიზაზე წარდგენილი გაყინული უთავო თევზის ნეტო წონით 10.1 კგ. გაღობის შემდეგ სითხის დანაკარგია 7.43% და მისმა წონამ შეადგინა 9.35 კგ.. საბჭომ აღნიშნა, რომ მომჩივნის მიერ ჩადენილი ქმედების კვალიფიკაციის საკითხი მოითხოვდა დამატებით შესწავლას, ასევე დამატებით შესწავლას მოითხოვდა 01.02.2016წ. წერილი და №000068516 ექსპერტიზის დასკვნა, რის გამოც საჩივრები ხელახლა განსახილველად დაუბრუნა სსიპ შემოსავლების სამსახურს. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.05.2016 წ. №13296 და 17.05.2016წ. №13298 ბრძანებებით შპს „...ის“ საჩივრები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 01.04.2016წ. გადანყვეტილებების შესაბამისად ხელახლა განსახილველად დაბრუნებულ ნაწილში – არ დაკმაყოფილდა. ორგანომ არ გაიზიარა ექსპერტიზის №5000075016 დასკვნა, რადგან ექსპერტიზა საქონლის გეზ „ფოთიდან“ გატანამდე არ ჩატარებულა, ხოლო საქონლის მიმწოდებლის 11.01.2016წ. წერილში მითითებულ რეკომენდაციებში ასახული ფაქტობრივი გარემოება არ შეესაბამებოდა რეალურად არსებულს. სსიპ შემოსავლების სამ-

სახურის აღნიშნული ბრძანებები და საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები შპს „...მა“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში ადმინისტრაციული საჩივრებით გაასაჩივრა. საბჭოს 15.07.2016წ. №12713/2/16 და 15.07.2016წ. №12714/2/16 გადაწყვეტილებებით საჩივრები ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 17.05.2016წ. ბრძანებები და შემოსავლების სამსახურს დაევალა სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, სადავო საქონლის საბაჟო გაფორმების უზრუნველყოფა. იმის გათვალისწინებით, რომ სადავო საქონელი განთავსებული იყო საბაჟო საწყობში, საქონლის ვარგისიანობის დადგენის მიზნით, საბჭომ მიზანშეწონილად მიიჩნია მომჩინის ხარჯით „ვეტერინარული სასაზღვრო-საკარანტინო კონტროლის განხორციელების წესის“ მე-19 მუხლის 2<sup>1</sup> პუნქტით განსაზღვრული პროცედურების ჩატარება და მიღებული შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ სადავო საქონლის იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის უზრუნველყოფა.

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნები და აღნიშნა, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მოსაზრებები გადასახადის გადაშდელის მიერ საბაჟო დეკლარაციაში გაცხადებული ტვირთის წონასა და ფაქტობრივად არსებულ (როგორც ნეტო, ისე ბრუტო წონის მიმართებით) წონას შორის შეუსაბამობაზე, არ არის დასაბუთებული სათანადო მტკიცებულებებით. პალატამ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსი წარმოადგენს კომპლექსურ ნორმატიულ აქტს, რომელიც მოიცავს არა მხოლოდ მატერიალურ, არამედ პროცესუალურ ნორმებს და ანესრიგებს საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებსაც. საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „ს“ ქვეპუნქტის შესაბამისად საბაჟო ზედამხედველობა არის შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომლის მიზანია საქონლის მიმართ სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების დაცვა. ამავე კოდექსის 213-ე მუხლით სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების გამოყენების მიზნებისათვის საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა ნიშნავს საქონლის დეკლარირების დღისათვის მის შეფასებას. საქონლის საბაჟო ღირებულებას განსაზღვრავს დეკლარანტი. შემოსავლების სამსახური აკონტროლებს საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის სისწორეს და უკეთუ არ ეთანხმება დეკლარირებულ საბაჟო ღირებულებას, მას თვითონ განსაზღვრავს. იმპორტისას დეკლარი-

რებული საქონლის საბაჟო ღირებულება განისაზღვრება შემდეგი მეთოდებით: გარიგების ფასის მიხედვით (პირველი მეთოდი), იდენტური საქონლის გარიგების ფასის მიხედვით (მეორე მეთოდი), მსგავსი საქონლის გარიგების ფასის მიხედვით (მესამე მეთოდი), საქონლის ერთეულის ფასის მიხედვით (მეოთხე მეთოდი), შედგენილი ღირებულების მიხედვით (მეხუთე მეთოდი), სარეზერვო მეთოდით (მექვსე მეთოდი). ამავე კოდექსის 214-ე მუხლის მე-3 ნაწილი ადგენს საბაჟო კონტროლის ფორმებს. განსახილველ შემთხვევაში სადავოა შპს „...ის“ მხრიდან საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 და მე-11 ნაწილებით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენა. აღნიშნული ნორმის მიხედვით, სამართალდარღვევად მიიჩნევა საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად და ინვეს ვალდებული პირის (ამ მუხლის მე-14 ნაწილით გათვალისწინებულის გარდა) დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას, ხოლო იგივე ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, ინვეს ვალდებული პირის დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევით ან უამისოდ. შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლები მიუთითებენ, რომ სამართალდარღვევის გამოვლენისას საბაჟო სამსახურმა შეამოწმა საქონელი, მოხდა მისი ვიზუალური დათვალიერება, ანონვა და ერთ შემთხვევაში დაადგინა, რომ დეკლარაციით გაცხადებული 22 680 კგ (ბრუტო 24080 კგ) გაყინული თევზი „...ს“ ნაცვლად აღმოჩნდა 23 847 კგ (ბრუტო 25600 კგ), ხოლო მეორე შემთხვევაში – დეკლარაციით გაცხადებული 22 680 კგ (ბრუტო 24 041 კგ) გაყინული „...ის“ ნაცვლად აღმოჩნდა 24 160 კგ (ბრუტო 25 760 კგ). მათივე განმარტებით, ტვირთის წითელ დერეფანში გადამოწმების შედეგად ზედმეტობა დაფიქსირდა არა მხოლოდ საქონლის ნეტო, არამედ ბრუტო წონის მიმართებითაც, თუმცა იმპორტირებული საქონლის წონის დადგენის მიზნით, საბაჟო კონტროლის განხორციელების პროცესში შედგენილი რაიმე მტკიცებულება (ანონვის დამადასტურებელი დოკუმენტი – მაგ. ოქმის სახით, ან ვიდეოგადაღების ამსახველი ფირი) საქმეში არ მოიპოვება და ასეთი მტკიცებულება დამატებით სასამართლოშიც ვერ იქნა წარმოდგენილი მოპასუხეთა მიერ, ამდენად, გაურკვეველია დეკლარაციაში გაცხადებული წონის ფაქტობრივ წონასთან შეუსაბამობის დადგენის გზები, სათანადო წესით არ არის დადგენილი ფაქტობრივ და დეკლარაციაში მითითებულ წონებს შორის სხვაობა.

სააპელაციო პალატამ ყურადღება გაამახვილა შპს-ს მითითე-

ბაზე, რომ გაყინული თევზის ზედმეტი წონა გამოწვეული იყო დამატებითი ყინულის საფარით, რომელიც არ შეიტანება სერტიფიკატსა და დეკლარაციაში. აღნიშნული საკითხის გამოკვლევის საჭიროება გახდა აგრეთვე დავების განხილვის საბჭოს მიერ შპს „...ის“ საჩივრების ნაწილობრივ დაკმაყოფილებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურისთვის საკითხის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველი. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საკითხისადმი მხოლოდ ფორმალური მიდგომით შპს „...ის“ საჩივრები კვლავ არ დააკმაყოფილა. ადმინისტრაციული წარმოების ფორმალურ ხასიათს და შემოსავლების სამსახურის მიერ საბჭოს მითითებების გაუთვალისწინებლობას ადასტურებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს მიერ შპს „...ის“ საჩივრებთან დაკავშირებით პირვანდელი გადაწყვეტილების მსგავსი გადაწყვეტილების მიღება, შპს-ს საჩივრების ნაწილობრივ დაკმაყოფილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის კვლავ საქმის გარემოებათა სრულყოფილად შესწავლის დავალება.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქმეში წარმოდგენილ Great Northern Products.Ltd წერილებზე, რომელთა თანახმად, ზოგადი პრაქტიკის შესაბამისად თევზის ოქსიგენაციისაგან დაცვის მიზნით მწარმოებელი იყენებს დამატებითი ყინულის ფენას, რაც არასდროს მიეთითება დოკუმენტაციაში, რადგან იგი არ არის მოხმარებადი, მაგრამ შესაძლებელია გაზარდოს ტვირთის წონა 5-7%-ით. სწორედ 01.02.2016წ. წერილისა და სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს №000068516 დასკვნის სრულყოფილად გამოკვლევა და შესწავლა დაავალა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ შემოსავლების სამსახურს შპს „...ის“ საჩივრების ხელახლა განხილვისას, რაც არ განხორციელდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა იმსჯელა საქონლის მიმწოდებლის 11.01.2016წ. წერილზე და არა საბჭოს მიერ მითითებულ 01.02.2016წ. წერილზე.

პალატამ, სზაკ-ის 53.5, 96-ე და 97-ე მუხლებზე მითითებით აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ჩაატარა არასრულყოფილი ადმინისტრაციული წარმოება და სრულად არ გამოიკვლია საქმის გარემოებები. სააპელაციო პალატამ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ სადავო საქონელი სრულად იყო წარდგენილი საბაჟო ორგანოსათვის, შესაბამის მოხელეებს მიეცათ მისი ფიზიკურად დათვალიერებისა და შემოწმების საშუალება. შემოწმების შემდეგ სადავო გახდა არასწორი დეკლარირების ფაქტი. ამდენად, შპს „...ის“ მიერ ჩადენილი ქმედების კვალიფიკაციის საკითხი მოითხოვს დამატებით შესწავლას, რაც დავების განხილვის საბჭომაც არაერთგზის აღნიშნა. ამასთანავე, სასამართლო მოკლებულია სამართალ-

წარმოების ეტაპზე სადავო ფაქტობრივი გარემოებების სრულად გამოკვლევის შესაძლებლობას, რაც დავის სასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე გადაწყვეტის წინაპირობებს ქმნის.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 12.02.2017წ. გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ.

კასატორმა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანომ ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში დეტალურად შეისწავლა არსებული მტკიცებულებები და დადგინდა ფაქტობრივ გარემოებებს მისცა სწორი სამართლებრივი შეფასება, შესაბამისად, დაუსაბუთებელია ადმინისტრაციული ორგანოსათვის საქმის გარემოებების ხელახლა გამოკვლევის დავალება. ამასთანავე, საქმეში არსებული მტკიცებულებები ქმნიდა დავის არსებითად გადაწყვეტის საკმარის საფუძველს, სასამართლოს არ დაუსაბუთებია მის მიერ გადაწყვეტილების მიღების შეუძლებლობა (იხ. სუსგ №ბს-534-514(კ-10)).

კასატორი თვლის, რომ არ არსებობდა სადავო აქტების ბათილად ცნობის წინაპირობები, შპს „...ს“ არ წარუდგენია მის მიერ სამართლდარღვევის ჩადენის ფაქტის გამომრიცხავი მტკიცებულებები.

კასატორი მიიჩნევს, რომ სსიპ ლ. სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნა განსახილველი დავისთვის არ არის მნიშვნელოვანი, რადგან ექსპერტიზით შედარდა გაყინული და გამღვალი თევზის მასები. განსახილველ შემთხვევაში კი შპს „...მა“ მომწოდებლისგან გაყინული თევზი შეიძინა და ამგვარ მდგომარეობაშივე შემოიტანა საქართველოში, თუმცა ამის მიუხედავად დაფიქსირდა სხვაობა დეკლარაციაში მითითებულ და ფაქტობრივად შემოტანილ, როგორც ნეტო, ასევე ბრუტო მასებს შორის. ექსპერტიზის დასკვნაში მხოლოდ გაყინული და გამღვალი თევზის ნეტოებს შორის სხვაობაზე ხდება მითითება, რაც აღნიშნულ დასკვნას დავისთვის არარელევანტურად აქცევს.

მომწოდებელი კომპანიების წერილებთან დაკავშირებით კასატორი აღნიშნავს, რომ წარმოდგენილ ფოტომასალებზე ნათლად ჩანს საქონელზე დამატებითი ყინულის ფენის არარსებობა. ამასთანავე, ყინულის მასა აუცილებლად შევიდოდა ბრუტო წონის შემადგენლობაში, რადგან ბრუტო წონა შეიცავს ყველა მაჩვენებელს, ნეტო წონასაც და შეფუთვის წონასაც. გასათვალისწინებელია, რომ თითოეულ ყუთზე დატანილი იყო საქონლის ნეტო და ბრუტო წონა.

კასატორი თვლის, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ წარდგენილ იქნა მტკიცებულებები თევზის აწონვასთან დაკავშირებით, კერძოდ, საქმეში დაცულია ოქმები, რომლებიც ადასტურებს

თევზის, ცალკე ტარის და კონტეინერის აწონვის ფაქტებს, რაც სასამართლომ შეფასების გარეშე დატოვა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ ნამეტი პროდუქტის განბაჟებას აბრკოლებს ისიც, რომ საქონელზე არ არის წარდგენილი ამ ტიპის საქონლის საბაჟო გაფორმებისთვის აუცილებელი დოკუმენტაცია, მათ შორის ვეტერინარული ან ჯანმრთელობის სერტიფიკატი, რომლის არსებობაც საჭიროა ქვეყნის ტერიტორიაზე უსაფრთხო პროდუქტის შემოტანის უზრუნველსაყოფად. ამდენად, „ვეტერინარული სასაზღვრო-საკარანტინო კონტროლის განხორციელების წესის“ დებულებების გათვალისწინებით, საბჭომ მიზანშეწონილად მიიჩნია, საქონლის ვარგისიანობის დადგენის მიზნით გადამხდელის ხარჯით ვეტერინარული შემოწმების ჩატარება და მიღებული შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, საბაჟო დეპარტამენტის მიერ საქონლის იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის უზრუნველყოფა. გადამხდელს აღნიშნული ვალდებულება არ შეუსრულებია. კასატორი თვლის, რომ არსებობს ზოგადი მნიშვნელობის მქონე სახელმძღვანელო და სარეკომენდაციო გადანყვებილების გამოტანის ფაქტობრივი საჭიროება, ვინაიდან საქმეს აქვს პრინციპული მნიშვნელობა სასამართლო პრაქტიკისთვის.

კასატორმა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, დავაზე დადგინდ ფაქტობრივ გარემოებებსა და საგადასახადო კოდექსის 289.10, 289.11, 207-ე მუხლებზე მითითებით, აღნიშნა, რომ ორგანოს მიერ მართლზომიერად მოხდა საბაჟო კონტროლის ღონისძიებების გამოყენება და სამართალდარღვევის ოქმების შედგენა. შპს „...მა“ სათანადო მტკიცებულებებით ვერ დაადასტურა დეკლარაციაში დაფიქსირებულ მონაცემთა სისწორე. საქმის მასალებით, მათ შორის, საქონლის აწონვის ქვითრებით, საქონლის გადატვირთვის შესახებ აქტითა და საქონლის ამსახველი ფოტომასალით, უდავოდ დგინდება სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ საქმის გარემოებათა სრულყოფილი გამოკვლევა.

შპს „...ის“ მიერ საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლით გათვალისწინებული ვალდებულების დარღვევას მოჰყვა შემოსავლების სამსახურის მიერ კანონით მინიჭებული უფლებამოსილების გამოყენების ფარგლებში სამართალდარღვევათა ოქმების შედგენა და სანქციის დაკისრება. საბაჟო დეპარტამენტის უფლებამოსილი პირების მიერ ჩატარებული ღონისძიებების შედეგად გამოვლენილი ფაქტობრივი გარემოებები ქმნის საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 და მე-11 ნაწილების დისპოზიციას. შესაბამისად, სანქციაც ამავე მუხლის შესაბამისად იქნა გამოყენებული. დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ საგადასახადის გადამხდელის მიერ საბაჟო



დეკლარაციაში საქონლის წონა რეალურად არსებულზე ნაკლები იყო მითითებული ორივე შემთხვევაში.

სსიპ შემოსავლების სამსახური მომწოდებლის წერილებს საქმისათვის არარელევანტურად მიიჩნევს, რადგან სხვაობა დაფიქსირდა დეკლარაციაში ასახულ და ფაქტობრივად არსებულ როგორც ბრუტო, ასევე ნეტო წონებს შორის, ორგანოს ერთმანეთისათვის არ შეუდარებია ნეტო და ბრუტო წონა. ვითარებას არ ცვლის აგრეთვე ექსპერტიზის დასკვნა, რომელიც თევზის გაღობის შედეგად მისი წონის შემცირებას ადასტურებს, რადგან ორგანოს მიერ არ შედარებულია გამღვალი და გაყინული თევზის მასები. კასატორმა აღნიშნა, რომ ნამეტი თევზის განბაჟება ბრკოლდება მხოლოდ ვეტერინალური სერტიფიკატისა და იმპორტის ნებართვის არარსებობის გამო.

კასატორი თვლის, რომ მისთვის არასწორად მოხდა შპს „...ის“ მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ნაწილის დაკისრება, რადგან სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო პალატა საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლის შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს, ძალაში უნდა დარჩეს სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული გადაწყვეტილება შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ უზენაესი სასამართლო სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილებას ამომწებს საკასაციო საჩივრის ფარგლებში (სსკ-ის 404.1 მუხ.). განსახილველ შემთხვევაში ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.05.2016წ. №13298 და №13296 ბრძანებები და ადმინისტრაციულ ორგანოს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების შეფასებისა და გამოკვლევის შემდეგ ახალი აქტის გამოცემა. აღნიშნული გადაწყვეტილება გასაჩივრდა მხოლოდ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ, შპს „...ი“ დაეთანხმა დავის სასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე გადაწყვეტას. კასატორთა მოთხოვნა სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმა. სწორედ აღნიშნული მოთხოვნის ფარგლებში შეაფასებს საკასაციო სასამართლო გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებას. ამასთანავე, საკასა-

ციო პალატა აღნიშნავს, რომ დავა ეხება 2015 წლის დეკემბრისა და 2016 წლის იანვრის პერიოდს. სზაკ-ის მე-5 მუხლით განმტკიცებული კანონიერების პრინციპი, რომელიც საჯარო მმართველობის კანონის შესაბამისად და მის ფარგლებში განხორციელებას მოიაზრებს, გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციული საქმიანობა, რომლის ერთ-ერთი ფორმა აქტის გამოცემაა, უნდა შეესაბამებოდეს საქმიანობის განხორციელების მომენტში მოქმედ კანონმდებლობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა აქტების მართლზომიერების შეფასებისას ხელმძღვანელობს მათი გამოცემის დროს მოქმედი კანონმდებლობით, მიუხედავად იმისა, რომ საკითხის მომწესრიგებელი კანონქვემდებარე აქტებისა და საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმების უმრავლესობა 28.06.2019წ. საბაჟო კოდექსის მიღებიდან გამომდინარე, ძალადაკარგულია. გასათვალისწინებელია, რომ 28.06.2019წ. საბაჟო კოდექსის მიხედვით, ამ კოდექსის დებულებები ვრცელდება მხოლოდ კოდექსის ამოქმედების დღიდან დეკლარირებულ საბაჟო პროცედურებზე, კოდექსის ამოქმედებამდე დეკლარირებულ სასაქონლო ოპერაციებზე ვრცელდება საბაჟო კოდექსის ამოქმედებამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის დებულებები და მათ შესაბამისად გამოცემული კანონქვემდებარე აქტები (213-ე მუხ. მე-4 და მე-5 ნაწ.). ამასთანავე, მართალია გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებით საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუძალა და გადასახადებით დაბეგვრის დროისთვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროს მოქმედი კანონმდებლობა (საგადასახადო კოდექსის 2.2 მუხ.), მაგრამ განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანი უკავშირდება არა მხოლოდ საქონლის საბაჟო გატარებას, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის საკითხს. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა (საგადასახადო კოდექსის 269.2 მუხ.). ამასთანავე, სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს არა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი გამოყენების, არამედ აგრეთვე ზემდგომი ორგანოებისა და სასამართლოს მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შეფარდების პერიოდს. განსახილველ შემთხვევაში ახალი მოწესრიგებით სანქციის გაუქმება ან შემსუბუქება არ მომხდარა. მართალია, საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლი 28.06.2019წ. №4906 კანონით კოდექსში შეტანილი ცვლილებების შედეგად ამოღებულ იქნა, თუმცა ახალი საბაჟო კოდექსი კვლავ ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას და იმავე სანქციას საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად საქონლის

საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე გადმოტანისათვის (168-ე მუხ.) და იმპორტის გადასახდელის ოდენობის შემცირების მიზნით საბაჟო დეკლარაციაში არასწორი მონაცემების შეტანისათვის (167-ე მუხ.), ხსენებული მუხლებით სანქციები არ შემცირებულა. ამდენად, საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმები და საკითხის მომწესრიგებელი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების დებულებები საკასაციო პალატის განჩინებაში გამოყენებული იქნება სადავო აქტების გამოცემის დროს მოქმედი რედაქციით.

2015-2016 წლებში საქონლის საბაჟო საზღვარზე გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს აწესრიგებდა საგადასახადო კოდექსი (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 1-ლი მუხ.). საქმის მასალებით დასტურდება, რომ 2015 წლის დეკემბერში შპს „...მა“ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადმოიტანა გაყინული თევზი და წარადგინა შესაბამისი დეკლარაციები, თუმცა საქონლის კამერალური და ფიზიკური შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ საბაჟოსათვის ფაქტობრივად წარდგენილი თევზის როგორც ნეტო, ასევე ბრუტო წონა აჭარბებდა დეკლარაციაში მითითებულ მონაცემებს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დეკლარაციაში ზუსტი მონაცემების მითითება აუცილებელია საქონლის რაოდენობის, ღირებულების და გადასახადის ოდენობის სწორად განსაზღვრის მიზნებისათვის, დეკლარაცია შეიცავს მონაცემებს, რომლებიც აუცილებელია საბაჟო ზედამხედველობისა და საბაჟო კონტროლის განსახორციელებლად (საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხ. „ღ“ ქვ.პ.). საბაჟო დეკლარაციით პირი აცხადებს საქონლის მიმართ კონკრეტული სასაქონლო ოპერაციის გამოყენების განზრახვას (საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხ. „კ“ ქვ.პ.). სასაქონლო ოპერაციის ერთ-ერთი სახეა იმპორტი (საგადასახადო კოდექსის 227.1 მუხ. „ა“ ქვ.პ.). იმპორტის დროს საქონელს ენიჭება საქართველოს საქონლის სტატუსი და გადაიხდებიან იმპორტის გადასახდელის (საგადასახადო კოდექსის 228.1 მუხ.), რაც მოიცავს იმპორტის გადასახადს, აქციზსა და დღგ-ს, რომლის გადახდის ვალდებულება წარმოიშობა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასთან დაკავშირებით (საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხ. „ე“ ქვ.პ.). ამდენად, იმპორტირებული საქონელი, უკეთეს იმპორტის გადასახდელისგან გათავისუფლების კანონისმიერი საფუძველი არ არსებობს, შესაძლოა დაიბეგროს იმპორტის, აქციზისა და დამატებითი ღირებულების გადასახადით. განსახილველ შემთხვევაში, შპს „...მა“ მოახდინა გაყინული თევზის, კერძოდ, ...ისა და ...ს შემოტანა, რომელიც საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 11.07.2011წ. №241 ბრძანებით დამტკიცებული „საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნო-

მენკლატურის (სეს ესნ)“ მიხედვით გაერთიანებულია მესამე ჯგუფის გაყინული თევზის ქვეჯგუფში, კოდი: 03.03. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსი ადგენს თითოეული გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციის სახეებსა და განაკვეთებს, საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლი ჩამოთვლის აქციზურ საქონელს, როგორებიცაა: ალკოჰოლური სასმელები, თამბაქოს ნაწარმი, ნავთობპროდუქტები და სხვ., თუმცა მათ შორის რაიმე სახის საკვები პროდუქტი არ სახელდება. მსგავსი ჩამონათვალი არსებობს აგრეთვე იმპორტის გადასახადთან დაკავშირებით, საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლი საქონლის სხვადასხვა სახეობის მიმართ იმპორტის გადასახადის გაანგარიშების განსხვავებულ განაკვეთს ადგენს და ჩამოთვლის საქონლის ჯგუფებს, რომელზეც კონკრეტული განაკვეთი ვრცელდება. ნორმა მოიცავს სხვადასხვა საკვებ პროდუქტებს, მათ შორის გაყინულ ხორცს, რომელიც ნომენკლატურის მეორე ჯგუფში შემავალი პროდუქტია, თუმცა არ ახდენს რაიმე მითითებას ნომენკლატურის მესამე ჯგუფის საქონელზე, მათ შორის გაყინულ თევზე, ამდენად, უნდა მივიჩნიოთ, რომ გაყინული თევზის იმპორტი არ იბეგრება იმპორტის გადასახადით ან იბეგრება 0%-ით, რაც შედეგობრივად, იმპორტის გადასახადების გაანგარიშებაზე თანხობრივ გავლენას ვერ ახდენს. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე დგინდება, რომ გაყინული თევზის იმპორტისას იმპორტის გადასახადების ჯამური თანხის განსაზღვრისათვის რელევანტურია მხოლოდ დამატებითი ღირებულების გადასახადი. პირი, რომელიც საქონლის იმპორტს ახორციელებს, დღგ-ს გადამხდელად ითვლება სათანადო რეგისტრაციის არსებობის მიუხედავად (საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხ. „გ“ ქვ.პ.). დღგ-ს განაკვეთი შეადგენს საქონლის იმპორტის თანხის 18%-ს (საგადასახადო კოდექსის 169.1 მუხ. „ა“ ქვ.პ.), ხოლო იმპორტის თანხის ერთ-ერთი განმსაზღვრელი ფაქტორია საქონლის საბაჟო ღირებულება (საგადასახადო კოდექსის 162.1 მუხ. „ა.ა“ ქვ.პ.). საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრისათვის მნიშვნელობა ენიჭება იმპორტირებული საქონლის რაოდენობას, მის ფასს, რადგან საქონლის საბაჟო ღირებულება პირველ რიგში განისაზღვრება გარიგების ფასით (ე.წ. პირველი მეთოდი), ხოლო თუ ეს შეუძლებელია იდენტური საქონლის გარიგების ფასის მიხედვით (ე.წ. მეორე მეთოდი) (საგადასახადო კოდექსის 213.3 მუხ. „ა“, „ბ“ ქვ.პ., 213.4 მუხ., საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 26.07.2012წ. №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის“ 26-ე მუხ.). განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით დასტურდება საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა

ე.წ. მეორე მეთოდით, რა დროსაც დადგინდა, რომ საბაჟო დეკლარაციებში მითითებული საქონლის როგორც ნეტო, ასევე ბრუტო მასა უფრო ნაკლები იყო საგადასახადო ორგანოსათვის ფაქტობრივად წარდგენილი თევზის ნეტო და ბრუტო მასაზე, რაც უდავოდ მოახდენდა გავლენას საქონლის ღირებულებაზე და შესაბამისად, – იმპორტის გადასახდელების ოდენობაზე. დეკლარაციაში ფაქტობრივად არსებულ იმპორტირებულ საქონელზე ნაკლები ოდენობის მითითება იწვევს გადაზიდული საქონლის საბაჟო ღირებულების და შესაბამისად, იმპორტის გადასახდელების შემცირებას. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საქონლის შემომწმების შედეგად დადგინდა, რომ წინასწარი დეკლარაციით გაცხადებული 22680კგ. (ბრუტო 24041 კგ.) გაყინული ...ის ნაცვლად აღმოჩნდა 24160 კგ. (ბრუტო 25760 კგ.). ნამეტი საქონლის ნეტო წონამ შეადგინა 1480კგ., საბაჟო ღირებულებამ 7985 კგ. შეადგინა. დეკლარაცია არის იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ფაქტების დამადასტურებელი დოკუმენტი. საგადასახადო კოდექსის 213.2 მუხლის თანახმად, შემოსავლების სამსახური აკონტროლებს დეკლარანტის მიერ საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის სისწორეს და თუ არ ეთანხმება დეკლარირებულ საბაჟო ღირებულებას, მას თავად განსაზღვრავს. შესაბამისად, საბაჟო დეკლარაცია ... გაუქმდა და მის ნაცვლად დარეგისტრირდა ... და ... საბაჟო დეკლარაციები. ამასთანავე, საქონლის შემომწმების შედეგად დადგინდა აგრეთვე, რომ 28.01.2016წ. ... სასაქონლო დეკლარაციით გაცხადებული 22680კგ. (ბრუტო 24080 კგ.) გაყინული თევზი ...ს ნაცვლად იყო 23847 კგ. (ბრუტო 25600კგ.). გაფორმების ორგანოს მიერ 1194 კგ (ნეტო წონა) საქონელი, რომლის საბაჟო ღირებულება შეადგენდა 6116 ლარს, მიჩნეულ იქნა არადეკლარირებულად. №... იმპორტის სასაქონლო საბაჟო დეკლარაცია გაუქმდა და მის ნაცვლად დარეგისტრირდა №... (30.01.2016) და №... (30.01.2016) იმპორტის სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციები.

საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლით დადგენილია გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები, რომლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოება – საბაჟო დეკლარაციაში იმპორტირებული საქონლის მონაცემების არასწორად მითითება, შესაძლოა იწვევდეს სხვადასხვა სახის საგადასახადო სამართლადარღვევას. საქმის მასალების მიხედვით, შპს „...ს“ სანქცია

დაეკისრა საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის საფუძველზე (ასევე მე-11 ნაწილის საფუძველზე, მე-10 ნაწილით გათვალისწინებული დარღვევის განმეორებით ჩადენის გამო), რაც გულისხმობს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანას საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად. საბაჟო კონტროლი არის შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ცალკეული მოქმედებები, რომელთა მიზანია საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასთან დაკავშირებული კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის უზრუნველყოფა, საქონლის წარდგენისა და გაფორმების ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს ან/და საქონლის მფლობელს (საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხ. „ტ“ ქვ.პ., 215.3 მუხ.). საბაჟო კონტროლის ფარგლებში შესაძლოა განხორციელდეს საქონლის დათვალიერება, რომლის მიზანია: საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების იდენტიფიკაცია, აკრძალული საქონლის შემოტანა/გატანის ან/და ფარულად გადაადგილების ფაქტების გამოვლენა და აღკვეთა, საქონლის მიმართ სატარიფო და არასატარიფო ღონისძიებების გატარება, დეკლარირებული საქონლისთვის მინიჭებული სეს ესნ-ის კოდის სისწორის განსაზღვრა, საბაჟო კონტროლის ფარგლებში შესაძლოა განხორციელდეს საბაჟო დეკლარაციის შევსების სისწორის შემოწმება, რა დროსაც ყურადღება ექცევა კლასიფიკატორის გამოყენების სისწორეს, გრაფებში მონაცემთა შეტანის სისწორეს. საბაჟო დეკლარაციაში ისეთი არასწორი მონაცემის გამოვლენისას, რომელიც იწვევს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, მაგრამ არ წარმოადგენს დეკლარაციის ბათილად ან/და ძალადაკარგულად ცნობის საფუძველს, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომელი დადგენილი წესით ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს (სსიპ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 01.08.2012წ. №12858 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასთან/საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გატანასთან და დეკლარირებასთან დაკავშირებული პროცედურების განხორციელების ინსტრუქციის“ 16.1, 43-ე, 44.1, 44.2 მუხ.). ამდენად, საგადასახადო კონტროლის ფარგლებში შესაძლოა გამოვლინდეს ორი განსხვავებული სამართალდარღვევის: როგორც საქონლის მალულად გადაადგილების, ასევე დეკლარაციის არასწორად შედგენის ფაქტი. საგადასახადო ორგანოს სათანადოდ არ შეუფასებია დეკლარაციის შევსებისას გამოვლენილი ხარვეზის თანმდევი სამართლებრივი შედეგები. საგადასახადო კოდექსის 289.10 მუხლით ქმედების კვალიფიკაციისათვის უტყუარად უნდა დასტურდებოდეს საზღვარზე სა-

ბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მალულად საქონლის შემოტანა, ეს არის შემთხვევა, როდესაც საქონელი არ იქნა წარდგენილი საბაჟო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოებისათვის, მაგ.: საქონელი დამალულია სატრანსპორტო საშუალებაში მოწყობილ სამალავში, საბარგულში, ჩანთაში და სხვ.. აღნიშნული სამართლადარღვევისაგან განსხვავებულია ისეთი შემთხვევა, როდესაც, მართალია, საქონელი სრულად წარედგინება საბაჟო უწყებას, თუმცა საბაჟო დეკლარაციაში ხდება მონაცემთა არასწორი მითითება, რაც საბოლოოდ იმპორტის გადასახდელების შემცირებას იწვევს. უკანასკნელ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელისათვის სანქციის დაკისრება ხდება საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის არა მე-10, არამედ მე-4 ნაწილის საფუძველზე. განსახილველ შემთხვევაში სადავო არ არის იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ორგანოსთვის სრულად წარდგენა, არ მომხდარა საქონლის ნაწილის დამალვა, არ დასტურდება საბაჟო საზღვარზე საქონლის მალულად შემოტანის ფაქტი. სწორედ საბაჟო ორგანოსათვის საქონლის სრულად წარდგენის, ფაქტობრივი და დეკლარირებული მონაცემების შემონემების შემდეგ გახდა შესაძლებელი დეკლარაციაში მითითებული მაჩვენებლების უსწორობის დადგენა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ საჩივრის განხილვისას, 01.04.2016წ. გადაწყვეტილებაში მიუთითა კიდევც სსიპ შემოსავლების სამსახურს ქმედების კვალიფიკაციის საკითხზე მსჯელობის საჭიროებაზე, რაც სსიპ შემოსავლების სამსახურმა არ გაითვალისწინა. საკასაციო პალატა თვლის, რომ არ არის დასაბუთებული კონკრეტული ნორმის საფუძველზე სამართლადარღვევის ოქმის შედგენის მართლზომიერება. იმის დადგენას, თუ რომელი ნორმით გათვალისწინებული სამართლადარღვევა ჩაიდინა შპს „...მა“ არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება, რადგან საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-4 და მე-10 ნაწილები სხვადასხვა სახისა და ოდენობის სანქციას ითვალისწინებს. საგადასახადო კოდექსის 289.4 მუხლში ასახული დარღვევა მხოლოდ საბაჟო დეკლარაციაში შემცირებული იმპორტის გადასახდელების თანხის 100 პროცენტის ოდენობით დაჯარიმებას იწვევს მაშინ, როდესაც 289.10 მუხლი შესაძლებლად მიიჩნევს როგორც პირის დაჯარიმებას, ასევე საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას. ამდენად, 289-ე მუხლის მე-4 და მე-10 ნაწილებით გათვალისწინებულ სანქციებს შორის არსებითი სხვაობაა. მხოლოდ ფაქტობრივად არსებულ და დეკლარირებულ მონაცემებს შორის სხვაობა თავისთავად არ ასაბუთებს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 და მე-11 ნაწილებით ქმედების კვალიფიკაციის საფუძველიანობას, შპს „...ისათვის“ კონკრეტული სანქციის, მათ შორის საქონ-

ლის ჩამორთმევის, დაკისრების შესაძლებლობას. შპს „...ის“ საჩივრებთან დაკავშირებით დავების განხილვის საბჭომ 01.04.2016წ. მიღებულ გადაწყვეტილებებში შემოსავლების სამსახურს მიუთითა, რომ სადავო საქონელი სრულად იყო წარდგენილი საბაჟო ორგანოსათვის, საბჭომ მიიჩნია, რომ ქმედების კვალიფიკაციის საკითხი საჭიროებდა დამატებით შესწავლას, აღნიშნულის მიუხედავად საგადასახადო ორგანოს არ უმსჯელია კვალიფიკაციის შეცვლაზე. ქმედების კვალიფიკაციას მნიშვნელობა აქვს მიუხედავად იმისა, რომ შემდგომში შპს „...ი“ გათავისუფლდა საჯარიმო სანქციებისაგან (შემოსავლების სამსახურის მიერ მოსარჩელე, გადამხდელის მიერ სამართალდარღვევის შეცდომით/არცოდნით ჩადენის გამო, გათავისუფლდა ოქმებით დაკისრებული ჯარიმებისაგან საგადასახადო კოდექსის 269.7 მუხლის საფუძველზე, შემოსავლების სამსახურის 15.02.2016წ. №3606 და 15.03.2016წ. №6560 ბრძანებებით საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, შპს „...ი“ საგადასახადო კოდექსის 269.7 მუხლის საფუძველზე გათავისუფლდა ოქმებით დაკისრებული ჯარიმებისაგან, ოქმში ასახული გარემოებების ნაწილში მოსარჩელის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა, მიჩნეულ იქნა, რომ ოქმები შედგენილია სამართალდარღვევის საფუძველზე). საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ კვალიფიკაციის დაზუსტებას არ გამოორიცხავს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს მიერ სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილება. სასამართლოს გადაწყვეტილება შედგება შესავალი, აღწერილობითი, სამოტივაციო და სარეზოლუციო ნაწილებისაგან (სსკ-ის 249.1 მუხ.), დავის კონკრეტული, სამართლებრივი შედეგი აისახება გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილში, თუმცა მისი დებულებები გაგებულ უნდა იქნეს გადაწყვეტილების აღწერილობით ნაწილში დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამოტივაციო ნაწილში მოყვანილი სამართლებრივი საფუძვლების გათვალისწინებით. განსახილველ შემთხვევაში მართალია სამართალდარღვევის ოქმების ბათილად ცნობის ნაწილში შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, თუმცა სასამართლოს არ დაუდგენია მათი კანონიერება, სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა დასაბუთებული არ ყოფილა სადავო აქტების მართლზომიერების მოსაზრებებით. რადგანაც სასამართლომ მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს დაავალა ოქმებზე წარდგენილი ადმინისტრაციული საჩივრების განხილვა და საქმის გარემოებათა გამოკვლევა, მოცემულ ეტაპზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობს ოქმებთან დაკავშირებული სასარჩელო მოთხოვნების დაკმაყოფილების საფუძველი. ამდენად, ზუსტი კვალიფიკაცია ადმინისტრაციული საჩივრების განხილვის შედეგად, საქმის გარემოებების სრულად გარკვევის შემდეგ უნდა მიეცეს.



საქმეში დაცული სამართალდარღვევის ოქმების მიხედვით 289-ე მუხლის მე-10 და მე-11 ნაწილების საფუძველზე შპს „...ი“ დაჯარიმდა არადეკლარირებული ტვირთისათვის, ამასთანავე, არ მომხდარა საქონლის ჩამორთმევა. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ გაყინული თევზი დეკლარაციაში აღნიშნული ოდენობით მოექცა იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში და გაშვებულია, კერძოდ 22 680 კგ. გაყინული თევზი – ...ი სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციით მოექცა იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში და გაშვებულია გეზ „ფოთის“ საბაჟო კონტროლის ზონიდან, სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციით იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოექცა აგრეთვე 22 680 კგ. გაყინული თევზი – ... (დავების განხილვის საბჭოს 15.07.2016წ. გადაწყვეტილებები). დანარჩენი არადეკლარირებული საქონლის რაოდენობის იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევა შეფერხდა არა ჩამორთმევის გამო, არამედ ვეტერინარული სერტიფიკატის გარეშე დარჩენის გამო, საქონლის შემომტანის მიერ ტვირთის უკან გატანა არ მოხდა, რადგან აღნიშნული გარკვეული ხარჯების განევას უკავშირდებოდა, ის არ დაეთანხმა აგრეთვე საქონლის განადგურებას. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს მთავრობის 31.12.2010წ. №429 დადგენილებით დამტკიცებული „ვეტერინარული სასაზღვრო-საკარანტინო კონტროლის განხორციელების წესის“ 4.1 მუხლის მიხედვით, საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის იმპორტი ხორციელდება ვეტერინარულ კონტროლს დაქვემდებარებული პროდუქციის იმპორტის ნებართვის საფუძველზე. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 26.07.2012წ. №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქონლის საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქცია“ ასევე ითვალისწინებს საქონლის იმპორტისას ვეტერინარულ კონტროლს დაქვემდებარებული პროდუქციისათვის, სხვა დოკუმენტების გარდა, იმპორტის ნებართვის და ვეტერინარული სერტიფიკატის წარდგენის აუცილებლობას (4.4 მუხ. „ა.ა.ბ“, „ა.ბ.ა“ ქვ.პ.), რომლის გაცემაზე დაინტერესებული პირის განცხადებას უნდა ერთვოდეს საბუთი პროდუქციის სახეობისა და რაოდენობის შესახებ (საქართველოს მთავრობის 31.12.2010წ. №426 დადგენილებით დამტკიცებული „სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ სურსათის ეროვნული სააგენტოს მიერ ნებართვების გაცემის წესის და პირობების“ 5.3). იმპორტის დროს ვეტერინარულ კონტროლს დაქვემდებარებულ პროდუქციას შორის სახელდება ნომენკლატურის მე-3 ჯგუფის პროდუქტებიც – გაყინული თევზი, 0303 კოდი (№426 დადგენილებით დამტკიცებული „წესისა და პირობების“ №2 დანართი, №429 დადგენილებით დამტკიცებული „წესის“ №1 და №8 დანართები). საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შპს „...ის“ მიერ

წარდგენილ იქნა ვეტერინარულ კონტროლს დაქვემდებარებული პროდუქციის იმპორტის ნებართვა, ვეტერინარული სერტიფიკატი და საერთო ვეტერინარული შესვლის დოკუმენტი, რომელშიც ელექტრონულად აისახება უფლებამოსილი პირის მიერ საქონლის მიმართ განხორციელებული ვეტერინარული პროცედურების შედეგები და მიღებული გადაწყვეტილება (საქართველოს მთავრობის 31.12.2010წ. №429 დადგენილებით დამტკიცებული „ვეტერინარული სასაზღვრო-საკარანტინო კონტროლის განხორციელების წესის“ 16.1 მუხ.). საქმეში დაცული ვეტერინარული სერტიფიკატი და საერთო ვეტერინარული შესვლის დოკუმენტით დადასტურებულია საქონლის ფიზიკური, დოკუმენტური და იდენტიფიკაციის შემოწმება, სერტიფიკატსა და შესვლის დოკუმენტზე არსებულ შტამპზე ფიქსირდება უფლებამოსილი პირის ხელმოწერა. შპს „...ის“ მიერ წარდგენილ ვეტერინარულ დოკუმენტაციაში თევზის მასის შესახებ მონაცემები ემთხვევა დეკლარაციაში შპს „...ის“ მიერ მითითებულ თევზის მასის მონაცემებს (საქმეში დაცულია სსიპ სურსათის ეროვნული სააგენტოს მიერ გაცემული ვეტერინარულ კონტროლს დაქვემდებარებული პროდუქციის იმპორტის №... ნებართვა გაცემული 22680 კგ გაყინულ თევზ ...ზე და №... ნებართვა გაცემული 22680 კგ გაყინულ ...ზე). სსიპ შემოსავლების სამსახურს არ გამოუკვლევია ვეტერინარულ დოკუმენტაციაში თევზის კონკრეტული მასის მითითების საფუძველი. მართალია, საერთო ვეტერინარული შესვლის დოკუმენტის მიხედვით შემოწმდა გაყინული თევზი, თუმცა არ დგინდება ნებართვის გამცემი პირის მიერ თევზის აწოდება, შესაძლოა თევზის სრული რაოდენობის შემოწმების მიუხედავად დოკუმენტაციაში შპს „...ის“ მითითების შესაბამისად, მასის არასწორი აღნიშვნა მოხდა, რაც გამორიცხავს ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრებას საქონლის სრულ რაოდენობაზე ვეტერინარული ნებართვის არარსებობის შესახებ, მით უფრო, რომ გაურკვეველია საბაჟო კონტროლის ზონიდან უკვე გაშვებული საქონლის მასის ვეტერინარული სერტიფიკატი მოქცეულ თევზის მასაში მიჩნევის საფუძველი. საქმის გარემოებათა გამოკვლევის შედეგად, საგადასახადო უწყებას უნდა დაედგინა ვეტერინარული ნებართვის გამცემი სუბიექტისათვის რეალურად წარდგენილი და შემოწმებული საქონლის რაოდენობა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ შპს „...ის“ საჩივრების განხილვისას არაერთგზის მიუთითა სრული ოდენობის საქონელზე ვეტერინარული ნებართვის გაცემის, ნამეტი საქონლის წონაზე ახალი ვეტერინარული ნებართვის მოპოვების საჭიროებაზე. იმის გათვალისწინებით, რომ სადავო საქონელი განთავსებული იყო საბაჟო საწყობში, დავების განხილვის საბჭომ 15.07.2016წ. მიღებული გადაწყვეტილებებით მი-

ზანშენონილად მიიჩნია, რომ საქონლის ვარგისიანობის დადგენის მიზნით შემომტანის ხარჯით უნდა ჩატარებულიყო „ვეტერინარული სასაზღვრო-საკარანტინო კონტროლის განხორციელების წესის“ მე-19 მუხლის 2<sup>1</sup> პუნქტით განსაზღვრული პროცედურები, მიღებული შედეგების გათვალისწინებით სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტს უნდა უზრუნველყო სადავო საქონლის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პროცედურის დაცვით იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევა. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გამყიდველი კომპანიის (Great Northern Products Ltd) 01.02.2016წ. წერილით დასტურდება, რომ კონტინერით ... შპს „...ს“ 02.11.2015წ. გაეგზავნა თევზი ..., კომპანია ... 01.11.2016წ. წერილით დასტურდება, რომ 28.10.2015წ. კონტინერით გამოგზავნილ იქნა ...ი. ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად, მუყაოს ყუთზე, რომელშიც განთავსებული იყო თევზი, პროდუქტის ვარგისიანობა - 18 გრადუსზე 24 თვეს შეადგენდა. საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრის 16.08.2001წ. №303/ნ ბრძანებით დამტკიცებული „განსაკუთრებით მაღალუქვადი პროდუქტების შენახვის პირობები და ვადები – სანიტარული წესებისა და ნორმების“ მე-4 პუნქტის თანახმად, თევზის პროდუქტი განსაკუთრებით მაღალუქვადი პროდუქტია. საგადასახადო ორგანოების წინადადებების მიუხედავად მოსარჩელის მიერ ქონების სადავო ნაწილზე ვეტერინარული ან ჯანმრთელობის სერტიფიკატი წარდგენილი არ ყოფილა, თუმცა არ გამოკვლეულა რეალურად რა ოდენობის საქონელზე მოხდა ვეტერინარული ნებართვის გაცემა. აღნიშნულ გარემოებას მნიშვნელობა ენიჭება, რადგან უკეთუ ვეტერინარულ დოკუმენტაციაში ტვირთის მასის მითითება მოხდა არა საქონლის აწონვის შედეგად მიღებული მონაცემის გათვალისწინებით, არამედ შპს „...ს“ მიერ მონოდებული მონაცემებით, ასეთ შემთხვევაში საქონლის სრული ოდენობით შემომტანის გამო, არ დასტურდება დამატებით ვეტერინარული დოკუმენტაციის გაცემის საჭიროება, საქონლის გატარებაზე უარი, მით უფრო, რომ საბაჟო დეკლარაციებით იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევა და საბაჟო კონტროლის ზონიდან საქონლის გამგება ისე განხორციელდა, რომ არ მომხდარა იდენტიფიცირება/დადგენა იმისა, იყო თუ არა იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონელი ვეტერინარული სერტიფიკატით მოცული, აღნიშნულს ხაზს უსვამს თავად დავების განხილვის საბჭო თავის 15.07.2016წ. მიღებულ გადაწყვეტილებებში.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ იმპორტის გადასახდელეების გამოთვლა ხორციელდება საქონლის საბაჟო ღირებულების, მა-

თი ფიზიკური თავისებურებებისა და მახასიათებლების: რაოდენობისა და მასის გათვალისწინებით. საქონლის მასა შესაძლოა რამდენიმე სიდიდით გამოიხატოს. ერთმანეთისაგან განასხვავებენ ნეტო და ბრუტო მასას. ნეტო მასა ზოგადად არის საქონლის წმინდა მასა, ჭურჭლისა და შეფუთვის გარეშე, ხოლო ბრუტო მასა მოიცავს ნეტოს და დამატებით შეფუთვის მასას, ბრუტო გამოხატავს პროდუქტის სრულ მასას ყოველგვარ შეფუთვისთან ერთად (სსიპ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 01.08.2012წ. №12858 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასთან/საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გატანასთან და დეკლარირებასთან დაკავშირებული პროცედურების განხორციელების ინსტრუქციის“ 2.20, 2.21 მუხ.). ამასთანავე, არის შემთხვევები, როდესაც საქონლის ტრანსპორტირება, იმპორტი, რეალიზება, მომხმარებლისათვის მიწოდება ხდება ე.წ. პირველად შეფუთვისთან ერთად. პირველადი შეფუთვა ფაქტობრივად საქონლის განუყოფელი ნაწილია, იცავს მას სხვადასხვა ზემოქმედებისგან, ზოგ შემთხვევაში შესაძლებელს ხდის მის საცალო მოხმარებას (მაგ. კბილის პასტა), მისი გამოცალკეება საქონლისაგან მხოლოდ პროდუქტის მოხმარებისას ხდება, მოხმარებამდე საქონლისა და პირველადი შეფუთვის გამოცალკეება ფაქტობრივად საქონელს მოხმარებისათვის უვარგისს ხდის. განსახილველ შემთხვევაში შპს „...ის“ მიერ განხორციელდა გაყინული თევზის იმპორტი, ამასთანავე, საქმეში დაცულ ფოტოსურათებზე თევზისაგან გამოცალკეებული ყინულის ფენა არ ფიქსირდება, ამდენად, მოსარჩელის მოსაზრება, რომ წონის სხვაობა გამოწვეული იყო ტვირთზე მოდებული სქელი ყინულის ფენით, არ დასტურდება, თუმცა აღნიშნული არ გამოორიცხავს თევზის მასაში ყინულის არსებობას. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ თევზის, როგორც მალფუჭებადი პროდუქტის, იმპორტისას როგორც წესი მისი სამომხმარებლო თვისებების, გემოს, კონსისტენციისა და საკვები ღირებულების შესანარჩუნებლად, აუცილებელია მისი გაყინვა. თევზის გაყინვის ტექნოლოგიური მეთოდი სხვადასხვა შეიძლება იყოს, მაგ: სწრაფი და ნელი გაყინვა, ბუნებრივი, ხელოვნური და მარილ-ყინულოვანი ნაზავით გაყინვა. განსხვავებულია აგრეთვე გასაყინი დანადგარებიც, მაგ: ჰაერის ნაკადში გაყინვის დანადგარი, ფილებიანი საყინულე დანადგარები, თხევადი აზოტის გამფრქვევი საყინულე დანადგარი და სხვ.. გაყინვის მეთოდებისა და დანადგარების სხვადასხვაობის გამო, განსხვავებულია თევზის მასაში ყინულის შემცველობის ხვედრითი წილი. ამასთანავე, იმის გათვალისწინებით, რომ თევზის მასა ბუნებრივად შეიცავს თევზში არსებული სითხის მასასაც, გაყინვის შედეგად თევზის მასა იცვლება, რასაც ადას-

ტურებს აგრეთვე საქმეში დაცული ექსპერტიზის დასკვნა და საქონლის მომწოდებლის წერილები. სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციის შევსებისას წარმოდგენილი შესყიდვისა და გადაზიდვის დოკუმენტებით ირკვევა, რომ საქონელი მოსარჩელის მიერ შესყიდული (გადაზიდული) იყო გაყინულ მდგომარეობაში. აღნიშნული დასტურდება აგრეთვე საქონლის მიმწოდებელი კომპანიის წერილით.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ანონვის მომენტის მიხედვით თევზის მასა სხვადასხვა ოდენობის შეიძლება იყოს: თავდაპირველად გაყინვამდე განისაზღვრება ნედლი თევზის მასა, შემდგომში შესაძლებელია დადგინდეს შეფუთვის გარეშე გაყინული თევზის მასა და ბოლოს – გაყინული თევზის მასა შეფუთვით. ამ სამი მაჩვენებლიდან საბაჟო ორგანოს აქვს მხოლოდ ბოლო ორი მაჩვენებლის გადამოწმების შესაძლებლობა, რადგან ნედლი თევზის მასის გასაგებად აუცილებელია მისი გაღობა, რაც მის გაფუჭებას გამოიწვევს, თევზისა და მასში არსებული ციხულის განცალკევება პროდუქტის უშუალო მოხმარებამდე ფაქტობრივად შეუძლებელია, წინააღმდეგ შემთხვევაში თევზი დაკარგავს თავის თვისებებს და გახდება მოხმარებისათვის გამოუსადეგარი. თევზის საბაჟო საზღვარზე შემოტანა, ისევე როგორც მომხმარებელამდე მისვლა ხორციელდება თევზში არსებულ ციხულთან ერთად, თუმცა გარკვევას საჭიროებს რა სახით ყიდულობს თევზს იმპორტიორი. უკეთეს იმპორტიორი შესყიდვისას ნედლი თევზის მასის ღირებულების ანგარიშსწორებას ახდენს იმის მიუხედავად თუ რამდენს იწონის იგივე გაყინული თევზი რეალურად, საბაჟო კონტროლის მიზნებისათვის თევზში არსებული ციხულის მასა ნეტო მასაში გათვალისწინებული არ უნდა იქნეს და დაბეგვრა უნდა განხორციელდეს ნედლი თევზის მასის შესაბამისად, რადგან ხდება მხოლოდ თევზის ღირებულების გადახდა, ციხულის მასის გარეშე. ამასთანავე, ასეთ დროს იმპორტიორმა სათანადო მტკიცებულებების წარდგენით სარწმუნოდ უნდა დაადასტუროს, რომ საბაჟო კონტროლისა შეფუთვის გარეშე თევზის ანონვის მაჩვენებელსა და ნედლი თევზის მასას შორის სხვაობა გამოწვეულია მხოლოდ გაყინვით და არა მაგალითად დამატებითი საქონლის შემოტანით. მნიშვნელოვანია, რომ ასეთ დროსაც საქონლის დეკლარაციაში მითითებული და ფაქტობრივად არსებული ბრუტო მასა ერთი და იგივეა, რადგან ბრუტო მოიცავს ციხულის მასასაც, შესაბამისად დეკლარირებულ და ფაქტობრივად არსებულ ბრუტო მასას შორის სხვაობა არ უნდა დაფიქსირდეს. აღნიშნული შემთხვევისაგან განსხვავდება შემთხვევა, როდესაც პროდუქტის რეალიზაცია ხდება გაყინულ მდგომარეობაში ანონვის შედეგად. საკასაციო პალატა თვლის, რომ ასეთ დროს იმპორტის დაბეგვრის მიზნებისთვის თევზის ნეტო მასაში

გათვალისწინებულ უნდა იქნეს აგრეთვე ე.წ. პირველადი შეფუთვის – თევზში არსებული ციხულის მასაც, რადგან შემსყიდველს პროდუქტის ანონვისას ციხულის მასაც თევზის მასაში ეთვლება და შესაბამის ღირებულებას ანაზღაურებს. ამასთანავე, საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ზემოაღნიშნულ ორივე შემთხვევაში (1-ლი შემთხვევა – როდესაც თევზის გაყინვის მიუხედავად, იმპორტიორი იხდის კონკრეტული მასის ნედლი თევზის ფასს, თევზში არსებული ციხულის მასის მიუხედავად; მე-2 შემთხვევა – როდესაც გაყინული თევზის რეალიზაცია ხდება გაყინულ მდგომარეობაში ანონვის შედეგად და იმპორტიორი თევზის ფასად ყიდულობს თევზსა და მასში არსებულ ციხულს) ბრუტო მასის მაჩვენებელი ერთნაირი უნდა იყოს, რადგან ბრუტო მასა მოიცავს როგორც ნედლი თევზისა და შეფუთვის, ასევე ციხულის მასასაც. განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შპს „...ის“ დეკლარირებული ტვირთის ანონვის შედეგად დაფიქსირდა სხვაობა დეკლარირებულ და ფაქტობრივად არსებულ როგორც ნეტო, ასევე ბრუტო მასებს შორის. შპს „...ის“ მოსაზრება, რომ ნეტო მასაში მიეთითა ნედლი თევზის მასა, არ ასაბუთებს აღნიშნულ სხვაობას, რადგან იმის მიუხედავად თევზი აიწონა გაყინვამდე თუ გაყინვის შემდეგ, ბრუტო მასა ერთნაირია, – იგი მოიცავს ციხულის მასასაც. ამდენად, დასტურდება დეკლარაციაში ბრუტო მასის მონაცემების არასწორად მითითება, თუმცა პროდუქტის იმპორტიორისათვის მიწოდების ზემოაღნიშნული ორი შემთხვევიდან გამომდინარე გარკვევას საჭიროებს დეკლარაციაში ნეტო მასის გრაფაში მითითებული მონაცემების გამოთვლის წესი და ამის გათვალისწინებით ნეტო მასის მითითებული მონაცემის სისწორე. უკეთუ დადგინდება დეკლარაციაში ნეტო მასის სწორად ასახვა, საგადასახადო ორგანომ უნდა გამოარკვიოს მხოლოდ ბრუტო მასის არასწორად მითითების გავლენა იმპორტის გადასახდლების გაანგარიშებაზე. თუ მხოლოდ ბრუტო მასის არასწორად მითითება არ ამცირებს გადასახდელი დღგ-ს ოდენობას, დასაბუთებას საჭიროებს დეკლარაციაში ბრუტო მასის უსწორო მონაცემის მითითებისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველი და მიზნები.

მოსარჩელის მოსაზრებით, მასებს შორის სხვაობა გამოიწვია არა არასწორმა ანონვამ, საბაჟო კონტროლის პროცედურის ხარვეზებმა, არამედ საქონლის ციხულოვანმა ფენამ, თავად საბაჟო კონტროლის ფარგლებში ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ საქონლის ანონვის პროცედურას შპს „...ი“ სადავოდ არ ხდის. აღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს მითითებები საბაჟო კონ-

ტროლის პროცედურების არაჯეროვნად ჩატარებაზე, არ არის დასაბუთებული. შეჯიბრებითობის პრინციპიდან გამომდინარე, მხარე თავად ირჩევს რომელი ფაქტები დაუდოს საფუძვლად თავის მოთხოვნებს (სსკ-ის 4.1 მუხ.). სსიპ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 01.08.2012წ. №12858 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასთან/საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გატანასთან და დეკლარირებასთან დაკავშირებული პროცედურების განხორციელების ინსტრუქციის“ მიხედვით, საქონლის დათვალეირების პროცესს ესწრება დეკლარანტი (15.1 მუხ.). შპს „...ის“ მიერ 18.03.2015წ. დაიდო გენერალური ხელშეკრულება ტვირთის გადაზიდვის და საბაჟო გაფორმების მომსახურებაზე, საქმეში დაცულია ანონვის ქვითრები, აქტი საქონლის გადატვირთვის შესახებ, რომელსაც ხელს აწერენ უფლებამოსილი პირები. შპს „...ს“ საქონლის ანონვის კანონიერება სადავოდ არ გაუხდია, საბაჟო კონტროლის პროცედურები არ გაუსაჩივრებია. ამდენად, მიიჩნევა, რომ ანონვა კანონშესაბამისად განხორციელდა და არ არის დასაბუთებული ორგანოს მიერ ამ კუთხით საქმის გარემოებათა ხელახლა გამოკვლევის საჭიროება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ არსებობდა სადავო აქტების სასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე ბათილად ცნობის და ადმინისტრაციული ორგანოსათვის წარმოების ხელახლა ჩატარების დავალების საფუძველი, რადგან დადგენას საჭიროებს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებები. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციულ პროცესში მოქმედი ინკვიზიციური პრინციპის გათვალისწინებით (სასკ-ის მე-19 მუხლი) მართალია, სასამართლოს აქვს შესაძლებლობა ფაქტობრივი გარემოებების სრულყოფილად გამოკვლევის მიზნით შეაგროვოს დამატებითი მტკიცებულებები, თუმცა აღნიშნული უზრუნველყოფს ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში დაშვებული ხარვეზების აღმოფხვრას და არა ორგანოში განსახორციელებელი წარმოების ჩანაცვლებას. როდესაც წარმოების ხარვეზები არსებითია, ხოლო საქმის გადანყევტისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები – გამოუკვლეველი, დაუშვებელია ადმინისტრაციული ორგანოს ფუნქციების სასამართლოსათვის გადაცემა, მით უფრო, რომ საკასაციო სასამართლო არ არის ფაქტობრივი გარემოებების დამდგენი სასამართლო. სასკ-ის 32.4 მუხლის მიხედვით, სასამართლო დავის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნობს აქტს იმ შემთხვევაში, უკეთუ აშკარაა, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ საკითხის გადანყევტისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოების გამოკვლევის გარეშე მიიღო გადანყევტილება და სამართალწარმოების ფარ-

გლებში ვერ ხერხდება სადავო ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა/ შეფასება, რაც თავის მხრივ შეუძლებელს ხდის სადავო აქტების კანონიერებაზე მსჯელობას. სსიპ შემოსავლების სამსახურს, როგორც ადმინისტრაციულ ორგანოს, ეკისრება სზაკ-ით განსაზღვრული ვალდებულებები, კერძოდ, მან უნდა უზრუნველყოს საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი გამოკვლევა, ფაქტობრივი გარემოებები, რომელთაც დაეფუძნება ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილება, უნდა იყოს სათანადოდ გამოკვლეული, შესწავლილი და შეფასებული (სზაკ-ის 53.5, 96.1, 96.2 მუხ.), ამ მიზნით ორგანო გამოითხოვს დოკუმენტებს, აგროვებს ცნობებს, უსმენს დაინტერესებულ მხარეებს, ნიშნავს ექსპერტიზას, მიმართავს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა ზომებს მტკიცებულებათა სრულად შეგროვების, გამოკვლევისა და შეფასების მიზნით (სზაკ-ის 97-ე მუხ.). განსახილველ შემთხვევაში სსიპ შემოსავლების სამსახურის გასაჩივრებული აქტები მოკლებულია სარწმუნო ფაქტობრივ და სამართლებრივ დასაბუთებას. საკასაციო განხილვის ფარგლების და დამატებით სხვა ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევის საჭიროების გათვალისწინებით, პალატა მოკლებულია საკითხის არსებითად გადაწყვეტის შესაძლებლობას.

საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმასთან დაკავშირებით, რომ არასწორად მოხდა მოპასუხისათვის მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის დაკისრება. ის გარემოება, რომ „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის მე-5 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის მიხედვით საგადასახადო ორგანოები გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან, არ ადასტურებს სასამართლო ხარჯების განაწილების უსწორობას. სსკ-ის 53-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადანაწილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. ამდენად, მართლზომიერია სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის დაკისრება, მიუხედავად იმისა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახური განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის გადახდის ვალდებულებისაგან.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული გადანაწილება.



### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2 მუხლით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლით და

### **და ა დ გ ი ნ ა:**

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 12.02.2017წ. გადაწყვეტილება;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების ბასაჩივრების ვადა**

### **გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით**

№ბს-535(2კ-19)

28 მაისი, 2020 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, ქმედების განხორციელების დაავალება

### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2018 წლის 12 მარტს შპს „...იმ“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32755 ბრძანებით განუხილველად იქნა

დატოვებული ადმინისტრაციული საჩივარი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 დეკემბრის №37879 ბრძანებაზე და მის საფუძველზე გამოცემულ 2016 წლის 23 დეკემბრის №001-426 საგადასახადო მოთხოვნაზე, რომელთა თანახმად, საგადასახადო შემონმების შედეგად, შპს „...ის“ ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 118 394.47 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 51 236 ლარი, ჯარიმა – 33 393 ლარი, საურავი – 33 767.47 ლარი. აქედან: დღგ-ს ძირითადი თანხა – 5 347 ლარი, მოგება შემცირებულ იქნა 15 553 ლარით, საშემოსავლო გადასახადის ძირითადი თანხა 61 425 ლარი, ქონების გადასახადი – 15 ლარი.

მოსარჩელის განმარტებით, ადმინისტრაციული საჩივრის განუხილველად დატოვების მიზეზად სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა საჩივრის წარდგენის ვადის დარღვევა, რასაც მოსარჩელე არ ეთანხმება და მიიჩნევს, რომ რამდენადაც საჩივრის წარდგენის ვადა ობიექტური მიზეზით იქნა გაშვებული, საჩივარი არსებითად უნდა განხილულიყო.

მოსარჩელის მითითებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32755 ბრძანება მის მიერ გასაჩივრებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების საბჭოში. მოსარჩელის მოსაზრებით, დავების საბჭოს 2018 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება, რომლითაც არ იქნა დაკმაყოფილებული მისი ადმინისტრაციული საჩივარი, არის უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელი.

ამდენად, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32755 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების საბჭოს 2018 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილების (№5153/2/2017 საჩივარი) ბათილად ცნობა და სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის შპს „...ის“ 2017 წლის 15 ნოემბრის საჩივრის განხილვის დავალება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 25 სექტემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქმის მასალებით დადგინდა ფაქტობრივ გარემოებად იქნა მიჩნეული, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 მაისის №14061 ბრძანების საფუძველზე, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა შპს „...ის“ გასვლითი საგადასახადო შემონმება. შესაბამისი პერიოდი განისაზღვრა 2012-2013 წლებით. შემონმება დაიწყო 2016 წლის 20 მაისს და დასრულდა 2016 წლის 21 დეკემბერს. აღნიშნულის საფუძველზე, 2016 წლის 21 დეკემბერს გამოიცა საგადასახადო შემონმების შუალედური აქტი. საგადასახა-

დო შემონმების შუალედური აქტის საფუძველზე, გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 დეკემბრის №37879 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და სანარმოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 დეკემბრის №001-426 საგადასახადო მოთხოვნა წარედგინა. შედეგად, გადასახადის გადამხდელს სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე გადასახდელად დაერიცხა სულ 118 394.47 ლარი.

დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 29 მარტის №8172 ბრძანებით შპს „...ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 15 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა სანარმოში რეალიზებული საქონლის საკომპენსაციო თანხის მიღების საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით შეესწავლა რისთვის იყო გამოწერილი წარდგენილი ჩვდები, დაედგინა მათი გამონერის მიზნობრიობა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, განეხორციელებინა დარიცხული თანხების შესაბამისი კორექტირება (შემცირება). ამავე ბრძანებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 15 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა დამფუნდების მიერ ნოტარიულად დამონმებული ახსნა-განმარტება წლების მიხედვით კომპანიის ფინანსური რესურსის, გასაცემი დივიდენდის ოდენობისა და გაცემის პერიოდის თაობაზე. აუდიტის დეპარტამენტს კი დაევალა სამეურნეო წლის ფინანსური მოგებისა და დამფუნდების ახსნა-განმარტების გათვალისწინებით, განეხილა დამფუნდების მიერ მითითებულ პერიოდში დივიდენდის სახით გაცემულად და აღნიშნულის გათვალისწინებით, განეხორციელებინა შემონმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). ამასთან, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით დამატებით შეესწავლა და გაეანალიზებინა აღნიშნული საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, განეხორციელებინა საგადასახადო შემონმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

საქმის მასალებით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად იქნა მიჩნეული, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 16 მაისის №12832 ბრძანებით შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 29

მარტის №8172 ბრძანებაში შეტანილ იქნა ცვლილება, კერძოდ შპს „...ის“ მიერ დოკუმენტაციის წარდგენისათვის 2017 წლის 29 მარტის №8172 ბრძანებით გათვალისწინებული ვადა განისაზღვრა ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 5 დღით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების შედეგების გაანგარიშებაზე 2017 წლის 25 მაისის დასკვნით (სააღრიცხვო №912) დგინდება, რომ გადასახადის გადამხდელს შემოსავლების სამსახურის №8172 ბრძანება გაეგზავნა და ჩაჰბარდა 2017 წლის 3 აპრილს. ამავე თარიღში გადამხდელს გაეგზავნა ელექტრონული წერილი შესაბამისი დოკუმენტაციის და შენიშვნების წარმოდგენის მიზნით, ასევე დოკუმენტაციის წარდგენისთვის განსაზღვრული ვადის ბოლო დღეს – 26 აპრილს განმეორებით გაეგზავნა ელექტრონული წერილი (ელ. ფოსტით და გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის შესაბამისი პროგრამული მოდულის მეშვეობით) და იგი გაფრთხილებულ იქნა, რომ ინფორმაციის/შენიშვნების წარუდგენლობის შემთხვევაში, შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები არ დაექვემდებარებოდა შემცირებას და გამოიცემოდა ახალი საგადასახადო მოთხოვნა. გადამხდელს არც ერთ შემთხვევაში არ მოუხდენია რეაგირება. გასაჩივრებულ საკითხთან დაკავშირებით, ჭეშმარიტების დადგენის მიზნით, ელექტრონული ცხრილები, რომლებიც საფუძვლად დაედო შემოწმების აქტს, გადასახადის გადამხდელს გაეგზავნა 2017 წლის 11 იანვარს და განმეორებით 17 მარტს. შესაბამისად, დასკვნაში აღინიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელს 15 სამუშაო დღეზე მეტი დრო ჰქონდა მოთხოვნილი დოკუმენტაციისა და შენიშვნების წარდგენისათვის.

საქმის მასალებით დადგინდნულ ფაქტობრივ გარემოებად იქნა მიჩნეული, რომ 2017 წლის 25 აპრილს გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ იქნა შემდეგი შინაარსის საჩივარი (წერილის ნომერი №14744, საჩივრის ნომერი №22452/1/2017): 2017 წლის 15 მარტს შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოს მიერ გამართულ სხდომაზე (ოქმი №25) განხილულ შპს „...ის“ 2017 წლის 23 იანვრის საჩივარზე გამოცემულ ბრძანებაში მითითებული ვადის დაცვა შეუძლებელია, რადგან წარსადგენი დოკუმენტაცია ითვალისწინებდა 25 000-ზე მეტი დოკუმენტის გადამოწმებას, რეესტრში შეყვანას და აუდიტის დეპარტამენტისთვის მიღებულ ფორმაში მიწოდებას. გადამხდელმა ითხოვა ბრძანების შესრულების გადავადება 30 დღით. აღნიშნული მოთხოვნის განხილვის შედეგად, 2017 წლის 16 მაისის ბრძანებით ცვლილება იქნა შეტანილი №8172 ბრძანების ჩაბარებიდან 5 დღის ვადით (ფაქტობრივად გადამხდელს დოკუმენტაციის წარ-

დგენის ვადა დაუდგინდა 27 დღით). გადამხდელს გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის შესაბამისი პროგრამული მოდულის მეშვეობით 17 მაისს გაეგზავნა წერილი და ინფორმირებულ იქნა, რომ დოკუმენტაციის წარდგენის ბოლო ვადად განესაზღვრებოდა 2017 წლის 22 მაისი. შპს „...ის“ მიერ ამჯერადაც არ განხორციელდა დოკუმენტაციის წარდგენა.

დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ 2017 წლის 21 ივნისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოიცა №16843 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების არ დარიცხვის შესახებ. მითითებული ბრძანებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, 2016 წლის 21 დეკემბრის საგადასახადო შემომნებების აქტის საფუძველზე, შპს „...ის“ დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა. აღნიშნულის საფუძველს წარმოადგენდა 2017 წლის 29 მარტის სსიპ შემოსავლების სამსახურის №8172 ბრძანება, საგადასახადო შემომნებების მთავარი სამმართველოს 2017 წლის 23 მაისის დასკვნა.

საქმის მასალებით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად იქნა მიჩნეული, რომ 2017 წლის 21 ივნისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოიცა №001-210 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე გადასახდელად დაერიცხა 118 394.47 ლარი. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის საფუძველს წარმოადგენდა 2017 წლის 21 ივნისის №16843 ბრძანება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 21 ივნისის სსიპ შემოსავლების სამსახურის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნა და გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების არ დარიცხვის შესახებ 2017 წლის 21 ივნისის სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №16843 ბრძანება, შპს „...ის“ გაეგზავნა ელექტრონულ პორტალზე 2017 წლის 21 ივნისს, რომელსაც კომპანია 2017 წლის 23 ივნისს გაეცნო.

დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32755 ბრძანებით განუხილველად დარჩა შპს „...ის“ 2017 წლის 15 ნოემბრის ადმინისტრაციული საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხის გაუქმებას. ბრძანებაში მითითებულია, რომ ერთიანი ელექტრონული ბაზის ინფორმაციით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნას გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2017 წლის 23 ივნისს, ხოლო საჩივარი შპს „...იმ“ წარადგინა 2017 წლის 15 ნოემ-

ბერს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებით, შპს „...ის“ 2017 წლის 22 დეკემბრის №5153/2/2017 საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული გადაწყვეტილების თანახმად, საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო შემონმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტის საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში. საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა. საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე, ხოლო ამ კოდექსის 264-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი შეტყობინება ჩაბარებულად ითვლება პირის მიერ მისი გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე გაგზავნიდან (განთავსებიდან) 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გასცნობია.

გადაწყვეტილებაში აღინიშნა, რომ გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის თანახმად, დადგენილ იქნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნა საზოგადოებას გაეგზავნა ელექტრონულ პორტალზე 2017 წლის 21 ივნისს, რომელსაც იგი გაეცნო 2017 წლის 23 ივნისს, ხოლო საჩივარი შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ იქნა 2017 წლის 15 ნოემბერს, გასაჩივრებისათვის კანონმდებლობით დადგენილი ვადის ამოწურვის შემდეგ.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის პირველ, მე-3 და მე-9 ნაწილებზე, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების მე-11 მუხლის პირველ პუნქტზე, მე-12 მუხლის მე-3 პუნქტზე და განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის ვებპორტალზე წვდომა გააჩნია მხოლოდ და მხოლოდ ავტორიზებულ მომხმარებელს – გადასახადის გადამხდელს ან მის უფლებამოსილ პირს. შესაბამისად, პორტალ-

ზე გაგზავნილი ელექტრონული დოკუმენტის მიმღები ყოველთვის არის შესაბამისი ადრესატი, კონკრეტული გადასახადის გადამხდელი. პორტალზე გაგზავნილი ელექტრონული დოკუმენტის გახსნისას ყოველთვის ივარაუდება, რომ მისი გაცნობაც ამავე ადრესატის მიერ ხდება.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ შპს „...ის“ პორტალზე შესვლით განხორციელდა საგადასახადო ორგანოს მიერ შპს „...ისათვის“ ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი დოკუმენტის გახსნა, რის თაობაზეც, საგადასახადო ორგანოს ინფორმაცია მიენოდა სამსახურის ვებგვერდიდან. შპს „...ის“ საგადასახადო ორგანოს მიერ ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნა და 2017 წლის 21 ივნისის ბრძანება №16843 ჩაბარდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების მე-12 მუხლის მე-3 პუნქტის მოთხოვნათა დაცვით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2017 წლის 23 ივნისს.

მოსარჩელის პოზიცია, რომ ლ. ს-ი არაუფლებამოსილი პირი იყო, სასამართლომ მიიჩნია დაუსაბუთებლად და აღნიშნა, რომ მნიშვნელოვანი იყო არა მისი შპს „...ისთან“ შრომითი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტი, არამედ საზოგადოების ფინანსური დირექტორის მიერ მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილება – შესულიყო შპს „...ის“ ინტერნეტ-პორტალზე. სასამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნულ პორტალზე შესვლისას და დოკუმენტის გაცნობისას, მიუხედავად იმისა, თუ ვინ განხორციელებდა ამ ქმედებას, უნდა ჩათვლილიყო, რომ ადგილი ჰქონდა ადრესატის მიერ აქტის გაცნობას, რადგან ინტერნეტ-პორტალზე წვდომა, ივარაუდება, რომ გააჩნია მხოლოდ შესაბამის ადრესატს – გადასახადის გადამხდელს, ამიტომ სწორედ იგი წარმოადგენდა პასუხისმგებელ პირს პორტალზე განხორციელებული ყოველი ქმედებისათვის.

შემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლომ კანონშესაბამისად მიიჩნია სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32755 ბრძანება საჩივრის განუხილველად დატოვების თაობაზე, ვინაიდან მოსარჩელეს 2017 წლის 21 ივნისის აუდიტის დეპარტამენტის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნა ჩაჰბარდა 2017 წლის 23 ივნისს, ხოლო საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილი იყო 2017 წლის 15 ნოემბერს, საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილი საჩივრის წარდგენის 30-დღიანი ვადის დარღვევით.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 25 სექტემბრის გადაწყვეტილება სააპე-

ლაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...იმ“, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 15 თებერვლის გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 25 სექტემბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32755 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების საბჭოს 2018 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება (№5153/2/2017 საჩივარი) და სსიპ შემოსავლების სამსახურს შპს „...ის“ 2017 წლის 15 ნოემბრის საჩივრის განხილვა დაევალა.

სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია შპს „...ის“ მიერ 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარება იმავე წლის 23 ივნისს. სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტის პოზიცია მასზედ, რომ სადავო აქტს გაეცნო არაუფლებამოსილი პირი, რაც გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადის აღდგენის წინაპირობას წარმოადგენდა. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ კომპანიის დოკუმენტაციასთან წვდომის უფლებამოსილების მინიჭება ამა თუ იმ პირისთვის, წარმოადგენდა ამავე კომპანიის რისკს და მასვე ეკისრებოდა პასუხისმგებლობა მესამე პირთა წინაშე. ამდენად, კომპანიის მიერ მინიჭებული უფლება თუნდაც ყოფილი თანამშრომლისათვის/ბუღალტრისათვის, ჰქონოდა წვდომა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო პორტალთან, წარმოადგენდა კომპანიის რისკს და პასუხისმგებლობის წარმოშობის დროს იგი ვერ დაეყრდნობოდა აღნიშნული პიროვნების არაუფლებამოსილების საკითხს. ამდენად, სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა მასზედ, რომ 2017 წლის 23 ივნისს მოსარჩელე კომპანიის მიერ განხორციელდა საგადასახადო მოთხოვნის ელექტრონულად გაცნობა. თუმცა პალატამ ამავდროულად განმარტა, რომ მხოლოდ ეს უკანასკნელი გარემოება ვერ გახდებოდა შპს „...ის“ მიერ წარდგენილი საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველი.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლზე, 44-ე მუხლის პირველ და მე-9 ნაწილებზე და აღნიშნა, რომ სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია 2017 წლის 23 ივნისს საგადასახადის გადამხდელისათვის ელექტრონული წესით საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების ფაქტი, თუმცა



არ დასტურდებოდა საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველი დოკუმენტების – ბრძანებისა და გადაანგარიშების შესახებ დასკვნის ჩაბარება. შესაბამისად, პალატამ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელისთვის ცნობილი იყო მხოლოდ დარიცხვის შესახებ, გამობატული მხოლოდ ციფრობრივი მონაცემებით, თუმცა დარიცხვის მიზეზები, დასაბუთება და შინაარსი მისთვის უცნობი იყო.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 54-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის განსაზღვრული, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ძალაში შედის მხარისათვის კანონით დადგენილი წესით გაცნობისთანავე ან გამოქვეყნების დღეს. სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ აქტის ძალაში შესვლის მომენტის დადგენა მნიშვნელოვანი იყო აქტის გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადების დაცულობის გარკვევისათვის. სწორედ აქტის ძალაში შესვლით, ანუ მხარისათვის კანონით დადგენილი წესით გაცნობით იწყება მისი გასაჩივრების ვადის ათვლა, გაცნობის შემდეგ ხდება შესაბამისი ადრესატის უფლებამოვალეობების წარმოშობა, შეცვლა ან შეწყვეტა. სასამართლოს შეფასებით, აქტის ოფიციალური გაცნობის სამართლებრივი მნიშვნელობა მდგომარეობს იმაში, რომ მხარე ადასტურებს მისი შინაარსის გაცნობას. შეუძლებელია პირს მოეთხოვოს მისთვის ჯერ კიდევ უცნობი აქტის შესრულება, პირის უფლების ან კანონიერი ინტერესის დარღვევა უმოქმედო აქტით, შესაბამისად არ დაიშვება აქტის გაცნობამდე გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადის ათვლა. აღნიშნულიდან გამომდინარე დაუშვებელია აქტის გაცნობამდე მისი გასაჩივრების ვადის ათვლა.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციული აქტის გასაჩივრების კანონით დადგენილი ვადის დენა იწყებოდა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ადმინისტრაციულ ორგანოს დაცული ჰქონდა ამ აქტის ადრესატისათვის წარდგენის კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნები. შესაბამისად, იმის მხედველობაში მიღებით, რომ გადაწყვეტილება საჩივრდებოდა ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად, საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო უზრუნველყო მითითებული დოკუმენტების გადასახადის გადამხდელისათვის ერთდროულად წარდგენა – წინააღმდეგ შემთხვევაში პირის საჩივარი განხილვას უნდა დაქვემდებარებოდა დოკუმენტის კანონით გათვალისწინებულ ვადაში გასაჩივრების შემთხვევაში, თითოეული დოკუმენტის (ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა) გასაჩივრების ვადა დამოუკიდებლად უნდა ათვლილიყო, მითუმეტეს, რომ თითოეულ მათგანში მითითებული იყო მათი გასაჩივრების წესი და ვადა. შესაბა-

მისად, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ შპს „...ისთვის“ 2017 წლის 23 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარება არ იწვევდა 2017 წლის 23 მაისის საგადასახადო შემომნებების გადაანგარიშებაზე გამოცემული დასკვნითა და 2017 წლის 21 ივნისის № 16843 ბრძანებით დარიცხული თანხების შემცირებაზე უარის თქმის შესახებ მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრების ვადის გასვლას. განსახილველ შემთხვევაში, ამ უკანასკნელი დოკუმენტის გასაჩივრების ვადის დენის დაწყებაც კი არ დასტურდებოდა საჩივრის ადმინისტრაციულ ორგანოში წარდგენამდე. შესაბამისად, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს მოტივაცია გასაჩივრების ვადის ამონურვის/დარღვევის შესახებ უსაფუძვლო იყო.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 15 თებერვლის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო შემომნებების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტის საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, პირს უფლება აქვს გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა.

კასატორი, აგრეთვე, მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე, ხოლო ამ კოდექსის 264-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი შეტყობინება ჩაბარებულად ითვლება პირის მიერ მისი გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე გაგზავნიდან (განთავსებიდან) 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გაცნობია.

კასატორის განმარტებით, გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის თანახმად, დგინდება, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 „საგადასახადო მოთხოვნა“ საზოგადოებას გაეგზავნა ელექტრონულად საკუთარ პორტალზე 2017 წლის 21 ივნისს, რომელსაც გაეცნო 2017 წლის 23 ივნისს, ხოლო საჩივარი შემოსავლების სამსახურში წარდგენილია 2017 წლის 15 ნოემბერს, გასაჩივრებისათვის კანონმდებლობით დადგენილი ვადის ამონურვის შემდეგ. შესაბამისად, კასატორი მიიჩნევს, რომ დარღვეულია საჩივრის წარდგენის კანონით დადგენილი ვადა, რის გამოც არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძველი.

კასატორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მხარე სადავოდ არ ხდოდა გადასახადების დარიცხვის ბრძანებისა და აუდიტის დეპარტამენტის დასკვნის ჩაბარების საკითხს. ამასთან, სასარჩელო მოთხოვნის ის საფუძველი, რომელზეც უთითებდა თავად მოსარჩელე (გადამხდელი მხოლოდ ამ საფუძველზე მიუთითებდა), სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს პოზიცია.

კასატორის მითითებით, საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმების დასაბუთებად სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა ის არგუმენტი და საკასაციო სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკა, რომ მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარება არ იწვევს აქტის გასაჩივრების ვადის დენის დაწყებას, არამედ აუცილებელია გადამხდელს ჩაბარდეს ის აქტიც, რის საფუძველზეცაა გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა (განსახილველ შემთხვევაში, აუდიტის დეპარტამენტის 23 მაისის დასკვნა და 2017 წლის 21 ივნისის №16843 ბრძანება). კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ ისე დაადგინა ფაქტობრივი გარემოება, რომ შემოსავლების სამსახურს ამ გარემოებაზე შედავების შესაძლებლობა არ მისცემია, მაშინ, როდესაც საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლებით გარანტირებულია ადმინისტრაციულ პროცესში შეჯიბრებითობის პრინციპი.

ამასთან, კასატორის აღნიშვნით, საქმეში წარმოდგენილი იყო შპს „...ის“ გადამხდელის გვერდიდან „ამონაწერი“ (ე.წ. screenshot), საიდანაც ირკვეოდა, რომ გადასახადის გადამხდელს 2017 წლის 21 ივნისს გაეგზავნა ორი შეტყობინება სახელებით – „აუდიტი“ და „რევიზიის აქტი“. კასატორის მითითებით, ორივე შეტყობინებას გადამხდელი გაეცნო 2017 წლის 23 ივნისს. სწორედ ამ მტკიცებულებას ეყრდნობოდა როგორც საქალაქო, ისე სააპელაციო სასამართლო იმ ფაქტის დადგენისას, რომ საგადასახადო მოთხოვნა ჩაპ-

ბარდა გადასახადის გადამხდელს. კასატორის განმარტებით, ამ ნაწილში მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ სახელით – „რევიზიის აქტი“ გადამხდელს გაეგზავნა 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო სახელით – „აუდიტი“ გადამხდელს გაეგზავნა და ჩაჰბარდა აუდიტის დეპარტამენტის 23 მაისის დასკვნა და 2017 წლის 21 ივნისის №16843 ბრძანება გადასახადის დარიცხვის თაობაზე. შესაბამისად, კასატორი მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ მტკიცებულებების სათანადოდ გამოკვლევის და მხარეთა ახსნა-განმარტების მოსმენის გარეშე არასწორად დაადგინა, რომ გადამხდელს 2017 წლის 23 ივნისს მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნა ჩაჰბარდა და არ ჩაბარებია დარიცხვის ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენტის დასკვნა გადაანგარიშებაზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 22 აპრილის 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 2019 წლის 10 ოქტომბრის 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 გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 15 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...ის“ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 მაისის №14061 ბრძანების საფუძველზე, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა შპს „...ის“ გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2012-2013 წლებით. შემოწმება დაიწყო 2016 წლის 20 მაისს და დასრულდა 2016 წლის 21 დეკემბერს. აღნიშნულის საფუძველზე, 2016 წლის

21 დეკემბერს გამოიცა საგადასახადო შემონმების შუალედური აქტი. საგადასახადო შემონმების შუალედური აქტის საფუძველზე, გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 დეკემბრის №37879 ბრძანება გადასახადების/ გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და სანარმოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 დეკემბრის №001-426 საგადასახადო მოთხოვნა წარედგინა. შედეგად, გადასახადის გადამხდელს სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე გადასახდელად დაერიცხა სულ 118 394.47 ლარი.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 29 მარტის №8172 ბრძანებით შპს „...ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 15 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა სანარმოში რეალიზებული საქონლის საკომპენსაციო თანხის მიღების საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით შეესწავლა რისთვის იყო გამოწერილი წარდგენილი ჩგდ-ები, დაედგინა მათი გამოწერის მიზნობრიობა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, განეხორციელებინა დარიცხული თანხების შესაბამისი კორექტირება (შემცირება). ამავ ბრძანებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 15 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა დამფუძნებლის მიერ ნოტარიულად დამონმებული ახსნა-განმარტება წლების მიხედვით კომპანიის ფინანსური რესურსის, გასაცემი დივიდენდის ოდენობისა და გაცემის პერიოდის თაობაზე. აუდიტის დეპარტამენტს კი დაევალა სამეურნეო წლის ფინანსური მოგებისა და დამფუძნებლის ახსნა-განმარტების გათვალისწინებით, განეხილა დამფუძნებლის მიერ მითითებულ პერიოდში დივიდენდის სახით გაცემულად და აღნიშნულის გათვალისწინებით, განეხორციელებინა შემონმების აქტი დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). ამასთან, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით დამატებით შეესწავლა და გაეანალიზებინა აღნიშნული საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, განეხორციელებინა საგადასახადო შემონმების აქტი დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

საქმის მასალებით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად არის მიჩნეული, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 16 მა-

ისის №12832 ბრძანებით შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 29 მარტის №8172 ბრძანებაში შეტანილ იქნა ცვლილება, კერძოდ შპს „...ის“ მიერ დოკუმენტაციის წარდგენისათვის 2017 წლის 29 მარტის №8172 ბრძანებით გათვალისწინებული ვადა განისაზღვრა ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 5 დღით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემონმების შედეგების გაანგარიშებაზე 2017 წლის 25 მაისის დასკვნით (საალრიცხვო №912) დგინდება, რომ გადასახადის გადამხდელს შემოსავლების სამსახურის №8172 ბრძანება გაეგზავნა და ჩაჰბარდა 2017 წლის 3 აპრილს. ამავე თარიღში გადამხდელს გაეგზავნა ელექტრონული წერილი შესაბამისი დოკუმენტაციის და შენიშვნების წარდგენის მიზნით, ასევე დოკუმენტაციის წარდგენისთვის განსაზღვრული ვადის ბოლო დღეს – 26 აპრილს განმეორებით გაეგზავნა ელექტრონული წერილი (ელ. ფოსტით და გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის შესაბამისი პროგრამული მოდულის მეშვეობით) და იგი გაფრთხილებულ იქნა, რომ ინფორმაციის/შენიშვნების წარუდგენლობის შემთხვევაში, შემონმების აქტით დარიცხული თანხები არ დაექვემდებარებოდა შემცირებას და გამოიცემოდა ახალი საგადასახადო მოთხოვნა. გადამხდელს არც ერთ შემთხვევაში არ მოუხდენია რეაგირება. გასაჩივრებულ საკითხთან დაკავშირებით, ჭეშმარიტების დადგენის მიზნით, ელექტრონული ცხრილები, რომლებიც საფუძვლად დაედო შემონმების აქტს, გადასახადის გადამხდელს გაეგზავნა 2017 წლის 11 იანვარს და განმეორებით 17 მარტს. შესაბამისად, დასკვნაში აღინიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელს 15 სამუშაო დღეზე მეტი დრო ჰქონდა მოთხოვნილი დოკუმენტაციისა და შენიშვნების წარდგენისათვის.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ 2017 წლის 25 აპრილს საგადასახადო გადამხდელის მიერ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ იქნა შემდეგი შინაარსის საჩივარი (წერილის ნომერი №14744, საჩივრის ნომერი №22452/1/2017): 2017 წლის 15 მარტს შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოს მიერ გამართულ სხდომაზე (ოქმი №25) განხილულ შპს „...ის“ 2017 წლის 23 იანვრის საჩივარზე გამოცემულ ბრძანებაში მითითებული ვადის დაცვა შეუძლებელია, რადგან წარსადგენი დოკუმენტაცია ითვალისწინებდა 25 000-ზე მეტი დოკუმენტის გადამონმებას, რეესტრში შეყვანას და აუდიტის დეპარტამენტისთვის მიღებულ ფორმაში მიწოდებას. გადამხდელმა ითხოვა ბრძანების შესრულების გადავადება 30 დღით. აღნიშნული მოთხოვნის განხილვის შედეგად, 2017 წლის 16 მაისის ბრძანებით ცვლილება იქნა შეტანილი №8172 ბრძანების ჩაბარებიდან 5 დღის ვადით (ფაქტობრივად გადამხდელს

დოკუმენტაციის წარდგენის ვადა დაუდგინდა 27 დღით). გადამხდელს გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის შესაბამისი პროგრამული მოდულის მეშვეობით 17 მაისს გაეგზავნა წერილი და ინფორმირებულ იქნა, რომ დოკუმენტაციის წარდგენის ბოლო ვადად განესაზღვრებოდა 2017 წლის 22 მაისი. შპს „...ის“ მიერ ამჯერადაც არ განხორციელდა დოკუმენტაციის წარდგენა.

დადგენილია, რომ 2017 წლის 21 ივნისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოიცა №16843 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების არ დარიცხვის შესახებ, რომლითაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, 2016 წლის 21 დეკემბრის საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე, შპს „...ის“ დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა. აღნიშნულის საფუძველს წარმოადგენდა 2017 წლის 29 მარტის სსიპ შემოსავლების სამსახურის №8172 ბრძანება, საგადასახადო შემონმების მთავარი სამმართველოს 2017 წლის 23 მაისის დასკვნა.

საქმის მასალებით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად არის მიჩნეული, რომ 2017 წლის 21 ივნისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოიცა №001-210 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე გადასახდელად დაერიცხა 118 394.47 ლარი. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის საფუძველს წარმოადგენდა 2017 წლის 21 ივნისის №16843 ბრძანება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნა და გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების არ დარიცხვის შესახებ 2017 წლის 21 ივნისის სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №16843 ბრძანება, შპს „...ის“ გაეგზავნა ელექტრონულ პორტალზე 2017 წლის 21 ივნისს, რომელსაც კომპანია 2017 წლის 23 ივნისს გაეცნო.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32755 ბრძანებით განუხილველად დარჩა შპს „...ის“ 2017 წლის 15 ნოემბრის ადმინისტრაციული საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხის გაუქმებას. ბრძანებაში მითითებულია, რომ ერთიანი ელექტრონულ ბაზის ინფორმაციით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნას გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2017 წლის 23 ივნისს, ხოლო საჩივარი შპს „...იმ“ წარადგინა 2017 წლის 15 ნოემბერს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების

განხილვის საბჭოს 2018 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებით, შპს „...ის“ 2017 წლის 22 დეკემბრის №5153/2/2017 საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული გადაწყვეტილების მიხედვით, საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო შემონმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტის საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში. საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა. საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე, ხოლო ამ კოდექსის 264-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი შეტყობინება ჩაბარებულად ითვლება პირის მიერ მისი გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე გაგზავნიდან (განთავსებიდან) 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გასცნობია.

გადაწყვეტილებაში აღინიშნა, რომ გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის თანახმად, დადგენილ იქნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნა საზოგადოებას გაეგზავნა ელექტრონულ პორტალზე 2017 წლის 21 ივნისს, რომელსაც იგი გაეცნო 2017 წლის 23 ივნისს, ხოლო საჩივარი შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ იქნა 2017 წლის 15 ნოემბერს, გასაჩივრებისათვის კანონმდებლობით დადგენილი ვადის ამოწურვის შემდეგ.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, შესაფასებელია შპს „...ის“ ადმინისტრაციული საჩივრის განუხილველად დატოვების კანონშესაბამისობა. ყურადსაღებია, რომ საგადასახადო ორგანომ საჩივრის განუხილველად დატოვების მოტივად საჩივრის ავტორის მიერ გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი 30-დღიანი ვადის დარღვევა მიუთითა. ამდენად, სადავო საკითხის მართებული გადაწყვეტისათვის არსებითია დადგინდეს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ჩაბარებულად მიჩნევის ფაქტობრივ-სამართლებრივი წინაპირობები და განისაზღვროს, განხორციელდა თუ



არა ადმინისტრაციულ ორგანოთა მხრიდან გადასახადის გადამხდელისათვის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონით დადგენილი წესით ჩაბარება.

შესაბამისად, საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას, რომ განსახილველი საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივ გარემოებას სსიპ შემოსავლების სამსახურს 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნისა და მისი საფუძველი დოკუმენტების შპს „...ისთვის“ ჩაბარების საკითხის განსაზღვრა წარმოადგენს, ვინაიდან გასაჩივრების ვადის დარღვევის არსებობა-არარსებობის დადგენისათვის მნიშვნელოვანია აღნიშნული ვადის დინების დანყების ზუსტი თარიღის დადგენა.

საკასაციო პალატა უპირველესად მიუთითებს მოსარჩელის არგუმენტაციაზე, კერძოდ, იგი მიიჩნევს, რომ შპს „...ისათვის“ პორტალზე ატვირთულ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებს არაუფლებამოსილი პირი გაეცნო, რაც გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადის აღდგენის წინაპირობას წარმოადგენს. საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას მასზედ, რომ კომპანიის დოკუმენტაციასთან წვდომის უფლებამოსილების მინიჭება ამა თუ იმ პირისთვის, წარმოადგენს ამავე კომპანიის რისკს და მასვე ეკისრება პასუხისმგებლობა მესამე პირთა წინაშე. ამდენად, კომპანიის მიერ მინიჭებული უფლება თუნდაც ყოფილი თანამშრომლისათვის/ბუღალტრისათვის, ჰქონოდა წვდომა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო პორტალთან, წარმოადგენდა კომპანიის რისკს, რის გამოც, პასუხისმგებლობის წარმოშობის დროს იგი ვერ დაეყრდნობა აღნიშნული პიროვნების არუფლებამოსილების საკითხს. ამდენად, საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას, რომ 2017 წლის 23 ივნისს მოსარჩელე კომპანიის მიერ განხორციელდა პორტალზე გაგზავნილი დოკუმენტების ელექტრონულად გაცნობა.

ამასთან, საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებებს მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარებისა და მისი საფუძველი დოკუმენტების ჩაუბარებლობასთან დაკავშირებით. კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელს, ელექტრონული წესით, საგადასახადო მოთხოვნა ჩაჰბარდა 2017 წლის 23 ივნისს, თუმცა არ დასტურდება საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველი დოკუმენტების – ბრძანებისა და გადაანგარიშების შესახებ დასკვნის ჩაბარება. შესაბამისად, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელისთვის ცნობილი იყო მხოლოდ დარიცხვის შესახებ, გამოხატული მხოლოდ ციფრობრივი მონაცემებით, თუმცა და-

რიცხვის მიზეზები, დასაბუთება და შინაარსი მისთვის უცნობი იყო.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო შემომნების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრებისათვის დადგენილია 30-დღიანი ვადა მისი ჩაბარებიდან (299.4 მუხლი).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო დოკუმენტს პირს უგზავნის ან/და წარუდგენს წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით. ამავე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტებაზე, რომლის თანახმად, გასაჩივრების უფლება მოიცავს პრეზიუმირებას იმისა, რომ პირისათვის ცნობილია აქტის შინაარსი, გასაჩივრება გულისხმობს აქტის გამოცემის მოტივების ცოდნას. ამ თვალსაზრისით აქტის დასაბუთებას მისი გასაჩივრების უფლების უზრუნველყოფის დატვირთვა გააჩნია (სუს 06.10.2016წ. №ბს-770-762(კ-15) გადაწყვეტილება). გასაჩივრების ვადის ათვლა შესაძლებელია მოხდეს მხოლოდ იმ მომენტიდან, როდესაც პირს შეექმნება ობიექტური შესაძლებლობა მიიღოს ინფორმაცია აქტის შინაარსის შესახებ. აქტის ოფიციალურად გაცნობით პირისთვის ცნობილი ხდება რა გახდა აქტის გამოცემის საფუძველი და შესაბამისად, ექნება თუ არა პერსპექტივა მის საჩივარს, აგრეთვე ის, თუ რა სამართლებრივი საშუალებებით შეძლებს თავისი უფლებებისა და ინტერესების დაცვას, რა არგუმენტებით უნდა დაუპირისპირდეს გადაწყვეტილებას (სუს 10.10.13წ. №ბს-854-836(კ-12) გადაწყვეტილება).

საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას, რომ დაუშვებელია პირს დაეკისროს გასაჩივრების ვადის ათვლა იმ თარიღიდან, როდესაც მისთვის ჯერ კიდევ ცნობილი არ გამხდარა აქტის შინაარსი და მისი საფუძველი. თუკი ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან განხორციელდება აქტის ისეთი სახით გაგზავნა, ადმინისტრაციული წარმოების მონაწილე პირისთვის,

რომ ცნობილი არ იქნება ამ აქტის საფუძვლების შესახებ, აღნიშნული მიუთითებს მხოლოდ ადმინისტრაციული წარმოების არასრულყოფილებაზე, რაც შედეგობრივად არ უნდა აისახოს დაინტერესებული პირის კანონიერ უფლებებზე, არ უნდა შეიზღუდოს ამ უფლებების რეალიზებით.

საკასაციო სასამართლო, აგრეთვე, მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების ასლი უნდა წარედგინოს გადასახადის გამამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. ამავე კოდექსის 64-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს. თუმცა ასეთ აქტს წარმოადგენს არა მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნა, არამედ აგრეთვე გადასახადის დარიცხვის შესახებ სადავო ბრძანება. „საგადასახადო მოთხოვნა შესაძლოა იყოს გადასახადის დარიცხვის ერთადერთი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო მოთხოვნა გამოიცემა არა გადასახადის დარიცხვის შესახებ ბრძანების საფუძველზე, არამედ საგადასახადო დეკლარაციის საფუძველზე ან როდესაც გადასახადის გაანგარიშება საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას შეადგენს“ (სუსგ 06.10.2016წ. №ბზ-770-762(კ-15)). განსახილველ შემთხვევაში, საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემულია გადასახადის დარიცხვის შესახებ ბრძანების საფუძველზე. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო პალატის მსჯელობას, რომ საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნულ ნორმათა ერთობლივი ანალიზი ცხადყოფს, რომ არსებით სამართლებრივ დოკუმენტს წარმოადგენს გადასახადის დაკისრების შესახებ გადაწყვეტილება. შემონმების აქტი, მოცემულ შემთხვევაში, საგადასახადო შემონმების შედეგების გადანგარიშებაზე დასკვნა არის გადაწყვეტილების მიღების წინაპირობა, იგი იძლევა გადაწყვეტილების ფორმალური მართებულობის შემონმების შესაძლებლობას, ხოლო საგადასახადო მოთხოვნა წარმოადგენს გადაწყვეტილების შესაბამისად დაკისრებული თანხის მოთხოვნისა და გადაწყვეტილების აღსრულების საშუალებას. გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება ქმნის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველს (62.2 მუხ.).

მიუხედავად ზემოაღნიშნული განმარტებების გაზიარებისა, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ სადავო საკითხთან დაკავშირებული ფაქტობრივი მდგომარეობის დადგენისას მხედველობაში არ მიიღო ის ფაქტი, რომ შპს „...ის“ ელექტრონულ პორტალზე გაეგზავნა როგორც საგადასახადო

მოთხოვნა, აგრეთვე, მისი საფუძველი აქტები – აუდიტის დეპარტამენტის დასკვნა და გადასახადის დარიცხვის თაობაზე ბრძანება. აღნიშნულმა კი განაპირობა სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისაგან განსხვავებული სამართლებრივი მსჯელობა, რამაც, თავის მხრივ, სადავო საკითხთან მიმართებით განსხვავებული სამართლებრივი შედეგის დადგომა გამოიწვია.

საკასაციო პალატა იზიარებს კასატორთა მითითებას მასზედ, რომ საქმეში წარმოდგენილია შპს „...ის“ ელექტრონული გვერდიდან „ამონანერი“ (ე.წ. screenshot-ი), საიდანაც ირკვეოდა, რომ გადასახადის გადამხდელს 2017 წლის 21 ივნისს გაეგზავნა ორი შეტყობინება სახელებით – „აუდიტი“ და „რევიზიის აქტი“. „რევიზიის აქტის“ სახელით გადამხდელს გაეგზავნა 2017 წლის 21 ივნისის №001-210 საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო სახელით – „აუდიტი“ გადამხდელს გაეგზავნა და ჩაჰბარდა აუდიტის დეპარტამენტის 23 მაისის დასკვნა და 2017 წლის 21 ივნისის №16843 ბრძანება. საგულისხმოა, რომ ორივე შეტყობინებას გადამხდელი გაეცნო 2017 წლის 23 ივნისს, ხოლო მის მიერ ადმინისტრაციული საჩივარი წარდგენილ იქნა ამავე წლის 15 ნოემბერს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გასაჩივრების 30-დღიანი ვადის დარღვევით. ამასთან, საკასაციო სასამართლო განმეორებით აღნიშნავს, რომ საქმეში არსებული მტკიცებულებებით არ დასტურდება გასაჩივრების ვადის დარღვევა, რაც გამონვეული იქნებოდა გადასახადის გადამხდელისგან დამოუკიდებელი, საპატიო ობიექტური მიზეზით. ამდენად, საქმეზე დადგენილი გარემოებები და ზემოხსენებული მსჯელობა ცხადყოფს, რომ არსებობდა შპს „...ის“ ადმინისტრაციული საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველი, ვინაიდან პირს შესაბამისი წესის დაცვით ჩაჰბარდა როგორც საგადასახადო მოთხოვნა, ასევე მისი გამოცემის საფუძველი დოკუმენტები – აუდიტის დეპარტამენტის დასკვნა და გადასახადის დარიცხვის თაობაზე ბრძანება. ამდენად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32755 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 26 იანვრის გადწყვეტილება კანონშესაბამისია და არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის, შესაბამისად, მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის შპს „...ის“ ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვის დავალების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძველები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 15 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...ის“ 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 დ 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 2019 წლის 15 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საგადასახადო ორგანოს ბრძანების აღსრულების შესახებ სარჩელის ხანდაზმულობა**

**გ ა ნ რ ი ნ ე ბ ა  
ს ა ქ ა რ თ ვ ე ლ ო ს ს ა ხ ე ლ ი თ**

№ბს-98(2კ-20)

29 ივლისი, 2020 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა  
შემადგენლობა: ქ. ცინცაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
ნ. ქადაგიძე,  
მ. ვაჩაძე

**დავის საგანი:** ქმედების განხორციელების დავალება

**აღწერილობითი ნაწილი:**

2016 წლის 30 სექტემბერს შპს „...მა“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ

საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელემ სარჩელის დაზუსტების შემდეგ, საბოლოოდ, სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის საქართველოს საგადასახადო სახელმწიფო დეპარტამენტის 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების (რომლის საფუძველზეც განისაზღვრა შპს „კ...ის“ ბიუჯეტისადმი არსებული და შემდგომში წარმოშობილი დავალიანების გადაკისრება, შესაბამისად, 3,8 მილიონი ლარის ბიუჯეტში ამოღება სს „რ...ისაგან“) აღსრულების დავალება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...მა“.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 24 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 24 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 5 აპრილის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დაუშვებლად.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 16 აპრილის გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 16 აპრილის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...მა“.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 31 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 16 აპრილის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ რუსთავის საქალაქო სასამართლოს 1998 წლის 21 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს „კ...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სს „მ...ს“ დაეკისრა 3 842 193,70 ლარის შპს „კ...ის“ სასარგებლოდ გადახდა.

საქართველოს საგადასახადო სახელმწიფო დეპარტამენტის 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანებით შპს „კ...ა“ საბურთალოს რაიონის საგადასახადო ინსპექციიდან საგადასახადო აღრიცხვაზე გადაყვანილ იქნა მსხვილ გამამხდელთა ინსპექციაში. მსხვილ გამამხდელთა ინსპექციის საგადასახადო კოდექსის 30-ე, 246-ე და 248-ე მუხლებზე დაყრდნობით შპს „კ...ის“ ბიუჯეტისადმი არსებული და შემდგომში წარმოშობილი დავალიანების გადაკისრება და შესაბამისად, 3,8 მილიონი ლარის (აშშ დოლართან მიმართებით) ბიუჯეტში ამოღება უნდა განეხორციელებინა სს რ...იდან.

საგადასახადო დეპარტამენტის 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანებით გაუქმდა საგადასახადო დეპარტამენტის 1999 წლის 21 მაისის №90 ბრძანება.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2002 წლის 15 ივლისის გადაწყვეტილებით მოსარჩელეებს – შპს „კ...ასა“ და ფიზიკურ პირს ზ. ჟ-ას უარი ეთქვათ საგადასახადო დეპარტამენტის 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნაზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2003 წლის 14 თებერვლის განჩინებით, შპს „კ...ისა“ და ფიზიკური პირის ზ. ჟ-ას შუამდგომლობის საფუძველზე, საკასაციო საჩივარზე უარის თქმის გამო საქმეზე შეწყდა საკასაციო წარმოება; უცვლელად დარჩა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2002 წლის 15 ივლისის გადაწყვეტილება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2004 წლის 18 ნოემბრის განჩინებით შპს „კ...ისა“ და ფიზიკური პირის ზ. ჟ-ას საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2003 წლის 20 აგვისტოს გადაწყვეტილება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიმართ ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნის ნაწილში.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 28 იანვრის გადაწყვეტილებით უარყოფილ იქნა შპს „კ... ის“ დამფუძნებლის ზ. ჟ-ას და შპს „კ...ის“ კონსტიტუციური სარჩელი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წინააღმდეგ, საგადასახადო დე-

პარტამენტის 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანების (რომლითაც გაუქმდა საქართველოს საგადასახადო სახელმწიფო დეპარტამენტის 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანება) ბათილად ცნობის შესახებ იმის გამო, რომ სადავო 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანება არ იყო ნორმატიული აქტი.

შპს „...ი“ არის შპს „კ...ის“ უფლებამონაცვლე სანარმოთა შერწყმის საფუძველზე.

რუსთავის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 17 მაისის №85/024-9/5-11-ს.ს „ლიკვ“ ბრძანებით განხორციელდა სს „რ...ის“ (რეგისტრირებული რუსთავის საქალაქო სასამართლოს მიერ 21.06.1996წ, რეგ. №9/5-11) ლიკვიდაციის რეგისტრაცია სამენარმეო რეესტრში და ამოშალა იგი სამენარმეო რეესტრიდან. რუსთავის საქალაქო სასამართლოს განჩინებით სს „მ...ის“ საბოლოო ცხრილის მიხედვით, შპს „...ის“ მოთხოვნა – 3 852 193 ლარი განცხადებულ იქნა დაგვიანებით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 12 თებერვლის №3463 ბრძანებით შპს „...ის“ საჩივარი, საქართველოს საგადასახადო სახელმწიფო დეპარტამენტის 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების (შპს „კ...ის“ ბიუჯეტისადმი არსებული და შემდგომში წარმოშობილი დავალიანების გადაკისრება, შესაბამისად, 3,8 მილიონი ლარის ბიუჯეტში ამოღება სს „რ...ისაგან“) შესრულების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2018 წლის 8 ნოემბრის №125809-21-11 სამსახურებრივი ბარათის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად (01.08.2018 წლამდე მოქმედი რედაქციით) ჩამონერილი იყო შპს „...ის“ (ს.ნ ...) დავალიანება, სულ 22 133 841,81 ლარი, მათ შორის, ძირითადი 5 853 751,68 ლარი, ჯარიმა – 720 255,60 ლარი, საურავი 15 559 834,53 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ მოსარჩელის ინტერესს სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის საქართველოს საგადასახადო სახელმწიფო დეპარტამენტის 27.05.1999წ. №90 ბრძანების აღსრულების დავალეზა წარმოადგენდა, რომლის თანახმად, მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციას, საგადასახადო კოდექსის 30-ე, 246-ე და 248-ე მუხლებზე დაყრდნობით, შპს „კ...ის“ ბიუჯეტისადმი არსებული და შემდგომში წარმოშობილი დავალიანების გადაკისრება და შესაბამისად, 3,8 მილიონი ლარის (აშშ დოლართან მიმართებით) ბიუჯეტში ამოღება სს „რ...იდან“ უნდა ეწარმოებინა. სააპელაციო სასამართლოს მითითებით უდავო იყო ის გარემოება, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2017 წლის 24 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუ-



ნების შემდეგ, საქალაქო სასამართლომ სწორედ აღნიშნული დაზუსტებული მოთხოვნის ფარგლებში იმსჯელა სარჩელის საფუძვლიანობაზე.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 24.10.2017წ. გადაწყვეტილებით საქმის ხელახლა განსახილველად თბილისის საქალაქო სასამართლოში დაბრუნების შემდეგ, საქალაქო სასამართლოს უნდა ემსჯელა 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების აღსრულების შესაძლებლობაზე, კერძოდ, სასამართლოს უნდა შეეფასებინა: მითითებული ბრძანების შინაარსი გულისხმობდა 3,8 მილიონი ლარის ფარგლებში შპს „კ...ის“ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებისგან უპირობო გათავისუფლებას, თუ ასეთი გათავისუფლება დამოკიდებული იყო სს „რ...იდან“ ამ ოდენობის თანხების ბიუჯეტის სასარგებლოდ ამოღებაზე. სააპელაციო სასამართლოს 24.10.2017წ. გადაწყვეტილების შესაბამისად, საქალაქო სასამართლოს ასევე უნდა ემსჯელა, სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილების შემთხვევაში რამდენად აღსრულებადი იქნებოდა მიღებული გადაწყვეტილება, იმ პირობებში, როდესაც მოცემული მომენტისთვის სს „რ...ი“ იყო ლიკვიდირებული.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ზემოაღნიშნული დავალების მიუხედავად, საქალაქო სასამართლომ სათანადოდ არ შეაფასა დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და შესაბამისად, იურიდიულად არასაკმარისად დაასაბუთა გადაწყვეტილება. საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ სს „რ...ის“ ლიკვიდაციის შემდეგ, აღარ არსებობდა შპს „...ის“ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების მესამე პირისაგან ამოღების მოთხოვნის აღსრულების სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძველი, თუმცა სასამართლოს სათანადო გარემოებებზე მითითებით არ გამოურიცხავს 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანებით შპს „კ...ის“ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებისგან უპირობოდ გათავისუფლების შესაძლებლობა. საქალაქო სასამართლოს დასკვნა, 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანებით 3,8 მილიონი ლარის ფარგლებში შპს „კ...ის“ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებისგან უპირობო გათავისუფლების შეუძლებლობის თაობაზე არ იყო გამყარებული სათანადო მტკიცებულებებით, იმ პირობებში, როდესაც საქმეზე წარმოდგენილი იყო სასამართლო ექსპერტ-ლინგვისტის 26.11.2018წ. დასკვნა, 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების ტექსტის ლინგვისტურ შინაარსთან დაკავშირებით. აღნიშნული დასკვნის თანახმად, შპს „კ...ის“ ბიუჯეტისადმი არსებული და შემდგომში წარმოშობილი დავალიანების გადაკისრების ქმედება წინ უნდა უსწრებდეს 3,8 მილიონი ლარის (აშშ დოლართან მიმართებით) ბიუჯეტში ამოღების ქმედე-

ბის განხორციელებას სს „რ...იდან“. ამდენად, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ ვერ გააბათილა მოსარჩელის არგუმენტი, რომლის თანახმად, შპს „კ...ის“ ბიუჯეტისადმი არსებული და შემდგომში წარმოშობილი დავალიანების გადაკისრება არ უნდა ყოფილიყო დამოკიდებული ბრძანებაში დაფიქსირებული თანხის – 3,8 მილიონი ლარის (აშშ დოლართან მიმართებით) სს „რ...იდან“ ბიუჯეტში ამოღების შესაძლებლობასთან. გარდა ზემოაღნიშნულისა, საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2018 წლის 8 ნოემბრის №125809-21-11 სამსახურებრივი ბარათის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309.37-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად (01.08.2018 წლამდე მოქმედი რედაქციით), ჩამონერილი იყო შპს „...ის“ (ს/ნ ...), დავალიანება, სულ 22 133 841,81 ლარი. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ 08.11.2018წ. №125809-21-11 სამსახურებრივი ბარათის შინაარსიდან გამომდინარე, შპს „...ისათვის“ საგადასახადო დავალიანების ჩამონერა განხორციელებული იყო კანონით გათვალისწინებული საფუძვლით (საგადასახადო კოდექსის 309.37 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტი). ამასთან, უდავო იყო ის გარემოება, რომ 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანებით განსაზღვრული, შპს „კ...ის“ ბიუჯეტისადმი არსებული და შემდგომში წარმოშობილი დავალიანების სს „რ...ისათვის“ გადაკისრების შესახებ შეთანხმების წინაპირობას წარმოადგენდა მოსარჩელის წინაშე სს „რ...ის“ ფინანსური ვალდებულების (3 842 193,70 ლარი) არსებობა. ბრძანებით ასევე დგინდებოდა, რომ სს „რ...ისათვის“ შპს „კ...ის“ საგადასახადო დავალიანების გადაკისრება გულისხმობდა როგორც არსებულ, ისე შემდგომში წარმოშობილ დავალიანებასაც. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ვინაიდან, მოსარჩელის ინტერესს 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების აღსრულების აუცილებლობა წარმოადგენდა, საქალაქო სასამართლოს უნდა შეეფასებინა, გულისხმობდა თუ არა მოხსენებით ბარათში ასახული ქმედება – მოსარჩელისათვის დავალიანების ჩამონერა, სწორედ, მითითებული ბრძანებით დადგენილი პირობების შესრულებას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით თბილისის საქალაქო სასამართლოს უნდა ემსჯელა საგადასახადო დეპარტამენტის 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების აღსრულების შესაძლებლობაზე, უნდა გამოეკვლია სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2018 წლის 8 ნოემბრის სამსახურებრივი ბარათის მიხედვით შპს „...ისათვის“ დავალიანების ჩამონერა განხორციელდა 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების აღსრულების ფარგლებში, თუ ამას საგადასახადო ორ-

განოს ავალდებულებდა იმ დროისთვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა. ამასთან, უნდა შეფასებულიყო 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების აღმჭურველი ბუნებიდან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა, რომ რ...ი (რომლის 100% წილსაც ფლობდა სახელმწიფო) იყო ლიკვიდირებული, რამდენად არსებობდა №90 ბრძანების აღსრულების შესაძლებლობა, ვინაიდან ცალსახა იყო, რომ სახელმწიფოს მხრიდან რაიმე ქმედების განხორციელების „კანონიერი მოლოდინი“ ასევე ექცეოდა კონვენციის №1 დანართის პირველი მუხლის (საკუთრების უფლების) დაცვის ქვეშ.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, უნდა გაუქმებულიყო თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 16 აპრილის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაბრუნებოდა იმავე სასამართლოს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 31 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და შპს „...მა“.

კასატორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური აღნიშნავს, რომ შპს „კ...ას“ უფლებამონაცვლე შპს „...ისთვის“ ჯერ კიდევ 2007 წლის 17 მაისს იყო ცნობილი ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ სს „რ...ის“ გაკოტრების პირობებში სადავო თანხის ამოღება შეუძლებელი იქნებოდა.

კასატორი მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედ საგადასახადო კოდექსის 30-ე, 246-ე და 248-ე მუხლებზე და აღნიშნავს, რომ საქალაქო სასამართლომ სწორი შეფასება მისცა საქმეზე არსებულ მტკიცებულებებს და არ გაიზიარა ექსპერტ-ლინგვისტის დასკვნა, ვინაიდან, სადავო პერიოდში და ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კანონის ნორმები იმპერატიულად კრძალავს/კრძალავდა კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრებას, აგრეთვე, გადასახადების გადახდევინებას საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადებზე ადრე. ამასთან, მესამე პირის ვალდებულებას წარმოადგენს შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის წინაშე აღებული ვალდებულებები (გადასახადის გადამხდელის წინაშე არსებული ვალდებულების ოდენობით, მაგრამ არა უმეტეს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების ოდენობისა). იმის გათვალისწინებით, რომ მოსარჩელეს სადავო პერიოდში ბიუჯეტის წინაშე რაიმე ვალდებულება არ გააჩნდა, სრულიად უსაფუძვლოა სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა ექსპერტ ლინგვისტის დასკვნაში არსებული პოზიციის გაზიარებაზე და სადავო თანხების წინასწარ ბიუჯეტში ამოღებაზე.

კასატორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური ყურადღებას ამახვილებს სააპელაციო სასამართლო გადაწყვეტილების იმ ნაწილზე, რომელიც შეეხება შპს „კ...ის“ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებებისგან უპირობოდ გათავისუფლების შესაძლებლობის საკითხის დამატებით განხილვას და აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 60-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დაწესება და ცალკეული პირის გათავისუფლება გადასახადისგან. კონკრეტულ შემთხვევაში, როდესაც მესამე პირი სს „რ...ი“ 2007 წლიდან ლიკვიდირებულია, შეუძლებელია, სადავო ბრძანების აღსრულება ისე, როგორც მოსარჩელეს სურს.

კასატორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური ასევე მიუთითებს მოთხოვნის ხანდაზმულობაზე და აღნიშნავს, რომ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 28 იანვრის გადაწყვეტილების აღსრულების მოთხოვნა, ისეთ პირობებში, როდესაც სს „რ...ი“ ლიკვიდირებულია და სარჩელი სასამართლოში შეტანილია 2016 წლის 30 სექტემბერს, გაურკვეველი და ხანდაზმულია.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორმა – სსიპ შემოსავლების სამსახურმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უპირის თქმა მოითხოვა.

კასატორი – შპს „...ი“ დაზუსტებულ საკასაციო საჩივარში აღნიშნავს, რომ 2020 წლის 27 იანვარს გარდაიცვალა მოსარჩელე – იურიდიული პირის დამფუძნებელი, პარტნიორი და დირექტორი ზ. ჟ-ა, რომელიც 20 წელზე მეტი იბრძოდა კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულებისათვის. ამ ბრძოლის პერიოდში ზ. ჟ-ა და მისი ერთ-ერთი შვილი უსაფუძვლოდ იქნენ დაპატიმრებულნი. 2013 წელს პარლამენტის მიერ ისინი ოფიციალურად ცნობილნი არიან პოლიტპატიმრებად.

კასატორი – შპს „...ი“ ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მიუთითებს საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილების არასაკმარისად დასაბუთების შესახებ, თუმცა მიიჩნევს, რომ არც თავად სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებაა საკმარისად დასაბუთებული, რაც მისი გაუქმების საფუძველს წარმოადგენს.

კასატორი – შპს „...ი“ მიუთითებს, რომ სახელმწიფოს მიერ მოსარჩელის წინაშე ნაკისრი საგადასახადო ვალდებულებისაგან გათავისუფლება არის თუ არა დამოკიდებული სს „რ...იდან“ ამ ოდენობის თანხების ბიუჯეტის სასარგებლოდ ამოღებაზე, მთავარ კითხვაზე სამართლებრივად სწორი პასუხის გასაცემად აუცილებელია საქმეში არსებულ ფაქტებს მიეცეს სწორი სამართლებრივი შეფასება.

კასატორი – შპს „...ი“ აღნიშნავს, რომ სახელმწიფოს მიერ მოსარჩელის წინაშე ნაკისრი საგადასახადო ვალდებულებისაგან გათავისუფლება არ არის (და არც იყო) დამოკიდებული სს „რ...იდან“ (ან სხვა პირისგან) ამ ოდენობის თანხების ბიუჯეტის სასარგებლოდ ამოღებაზე, ვინაიდან აღნიშნულის შესახებ საუბარი არ ყოფილა სამმხრივი შეთანხმების დროს. ცხადია, სხვა შემთხვევაში მოსარჩელე ასეთ მორიგებაზე არ ნავიდოდა და რისკის ქვეშ არ დააყენებდა სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით დადასტურებული მოთხოვნის აღსრულების საკითხს. მით უმეტეს, რომ მოსარჩელეს დაწყებული ჰქონდა მისი თავდაპირველი მოვალის, სს „რ...ის“ გაკოტრების საქმის წარმოება, ხოლო რადგან სადავო არ არის ის გარემოება, რომ 1999 წელს სს „რ...ის“ ღირებულება მრავალჯერ აღემატებოდა მოსარჩელის მოთხოვნის ოდენობას, ცხადია ვალის რეალურად ამოღებას რაიმე დაბრკოლება არ შეექმნებოდა. შესაბამისად, ვალის ამოღებისა და საკუთარი მოთხოვნის დაკმაყოფილების პრაქტიკულად გარანტირებულ შესაძლებლობას, მოსარჩელე დამოკიდებულს არ გახდიდა იმაზე, თუ მომავალში რამდენად შეძლებდა სახელმწიფო გადაკისრებულ ვალის ამოღებას სს „რ...იდან“.

საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის №90 ბრძანების არსი ის იყო, რომ მრავალმხრივი შეთანხმების საფუძველზე მოსარჩელის მოთხოვნის დაკმაყოფილება უნდა მომხდარიყო ბიუჯეტში გადასახდელი თანხების გაქვითვის გზით და არა მოთხოვნის კვლავ სს „რ...ის“ მიმართ წარდგენის გზით. კასატორის მითითებით, ეს გარემოება პირდაპირ არის მითითებული საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 28 იანვრის გადაწყვეტილებაში (იხ. გვ. 7). შესაბამისად, აღნიშნული საკითხის მოსარჩელის მსჯელობის საწინააღმდეგოდ გადაწყვეტა წინააღმდეგობაში მოვა საკონსტიტუციო სასამართლოს მითითებულ გადაწყვეტილებასთან.

მოსარჩელეს სამმხრივი შეთანხმების შემდეგ, სამართლებრივად აღარ შეეძლო თავისი მოთხოვნა კვლავ დაეყენებინა სს „რ...ის“ მიმართ. შესაბამისად, სახელმწიფოს უარი შეთანხმების შესრულებაზე მოსარჩელეს უკარგავს შანსს მიიღოს ის სამართლებრივი სიკეთე, რაც მას კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს გადაწყვეტილებით ეკუთვნოდა.

კასატორის მითითებით, მხარეთა შორის არსებული მრავალმხრივი შეთანხმება, რომლის საფუძველზეც 1999 წელს გამოცემულ იქნა №90 ბრძანება, ანალოგიური იყო ვალის გადაკისრების სამოქალაქო სამართლებრივ ინსტიტუტთან. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 203-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოთხოვნის

მფლობელთან დადებული ხელშეკრულებით ვალი შეიძლება თავის თავზე აიღოს მესამე პირმაც. ასეთ შემთხვევაში, მესამე პირი დაიკავებს თავდაპირველი მოვალის ადგილს. განსახილველ შემთხვევაში, მოთხოვნის მფლობელთან (მოსარჩელე) მიღწეული შეთანხმების საფუძველზე, სს „რ...ის“ ვალი თავის თავზე აიღო მესამე პირმა – სახელმწიფომ და შედეგად, სახელმწიფომ დაიკავა თავდაპირველი მოვალის ადგილი. მოსარჩელემ კეთილსინდისიერად შეასრულა მრავალმხრივი შეთანხმება და ვალი თავდაპირველ მოვალეს აღარ მოსთხოვა (როგორც 2003 წლის 28 იანვრის საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილებაშია მითითებული, მოსარჩელეს №90 ბრძანების მიღების შემდეგ იურიდიულად აღარც შეეძლო სს „რ...ის“ მიმართ კვლავ დაეყენებინა ვალის გადახდის საკითხი). აღნიშნულის შემდეგ, სახელმწიფომ, რომელმაც დაიკავა თავდაპირველი მოვალის ადგილი, უარი თქვა ვალდებულების შესრულებაზე იმ მოტივით, რომ თავდაპირველი მოვალე ლიკვიდირებულია და სახელმწიფოს აღარ აქვს მისგან თანხის ამოღების შესაძლებლობა. სამოქალაქო კანონმდებლობით დადგენილი წესის თანახმად, ვალის გადაკისრების ინსტიტუტი თავდაპირველი მოვალის ლიკვიდაციის მოტივით არ ითვალისწინებს ვალის გადახდაზე უარს იმ მესამე პირის მხრიდან, რომელმაც მხარეთა შორის მიღწეული შეთანხმების შედეგად დაიკავა თავდაპირველი მოვალის ადგილი. მსგავსი შესაძლებლობა საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობაში არ არსებობს და ცხადია, ეს გონივრული და სამართლიანია, ვინაიდან იცავს სამოქალაქო კანონმდებლობის უმთავრეს პრინციპებს – მხარეთა თავისუფლებისა და ხელშეკრულების სავალდებულოობის პრინციპებს. განსახილველ შემთხვევაში, სახელმწიფომ საკუთარი ნებით და საკუთარი ინტერესებიდან გამომდინარე აიღო ვალდებულება, რომელიც დღემდე შესრულებული არ არის.

კასატორი ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ სანარმო – სს „რ...ი“, რომლის ლიკვიდაციის მიზეზითაც სახელმწიფო უარს ამბობს მოსარჩელის წინაშე ნაკისრი ვალდებულებების შესრულებაზე, წარმოადგენდა სახელმწიფოს საკუთრებაში არსებულ სანარმოს. სადავო არ არის ის გარემოება, სახელმწიფო იყო აღნიშნული სანარმოს 100%-იანი წილის მესაკუთრე. შესაბამისად, კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადასტურებული მოთხოვნის აღსრულება არ შეიძლება დამოკიდებული ყოფილიყო იმ გარემოებაზე ამოიღებდა თუ არა სახელმწიფო საკუთარი სანარმოდან აღნიშნულ ვალს. თუ არსებობდა იმის რისკი, რომ სს „რ...ის“ ლიკვიდაციის შემთხვევაში სახელმწიფოს შესაძლებელია ვეღარ ამოეღო რაიმე თანხა, ეს რისკი სამმხრივი შეთანხმების შედგენამდე უნდა გაეთვალისწინებინა თავად სახელმწიფოს. ცხადია, ამ რის-

კზე მოსარჩელეს აღარ უნდა ეფიქრა, ვინაიდან, როგორც 2003 წლის საკონსტიტუციო სასამართლოს ზემოაღნიშნულ გადაწყვეტილებაშია მითითებული, სამმხრივი შეთანხმების შემდეგ მოსარჩელეს აღარ შეეძლო იგივე მოთხოვნა კვლავ დაეყენებინა თავდაპირველი მოვალის მიმართ.

კასატორი მიუთითებს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული კანონმდებლობით სამართლებრივად უზრუნველყოფილი და გარანტირებულია დაინტერესებული მხარის მიერ აღმჭურველი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით განსაზღვრული სამართლებრივი სიკეთის მიღება. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი სამართლებრივი დაცვის მყარ გარანტიებს უქმნის აღმჭურველ აქტს იმ მიზნით, რომ დაინტერესებულმა მხარემ მიიღოს და არ დაკარგოს ის სამართლებრივი სიკეთე, რაც ასეთ აღმჭურველ აქტშია დადგენილი. აღმჭურველი აქტით განსაზღვრული სამართლებრივი სიკეთის მიღება განსაკუთრებით დაცული და უზრუნველყოფილია მაშინ, როდესაც დაინტერესებულ მხარეს აქვს კანონიერი ნდობა და ასეთმა მხარემ აღმჭურველი აქტის საფუძველზე განახორციელა იურიდიული მნიშვნელობის მოქმედება. №90 ბრძანება გამოცემულ იქნა 1999 წელს, ხოლო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი ამოქმედდა 2000 წლის პირველი იანვრიდან. თუმცა, კანონმდებელმა პირდაპირ და არაორაზროვნად დაადგინა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის დროში მოქმედების პრინციპი და წესი აღმჭურველ აქტებთან მიმართებით. კერძოდ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, არ შეიძლება ამ კოდექსის ამოქმედებამდე გამოცემული ან დადასტურებული აღმჭურველი ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ან ძალადაკარგულად გამოცხადება, თუ პირმა განახორციელა იურიდიული მნიშვნელობის რაიმე ქმედება ამ აქტის საფუძველზე, გარდა ამ კოდექსის მე-60 მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით და 61-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“, „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა“, განსახილველ შემთხვევაში კი სადავო არ არის და ვერ გახდება, რომ ადგილი არ აქვს ამ ნორმით განსაზღვრულ საგამონაკლისო შემთხვევებს. ამდენად, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი სამართლებრივი დაცვის მყარ გარანტიებს უქმნის აღმჭურველ აქტს. კანონის ზოგადი დანაწესის თანახმად, აღმჭურველი აქტის გაუქმება დაუშვებელია. აღმჭურველი აქტის სამართლებრივი დაცულობის ხარისხი განსაკუთრებით იზრდება მაშინ, როდესაც დაინტერესებულ პირს ასეთი აქტის გამოცემა ადმინისტრაციული ორგანოსადმი ჰქონდა კანონიერი ნდობის უფლება. უკიდურეს შემთხვევაშიც კი, როდესაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციუ-

ლი კოდექსის 60<sup>1</sup> და 61-ე მუხლები ითვალისწინებენ აღმჭურველი აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესაძლებლობას, აღნიშნული ნორმები იმავდროულად იმპერატიულად ადგენენ, რომ დაინტერესებულ მხარეს „უნდა აუნაზღაურდეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობით მიყენებული ქონებრივი ზიანი“.

კასატორი აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მართალია, არ დგას №90 ბრძანების, როგორც აღმჭურველი აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების საკითხი და სადავო არ არის, რომ ეს აქტი კვლად იურიდიული ძალის მქონეა, თუმცა სასამართლო იხილავს ამ აქტის აღსრულების საკითხს. ცხადია მოსარჩელის იურიდიული ინტერესი მდგომარეობს სწორედ ამ აქტის აღსრულებაში და არა ამ აქტის ფიზიკურად არსებობაში. ცხადია, მოსარჩელის თვითმიზანი არ არის და არც შეიძლება იყოს მხოლოდ №90 ბრძანების იურიდიული ძალმოსილების დადგენა. თუ ეს ბრძანება არ აღსრულდა, შედეგობრივი თვალსაზრისით მოსარჩელისთვის ეს ფაქტობრივად იგივე იქნება, როგორც მისი ბათილად ცნობა ან ძალადაკარგულად გამოცხადება. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ სახელმწიფო რაიმე არგუმენტით აცხადებს, რომ №90 ბრძანება არ უნდა აღსრულდეს, კანონი მოითხოვს მოსარჩელისათვის ზიანის სრულად ანაზღაურებას. ზიანი კი, მოცემულ შემთხვევაში მინიმუმ იქნება ის ქონებრივი სიკეთე, რასაც მოსარჩელე მიიღებდა აქტის აღსრულების შემთხვევაში. შესაბამისად, შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ აქტის აღსრულების ან არაღსრულებისა და ზიანის ანაზღაურების შემთხვევაში, სახელმწიფოსთვის შედეგობრივი თვალსაზრისით პრაქტიკულად არაფერი იცვლება. სახელმწიფომ ორივე შემთხვევაში უნდა გაილოს და მოსარჩელემ უნდა მიიღოს ერთი და იგივე ქონებრივი სიკეთე.

კასატორის მითითებით, მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ის გარემოება, რომ აღმჭურველი აქტის – №90 ბრძანების საფუძველზე, მოსარჩელემ განახორციელა იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ქმედება – უარი თქვა სასამართლოს მიერ გაცემული სააღსრულებო ფორცლის აღსრულებაზე მისი მოვალის მიმართ. როგორც საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 28 იანვრის გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილშია მითითებული, მოსარჩელემ „ხელიდან გაუშვა მისი არსებობისათვის უკიდურესად აუცილებელი დავალიანების ამოღების რეალური შესაძლებლობა“. ამასთან, №90 ბრძანების, როგორც აღმჭურველი აქტის სამართლებრივ ბუნებაზე მსჯელობისას, ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ №90 ბრძანება გამოცემულია არა სახელმწიფოს კეთილი ნების საფუძველზე, არამედ სწორედ მოსარჩელის კეთილი ნების გამოჩე-



ნისა და საკუთარი ინტერესების დათმობის საფუძველზე. ეს გარემოება კი კიდევ უფრო მეტ სამართლებრივ და მორალურ ვალდებულებას აკისრებს სახელმწიფოს, რომ ამ აქტის გამოცემის ზუსტად 20 წლის შემდეგ, კეთილსინდისიერად შეასრულოს საკუთარი ვალდებულება და აღასრულოს №90 ბრძანება.

კასატორის განმარტებით, საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 28 იანვრის გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში არსებული მსჯელობიდან ნათელია, რომ მოსარჩელეს ზიანი მიადგებოდა არამხოლოდ №90 ბრძანების გაუქმებით, არამედ, ამ ბრძანების რაიმე ნებისმიერ მიზეზით არ შესრულებით. ცხადია, მოსარჩელის იურიდიულ ინტერესს წარმოადგენდა და დღესაც წარმოადგენს არა ამ ბრძანების ფიზიკურად არსებობა ან მოქმედის სამართლებრივი სტატუსის ქონა, არამედ, ბრძანებით გასაზღვრული სამართლებრივი სიკეთის რეალურად მიღება. №90 ბრძანების ძალაში დატოვებით, საკონსტიტუციო სასამართლომ სწორედ ეს იურიდიული ინტერესი დაიცვა.

კასატორი მიუთითებს, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-9 მუხლზე (კანონიერი ნდობა) და აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მხარეთა შორის არსებული მრავალმხრივი შეთანხმება და ამ შეთანხმების საფუძველზე 1999 წელს გამოცემული №90 ბრძანება, მოსარჩელეს, როგორც დანტერესებულ მხარეს, უქმნიდა კანონიერი ნდობის საფუძველს. ნორმით დადგენილია ის საგამონაკლისო შემთხვევები, როდესაც არ შეიძლება არსებობდეს კანონიერი ნდობა. მითითებული ნორმის მეორე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით დადგენილ საფუძველს მოპასუხე საკონსტიტუციო სასამართლოში საქმის განხილვის დროსაც ხაზს უსვამდა, თუმცა საკონსტიტუციო სასამართლომ ნათლად და არაორაზროვნად დაადგინა, რომ №90 ბრძანება არ შეიცავდა რაიმე უკანონო დაპირებას. საკონსტიტუციო სასამართლომ გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში საკუთარი სამართლებრივი შეფასება ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტებითაც გაამყარა („გარდა ამისა, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-9 მუხლის საფუძველზე მოსარჩელე კანონიერად ელოდებოდა სადავო აქტით გაუქმებული ვალდებულების გადაკისრების განხორციელებას, ანუ მას გააჩნდა კანონიერი ნდობის უფლება საგადასახდო დეპარტამენტის მხრიდან. ევროპულმა სასამართლომ საქმეზე „ფაინ დეველოფანი ირლანდიის წინააღმდეგ“ დაადგინა, რომ სახელმწიფოს მხრიდან რაიმე ქმედების განხორციელების „კანონიერი მოლოდინი“ ასევე ექცევა კონვენციის 1 დანართის პირველი მუხლის (საკუთრების უფლების) დაცვის ქვეშ“). რაც შეეხება მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტებით დადგენილ საფუძველებს, განსა-

ხილველ შემთხვევაში, ეს გარემოებები სადავო არ არის, ხოლო კანონიერი ნდობის არარსებობის სხვა საფუძველს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი არ იცნობს. ზემოაღნიშნული მსჯელობიდან ცალსახად გამომდინარეობს, რომ მოცემულ შემთხვევაში, მოსაჩივრეს ჰქონდა და დღემდე აქვს კანონიერი ნდობა სახელმწიფოს მიმართ, რაც საქალაქო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით უგულებელყოფილია. ეს კი სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის თანახმად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველია.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორის მითითებით ცალსახაა, რომ სახელმწიფოს მიერ მოსარჩელის წინაშე ნაკისრი საგადასახადო ვალდებულებებისაგან გათავისუფლება არ იყო, არ არის და შემდგომშიც არ უნდა იყოს დამოკიდებული სს „რ...იდან“ (ან სხვა მესამე პირისგან) ამ ოდენობის თანხების ბიუჯეტის სასარგებლოდ ამოღებაზე.

ამასთან, კასატორი ხაზგასმით მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ შემოსავლების სამსახურის 13.11.18 წლის შესავგებლით (შესავგებლის მე-6 გვ.) შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2017 წლის 11 ოქტომბრის №12319-11 დასკვნის თანახმად, შპს „...ს“ შესრულებული აქვს სსკ-ის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის პირობები, რომლის თანახმად ჩამოიწერას ექვემდებარება 2011 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და ამ ქვეპუნქტის ამოქმედებამდე – 01.06.2016 წლამდე გადაუხდეელი საგადასახადო დავალიანება და მასზე დარიცხული საურავი. ამდენად, დადგენილია, რომ შპს „...ს“ დავალიანება ჩამოიწერა სსკ-ის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, რაც დასტურდება საქმეში არსებული სხვა მტკიცებულებებით (შემოსავლების სამსახურის 11.10.2017 წ. წერილი ID:... შტრის კოდი ...).

კასატორი მიიჩნევს, რომ სახელმწიფოს უარი, შეასრულოს მის მიერ მოცემული და საკონსტიტუციო სასამართლოს მიერ იურიდიული ძალის მქონე აქტად მიჩნეული №90 ბრძანებით დადგენილი ვალდებულება, არღვევს სამართლებრივი სახელმწიფოს კონსტიტუციურ პრინციპს. სამართლებრივ სახელმწიფოში სახელმწიფო უსამართლოდ არ ექცევა, ზიანს არ აყენებს არავის, მით უმეტეს იმ პირებს, ვინც იქცევა კეთილსინდისიერად, მაღალი სამოქალაქო შეგნებით, ითვალისწინებს როგორც სახელმწიფოს, ასევე სხვათა ინტერესებს, მიუხედავად იმისა, რომ შეეძლო არ გაეთვალისწინებინა. სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპების დარღვევასთან ერთად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ასევე ეწინააღმდეგება ეკონომიკური თავისუფლების კონსტიტუციურ პრინციპს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორმა – შპს „...მა“ გა-

საჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 31 იანვრის განჩინებებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული შპს „...ისა“ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 29 აპრილის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, შპს „...ისა“ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მათი განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს „...ისა“ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს კასატორების – შპს „...ისა“ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის კასაციების ძირითად მოტივს, იმის თაობაზე, რომ სააპელაციო სასამართლოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 385-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, შესაძლებლობა ჰქონდა თავად გადაენციტა დავა და საქმე ხელახლა განსახილველად არ დაებრუნებინა საქალაქო სასამართლოსათვის, ვინაიდან, საქალაქო სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებისას სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 385-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ საპროცესო დარღვევებს ადგილი არ ჰქონია, რაც უპირობოდ შექმნიდა საქალაქო სასამართლოს მიერ საქმის ხელახლა განხილვის პროცესუალურ წინაპირობას. სააპელაციო სასამართლომ საქმის კვლავ (შესამედ) საქალაქო სასამართლოს მიერ განხილვის საჭიროება დაასაბუთა იმ გარემოებით, რომ საქმის ფაქტობრივი გარემოებები საჭიროებდა სასამართლოს მხრიდან დამატებით სამართლებრივ შეფასებას, თუმცა, სააპელაციო სასამართლოს არ დაუსაბუთებია, თუ რატომ გახდა შეუძლებელი აღნიშნული საპროცესო მოქმედებების შესრულება თავად სააპელაციო სასამართლოს მიერ და რატომ დაუბრუნდა, უკვე მეორედ, საქმე საქალაქო სასამართლოს ხელახლა განსახილველად.

საკასაციო სასამართლო არ ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას და მითითებას საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლზე, რამდენადაც საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი იყო საქმის გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებები, ხოლო მათი ურთიერთნააღმდეგობის პირობებში სააპელაციო სასამართლოს პროცესის ეკონომიურობის პრინციპის გათვალისწინებით, თავად შეეძლო ესარგებლა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლების საფუძველზე მინიჭებული უფლებამოსილებით, შეეგროვებინა დამატებითი ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები, ხოლო მათი შეფასების, ურთიერთშეჯერების შედეგად ემსჯელა სასარჩელო მოთხოვნის საფუძვლიანობაზე და თავად დაედგინა საქმეზე ობიექტური და კანონიერი გადაწყვეტილება.

მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის საქართველოს საგადასახადო სახელმწიფო დეპარტამენტის 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების აღსრულების დავალება წარმოადგენს. ამასთან, განსახილველ საქმეზე სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები:

რუსთავის საქალაქო სასამართლო 1998 წლის 21 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს „კ...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სს „მ...ს“ დაეკისრა 3 842 193,70 ლარის შპს „კ...ის“ სასარგებლოდ გადახდა.

საქართველოს საგადასახადო სახელმწიფო დეპარტამენტის 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანებით შპს „კ...ა“ საბურთალოს რაიონის საგადასახადო ინსპექციიდან საგადასახადო აღრიცხვაზე გადაყვანილ იქნა მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციაში. მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციას საგადასახადო კოდექსის 30-ე, 246-ე და 248-ე მუხლებზე დაყრდნობით შპს „კ...ის“ ბიუჯეტისადმი არსებული და შემდგომში წარმოშობილი დავალიანების გადაკისრება და შესაბამისად, 3,8 მილიონი ლარის (აშშ დოლართან მიმართებით) ბიუჯეტში ამოღება უნდა განეხორციელებინა სს რ...იდან.

საგადასახადო დეპარტამენტის 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანებით გაუქმდა საგადასახადო დეპარტამენტის 1999 წლის 21 მაისის №90 ბრძანება.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2002 წლის 15 ივლისის გადაწყვეტილებით მოსარჩელეებს – შპს „კ...სა“ და ფიზიკურ პირს ზ. ჟ-ას უარი ეთქვათ საგადასახადო დეპარტამენტის 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნაზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2003 წლის 14 თებერვლის განჩინებით, შპს „კ...ისა“ და ფიზიკური პირის ზ. ჟ-ას შუამდგომლობის საფუძველზე, საკასაციო საჩივარზე უარის თქმის გამო საქმეზე შეწყდა საკასაციო წარმოება; უცვლელად დარჩა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2002 წლის 15 ივლისის გადაწყვეტილება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2004 წლის 18 ნოემბრის განჩინებით შპს „კ...ისა“ და ფიზიკური პირის ზ. ჟ-ას საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2003 წლის 20 აგვისტოს გადაწყვეტილება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიმართ ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნის ნაწილში.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 28 იანვრის გადაწყვეტილებით უარყოფილ იქნა შპს „კ... ის“ დამფუძნებლის ზ. ჟ-ას და შპს „კ...ის“ კონსტიტუციური სარჩელი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წინააღმდეგ, საგადასახადო დეპარტამენტის 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანების (რომლითაც გაუქმდა საქართველოს საგადასახადო სახელმწიფო დეპარტამენტის 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანება) ბათილად ცნობის შესახებ იმის გამო, რომ სადავო 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანება არ იყო ნორმატიული აქტი. ამასთან, ამავე გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილის მე-2 პუნქტში მიეთითა, რომ გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში აღნიშნულ გარემოებათა გათვალისწინებით საქართველოს საგადასახადო სახელმწიფო დეპარტამენტის 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანება ძალადაკარგულად ვერ ჩაითვლებოდა.

შპს „...ი“ არის შპს „კ...ის“ უფლებამონაცვლე სანარმოთა შერწყმის საფუძველზე.

რუსთავის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 17 მაისის №85/024-9/5-11-ს.ს „ლიკვ“ ბრძანებით განხორციელდა სს „რ...ის“ (რეგისტრირებული რუსთავის საქალაქო სასამართლოს მიერ 21.06.1996წ., რეგ. №9/5-11) ლიკვიდაციის რეგისტრაცია სამენარმეო რეესტრში და ამოიშალა იგი სამენარმეო რეესტრიდან. რუსთავის საქალაქო სასამართლოს განჩინებით სს „მ...ის“ საბოლოო ცხრილის მიხედვით, შპს „...ის“ მოთხოვნა – 3 852 193 ლარი განცხადებულ იქნა დავიანებით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 12 თებერვლის №3463 ბრძანებით შპს „...ის“ საჩივარი საქართველოს საგადასახა-

დო სახელმწიფო დეპარტამენტის 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების (შპს „კ...ის“ ბიუჯეტისადმი არსებული და შემდგომში წარმოშობილი დავალიანების გადაკისრება, შესაბამისად, 3,8 მილიონი ლარის ბიუჯეტში ამოღება სს „რ...ისაგან“) შესრულების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2018 წლის 8 ნოემბრის №125809-21-11 სამსახურებრივი ბარათის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად (01.08.2018 წლამდე მოქმედი რედაქციით) ჩამონერილი იყო შპს „...ის“ (ს.ნ ...) დავალიანება, სულ 22 133 841,81 ლარი, მათ შორის, ძირითადი 5 853 751,68 ლარი, ჯარიმა – 720 255,60 ლარი, საურავი 15 559 834,53 ლარი.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის მიუხედავად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმის ხელახლა განხილვისას თბილისის საქალაქო სასამართლოს უნდა ემსჯელა საგადასახადო დეპარტამენტის 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების აღსრულების შესაძლებლობაზე, უნდა გამოეკვლია სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2018 წლის 8 ნოემბრის სამსახურებრივი ბარათის მიხედვით შპს „...ისათვის“ დავალიანების ჩამონერა განხორციელდა 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების აღსრულების ფარგლებში, თუ ამას საგადასახადო ორგანოს ავალდებულებდა იმ დროისთვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა. ამასთან, უნდა შეეფასებინა 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების აღმჭურველი ბუნებიდან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა, რომ რ...ი (რომლის 100% წილსაც ფლობდა სახელმწიფო) ლიკვიდირებული იყო, რამდენად არსებობდა №90 ბრძანების აღსრულების შესაძლებლობა, ვინაიდან ცალსახა იყო, რომ სახელმწიფოს მხრიდან რაიმე ქმედების განხორციელების „კანონიერი მოლოდინი“ ასევე ექცეოდა კონვენციის №1 დანართის პირველი მუხლის (საკუთრების უფლების) დაცვის ქვეშ.

ამდენად გარემოებები, რომლებიც სააპელაციო სასამართლომ საქმის უკან დაბრუნებას საფუძვლად დაუდო, არ განეკუთვნება იმგვარ ფაქტობრივ-სამართლებრივ საფუძვლებს, რაც სააპელაციო სასამართლოს შესაძლებლობას ართმევდა, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 385-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, თავად გადაეწყვიტა საქმე და არ დაებრუნებინა პირველი ინსტანციის სასამართლოსათვის ხელახლა განსახილველად.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქმის გონივრულ ვადაში, ეფექტიანად განხილვა ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლით გარანტირებული სამართლიანი სასამართლოს უფლების

ერთ-ერთი ასპექტია (იხ. საქმე ქიძინიძე საქართველოს წინააღმდეგ, §39). საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი საქმის განხილვის ვადების დაცვის გარდა, აუცილებელია, საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მისაღებად გამოყენებული ვადა იყოს გონივრული. საქმის განხილვის ვადის გონივრულობის შეფასებისას სასამართლოს მიერ მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული რამდენიმე ობიექტური კრიტერიუმი, მათ შორის საქმის სირთულე, მოდავე მხარეების და შესაბამისი კომპეტენტური უწყებების ჩართულობა, ასევე საქმის განხილვის შედეგი დაინტერესებული მხარეებისათვის (იხ. საქმე კრისი ჩეხეთის წინააღმდეგ, §72).

ამდენად, ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას თავად უნდა მისცეს სამართლებრივი შეფასება საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს.

ამასთან, საქმის ხელახლა განხილვისას სააპელაციო სასამართლომ განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გაამახვილოს და მხედველობაში უნდა მიიღოს თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2002 წლის 15 ივლისის კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილება, რომლითაც მოსარჩელებს – შპს „კ...ასა“ და ფიზიკურ პირს ზ. ჟ-ას უარი ეთქვათ საგადასახადო დეპარტამენტის 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნაზე (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2003 წლის 14 თებერვლის განჩინებით, შპს „კ...ისა“ და ფიზიკური პირის ზ. ჟ-ას შუამდგომლობის საფუძველზე, საქმეზე შეწყდა საკასაციო წარმოება; უცვლელად დარჩა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2002 წლის 15 ივლისის გადაწყვეტილება) და საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2004 წლის 18 ნოემბრის განჩინება, რომლითაც შპს „კ...ისა“ და ფიზიკური პირის ზ. ჟ-ას საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2003 წლის 20 აგვისტოს გადაწყვეტილება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიმართ ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნის ნაწილში.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ზემოაღნიშნულ ორ გადაწყვეტილებას გააჩნია არსებითი მნიშვნელობა განსახილველი დავის არსებითად სწორად გადასაწყვეტად, კერძოდ, პირველი დავის ფარგლებში მოსარჩელებს უარი ეთქვათ საქართველოს საგადასა-

ხადო დეპარტამენტის 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნაზე, რომლითაც თავის მხრივ, ბათილად იქნა ცნობილი საგადასახადო დეპარტამენტის 1999 წლის 21 მაისის №90 ბრძანება, რომლის აღსრულებასაც ამჟამად ითხოვს მოსარჩელე (კასატორი) შპს „...ი“, ხოლო მეორე დავის ფარგლებში, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2004 წლის 18 ნოემბრის განჩინებით (რომელიც საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 28 იანვრის გადაწყვეტილების შემდეგ არის მიღებული), მოსარჩელეთა მოთხოვნა საგადასახადო დეპარტამენტის 1999 წლის 21 მაისის №90 ბრძანების უკანონოდ ბათილად ცნობის გამო მიყენებული ზიანის ანაზღაურების შესახებ არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნულ განჩინებაში საკასაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა მონინაალმდევე მხარის მოსაზრება, რომ №90 ბრძანება იყო კანონსაწინააღმდეგო და იგი სწორად გაუქმდა საგადასახადო დეპარტამენტის 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანებით, ამასთან, №68 ბრძანების ბათილად ცნობაზე კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით კასატორებს უარი ეთქვათ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე, რაც საკასაციო სასამართლოს მითითებით სავალდებულო იყო შესასრულებლად.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს სა მოქალაქე საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის თანახმად, კანონიერ ძალაში შესული სასამართლო გადაწყვეტილებები (განჩინებები, დადგენილებები), აგრეთვე თავისი უფლებამოსილების განსახორციელებლად სასამართლოს მიერ აღძრული მოთხოვნები და განკარგულებები სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე ყველა სახელმწიფო, საზოგადოებრივი თუ კერძო საწარმოსათვის, დაწესებულებისათვის, ორგანიზაციისათვის, თანამდებობის პირისა თუ მოქალაქისათვის და ისინი უნდა შესრულდეს.

ამასთან, „საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის (12/02/2002-25/11/2004 პერიოდში მოქმედი რედაქცია) მე-19 მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, საკონსტიტუციო სასამართლო კონსტიტუციური სარჩელის ან კონსტიტუციური წარდგინების საფუძველზე უფლებამოსილი იყო განეხილა და გადაეწყვიტა: ა) საქართველოს კონსტიტუციასთან კონსტიტუციური შეთანხმების, საქართველოს კანონების, საქართველოს პარლამენტის ნორმატიული დადგენილებების, საქართველოს პრეზიდენტის, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის ხელისუფლების უმაღლეს ორგანოთა ნორმატიული აქტების შესაბამისობის, აგრეთვე საქართველოს საკანონმდებლო აქტებისა და საქართველოს პარლამენტის დადგენილებების მიღების/გამოცემის, ხელმოწერის, გამოქვეყნებისა და ამოქმედების შესაბა-



მისობის საკითხები; ბ) დავა სახელმწიფო ორგანოებს შორის კომპეტენციის თაობაზე; გ) მოქალაქეთა პოლიტიკურ გაერთიანებათა შექმნისა და საქმიანობის კონსტიტუციურობის საკითხი; დ) დავა რეფერენდუმის ან არჩევნების კონსტიტუციურობის შესახებ; ე) საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავის საკითხებთან მიმართებით მიღებული ნორმატიული აქტების კონსტიტუციურობის საკითხი; ვ) საერთაშორისო ხელშეკრულებათა ან შეთანხმებათა კონსტიტუციურობის საკითხი; ზ) საქართველოს პარლამენტის წევრის უფლებამოსილების ცნობის ან უფლებამოსილების ვადამდე შეწყვეტის საკითხი; თ) საქართველოს პრეზიდენტის, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს თავმჯდომარის, საქართველოს მთავრობის წევრის, საქართველოს გენერალური პროკურორის, საქართველოს კონტროლის პალატის თავმჯდომარისა და საქართველოს ეროვნული ბანკის საბჭოს წევრების მიერ საქართველოს კონსტიტუციის დარღვევის საკითხი.

ამდენად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების შეფასება საკონსტიტუციო სასამართლოს კომპეტენციას არ წარმოადგენდა/წარმოადგენს და იგი საქართველოს საერთო სასამართლოების იურისდიქციის საკითხს მიეკუთვნება, რაც საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 28 იანვრის გადაწყვეტილებაშიც არის მითითებული. ამასთან, ამავე პერიოდში მოქმედი „საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 25-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, საკონსტიტუციო სასამართლოს აღსრულებადი გადაწყვეტილება სახეზე იყო საკონსტიტუციო სასამართლოს მიერ კონკრეტული სამართლებრივი აქტის ან მისი ნაწილის ძალადაკარგულად ცნობის პროცესში, ხოლო საკონსტიტუციო სასამართლოს მიერ მის კომპეტენციას და უფლებამოსილებას მიუკუთვნებელ საკითხზე მსჯელობა და მითითება – შესაბამისი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ძალადაკარგულად ჩაუთვლელობის შესახებ, სცდება როგორც საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს ზოგადი კომპეტენციის, ისე უშუალოდ „საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის ფარგლებს.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ საერთო სასამართლოებსა და საკონსტიტუციო სასამართლოს შორის კომპეტენციის გამიჯვნის პრინციპი ეფუძნება საერთო სასამართლოებისა და საკონსტიტუციო სასამართლოს კომპეტენციას მიკუთვნებულ საკითხებს შორის მკვეთრი ზღვარის გავლებას და ორ დამოუკიდებელ ინსტიტუციას შორის კომპეტენციათა აღრევის დაუშვებლობას, რაც თავის მხრივ, გამორიცხავს საერთო სასამართლოების კომპეტენციას მიკუთვნებულ სა-

კითხზე საკონსტიტუციო სასამართლოს მიერ მსჯელობას (მაგ. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ძალადაკარგულად არ მიჩნევის/მიჩნევის სახით) და პირიქით, საერთო სასამართლოების მიერ ნორმის არაკონსტიტუციურად ცნობას. ამასთან, უწყებრივ ქვემდებარეობას (კომპეტენციას) მიუკუთვნებელ საკითხზე მიღებული გადაწყვეტილება ცალსახად არ წარმოშობს რაიმე ფორმის სამართლებრივ შედეგს, წინააღმდეგ შემთხვევაში აზრს დაკარგავდა კომპეტენციათა გამიჯვნის და უწყებრივი ქვემდებარეობის დადგენის პრინციპი.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას საერთო სასამართლოების მიერ მიღებული, კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებების ურთიერთშეჯერების შედეგად უნდა შეაფასოს – საგადასახადო დეპარტამენტის 1999 წლის 21 მაისის №90 ბრძანების (რომელიც ბათილად არის ცნობილი საგადასახადო დეპარტამენტის 2000 წლის 10 აპრილის №68 ბრძანებით) აღსრულების შესახებ სარჩელის საფუძვლიანობა და ასევე, იმსჯელოს სარჩელის ხანდაზმულობის საკითხზეც.

საკასაციო სასამართლო აბსოლუტურად იზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მითითებას, რომ სახელმწიფოს მხრიდან რაიმე ქმედების განხორციელების კანონიერი მოლოდინი ექცევა ადამიანის უფლებათა და თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის (საკუთრების უფლების) ფარგლებში (საქმეზე „ფაინ დიველოფანი ირლანდიის წინააღმდეგ“), თუმცა აღნიშნული არ გამორიცხავს მოთხოვნის მიმართ ხანდაზმულობის ვადის გავრცელების შესაძლებლობას.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა შეაფასოს, როგორც, 1999 წლის 27 მაისის №90 ბრძანების აღსრულების შესაძლებლობა (ორი კანონიერ ძალაში შესული სასამართლო გადაწყვეტილების არსებობის პირობებში), ისე, ამავე მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადის ფარგლები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლის თანახმად, მოცემული საქმე ექვემდებარება სააპელაციო სასამართლოში დაბრუნებას, რა დროსაც სააპელაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს საკასაციო სასამართლოს მიერ მითითებულ გარემოებებზე და მათი გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად, საქმეზე დაადგინოს კანონიერი და სამართლიანი გადაწყვეტილება. ამასთან, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, განსახილველ საქმეზე განუთლი სასამართლო ხარჯების განაწილების საკითხი უნდა გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას.

**სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე და 412-ე მუხლებით და

**და ა დ გ ი ნ ა:**

1. შპს „...ის“ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 31 ოქტომბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სასამართლო ხარჯების განაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**გადასახადის უკანონოდ დაზღვრილი თანხის უკან დაბრუნების შესახებ დავაზე მოპასუხის განსაზღვრა**

**განჩინება  
საქართველოს სახელით**

№ბს-833(კ-19)

24 სექტემბერი, 2020 წ., ქ. თბილისი

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

**დავის საგანი:** საგრანტო თანხის საშემოსავლო გადახდით დაბეგვრა, საგადასახადო აგენტის პასუხისმგებლობა

**აღწერილობითი ნაწილი:**

მ. ნ-ემ 26.12.2017წ. სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო

უნივერსიტეტის მიმართ, არასწორად დაბეგრული საშემოსავლო გადასახადის სახით, 7000 ლარის ოდენობით, ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნით.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ იგი ფინანსდებოდა საგრანტო პროექტით, როგორც გრანტის ხელმძღვანელი. 2014 წლის აპრილიდან 2017 წლის მარტამდე სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი მ. ნ-ის მიერ მიღებულ გრანტს არასწორად ბეგრავდა 20%-იანი საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთით, რაც მთლიანობაში შეადგენდა 7000 ლარს. მ. ნ-ემ განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა უკანონოდ დაბეგრული თანხების მისთვის დაბრუნება, რაზეც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 06.12.2017წ. წერილით უარი ეთქვა იმ მოტივით, რომ წარდგენილი დოკუმენტაციით საშემოსავლო გადასახადი წყაროსთან დაკავებულია არასწორად, შესაბამისად – ხარვეზის გასწორების ვალდებულება გააჩნია საგადასახადო აგენტს. სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტს მ. ნ-ისთვის გადარიცხული თანხები აღრიცხული ჰქონდა, როგორც ხელფასი, რაც იწვევდა გაუგებრობას და გრანტის თანხა არასწორად იბეგრებოდა საშემოსავლო გადასახადით. აღნიშნული ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნებს, რომლითაც დადგენილია, რომ გრანტის მიმღები ფიზიკური პირი საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება. მ. ნ-ის 06.12.2007წ. განცხადების პასუხად სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტმა უარი განაცხადა ზედმეტად დაბეგრული საშემოსავლო თანხის მ. ნ-ისთვის დაბრუნებაზე, უნივერსიტეტი მხოლოდ მას შემდეგ აღარ ბეგრავს აღნიშნულ თანხას, რაც 02.03.2017წ. ბრძანებით ცვლილება განიცადა ტერმინოლოგიამ და ნაცვლად „ძირითადი პერსონალის შრომის ანაზღაურებისა“ გრანტის მიმღებთან მიმართებით მითითებული იქნა „საგრანტო დაფინანსება“. შესაბამისად, უნივერსიტეტის მიერ არასწორად მითითებული ტერმინის გამო მ. ნ-ეს მიადგა 7000 ლარის ოდენობით ზიანი, რაც საქართველოს კონსტიტუციის 42.9 მუხლის, სზაკ-ის 207-ე მუხლის, სკ-ის 412-ე და 1005-ე მუხლების მოთხოვნათა შესაბამისად უნივერსიტეტისთვის ზიანის ანაზღაურების დავალების საფუძველს ქმნის.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის განჩინებით საქმეში მესამე პირებად იქნენ ჩაბმული სსიპ ... ფონდი და სსიპ შემოსავლების სამსახური.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 21.06.2018წ. გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა, სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელ-

მნიფო უნივერსიტეტს დაეკისრა ზიანის ანაზღაურება მ. ნ-ის სა-სარგებლოდ 7 000 (შვიდი ათასი) ლარის ოდენობით. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 31.07.2015წ. გადაწყვეტილებაზე მითითებით სასამართლომ აღნიშნა, რომ კონსტიტუციის 42.9 მუხ-ლის უპირველეს მიზანს წარმოადგენს დაზარალებული პირის ინ-ტერესების დაცვა მიყენებული ზარალის ანაზღაურების გზით. სა-ხელმწიფო რესურსის მასშტაბის, მოცულობის და ბუნების გათვა-ლისწინებით, სახელმწიფოს მხრიდან არამართლზომიერ ქმედება-თა განხორციელება ხშირ შემთხვევაში გაცილებით მეტი საფრთხის შემცველია კერძო სუბიექტების მხრიდან განხორციელებულ ანა-ლოგიური სახის ქმედებასთან შედარებით. მიყენებული ზიანის ანაზღაურების ვალდებულების დაწესება ხელს უწყობს თვითნე-ბობის და ძალაუფლების უკანონოდ გამოყენების პრევენციას. სზაკ-ის 207-ე და 208-ე მუხლებზე მითითებით, სასამართლომ აღ-ნიშნა, რომ ვინაიდან ადმინისტრაციული ორგანოს ზიანის მიმყე-ნებელის ქმედება არსებითად არ განსხვავდება კერძო პირის ანა-ლოგიური ქმედებისაგან, სზაკ-ის 207-ე მუხლით განსაზღვრულ იქ-ნა კერძო სამართალში დადგენილი პასუხისმგებლობის ფორმები-სა და პრინციპების გავრცელება სახელმწიფო პასუხისმგებლობის შემთხვევებზეც, რაც გამოიხატა პასუხისმგებლობის სახეების დადგენით სამოქალაქო კოდექსზე მითითებით, იმ გამონაკლისის გარდა, რაც თავად ამ კოდექსით არის გათვალისწინებული. სკ-ის 1005-ე მუხლის თანახმად, თუ სახელმწიფო მოსამსახურე განზრახ ან უხეში გაუფრთხილებლობით არღვევს თავის სამსახურეობრივ მოვალეობას სხვა პირის მიმართ, მაშინ სახელმწიფო ან ის ორგა-ნო, რომელშიც ეს მოსამსახურე მუშაობს, ვალდებულია აანაზღა-უროს დამდგარი ზიანი. სკ-ის 992-ე მუხლის თანახმად პირი, რომე-ლიც სხვა პირს მართლსაწინააღმდეგო, განზრახი ან გაუფრთხი-ლებელი მოქმედებით მიაყენებს ზიანს, ვალდებულია აუნაზღაუ-როს მას ეს ზიანი. სკ-ის 412-ე მუხლის შესაბამისად, ანაზღაურე-ბას ექვემდებარება მხოლოდ ის ზიანი, რომელიც მოვალისთვის წი-ნასწარ იყო სავარაუდო და წარმოადგენს ზიანის გამომწვევი მოქ-მედების უშუალო შედეგს. სასამართლომ აღნიშნა, რომ ზიანის ანაზღაურების დაკისრებისათვის სახეზე უნდა იყოს ზიანი, ზიანი მიყენებული უნდა იყოს მართლსაწინააღმდეგო და ბრალეული მოქ-მედებით, მართლსაწინააღმდეგო მოქმედებასა და ზიანს შორის უნდა არსებობდეს მიზეზობრივი კავშირი. ზიანის ანაზღაურების დაკისრებისათვის სახეზე უნდა იყოს მითითებული კომპონენტე-ბი ერთდროულად, რომელიმეს არარსებობა გამორიცხავს ზიანის ანაზღაურების ვალდებულებას. ზიანის ანაზღაურების საფუძ-ვლად მოსარჩელე მიუთითებს საკუთრების უფლების ხელყოფას,

რაც გამოიხატება თსუ-ს მიერ თანხების არასწორად ჩამოჭრაში. საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის. ამავე კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს ფიზიკურ პირთა შემოსავლის სახეებს, რომლებიც საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან გათავისუფლებულია, ამ ნორმის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან გათავისუფლებულია ფიზიკურ პირთა მიერ მიღებული გრანტი. ამავე კოდექსის მე-20 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო აგენტი არის პირი, რომელმაც ამ კოდექსით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით უნდა შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილი განსაზღვრავს, რომ ამ კოდექსის მიზნებისათვის საგადასახადო აგენტი გათანაბრებულია გადასახადის გადამხდელთან. მოცემულ შემთხვევაში მოპასუხე სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი მოქმედებდა, როგორც მ. ნ-ის საგადასახადო აგენტი, მისი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მიზნით. სასამართლომ მიუთითა, რომ განსახილველი დავის საგანია მ. ნ-ის მხრიდან საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულების არსებობა და საგადასახადო აგენტის მიერ გადასახადის დარიცხვის კანონიერება.

სასამართლომ მიუთითა „მეცნიერების, ტექნოლოგიებისა და მათი განვითარების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-8, მე-14, მე-15 და 15<sup>1</sup> მუხლის შინაარსზე, აგრეთვე 29.03.2016წ. ცვლილებამდე მოქმედი რედაქციით „ფუნდამენტური კვლევებისათვის სახელმწიფო სამეცნიერო გრანტების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 16.02.2016წ. №84 დადგენილებაზე, რომლის მე-2 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად ტერმინი „გრანტის მიმღები“ განმარტებულია, როგორც: კონკურსში გამარჯვებული და დაფინანსებული პროექტის ძირითადი პერსონალი (მეცნიერთა ჯგუფი), წამყვანი ორგანიზაცია, თანამონაწილე ორგანიზაცია (ასეთის არსებობის შემთხვევაში). სასამართლომ მიუთითა აღნიშნულ დადგენილებაში 29.03.2016წ. შეტანილ ცვლილებაზე, რომლის თანახმად მითითებული ტერმინი განიმარტა, როგორც: კონკურსში გამოვლენილი

გამარჯვებული, დასაფინანსებლად დამტკიცებული პროექტის წამყვანი ორგანიზაცია, თანამონაწილე ორგანიზაცია (ასეთის არსებობის შემთხვევაში), პროექტის ხელმძღვანელი, პროექტის კოორდინატორი და ძირითადი პერსონალი. სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქმის მასალების თანახმად მ. ნ-ე მიეკუთვნება სწორედ დაფინანსებული პროექტის ძირითად პერსონალს – მეცნიერთა ჯგუფს, ვინაიდან ის იყო სამეცნიერო ხელმძღვანელი. შესაბამისად, როგორც კანონმდებლობის, ისე – მხარეთა შორის გაფორმებული ხელშეკრულების თანახმად, მოსარჩელე იყო გრანტის მიმღები ფიზიკურ პირი. მ. ნ-ე არ მიეკუთვნებოდა დამხმარე პერსონალს, რომელიც დადგენილების მე-2 მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ეხმარება ძირითად პერსონალს ტექნიკური პრობლემების მოგვარებაში. სასამართლოს მიერ უდავო გარემოებად იქნა მიჩნეული, რომ მ. ნ-ესთან ცალკე შრომითი ხელშეკრულება არ გაფორმებულა და იგი საგრანტო ხელშეკრულების მხარეა.

სასამართლომ მიუთითა დადგენილების მე-6 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომელიც საგრანტო ხელშეკრულების გაფორმების დროისათვის პროექტის ბიუჯეტის მუხლებს/ხარჯვით კატეგორიებს შორის მოიხსენიებდა „ძირითადი პერსონალის შრომის ანაზღაურებას“. თუმცა, დადგენილების მითითებული პუნქტი ამ რედაქციით მოქმედებდა 29.03.2016წ. №148 დადგენილებით მიღებულ ცვლილებამდე. დადგენილებაში ცვლილება ამოქმედდა 31.03.2016წ., რომლის მიხედვით, მე-6 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტით ხარჯვით კატეგორიებში მოხსენიებულია უკვე ძირითადი პერსონალის საგრანტო დაფინანსება. სასამართლომ აღნიშნა, რომ 31.03.2016წ. შემდგომ სადავო პერიოდის განმავლობაში აღნიშნული რედაქცია მოქმედებდა. სასამართლომ მიუთითა, რომ მიუხედავად საქართველოს მთავრობის 16.02.2011წ. №84 დადგენილების მე-6 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტში 2016 წლის 31 მარტამდე არსებული ჩანაწერისა, დადგენილების შინაარსიდან ასევე ცალსახად გამომდინარეობს, რომ ძირითადი პერსონალი საგრანტო დაფინანსებას იღებს საგრანტო ხელშეკრულების, და არა – შრომის ხელშეკრულების საფუძველზე.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო მიზნებისთვის მ. ნ-ის მიერ მიღებული შემოსავალი არ შეიძლება ჩაითვალოს ხელფასად, სახეზეა საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ფიზიკურ პირთა მიერ მიღებული გრანტი, რომელიც საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან გათავისუფლებულია. ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მ. ნ-ის მიერ მიღებული გრანტის დაბეგვრა საშემოსავლო გადასახადით არ შეესაბამებოდა საქართველოს კანონმდებლობით

დადგენილ საგადასახადო ვალდებულებებს. შესაბამისად, სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის, როგორც საგადასახადო აგენტის ქმედება სადავო პერიოდში უნდა ჩაითვალოს მართლსაწინააღმდეგოდ, რამაც შედეგად გამოიწვია მოსარჩელის კუთვნილი თანხის – ჯამში 7000 ლარის უკანონოდ ჩარიცხვა სახელმწიფო ბიუჯეტში, რითიც მ. ნ-ეს მიადგა ქონებრივი ზიანი 7000 ლარის ოდენობით.

სასამართლომ მიუთითა, რომ თუკი საგადასახადო აგენტმა დაუშვა შეცდომა, მას საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლი აძლევს საგადასახადო დეკლარაციაში შესწორების შეტანის უფლებას, რაც მ. ნ-ის წერილობითი მიმართვის მიუხედავად მოპასუხეს არ განუხორციელებია. სასამართლომ მიიჩნია, რომ დადასტურებულია ზიანის ანაზღაურების დაკისრებისათვის აუცილებელი ყველა წინაპირობის არსებობა, რაც სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს ქმნის.

გადანყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 18.04.2019წ. განჩინებით არ დაკმაყოფილდა სააპელაციო საჩივარი, უცვლელად დარჩა გასაჩივრებული გადანყვეტილება. სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრებები გასაჩივრებული გადანყვეტილების უსწორობის თაობაზე, მართებულად იქნა მიჩნეული პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყვეტილებით დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და შესაბამისი სამართლებრივი დასკვნები. სააპელაციო სასამართლოს მიერ არ იქნა გაზიარებული აპელანტის მოსაზრება არასათანადო მოპასუხედ სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის დასახელების თაობაზე. სასამართლომ მიუთითა, რომ მ. ნ-ისთვის ყოველთვის უნდა გასაცემ საგრანტო თანხას საგადასახადო აგენტი, სსიპ ივანე ჯავახიშვილის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი არიცხავდა საშემოსავლო გადასახადს, რომელმაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლის შესაბამისად საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების შეტანის შესაძლებლობის მიუხედავად, შესწორება არ შეუტანია დეკლარაციაში, აღნიშნული მართებულად იქნა მიჩნეული ზიანის ანაზღაურების საფუძველად.

განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრდა სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის მიერ, რომელიც ითხოვს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების გზით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე ახალი გადანყვეტილების მიღებას. კასატორი აღნიშნავს, რომ საქმეზე სათანადო მო-



პასუხეა სსიპ შემოსავლების სამსახური, ვინაიდან საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების შეტანა შესაძლებელია 3-წლიან ვადაში, რომლის გაშვების შემთხვევაში სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი ველარ შეიტანს ცვლილებას დეკლარაციებში და თავად იქნება ვალდებული მიუღებელი საშემოსავლო გადასახადის თანხა აუნაზღაუროს მ. ნ-ეს, რაც ეწინააღმდეგება სამართლიანობის პრინციპს, ვინაიდან საშემოსავლო გადასახადის მ. ნ-ისთვის დაკავებით სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტს არ მიუღია სარგებელი. აღნიშნული თანხა სრულად ჩაირიცხა სახელმწიფო ბიუჯეტში. საგადასახადო ორგანოს მოპასუხედ მითითების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო არ არის შეზღუდული 3-წლიანი ხანდაზმულობის ვადით. აღნიშნული საკითხის თაობაზე არსებობს უზენაესი სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკა (სუს №ბს-528-521 (კ-15) 22.12.2015წ. განჩინება), რომლითაც სათანადო მოპასუხედ მიჩნეულია საგადასახადო ორგანო და არა საგადასახადო აგენტი. სააპელაციო სასამართლოს მიერ არასწორად იქნა დადგენილი, რომ მ. ნ-ესთან ცალკე ხელშეკრულება არ გაფორმებულა.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო პალატა საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ უნდა დაკმაყოფილდეს, უნდა გაუქმდეს სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისთვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს შემდეგ გარემოებათა გამო:

„მეცნიერების, ტექნოლოგიებისა და მათი განვითარების შესახებ“ კანონის 8.1 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, მეცნიერს უფლება აქვს სამეცნიერო-კვლევითი საქმიანობის განხორციელებასთან ერთად მონაწილეობა მიიღოს საგრანტო დაფინანსების მოსაპოვებელ კონკურსში, აგრეთვე ისარგებლოს ინდივიდუალური გრანტის/გრანტების დაფინანსებით და მიიღოს დამატებითი დაფინანსება. „გრანტის შესახებ“ კანონის 5.1 მუხლის თანახმად, გრანტის გაცემის სამართლებრივი საფუძველია წერილობითი ხელშეკრულება გრანტის გამცემსა (დონორსა) და გრანტის მიმღებს შორის. საქართველოს მთავრობის 16.02.2011წ. №84 დადგენილებით დამტკიცებული „ფუნდამენტური კვლევებისათვის სახელმწიფო სამეცნიერო გრანტების შესახებ“ დებულების მე-2 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გრანტის მიმღები არის კონკურსში გამოვლენილი გამარჯვებული, დასაფინანსებლად დამტკიცებული პროექტის წამყვანი ორგანიზაცია, თანამონაწილე ორგანიზაცია (ასეთის

არსებობის შემთხვევაში) და ძირითადი პერსონალი. საქართველოს მთავრობის 16.02.11წ. №84 დადგენილებით დამტკიცებული დებულების 5.5 მუხლი ასხვავებს ძირითადი პერსონალის ყოველთვიურ საგრანტო დაფინანსებასა და დამხმარე პერსონალის ყოველთვიურ შრომის ანაზღაურებას. მე-2 მუხლის „ქ“ ქვეპუნქტის თანახმად ძირითადი პერსონალი არის გრანტის მიმღები საქართველოს ან უცხო ქვეყნის მოქალაქე ფიზიკური პირი, რომელიც ასრულებს პროექტით დაგეგმილ ძირითად ამოცანებს, ძირითადი პერსონალი შეიძლება იყოს დოქტორის, მაგისტრის ან მათთან გათანაბრებული აკადემიური ხარისხის მქონე პირი. მ. ნ-ე განეკუთვნება არა დამხმარე პერსონალს, რომელიც ეხმარება ძირითად პერსონალს ტექნიკური პრობლემების მოგვარებაში (დადგენილების მე-2 მუხლის „ვ“ ქვ.პ.), არამედ ძირითად პერსონალს. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ მ. ნ-ე იყო გრანტის მიმღები პირი, კერძოდ, 31.03.2014წ. გრანტის გამცემს – სსიპ „... ფონდს“ და სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტს (როგორც გრანტის მიმღებ, წამყვან ორგანიზაციას) და ასევე გრანტის მიმღებ ფიზიკურ პირებს, მათ შორის – მ. ნ-ეს შორის გაფორმდა საგრანტო ხელშეკრულება. აღნიშნულ ხელშეკრულებაში მ. ნ-ე მოხსენიებულია, როგორც გრანტის მიმღები ფიზიკური პირი – სამეცნიერო ხელმძღვანელი. საქმის მასალებით დასტურდება სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის მიერ, 2014 წლის აპრილიდან 2017 წლის მარტამდე, მ. ნ-ის კუთვნილი გრანტის თანხის დაბეგვრა საშემოსავლო გადასახადით, რამაც შეადგინა 7000 ლარი.

„გრანტის შესახებ“ კანონის მე-7 მუხლის შესაბამისად, გრანტის დაბეგვრის წესი განისაზღვრება საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 80.1 მუხლის თანახმად, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის. ამავე კოდექსის 81.1 მუხლის თანახმად, ფიზიკური პირის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 20 პროცენტით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ხოლო კოდექსის 82-ე მუხლი განსაზღვრავს გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძვლებს. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლება ფიზიკურ პირთა შემოსავლების ერთ-ერთი სახე – გრანტი. ამდენად, დგინდება, რომ საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფ-

ლდება გრანტის მიმღები ფიზიკური პირი.

საქართველოში გრანტის გაცემის, მიღებისა და გამოყენების საერთო პრინციპებს განსაზღვრავს „გრანტის შესახებ“ კანონი, რომლის მე-2 მუხლის 1-ლი პუნქტის თანახმად, გრანტი არის გრანტის გამცემის (დონორის) მიერ გრანტის მიმღებისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული მიზნობრივი სახსრები ფულადი ან ნატურალური ფორმით, რომლებიც გამოიყენება კონკრეტული ჰუმანური, საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-კვლევითი, ჯანმრთელობის დაცვის, კულტურული, სპორტული, ეკოლოგიური, სასოფლო-სამეურნეო განვითარებისა და სოციალური პროექტების, აგრეთვე სახელმწიფოებრივი ან საზოგადოებრივი მნიშვნელობის პროგრამების განხორციელებისათვის. ამავე კანონის მე-4 მუხლის „ვ“ პუნქტის თანახმად, გრანტის მიმღები შეიძლება იყოს საქართველოს მოქალაქე, ხოლო მე-5 მუხლის 1-ლი პუნქტის თანახმად, გრანტის გაცემის სამართლებრივი საფუძველია წერილობითი ხელშეკრულება გრანტის გამცემსა (დონორსა) და გრანტის მიმღებს შორის. ამავე კანონის მე-7 მუხლის თანახმად, გრანტის დაბეგვრის წესი განსაზღვრება საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობით.

31.03.2014წ. საგრანტო ხელშეკრულების ტექსტის თანახმად მ. ნ-ე განეკუთვნება გრანტის მიმღები ძირითადი პერსონალის კატეგორიას, რომელსაც ხელშეკრულების საფუძველზე უშუალოდ წარმოეშვა გრანტის მიღების უფლება. მ. ნ-ე უშუალოდ იღებდა გრანტს და არა წამყვან ორგანიზაციასთან შრომით-სამართლებრივი ურთიერთობის საფუძველზე, ძირითადი პერსონალი საგრანტო დაფინანსებას იღებდა არა შრომის ხელშეკრულების, არამედ საგრანტო ხელშეკრულების საფუძველზე. საქართველოს მთავრობის 16.02.11წ. №84 დადგენილებით დამტკიცებული დებულების მე-6 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტში საქართველოს მთავრობის 29.03.16წ. №148 დადგენილებით შეტანილ ცვლილებამდე (ხელშეკრულების დადების პერიოდში მოქმედი რედაქცია) ხარჯვით კატეგორიებს შორის ნორმა მოიხსენიებდა „ძირითადი პერსონალის შრომის ანაზღაურებას“, ხოლო 29.03.16წ. №148 დადგენილებით შეტანილი ცვლილებების შედეგად ნორმა ხარჯვით კატეგორიაში მოხსენიებულია არა როგორც შრომის ანაზღაურება, არამედ როგორც „ძირითადი პერსონალის საგრანტო დაფინანსება“. შესაბამისად მ. ნ-ის მიმართვასთან დაკავშირებით 19.12.2017წ. წერილში თსუ-ს ადმინისტრაციის ხელმძღვანელი აღნიშნავს, რომ საგრანტო ხელშეკრულების №2 დანართით გათვალისწინებული ბიუჯეტის მუხლის სახელწოდება იყო „ძირითადი პერსონალის შრომის ანაზღაურება“, ხსენებული ცვლილების შემდეგ ხელშეკრულების შესაბამისი მუხლის სახელწოდებაც (სსპ ... ფონდის მიერ გაფორმებული ზოგიერთ საგრანტო ხელშეკ-

რულებაში (ცვლილებების შესახებ ფონდის გენდირექტორის 02.03.2017წ. №12 ბრძანებით) შეიცვალა და მას ძირითადი პერსონალის შრომის ანაზღაურების ნაცვლად ეწოდა „ძირითადი პერსონალის საგრანტო დაფინანსება“. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ხსენებული ცვლილებების მიუხედავად საგადასახადო მიზნებისათვის მ. ნ-ის მიერ მიღებული შემოსავალი იმთავითვე იყო საგადასახადო კოდექსის 82.1 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ფიზიკური პირის მიერ მიღებული გრანტი, რომელიც საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან განთავისუფლებულია. საკასაციო პალატა იზიარებს მოსაზრებას იმასთან დაკავშირებით, რომ ხელშეკრულების დანართის და მთავრობის დადგენილების ერთ-ერთ პუნქტში „შრომის ანაზღაურების“ მითითება არ ცვლის შემოსავლის სახეს, მის ბუნებას და დანიშნულებას, თუმცა დაუსაბუთებელია სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება მოპასუხე მხარედ სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის მიწნევის ნაწილში.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მოსარჩელე მხარის უფლება დაასახელოს მოპასუხე არ გულისხმობს აღნიშნული უფლების მართებულად განხორციელების გადამონმების შეუძლებლობას სასამართლოს მიერ. სამოქალაქო პროცესში მოქმედი დისპოზიციურობისა და შეჯიბრებითობის პრინციპები არ გულისხმობს მოსარჩელის მიერ დასახელებული მოპასუხის შეუცვლელობას. სათანადო საფუძვლების არსებობისას, კერძოდ, უკეთუ მოსარჩელის მიერ არასწორად იქნა მითითებული სარჩელზე პასუხისმგებელი პირი, საპროცესო კანონმდებლობა ითვალისწინებს სასამართლოს ვალდებულებას მოსარჩელეს შესთავაზოს არასათანადო მოპასუხის შეცვლა სათანადო მოპასუხით. კერძოდ, თუ საქმის განხილვისას სასამართლო დაადგენს, რომ სარჩელი აღძრულია არა იმ პირის წინააღმდეგ, რომელმაც პასუხი უნდა აგოს სარჩელზე, მას შეუძლია მოსარჩელის თანხმობით შეცვალოს თავდაპირველი მოპასუხე სათანადო მოპასუხით. თუ მოსარჩელე არ არის თანახმა თავდაპირველი მოპასუხის სათანადო მოპასუხით შეცვლაზე, სასამართლო თავისი გადაწყვეტილებით უარს ეტყვის მოსარჩელეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე (სსკ-ის 85-ე მუხ.).

სასამართლოს მიერ სარჩელის წარმატებულობის საკითხის კვლევისას, უპირველესად პასუხი უნდა გაეცეს კითხვებს: ვინ, ვისგან, რას და რის საფუძველზე მოითხოვს? პირველი ორი კითხვა იძლევა პასუხს მხარის სათანადოობის შესახებ, რომლის შემონმებაც (ისევე, როგორც შემდგომი საკითხები: მოთხოვნა და მისი სასამართლებრივი საფუძველი) სასამართლოს უფლებამოსილებათა რიგს განეკუთვნება. აღნიშნული საკითხები ჯერ კიდევ საქმის მომ-

ზადების ეტაპზე უნდა დაისვას/გადაწყდეს, რათა სამართალწარმოების შემდგომი ეტაპი (სასამართლოს მთავარი სხდომა) სათანადო მხარეთა შორის შედაგებული იმ იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ფაქტების სწორად დადგენას მიეძღვნას, რომლებიც მტკიცების საგანში შედის და მიღწეულ იქნეს მართლმსაჯულების მიზანი – კანონიერი და დასაბუთებული გადანყვეტილებით აღიკვეთოს მხარეთა სადავოდ ქცეული უფლების დარღვევა (იხ. სუსგ 10.05.2017წ. საქმე №ას-1085-1042-2016). ამასთანავე, სსკ-ის 85-ე მუხლით გათვალისწინებული არასათანადო მოპასუხის შეცვლის ვალდებულება მიზნად ისახავს აგრეთვე არასათანადო მოპასუხის დაცვას, რათა დავაში ჩაბმული არ აღმოჩნდეს და მოპასუხის საპროცესო მოვალეობანი არ დაეკისროს არავალდებულ პირს.

საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში გადასახადის გადამხდელს დაუბრუნონ ზედმეტად გადახდილი თანხა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. ამავე კოდექსის 63.1 მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხა აღემატება დარიცხული გადასახადების ან/და სანქციების თანხას, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის საფუძველზე, ამ მოთხოვნის წარდგენიდან არაუგვიანეს 3 თვისა უბრუნებს გადასახადის გადამხდელს ზედმეტად გადახდილ თანხას. ამავე მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებისათვის თანხების აკუმულირებისა და დაბრუნების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებას ითვალისწინებს აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 30.12.2009წ. №916 ბრძანებით დამტკიცებული „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ ინსტრუქცია. ხსენებული ინსტრუქციის მე-11 მუხლის თანახმად, ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნება საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად წარმოებს ხაზინის ერთიანი ანგარიშის გადასახადის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი ტერიტორიული ორგანოს მიერ სახელმწიფო ხაზინაში წარდგენილი საგადასახადო დავალების საფუძველზე. 12.4 მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო დავალებას თან უნდა ახლდეს თანხის დაბრუნების მოთხოვნის თაობაზე შემოსავლების სამსახურის ტერიტორიული

ორგანოსათვის წარდგენილი იმ გადამხდელის წერილის ასლი, რომლის სასარგებლოდაც ხდება გადასახადის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება, აგრეთვე შემოსავლების სამსახურის უფროსის წერილობითი მიმართვა. თუ საქართველოში შემოსავლის გაცემის წყაროსთან ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრა განხორციელდა საგადასახადო შეღავათების გაუთვალისწინებლად, ინსტრუქცია ითვალისწინებდა ფიზიკური პირის უფლებას გადასახადის თანხის გაანგარიშებისა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის დაბრუნების მიზნით წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს დეკლარაცია და გადასახადის გადამხდელის მითხოვნა. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-18 მუხლით გათვალისწინებულია გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის ფორმა. ნორმატიული აქტებით დადგენილი წესი უზრუნველყოფს ზედმეტად გადახდილი თანხის სრულად დაბრუნებას კანონით დადგენილ ვადაში.

სააკველაციო პალატამ დავა გადანყვიტა საგადასახადო კოდექსის ნორმების დანაწესების გათვალისწინების გარეშე. თსუ-ს სათანადო მოპასუხედ მიჩნევას ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მიერ საფუძვლად დაედო სადავო ურთიერთობის დელიქტურ ურთიერთობად მიჩნევა. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ მოსარჩელე ითხოვს საშემოსავლო გადასახადის თანხის დაბრუნებას, სარჩელის მოთხოვნა თავისი არსით ეხება არა ზიანის, არამედ უსაფუძვლო გამდიდრებით მიღებული თანხის დაბრუნებას. ზოგადი წესის მიხედვით ზიანი სრულად უნდა აანაზღაუროს მისმა მიმყენებელმა, მან უნდა აღადგინოს ის მდგომარეობა, რომელიც იარსებებდა, რომ არ დამდგარიყო ანაზღაურების მავალდებულებელი გარემოება. მიუხედავად იმისა, რომ მოსარჩელე მოთხოვნას ამყარებს დელიქტურ ნორმებზე (სზაკ-ის 207-ე, 208-ე, სკ-ის 408-ე, 412-ე, 414-ე მუხ.), მოთხოვნის საფუძველი ეხება კუთვნილი მიუღებელი თანხის ანაზღაურებას, რომლის გაცემის ვალდებულება კანონმდებლობის მიხედვით საგადასახადო ორგანოებს ეკისრება. პირი, რომელმაც უსაფუძვლოდ შეიძინა ან დაზოგა ქონება სხვა კრედიტორების ხარჯზე, ვალდებულია დაუბრუნოს უკანასკნელს უსაფუძვლოდ შეძენილი ან დაზოგილი. სამოქალაქო კოდექსის 979.3 მუხლის თანახმად არარსებობს ანაზღაურების მოვალეობა, თუ მიმღები მოხმარების, სხვისთვის გადაცემის ან სხვა საფუძვლის გამო არ გამდიდრებულა. მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში აღნიშნავს, რომ 2014-2017 წლებში უნივერსიტეტთან ერთად იყო სსიპ ... ფონდის მიერ დაფინანსებული პროექტის გრანტის მიმღები, 35 თვის მანძილზე საგრანტო დაფინანსების ფარგლებში ყო-

ველთვიური ასაღები 1000 ლარიდან უნივერსიტეტი საშემოსავლო გადასახადის სახით უქვითავდა 200 ლარს (20%), სულ დაექვითა 7000 ლარი. საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი და დავას არ იწვევს, რომ მოპასუხის – სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ანგარიშზე თანხა არ ჩარიცხულა, დაკავებული თანხები ირიცხებოდა სახელმწიფო ბიუჯეტში, ზედმეტად გადახდილი გადასახადი ჩარიცხულია შემოსავლების სამსახურის ანგარიშზე. ამდენად, მოსარჩელის მოთხოვნა ეხება უსაფუძვლოდ შეძენილ ქონებას და არა ზიანს, რადგან ზიანის მიმყენებლის პასუხისმგებლობის მოცულობა გაცილებით დიდია, ვიდრე კონდიქციურ ვალდებულებაში, რომლის დროს, დელიქტური ვალდებულებისგან გასხვაგვებით, პასუხისმგებლობა არ ცდება უსაფუძვლოდ შეძენილის ღირებულებას. ამდენად, საფუძველს არის მოკლებული ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მითითებები დელიქტურ ვალდებულებაზე, ზიანის ანაზღაურების მომწესრიგებელ სამოქალაქო კოდექსის ნორმებზე. პირი, რომელმაც უსაფუძვლოდ შეიძინა ან დაზოგა ქონება და შესაბამისად გამდიდრდა არის საგადასახადო ორგანო, როგორც გადასახადების სახელმწიფო კონტროლის განმახორციელებელი და გადასახადების აკრეფაზე უფლებამოსილი ორგანო. უსაფუძვლოდ გამდიდრების შედეგად წარმოშობილი ვალდებულებების უპირველესი ფუნქციაა პირის ადრინდელ ქონებრივ მდგომარეობაში აღდგენის სამართლებრივი უზრუნველყოფა. შესაბამისად ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმაზე, თუ რა დარჩა მიმღებს, რა შეიძინა ან დაზოგა მან, პასუხისმგებლობის საკითხი უნდა გადაწყდეს ურთიერთობის საბოლოო შედეგის მიხედვით. საქმეში ჩაბმულ მოპასუხეს რაიმე სარგებელი არ მიუღია. მოცემულ შემთხვევაში თსუ-ს ქმედებაში არის ბრალეულობის ნიშნები გაუფრთხილებლობის სახით, რის შედეგადაც ვერ იქნა აღქმული ქმედებაში სამართლებრივი ხარვეზების არსებობა, თუმცა მიუხედავად ამისა თსუ-ს პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, რადგან ადგილი არ აქვს მის გამდიდრებას, რაც სკ-ის 984-ე მუხლის თანახმად პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველია. ამდენად, მოპასუხის სათანადოობის საკითხის გადაწყვეტაში სააპელაციო პალატას უნდა ეხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის ნორმების დანაწესებით.

იმ შემთხვევაში, როდესაც გამიჯნულია გადასახადის გადახდის ვალდებულება და მისი შესრულება, ამ შესრულებას საგადასახადო კოდექსი ავალებს საგადასახადო აგენტს. საგადასახადო აგენტის და გადასახადის გადამხდელის გათანაბრებაში იგულისხმება საგადასახადო აგენტისათვის იმ უფლებების მინიჭება და ვალდებულებების დაკისრება, რომლებიც კოდექსის საფუძველ-

ზე გადასახადის გადამხდელს აქვს, თუმცა გათანაბრება არ გულისხმობს საგადასახადო აგენტის უფლება-მოვალეობების გადასახადის გადამხდელისათვის გადაცემას. უნივერსიტეტი, საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის თანახმად, წარმოადგენს საგადასახადო აგენტს, რომელიც ახდენს საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებას გადამხდელისათვის, მის დაკავებას და გადასახადის თანხის ბიუჯეტში გადარიცხვას. მოსარჩელისათვის ზედმეტად დაბეგრილი საშემოსავლო გადასახადის თანხა უნივერსიტეტის ანგარიშზე არ ჩარიცხულა. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტს, როგორც საგადასახადო აგენტს, ეკისრებოდა ვალდებულება სწორად, დროულად გამოეანგარიშებინა და დაეკავებინა გადასახადი. საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საგადასახადო აგენტი გათანაბრებულია გადასახადის გადამხდელთან (20.3 მუხ.). კოდექსის 154-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის დაკისრებისა და ბიუჯეტში მისი გადარიცხვისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება შემოსავლის გადამხდელს. ამდენად, საგადასახადო აგენტს გადასახადის დაკავებისა და ბიუჯეტში მისი გადარიცხვის ვალდებულების შეუსრულებლობისათვის დაეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი გადამხდელისათვის გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. თუ საგადასახადო აგენტმა გაცემული ხელფასიდან მუშაკს არ დაუკავა საშემოსავლო გადასახადი, სახელმწიფო ვერ მოსთხოვს მუშაკს საშემოსავლო გადასახადის გადახდას. თანხის დაბრუნების მიზნით საგადასახადო აგენტს შეუძლია გამოიყენოს სამოქალაქო კოდექსის უსაფუძვლო გამდიდრების შესაბამისი ნორმები, მაგრამ არა საგადასახადო კოდექსის ნორმები. რაც შეეხება გადასახადის გადამხდელს, მას ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების მოთხოვნა (სწორედ ეს მოთხოვნა აქვს მოსარჩელეს) შეუძლია საგადასახადო კოდექსის ნორმებზე დაყრდნობით. საგადასახადო აგენტის ვალდებულება გადახდის წყაროსთან გადასახადების დაკავებასა და ბიუჯეტში მათ გადარიცხვაზე არ გულისხმობს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნების მოთხოვნის შესრულების მისთვის დაკისრებას. ამგვარი დასკვნა ეწინააღმდეგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლს, ამდენად, საგადასახადო აგენტი წარმოადგენს რა შემოსავლის გამცემ წყაროს, საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის ფარგლებში შეიძლება იყოს მხოლოდ შუამავალი გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის, სანინალმდეგო ფაქტიურად გამოიწვევს ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებას არა ბიუჯეტიდან, არამედ საგადასახადო



დო აგენტისგან, საგადასახადო აგენტი არ არის გადასახადის ამ-  
კრეფი. ამასთანავე, გადასახადის უკანონოდ დარიცხვის, ანუ კა-  
ნონიერი საფუძვლის გარეშე პირის დაბეგვრის შემთხვევაშიც გა-  
მოიყენება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის  
პირველი ნაწილი და გადასახადის უკანონოდ დაბეგრილი თანხის  
დაბრუნება ეკისრება შესაბამის საგადასახადო ორგანოს (სუსგ  
22.12.2015წ. №ბს-528-521(კ-15)). საკასაციო პალატა ყურადღებას  
ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მოსარჩელე მოითხოვს უკვე და-  
ბეგრილი/დაქვითული თანხის უკან დაბრუნებას, დავის საგანი არ  
ეხება უნივერსიტეტისათვის ქმედების განხორციელებისაგან თა-  
ვის შეკავების, კერძოდ საგრანტო ხელშეკრულებიდან გამომდი-  
ნარე საგრანტო თანხის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრა/დაქ-  
ვითვისაგან თავის შეკავებას, აკრძალვას, ამდენად სათანადო მო-  
პასუხე მოცემულ დავაში ვერ იქნება საგადასახადო აგენტი.

მოსარჩელის მიერ მოპასუხედ უნივერსიტეტის დასახელება  
განპირობებული იყო იმით, რომ მის მიმართებზე პასუხებში შე-  
მოსავლების სამსახური უთითებდა საგადასახადო აგენტის მიერ  
შეცდომის გასწორების ვალდებულებაზე. განსახილველ დავაში სა-  
გადასახადო ორგანოს სათანადო მოპასუხეობას არ უარყოფს ის  
გარემოება, რომ თანხის უკან დაბრუნების მოთხოვნით მ. ნ-ეს სსიპ  
შემოსავლების სამსახურისათვის მიმართული აქვს, რაზედაც სსიპ  
შემოსავლების სამსახურის წერილით განმცხადებელს უარი ეთ-  
ქვა მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე იმ მოტივით, რომ საშემოსავ-  
ლო გადასახადი წყაროსთან დაკავებულია საგადასახადო აგენტის  
მიერ, რომელსაც ხარვეზის გამოსწორების ვალდებულება აკისრია.  
საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მოპასუხის დასახელების უფ-  
ლებამოსილება და მოვალეობაც მოსარჩელეს აქვს (სსკ-ის 85-ე  
მუხ.), თუმცა მოპასუხის სათანადოობა წყდება არა მოსარჩელის  
ნება-სურვილის მიხედვით. პირის არასათანადო მხარედ მიჩნევა  
შესაძლოა მრავალი მიზეზის გამო – საქმის ფაქტობრივი გარემოე-  
ბების სირთულე, მატერიალური სამართალური თიერთობის სტრუქ-  
ტურის სირთულე, ნორმათა არაერთგვაროვანი განმარტების შე-  
საძლებლობა და სხვ.

მოსარჩელის მიერ მოთხოვნილი თანხების საგადასახადო აგენ-  
ტისათვის დაკისრების მართებულობას არ ადასტურებს სააპელა-  
ციო პალატის მითითება იმ გარემოებაზე, რომ მოსარჩელის წერი-  
ლობითი მიმართვის მიუხედავად სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახე-  
ლობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტს შესწორება არ გა-  
ნუხორციელებია. საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლის თანახმად,  
შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია ჩაითვლება თავდაპირ-  
ველად წარდგენილად, თუ იგი საგადასახადო ორგანოში წარდგე-

ნილია ამ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე. საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის სამწლიანი ხანდაზმულობის ვადაა დადგენილი. გადასახადის უკანონოდ დარიცხვის, ანუ კანონიერი საფუძვლის გარეშე პირის დაბეგვრის შემთხვევაშიც, გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი და გადასახადის უკანონოდ დაბეგრილი თანხის დაბრუნება ეკისრება შესაბამის საგადასახადო ორგანოს. მოსარჩელის მოთხოვნა თავისი არსით არის არა ზიანის ანაზღაურების, არამედ უკანონოდ დაბეგრილის უკან დაბრუნება. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 22.03.2018წ. განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახური, სსიპ ... ფონდთან ერთად, სასკ-ის 16.2 მუხლის საფუძველზე საქმეში ჩაბმულია მესამე პირად.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილი პრაქტიკის სანინაღმდეგოდ სააპელაციო პალატის მიერ სათანადო მოპასუხედ მიჩნეული იქნა საგადასახადო აგენტი – ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, ხოლო საგადასახადო ორგანო საქმეში ჩაბმულია არა მოპასუხედ, არამედ მესამე პირად.

საკასაციო პალატა იზიარებს კასატორის მოსაზრებას მასზედ, რომ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი საქმეში არასათანადო მოპასუხეა. არასათანადო მოპასუხეობის საკითხი ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტს დასმული ჰქონდა სააპელაციო საჩივარშიც. სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება აღნიშნული მოსაზრების უარყოფის ნაწილში დაუსაბუთებელია. მოსარჩელისათვის ზედმეტად დარიცხული საშემოსავლო გადასახადი კასატორის ანგარიშზე არ ჩარიცხულა და მას რაიმე ფინანსური სარგებელი არ მიუღია, საშემოსავლო გადასახადის მთლიანი სადავო თანხა ჩაირიცხა ბიუჯეტში. მითითებული გარემოებები ადასტურებს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების საფუძვლების არსებობას (სუსგ 09.07.2009წ. №ბს-364-349(კ-09); 22.12.2010წ. №ბს-1037-1008 (კ-10)).

საკასაციო პალატა მიუთითებს მსგავს საკითხზე საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ დადგენილ მყარ სასამართლო პრაქტიკაზე, რომლითაც სათანადო მოპასუხედ დადგინდა არა საგადასახადო აგენტი, არამედ საგადასახადო ორგანო (იხ. სუსგ 22.12.2015წ. №ბს-528-521(კ-15); 22.12.2010წ. №ბს-1037-1008(კ-10); 09.07.2010წ. №ბს-364-349(კ-09); 13.12.2018წ. №ბს-1072(კ-18) და სხვ.). ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად შეაფასა ზემოაღნიშნული გარემოებები და არასწორად მიიჩნია, რომ გადასახადის დაბრუნებაზე პასუხისმგებელია საგადასახადო აგენტი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული განჩინება არ არის დასაბუთებული, საქმეზე საჭიროა სათანადო მოპასუხით შეცვლის შეთავაზება მოსარჩელისთვის, სათანადო მოპასუხის საქმეში შესაბამისი სტატუსით ჩაბმის შემთხვევაში დავის გადაჭრისათვის საჭირო ყველა ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა, მათი სამართლებრივი ანალიზისა და მიღებული დასკვნების საფუძველზე დავის გადაწყვეტა. საკასაციო სასამართლოში საქმის განხილვის თავისებურებათა გათვალისწინებით საკასაციო პალატა მოკლებულია შესაძლებლობას არასათანადო მოპასუხე შეცვალოს სათანადო მოპასუხით, საპროცესო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს საქმის საკასაციო სასამართლოში განხილვისას არასათანადო მოპასუხის სათანადო მოპასუხით შეცვლის შესაძლებლობას. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შემოსავლების სამსახური საქმეში ჩაბმულია არა მოპასუხედ, არამედ მე-3 პირად, სასკ-ის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე. სასკ-ის მე-16 მუხლის მე-5 ნაწილით განსაზღვრული მესამე პირი მართალია სარგებლობს მოსარჩელის (მოპასუხის) ყველა უფლებით, თუმცა მას ეკისრება მოსარჩელის (და არა მოპასუხის) ყველა მოვალეობა. ამდენად, სარჩელზე სათანადო მოპასუხის ჩაბმა საკასაციო ინსტანციაში არ არის შესაძლებელი. ამდენად, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება მოკლებულია სათანადო პროცესუალურ წინამძღვრებს, სახეზეა სსკ-ის 394-ე მუხლის „ე1“ ქვეპუნქტის აბსოლუტური საფუძველი, რაც სსკ-ის 412-ე მუხლის საფუძველზე გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების და საქმის სააპელაციო სასამართლოსათვის ხელახალი განხილვისათვის დაბრუნების საფუძველს ქმნის. სასამართლო ხარჯები მხარეთა შორის უნდა განაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას სსკ-ის 53-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390, 399-ე, 412-ე მუხლებით და

### **და ა დ გ ი ნ ა:**

1. სსიპ ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმი-

ნისტრაციულ საქმეთა პალატის 18.04.2019წ. განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისთვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

2. სასამართლო ხარჯები განანილდეს საქმეზე საბოლოო გადან-ყვეტილების დადგენისას;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივ-რდება.

## **საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება**

### **განჩინება საქართველოს სახელით**

№ბს-106(კ-20)

8 ოქტომბერი, 2020 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ  
საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: ქ. ცინცაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
ნ. ქადაგიძე,  
ნ. სხირტლაძე**

**დავის საგანი:** ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბა-თილად ცნობა

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2015 წლის 3 ნოემბერს შპს „...ომ“ სასარჩელო განცხადებით მი-მართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-მეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამი-ნისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ, სსიპ შემო-სავლების სამსახურის 2014 წლის 18 დეკემბრის №005-240, 2015 წლის 17 ივნისის №005-121 და 2015 წლის 23 აპრილის №005-65 საგადასახადო მოთხოვნების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 12 თებერვლის №3781, 2015 წლის 17 აგვისტოს №30921 და 2015 წლის 30 ივნისის №23317 ბრძანებების, საქართველოს ფინან-სთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 8 ოქტომბრის №9726/2/15, 2015 წლის 8 ოქტომბრის №11105/2/15 და 2015 წლის 8 ოქტომბრის №10872/2/15 გადანყვეტილებე-ბის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახუ-რის 2014 წლის 3 სექტემბრის №38998 ბრძანების საფუძველზე შპს

„...ოში“ ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემონმება. შესამონმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2009 წლის 1 სექტემბრიდან 2014 წლის 1 აგვისტომდე საანგარიშო პერიოდი. შედეგად, 2014 წლის 15 დეკემბერს შედგა შუალედური საგადასახადო შემონმების აქტი, რომელმაც მოიცვა 2009 წლის 1 სექტემბრიდან 2010 წლის 1 იანვრამდე პერიოდი.

მოსარჩელის განმარტებით, 2014 წლის 18 დეკემბერს გამოცემულ იქნა №005-240 საგადასახადო მოთხოვნა და შპს „...ოს“ ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრა სულ 23891,61 ლარის გადახდა. გარდა ამისა, საგადასახადო შემონმების სრული აქტი შედგა 2015 წლის 8 აპრილს და შესაბამისად, გამოიცა 2015 წლის 23 აპრილის №005-65 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის საფუძველზეც კომპანიას ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრა 199 407.47 ლარი. შემოსავლების სამსახურმა საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, კერძოდ, გაანგარიშებულ იქნა კომპანიის საქმიანობასთან უშუალოდ დაკავშირებული თითოეული ...ი საშუალებისა და სხვა სახის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ...ს ნომრების გაქირავებით მიღებულ შემოსავალთან დამოკიდებულება კორელაციის კოეფიციენტის სახით. ამგვარი გაანგარიშებისას შემოსავლების სამსახურმა კომპანიის შემოსავლების ოდენობად გამოიყენა მხოლოდ 2014 წლის სექტემბრისა და ოქტომბრის თვეებში მიღებული შემოსავალი და გაავრცელა მთლიან შესამონმებელ პერიოდზე (2009 წლიდან), რასაც კატეგორიულად არ დაეთანხმა მოსარჩელე, რადგან 2014 წლის სექტემბერ-ოქტომბერში კომპანიაში დაფიქსირდა ყველაზე მაღალი ერთობლივი შემოსავალი, წინა თვეებთან და წლებთან შედარებით და აღნიშნულ მონაცემთა გამოყენება ერთობლივი შემოსავლის არაპირდაპირი მეთოდით დაბეგვისას იძლეოდა მცდარ სურათს.

მოსარჩელე აღნიშნავდა, რომ შპს „...ს“ შემოსავალი 2009 წელს და მომდევნო წლებში გაცილებით დაბალი იყო, ვიდრე 2014 წელს. შემოსავლის მატება განპირობებული იყო ...ის კეთილმოწყობით (2010-2012 წლებში) და ქვეყანაში ტურისტული ნაკადის გაზრდით.

მოსარჩელემ ასევე მიუთითა, რომ 2014 წლის 18 დეკემბრის №005-240 საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრებულ იქნა შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 12 თებერვლის №3781 ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გახანგრძლივებული სერვისებით სარგებლობის პროცენტული მაჩვენებლის გაანგარიშების გათვალისწინებით ...ს ნომრების გაქირავებით მიღებული შემოსავლის განსაზღვრა და შესაბამისი საფუძველების არსებობისა და რიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). შედეგად, 2015

წლის 17 ივნისს გამოიცა შესწორებული №005-121 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც არაფერი შეცვლილა და თავდაპირველი საგადასახადო მოთხოვნა დარჩა უცვლელი. აღნიშნულ საკითხზე ასევე არ დაკმაყოფილდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში წარდგენილი საჩივრები. ამასთან, გასაჩივრებულ იქნა 2015 წლის 23 აპრილის №005-65 საგადასახადო მოთხოვნაც, თუმცა შემოსავლების სამსახურშიც და დავების განხილვის საბჭოშიც საჩივრები განუხილველი დარჩა, იმ მოტივით, რომ გასული იყო გასაჩივრების 30-დღიანი ვადა, თუმცა გამომდინარე იქიდან, რომ ორივე საგადასახადო მოთხოვნა გამოიცა ერთი საგადასახადო შემონმების ფარგლებში, ერთი და იგივე სამართლებრივი საფუძვლებით და პარალელურად დავა მიდიოდა 2014 წლის 18 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნაზე, მოპასუხე მხარის უარი მოსარჩელეს დაუსაბუთებლად მიაჩნდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 6 აპრილის გადაწყვეტილებით შპს „...ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 6 აპრილის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...ომ“. აპელანტმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 30 ივლისის განჩინებით, შპს „...ს“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 6 აპრილის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნები საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები; თავის მხრივ, აპელანტმა სააპელაციო საჩივარში ვერ გააქარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გაკეთებული სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითა და ვერ წარადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე საგადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის

ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილით, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, საგადასახადო შემონმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

სააპელაციო პალატამ გაიზიარა თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების 6.5 პარაგრაფში მოცემული დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და სასამართლოს მსჯელობა, კერძოდ, ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, სასამართლომ სწორად გაიზიარა მოპასუხეთა მოსაზრება და სადავოდ გამხდარი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში მითითება აღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არსებობს დავის განმხილველი ორგანოს მიერ საჩივრის განუხილველად დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები, კერძოდ: 2015 წლის 17 ივნისის №005-121 საგადასახადო მოთხოვნა გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 12 თებერვლის №3781 ბრძანების აღსრულების მიზნით. გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტის შინაარსი შეესაბამება დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილების შინაარსს. ამდენად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

საქართველოს 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. ამავე ნორმის მე-3 ნაწილით გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დანყება-

ზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. იმავე კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილის მიხედვით, სააღრიცხვო დოკუმენტაცია არის პირველადი დოკუმენტები (მათ შორის, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები), ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და სხვა დოკუმენტები, რომელთა საფუძველზედაც განისაზღვრება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტები და დგინდება საგადასახადო ვალდებულებები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (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): ა) თუ პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა; ბ) ერთზე მეტი ნებისმიერი შემდეგი პირობის არსებობისას: ბ.ა) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; ბ.ბ) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის განუული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს; ბ.გ) მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად საგადასახადო შემოწმების დაწყების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი აქტით განსაზღვრულ შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა; ბ.დ) გამოვლენილია არსებითი სხვაობა პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ/დეკლარირებულ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ მონაცემებსა და მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად ფაქტობრივად დაფიქსირებულ მონაცემებს შორის.

სააპელაციო დაეთანხმა თბილისის საქალაქო სასამართლოს შეფასებას იმ ნაწილშიც, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 მარტის №36/32521-14 წერილით წარმოდგენილი ინფორმაციით დასტურდებოდა, რომ შესამოწმებელ პერიოდში გადამხდელის მიერ ვერ იქნა წარდგენილი ...ს ნომრების დატვირთვის სააღრიცხვო ჟურნალები. ამასთან, გადამხდელის ზეპირი და წერილობითი ახსნა-განმარტებით ირკვეოდა, რომ აღნიშნული ინფორმაცია გადამხდელს გააჩნდა მხოლოდ, 2014 წლის სექტემბრის და ოქტომბრის თვის, მხოლოდ დღის მონაცემების მიხედვით, რაც წარუდგინა შემოწმების ჯგუფს. ამას-



თან, შემოსავლების სამსახურის ერთიან ელექტრონულ საინფორმაციო სისტემაში არსებული ინფორმაციის მიხედვით, საწარმოს მიმართ 2011 წლის პერიოდზე გამოვლენილი იყო საკონტროლო სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევის ორი შემთხვევა. ამასთან, შესამონმმებელ პერიოდზე მოგების გადასახადის ყოველწლიური დეკლარაციებით გადამხდელის მიერ დეკლარირებული ერთობლივი შემოსავლები აჭარბებდა დეკლარირებულ ხარჯებს. ამრიგად, საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებები განისაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით წარმოდგენილი 2014 წლის სექტემბრისა და ოქტომბრის თვის დატვირთვის ყურნალის მონაცემებზე დაყრდნობით.

სააპელაციო პალატამ ყურადღება გაამახვილა იმ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 5 მარტის დასკვნით დასტურდებოდა, რომ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 12 თებერვლის №3781 ბრძანების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით იქნა შესწავლილი 2009-2013 წლებში გახანგრძლივებული სერვისებით სარგებლობის პროცენტული მაჩვენებლის განგარიშების გათვალისწინებით ...ს ნომრების გაქირავებით მიღებული შემოსავლის განსაზღვრის საკითხი. სააპელაციო პალატა დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს შეფასებას, რომ საკითხის დამატებით შესწავლის შედეგად გასვლითი საგადასახადო შემონმების 2014 წლის 15 დეკემბრის შუალედური აქტის შედეგები ცვლილებას არ დაექვემდებარა. ამდენად, სააპელაციო პალატამ გაიზიარა სასამართლოს მოსაზრება და მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელე შპს „...-ს“ (ს/კ ...) საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით კანონშესაბამისი იყო.

ამასთან, საქმეში წარმოდგენილი შემოსავლების სამსახურის ინფორმაციითა და ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით დასტურდებოდა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 აპრილის №005-65 საგადასახადო მოთხოვნას მოსარჩელე გაეცნო ელექტრონულად 2015 წლის 23 აპრილს, ხოლო საჩივარი 2015 წლის 23 აპრილის №005-65 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების მოთხოვნით, შემოსავლების სამსახურში წარადგინა 2015 წლის 25 ივნისს. ამრიგად, მომჩივანის მიერ დარღვეული იყო საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების კანონით დადგენილ ვადა.

სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა მითითება აღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არსებობდა დავის განხილველი ორგანოს მიერ საჩივრის განხილვაზე უარის თქმის ფაქ-

ტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, კერძოდ, საჩივრის ავტორის მიერ გაშვებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საჩივრის წარდგენის ვადა.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი მსჯელობისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველი დავის შემთხვევაში გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები – სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 18 დეკემბრის №005-240 საგადასახადო მოთხოვნა, ამავე სამსახურის 2015 წლის 12 თებერვლის №3781 ბრძანება, ამავე სამსახურის 2015 წლის 17 ივნისის №005-121 საგადასახადო მოთხოვნა, ამავე სამსახურის 2015 წლის 17 აგვისტოს №30921 ბრძანება, ამავე სამსახურის 2015 წლის 23 აპრილის №005-65 საგადასახადო მოთხოვნა, ამავე სამსახურის 2015 წლის 30 ივნისის №23317 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 8 ოქტომბრის გადაწყვეტილებები (საჩივარი №9726/2/15; საჩივარი №11105/2/15; საჩივარი №10872/2/15) – იყო კანონშესაბამისი და არ არსებობდა მათი ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 30 ივლისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...ომ“, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილად მიჩნეული და ასევე, სააპელაციო სასამართლოს მიერ გაზიარებული ფაქტობრივი გარემოებები სხვა არაფერია, თუ არა მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ გამოცემულ აქტებზე, მათ შორის, უშუალოდ სადავო ადმინისტრაციულ აქტებზე უბრალო მითითება. კერძოდ, სასამართლომ დადგენილ გარემოებებზე მხოლოდ ამ აქტების გამოცემის/მიღების ფაქტები მიიჩნია, თუმცა რეალურად აქტების საფუძვლიანობა არ გამოუკვლეოდა და უშუალოდ დავის არსის კვლევაში სასამართლო აღარ შესულა. კასატორს მიაჩნია, რომ არც პირველი ინსტანციის სასამართლო და არც სააპელაციო სასამართლო დავის ფორმალურ საფარველს არ გასცილებია. მათი მხრიდან კი დაცული იყო კანონის ფორმალური მოთხოვნების ის მინიმუმი, რომ სასამართლო შესულიყო დავის არსის კვლევაში. სასამართლოს უნდა გამოეკვლია, რამდენად იყო აუცილებელი და სწორი დისკრეციის ფარგლებში შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება, რომ ...ს საგადასახადო ვალდებულებები განესაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყე-

ნებით; რამდენად ადეკვატური იყო გამოყენებული არაპირდაპირი მეთოდი; რამდენად მართებული იყო მაინცდამაინც ამ მეთოდის გამოყენება. მეტიც, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის გამოყენებული არაპირდაპირი მეთოდი, მისი არსი და მოქმედების პრინციპი არ არის სათანადოდ და ჯეროვნად შესწავლილი არც პირველი ინსტანციის სასამართლოს და არც სააპელაციო სასამართლოს მიერ.

შპს „...ს“ საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისას შემოსავლების სამსახური დაეყრდნო საგადასახადო კოდექსის (შემდგომში ასევე „სკ“) 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ბ.ბ“ და „ბ.გ“ ქვეპუნქტებს. აღნიშნულ ნორმათა თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (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): ბ) ერთზე მეტი ნებისმიერი შემდეგი პირობის არსებობისას: ბ.ბ) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის განუღებული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს; ბ.გ) მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად საგადასახადო შემონმების დაწყების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი აქტით განსაზღვრულ შესამონმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 პუნქტის „ბ.ბ“ ქვეპუნქტი – ხარჯების გადამეტება შემოსავალზე – გულისხმობს ხარჯების განევისათვის საეჭვო წარმოშობის და დაუდგეკლარირებული შემოსავლის წყაროს არსებობას, რაც კასატორის აზრით მის შემთხვევაში სახეზე არ არის. ამასთან, ხსენებული ნორმის სიტყვასიტყვითი მითითებით საუბარია იმ ხარჯებზე, რომელსაც სამეწარმეო სუბიექტი იღებს ეკონომიკური საქმიანობისთვის ან/და პირადი მოხმარებისთვის. შპს „...ს“ ეკონომიკური საქმიანობა წარმოადგენს ...ს მომსახურებას. შესაბამისად, იმისთვის, რომ შემოსავლების სამსახურს შექმნოდა ლეგიტიმური საფუძველი გამოყენებინა გადასახადების დარიცხვის არაპირდაპირი მეთოდი: 1. მხოლოდ იმგვარ გადაჭარბებულ ხარჯებს უნდა ჰქონოდა ადგილი, რომელიც დაუკავშირდებოდა ...ს მომსახურებას და უშუალოდ იქნებოდა საჭირო ამ მომსახურების განევისთვის (მაგალითად, ცალკეული ...ს საშუალებების შეძენისთვის განუღებული ხარჯი, და ა.შ.) ან 2. განუღებული ხარჯები დაკავშირებული იქნებოდა არა უშუალოდ ეკო-

ნომიკურ საქმიანობასთან, არამედ პირადი, არასამეწარმეო მოხმარებისთვის იქნებოდა განკუთვნილი.

კასატორის მოსაზრებით, არც ერთ ამგვარ შემთხვევაში არ ჰქონია ადგილი შპს „...ს“ შემთხვევაში. 2009, 2010, 2012 და 2013 წლების მოგების გადასახადის დეკლარაციებში საგადასახადო ზარალი გამოწვეული იყო იმით, რომ ერთობლივი შემოსავლიდან ხდებოდა საამორტიზაციო ანარიცხების გამოქვითვა, რომელიც არ წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი მე-5 ნაწილში აღნიშნულ ხარჯებს. აღნიშნული ... შესყიდულია სახელმწიფოსგან 2 768 000 ლარად, აღჭურვილობაზე განეულმა კაპიტალურმა დანახარჯებმა ეს ციფრი 3 000 000 ლარამდე აიყვანა. ეს კაპიტალური დანახარჯები ინვესტორს ყოველწლიურად დაახლოებით 150000 ლარიან საამორტიზაციო ანარიცხებს, რაც საგადასახადო ზარალს ინვესტორს (ვინაიდან ეს ანარიცხი – 150 000 ლარი აღემატებოდა ერთობლივ შემოსავალს შესამონმებელ პერიოდში) და შეიძლება გამოიწვიოს მანამ, სანამ 3 მილიონიანი კაპიტალური დანახარჯი მოგებით არ გადაიფარება და ეს საკვებით კანონიერია, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს კაპიტალური დანახარჯებით ერთბაშად ან ნაწილ-ნაწილ, ყოველწლიურად დასაბეგრი მოგების შემცირებას. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯები გამოიქვითება ეტაპობრივად, ამორტიზაციის ანარიცხების სახით, გარდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საამორტიზაციო ანარიცხების სრული გამოქვითვის უფლების გამოყენების შემთხვევისა.

ამდენად, კასატორს მიაჩნია, რომ მათ შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა ძირითად საშუალებებზე საამორტიზაციო ანარიცხების ხარჯს, რომელიც აჭარბებდა ერთობლივ/დეკლარირებულ შემოსავალს და არა უშუალოდ ეკონომიკურ საქმიანობასთან ან/და პირად მოხმარებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს. ამდენად, შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ბ.ბ“ პუნქტის გამოყენება, როგორც ერთ-ერთი საფუძველი არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისა, არასწორი და დაუსაბუთებელია.

რაც შეეხება, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ბ.გ“ ქვეპუნქტში მოცემულ საფუძველს – შესამონმებელ პერიოდში საგადასახადო სამართალდარღვევის ორი ან მეტი შემთხვევის შესახებ – მოსარჩელის შემთხვევაში შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოყენებულ იქნა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევის შემთხვევა. ეს შემოსავლე-

ბის სამსახურმა დაადგინა ე.წ. საკონტროლო შესყიდვის საფუძველზე. საგადასახადო კოდექსის 258-ე მუხლის თანახმად, საკონტროლო შესყიდვით შეიძლება შესყიდულ იქნეს, როგორც საქონელი, ასევე მომსახურება. გარდა ამისა, აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საკონტროლო შესყიდვის მიზანია, გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების განევით მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენა ან/და საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენა. კასატორის მითითებით, ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან არასწორად მოხდა შპს „...ს“ მხრიდან საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესის დარღვევა მიჩნეული, ვინაიდან, შპს „...“ ეწეოდა არა საქონლის, არამედ მომსახურების მიწოდებას.

კასატორი მიიჩნევს, რომ როდესაც ადმინისტრაციული ორგანო იყენებს არაპირდაპირ მეთოდს, მაშინ მანვე უნდა ამტკიცოს, რომ მის მიერ გამოყენებული კონკრეტული მეთოდი ყველაზე ადეკვატური, დასაბუთებული და მიზანშეწონილია, რაც ამ დავაში მონინაალმდევე მხარეებს არ დაუმტკიცებიათ. კასატორი ფიქრობს, რომ სასამართლომ მტკიცების ტვირთი არასწორად გადაანაწილა. კასატორი ასევე აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციულ სასამართლოში საქმეთა განხილვაში შეჯიბრებითობის პრინციპთან ერთად გამოიყენება ინკვიზიციურობის პრინციპიც, რაც სასამართლოსაც აძლევს შესაძლებლობას თავად შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები (ასკ-ის მე-19 მუხლი).

კასატორი ასევე აღნიშნავს, რომ პირველი და მეორე ინსტანციის სასამართლოების მიერ ასევე გამოყენებულია საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის პირველი ნაწილი, რომლის მიხედვით, 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. სასამართლო ასევე უთითებს ამავე მუხლის მე-3 ნაწილზეც, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. კასატორის მოსაზრებით, სასამართლოს კონრეტულად უნდა მიეთითებინა, გადასახადის აღრიცხვის რომელი მეთოდი იყო დარღვეული მათ მიერ. თანამედროვე ელექტრონული საბუღალტრო სისტემები იძლევა შესაძლებლობას, ყველა დასაბეგრი ოპერაცია აღრიცხულ იქნეს ელექტრონულად, შესაბამის პროგრამაში (პროგრამებ-

ში); საგადასახადო შემონმების დროს კი, შემონმებლები გადასახადების აღრიცხვის საკითხებს ამ პროგრამებით ამონმებენ. ამდენად, კასატორისთვის გაუგებარია, რატომ მიიჩნევს სასამართლო, რომ მათ მიერ დარღვეულ იქნა საგადასახადო კოდექსის XIX თავის მოთხოვნები გადასახადების აღრიცხვასთან დაკავშირებით მხოლოდ იმიტომ, რომ ხელით წარმოებული სააღრიცხვო ჟურნალები მთლიან შესამონმებელ პერიოდზე არ ჰქონდათ წარმოებული.

კასატორის მოსაზრებით, მოცემულ დავაში შპს „...ს“ შეზღუდვა და სამართლიანი სასამართლოს უფლება, ვინაიდან არც პირველი ინსტანციის და არც სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოები რეალურად დავის არსის განხილვაში არ შესულან და საქმის/დავის ფორმალურ ნაწილს არ გასცილებიან.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 17 თებერვლის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამონმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 27 მაისის განჩინებით შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და საქმის განხილვა დაიწინა ზეპირი მოსმენით.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრისა და საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული განჩინების ფაქტობრივ-სამართლებრივი დასაბუთების შემონმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი 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, ამგვარი შედეგება კასატორის მიერ წარმოდგენილი არ ყოფილა, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო ხელმძღვანელობს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებით.

განსახილველ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლოს მსჯელობის საგანს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით შპს „...სათვის“ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის კანონიერების შეფასება წარმოადგენს. საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა განხორციელდა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 3 სექტემბრის №38998 ბრძანების საფუძველზე შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმების შედეგად. შესამონმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2009 წლის 1 სექტემბრიდან 2014 წლის 1 აგვისტომდე წლიური მოგების და ქონების გადასახადების ნაწილში 2009, 2010, 2011, 2012 და 2013 წლების საანგარიშო პერიოდებზე. აღნიშნულ შემონმების შედეგებზე გამოცემულია მოსარჩელის მიერ გასაჩივრებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 18 დეკემბრის №005-240 საგადასახადო მოთხოვნა, 2015 წლის 12 თებერვლის №3781 ბრძანება, 2015 წლის 17 ივნისის №005-121 საგადასახადო მოთხოვნა, 2015 წლის 17 აგვისტოს №30921 ბრძანება, 2015 წლის 23 აპრილის №005-65 საგადასახადო მოთხოვნა, 2015 წლის 30 ივნისის №23317 ბრძანება, აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 8 ოქტომბრის №9726/2/15, 2015 წლის 8 ოქტომბრის №11105/2/15 და 2015 წლის 8 ოქტომბრის №10872/2/15 გადაწყვეტილებები.

სადავო აქტების გამოცემის საფუძველად საგადასახადო ორგანო მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ შესამონმებელ პერიოდზე, რომელიც მოიცავს 2009 წლის 1 სექტემბრიდან 2014 წლის 1 აგვისტომდე საანგარიშო პერიოდს გადამხდელის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი ...ს ნომრების დატვირთვის სააღრიცხვო ჟურნალები. გადამხდელის ზეპირი და წერილობითი ახსნა-განმარტების თანახმად, აღნიშნული ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელს გააჩნდა მხოლოდ 2014 წლის სექტემბრისა და ოქტომბრის თვის დღის მონაცემების მიხედვით, რომლებიც წარდგენილი იქნა შემონმების ჯგუფისთვის. ამასთან, როგორც შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო სისტემაში არსებული ინფორმაციით ირკვეოდა საწარმოს მიმართ 2011 წლის პერიოდზე გამოვლენილი იყო საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევის ორი შემთხვევა. აგრეთვე, დეკლარირებულ შე-

მოსავალს არსებითად აღემატებოდა შპს „...ს“ მიერ შესაბამისი პერიოდისათვის განეული ხარჯი. ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ბ“ პუნქტის „ბ.ბ“ და „ბ.გ“ ქვეპუნქტების გათვალისწინებით საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებები განისაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, წარმოდგენილი 2014 წლის სექტემბრისა და ოქტომბრის თვის დატვირთვის უურნალის მონაცემებზე დაყრდნობით. არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო ვალდებულებების უფრო ზუსტად განსაზღვრის მიზნით შემომწმებლის მიერ გაანგარიშებულ იქნა გადამხდელის საქმიანობასთან უშუალოდ დაკავშირებული თითოეული ძირითადი ...ს საშუალებებისა და სხვა სახის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ...ს ნომრების გაქირავებით მიღებულ შემოსავალთან დამოკიდებულება კორელაციის კოეფიციენტის სახით.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ განსახილველ შემთხვევაში შპს „...ს“ სადავო საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის საფუძველი გახდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ბ“ პუნქტის „ბ.ბ“ და „ბ.გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული პირობების კუმულაციურად არსებობა, რომელიც ითვალისწინებს, საგადასახადო ორგანოს უფლებას, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (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), როდესაც პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის განეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს და ამავე დროს, მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად საგადასახადო შემოსემების დაწყების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი აქტით განსაზღვრულ შემამონმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, მოცემული დავის სწორად გადასაწყვეტად არსებითად მნიშვნელოვანია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ბ“ პუნქტის „ბ.ბ“ და „ბ.გ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრული პირობების არსებობის დადგენა. საყურადღებოა ის გარემოება, შპს „...“ არ უარყოფს ფაქტს, რომ მის მიერ განეული ხარჯი აჭარბებდა დეკლარირებულ შემოსავალს, თუმცა, ამას ხსნის იმით, რომ აღნიშნული წარმოად-



გენდა ძირითად საშუალებებზე საამორტიზაციო ანარიცხების ხარჯს, რომელიც აჭარბებდა ერთობლივ/დეკლარირებულ შემოსავალს და არა უშუალოდ ეკონომიკურ საქმიანობასთან ან/და პირად მოხმარებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს. აღნიშნული გარემოება კასატორის წარმომადგენლებმა საკასაციო სასამართლოში 2020 წლის 24 სექტემბერს გამართულ სასამართლო სხდომაზეც დაადასტურა.

ამასთან, ამავე სასამართლო სხდომაზე (24.09.20წ. სასამართლო სხდომის ოქმი) კასატორის წარმომადგენლებმა ასევე დაადასტურეს ის გარემოებაც, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევის შესახებ (ორი დარღვევა) გამოცემული სამართალდარღვევის აქტები შპს „...ს“ მიერ გასაჩივრებული არ ყოფილა. ამდენად, აღნიშნული სამართალდარღვევების აქტების კანონიერებაზე მსჯელობა არ წარმოადგენს მოცემული დავის საგანს და სცილდება წარმოდგენილი სასარჩელო მოთხოვნის ფარგლებს. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ბ.გ“ ქვეპუნქტის არსებობა მოცემულ საქმეზე უდავოდ დადასტურებულია, ამ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლოს შეფასების საგანს დეკლარირებული შემოსავლების განეულ ხარჯებთან თანაფარდობის საკითხის გარკვევა წარმოადგენს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს კონსტიტუციის 67-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა სავალდებულოა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. მხოლოდ კანონით შეიძლება გადასახადებისა და მოსაკრებლების სტრუქტურისა და შემოღების წესის, მათი განაკვეთების ან განაკვეთების ფარგლების დადგენა. გადასახადისაგან გათავისუფლება დასაშვებია მხოლოდ კანონით. საგადასახადო კონტროლს ახორციელებენ მხოლოდ კანონით განსაზღვრული საგადასახადო ორგანოები. ამდენად, გადასახადის გადამხდელის კონსტიტუციური ვალდებულებაა, კუთვნილი მოცულობით გადასახადების დეკლარირება და გადახდა. აღნიშნული კონსტიტუციური ვალდებულების სათანადოდ შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებას წარმოადგენს შემოსავლებისა და ხარჯების სიზუსტით აღრიცხვა, რაც საგადასახადო ვალდებულების კანონით დადგენილი ოდენობის განსაზღვრის შესაძლებლობას იძლევა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანო, როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებებს განსაზღვრავს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის საფუძველზე. უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო

კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილის შესაბამისად, სააღრიცხვო დოკუმენტაცია არის პირველადი დოკუმენტები (მათ შორის, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები), ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და სხვა დოკუმენტები, რომელთა საფუძველზედაც განისაზღვრება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტები და დგინდება საგადასახადო ვალდებულებები. საგადასახადო აღრიცხვის წესები მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XIX თავში, ხოლო შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპებს ადგენს ამ თავში შემავალი 136-ე მუხლი, რომლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, 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. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილი გადასახადის გადამხდელს ავალდებულებს სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. ამასთან, სადავო საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის დროს მოქმედი ზემოაღნიშნული მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია გამოიყენოს აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდი (ამოღებულია – 14.07.2020, №6817).

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ შპს „...“ წარმოადგენს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ საგადასახადო სუბიექტს და 2009-2014 წლების საანგარიშო პერიოდში იგი ვალდებული იყო შემოსავლები და ხარჯები აღერიცხა დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლში მითითებული პირობების დაცვით, იმგვარად, რომ გარანტირებული ყოფილიყო კონტროლი ყველა ოპერაციის დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. დარიცხვის მეთოდით შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვის წესს ითვალისწინებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლი, რომლის თანახმად, დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლები და ხარჯები უნდა აღრიცხოს შესაბამისად შემოსავლების მიღების უფლების მოპოვებისა და ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების ფაქტობრივად განევის მომენტის მიუხედავად, გარდა ამ კოდექსის 142-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, რაც საკასო მეთოდისგან განსხვავებით ავალდებულებს გადასახადის

გადამხდელს, რომ აღრიცხოს რეალურად მიღებულ შემოსავალთან და ხარჯთან ერთად (რომლის აღრიცხვაც ხორციელდება საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით, ანგარიშზე თანხის ასახვითა და სხვა) ყველა განხორციელებული ოპერაცია. ამასთან, დარიცხვის მეთოდით შემოსავლების მიღებისა და ხარჯის განწვევის მომენტების დეტალურ ჩამონათვალს განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 141-ე და 142-ე მუხლები. საგულისხმოა, რომ შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის წესს ასევე აზუსტებს „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 24-ე მუხლი, რომლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე. ამასთან, დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) განსაზღვრისას მიღებულ შემოსავლებში და განწვეულ ხარჯებში არც ერთი ელემენტი არ უნდა იქნეს გამოტოვებული ან ორჯერ ჩართული.

რაც შეეხება, კასატორის მითითებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე და საამორტიზაციო ანარიცხების გამოქვითის უფლებაზე, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, შესაბამისი საამორტიზაციო ანარიცხის თანხების გამოქვითვის შემთხვევაშიც შესამონმებელ პერიოდში შპს „...“ მიერ განწვეული ხარჯები არსებითად აღემატებოდა საწარმოს მიერ დეკლარირებულ შემოსავალს (მაგალითად, 2009 წელი – სხვაობა 336 000 ლარი, საამორტიზაციო ანარიცხი – 143 000 ლარი, 2010 წელი – სხვაობა 380 000 ლარი, საამორტიზაციო ანარიცხი – 134 000 ლარი და ა.შ; მონინალმდევე მხარის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის ახსნა-განმარტება, 24.09.2016 წ. სასამართლო სხდომის ოქმი) და აღნიშნული გარემოების საწინააღმდეგო არგუმენტზე და მტკიცებულებაზე მითითება კასატორის წარმომადგენლის მიერ არ განხორციელებულა.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ თუ გადასახადის გადამხდელი ზედმიწევნით არ ასრულებს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლით მასზე დაკისრებულ ვალდებულებებს, იგი ხელიდან უშვებს შესაძლებლობას აბსოლუტური სიზუსტით განისაზღვროს მისი საგადასახადო ტვირთი და იმავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. მეორე მხრივ, საგადასახადო ორ-

განოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის შესაბამისად, აკისრია ვალდებულება ამავე კოდექსით დადგენილი წესისა და პროცედურების ზედმიწევნით დაცვით განსაზღვროს საგადასახადო გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები. განსახილველ შემთხვევაში კასატორის მიმართ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება განხორციელდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული ორი პირობის კუმულაციურად არსებობის გამო. აღნიშნული ორი პირობის არსებობა საგადასახადო ორგანოს არ უტოვებს არჩევანის შესაძლებლობას გამოიყენოს თუ არა 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რამდენადაც, საგადასახადო გადამხდელის მიერ საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლით გათვალისწინებული შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპის დარღვევა, რომლის დადასტურებასთან ერთად დგინდება საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ფაქტი, წარმოშობს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებას არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით განსაზღვროს პირის საგადასახადო ვალდებულებები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ „საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ეხება ყველა სახის საგადასახადო განსაზღვრას. ხსენებული ნორმით საგადასახადო ორგანოს უფლება ეძლევა მხოლოდ ამ ნაწილითა და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ სხვა შემთხვევებში გადამხდელს საგადასახადო დაარიცხოს მის ხელთ არსებული მასალების/სანდო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით. ეს მასალები ან ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს თვით გადამხდელთან, მაგრამ არასრული სახით, ან საგადასახადო ორგანოში და ეხებოდეს მსგავსი საქმიანობით დაკავებულ სხვა პირს. ამ მასალების გამოყენებისას საგადასახადო ორგანომ, შესაბამისი კორექტივები უნდა შეიტანოს გადამხდელთან დაკავშირებული ფაქტებისა და გარემოებების შესაბამისად. მიზანი კი ის არის, რომ სამართლიანად, გონივრული განსჯის საფუძველზე უნდა დადგინდეს საგადასახადო ვალდებულებები“. (სუსგ 24.01.17; საქმე №ბს-566-561(2კ-16)). მოცემულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მიერ არაპირდაპირი მეთოდით შპს „...ს“ 2009-2014 წლების საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა განხორციელდა სწორედ საგადასახადო გადამხდელის მიერ წარდგენილი 2014 წლის სექტემბრისა და ოქტომბრის დატვირთვის ჟურნალის მონაცემებზე დაყრდნობით და საგადასახადო ვალდებულებების უფრო ზუსტად განსაზღვრის მიზნით შემომწმებლის მიერ გაანგარიშებულ იქნა გადამხდელის საქმიანობასთან უშუალოდ დაკავშირებული თითოეული ძირითადი ...ი საშუალებებისა და სხვა სახის სასაქონლო მატერიალური ფასეუ-

ლობების ...ს ნომრების გაქირავებით მიღებულ შემოსავალთან დამოკიდებულება კორელაციის კოეფიციენტის სახით. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის – ი. კ-ას ახსნა-განმარტების თანახმად (უშუალო შემომწმებელი) (24.09.2016. სასამართლო სხდომის ოქმი), შპს „...ს“ მიმართ გადასახადების გამოანგარიშება განხორციელდა საწარმოსათვის მაქსიმალურად მისაღები და სამართლიანი მეთოდის/ფორმულის გამოყენებით. თავის მხრივ, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ შპს „...ს“ ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით გამოყენებული მეთოდისაგან განსხვავებული/ალტერნატიული მეთოდი/ფორმულა, რომელიც არსებითად შეამცირებდა კასატორის მიმართ განსაზღვრულ ვალდებულებებს, არც ადმინისტრაციულ ორგანოში და არც ქვედა ინსტანციის სასამართლოებში მოსარჩელის მიერ არ წარდგენილა. ვალდებულების განსაზღვრის ალტერნატიული გაანგარიშების მეთოდზე კასატორის წარმომადგენელმა ვერც საკასაციო სასამართლოში გამართულ სასამართლო სხდომაზე მიუთითა (24.09.2016. სასამართლო სხდომის ოქმი).

ამდენად, საკასაციო სასამართლო იზიარებს მოცემულ საქმესთან დაკავშირებით სააპელაციო სასამართლოს მიერ გაკეთებულ სამართლებრივ შეფასებებს და მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა. საკასაციო სასამართლო ასევე ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას შპს „...ს“ ადმინისტრაციული საჩივრების განუხილველად დატოვების ნაწილიც და მიიჩნევს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ და „თ“ ქვეპუნქტებიდან გამომდინარე, არ არსებობდა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საჩივრების განხილვის სამართლებრივი მოცემულობა.

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

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, 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, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლით და

## დაადგინა:

1. შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 30 ივლისის განჩინება;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## განკლითი საგადასახადო შემოწმების შეჩერების და განახლების კანონიერება

### გადაწყვეტილება საქართველოს სასწრაფო

№ბს-15(კ-19)

6 ნოემბერი, 2020 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ა. წულაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
მ. ვაჩაძე,  
ნ. ქადაგიძე

**დავის საგანი:** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

#### აღწერილობითი ნაწილი:

1. შპს „...-ის“ წარმომადგენელმა 2017 წლის 9 თებერვალს სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ. მოსარჩელემ, სასარჩელო მოთხოვნათა დაზუსტების შედეგად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 2 თებერვლის №2388 ბრძანებისა (ამავე სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 ბრძანების ბათილად ცნობაზე საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 11 იანვრის გადაწყვეტილების (საჩივარი №12157/2/16) ბათილად ცნობა მოითხოვა.

2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...-ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

**3. პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმეზე დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები:**

3.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 30 მაისის №28125 ბრძანებით დანიშნა შპს „...-ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესაბამისი პერიოდი განისაზღვრა 2008 წლის 31 იანვრიდან 2014 წლის პირველ აპრილამდე, მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილში კი – 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 და 2013 წლების საანგარიშო პერიოდით. შემოწმების ვადა განისაზღვრა 2014 წლის 2 ივნისიდან 31 ივლისის ჩათვლით;

3.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 7 ივლისის №32875 ბრძანებით შეჩერდა 2014 წლის 30 მაისის №28125 ბრძანებით დანიშნული საგადასახადო შემოწმება, რომელიც განახლდა იმავე დეპარტამენტის 2014 წლის 19 აგვისტოს №37454 ბრძანებით, 2014 წლის 19 აგვისტოდან 15 სექტემბრის ჩათვლით;

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 სექტემბრის №40023 ბრძანებით 2014 წლის 30 მაისის №28125 ბრძანებით განსაზღვრული, გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ვადა გაგრძელდა 2014 წლის 10 ოქტომბრის ჩათვლით;

3.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 3 ოქტომბრის №42169 ბრძანებით შეჩერდა 2014 წლის 30 მაისის №28125 ბრძანებით დანიშნული საგადასახადო შემოწმება, რომელიც განახლდა იმავე დეპარტამენტის 2014 წლის 9 დეკემბრის №51080 ბრძანებით, 2014 წლის 10 დეკემბრიდან 17 დეკემბრის ჩათვლით;

3.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 10 დეკემბრის №51154 ბრძანებით შეჩერდა 2014 წლის 30 მაისის №28125 ბრძანებით დანიშნული საგადასახადო შემოწმება, რომელიც განახლდა იმავე დეპარტამენტის 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 ბრძანებით, 2015 წლის 20 ნოემბრიდან 27 ნოემბრის ჩათვლით, საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის საფუძველზე;

3.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 ბრძანებაში განმარტებულია მისი გასაჩივრების წესი, რომ ბრძანება შესაძლებელია, გასაჩივრდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-14 კარით დადგენილი წესით, მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში, შემოსავლების სამსა-

ხურში (მისამართი: ქუთაისი, ჯავახიშვილის ქ. №5) წერილობითი ან ელექტრონული (www.rs.ge) საჩივრის წარდგენის გზით, აგრეთვე, ქუთაისის საქალაქო სასამართლოში (მისამართი: ქუთაისი, კუპრადის ქ. №11), კანონმდებლობით დადგენილი წესით. იმავე ბრძანების გამოცემის საფუძველად მითითებულია აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოსწმების მე-7 სამმართველოს უფროსი აუდიტორების რ. ქ. ისა და ლ. კ.-ის 2015 წლის 19 ნოემბრის №166017-21-14 მოხსენებითი ბარათი;

3.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 30 მაისის №28125 ბრძანების საფუძველზე დაწყებული საგადასახადო შემოსწმების შედეგებზე გამოცემულია სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 29 აპრილის საგადასახადო შემოსწმების აქტის პროექტი, რომელიც შპს „...-ს“ გასაცნობად გაეგზავნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 5 მაისის №21-14/45273 შეტყობინებით. აღნიშნული შეტყობინებით გადასახადის გადამხდელს განემარტა, რომ უფლება ჰქონდა, 10 დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტში წარედგინა არგუმენტირებული პოზიცია საგადასახადო შემოსწმების აქტით გათვალისწინებულ ნებისმიერ საკითხთან დაკავშირებით;

3.8. შპს „...-მ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარადგინა პრეტენზიები სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 29 აპრილის საგადასახადო შემოსწმების აქტის პროექტთან დაკავშირებით. წარდგენილი საჩივარი განხილულ იქნა აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს 2015 წლის 23 ივნისის სხდომაზე. შედეგად, საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და მომზადებულ იქნა 2015 წლის 25 სექტემბრის დასკვნა, რომლითაც შემცირებას დაექვემდებარა დამატებით დასარიცხი საგადასახადო ვალდებულება 14 863 ლარის ოდენობით;

3.9. სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 ნოემბრის №165539-21 წერილით აუდიტის დეპარტამენტს განემარტა, რომ 2015 წლის 4 ნოემბერს დავების დეპარტამენტში გადაგზავნილია შპს „...-ის“ წერილობითი პოზიცია, რომელიც შეეხება აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს 2015 წლის 23 ივნისის სხდომის ოქმის საფუძველზე შედგენილი 2015 წლის 25 სექტემბრის დასკვნის ბათილად ცნობას. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2013 წლის 8 ივლისის №31275 ბრძანებაში 2015 წლის 13 ივლისს შემოსავლების სამსახურის უფროსის №25212 ბრძანებით განხორციელდა ცვლილება, რომლის მიხედვითაც, შემოსავლების სამსახურის სათათბირო საბჭოს სხდომის ოქმის სა-



ფუძველზე აუდიტორი ადგენს საგადასახადო შემონმების აქტს. ამდენად, შემოსავლების სამსახურის უფროსის სათათბირო ორგანო – შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭო არ იხილავს გადამხდელის პოზიციას შემონმების აქტის პროექტის თაობაზე აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს სხდომის ოქმის საფუძველზე შედგენილ დასკვნასთან დაკავშირებით. წერილში მითითებულია, რომ აღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს „...-ის“ მიმართ უნდა განხორციელდეს აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს 2015 წლის 23 ივნისის სხდომის ოქმის საფუძველზე შედგენილი 2015 წლის 25 სექტემბრის დასკვნის შესაბამისად თანხების დარიცხვა, შემონმების აქტის შედგენა და გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა;

3.10. აუდიტის დეპარტამენტის შემონმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემონმების მე-7 სამმართველოს უფროსი აუდიტორების რ. ქ-ისა და ლ. კ-ის 2015 წლის 19 ნოემბრის №166017-21-14 მოხსენებითი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტის უფროსს ეცნობა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 30 მაისის №28125 ბრძანების საფუძველზე მიმდინარეობს შპს „...-ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. შემონმების შედგენაზე (01.01.2010-01.04.2014 წლების საანგარიშო პერიოდისთვის) 2015 წლის 29 აპრილს შედგენილ იქნა გასვლითი საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტი. აქტის პროექტთან დაკავშირებით გადამხდელმა 2015 წლის 25 მაისს წარადგინა პოზიცია, რომელიც განხილულ იქნა აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს სხდომაზე. სათათბირო საბჭოს გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით, 2015 წლის 26 აგვისტოს შედგენილ იქნა დასკვნა, რომელთან დაკავშირებითაც გადამხდელმა კვლავ წარადგინა პოზიცია. ამასთან, შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 8 ივლისის №31275 ბრძანებაში განხორციელებული ცვლილებით, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭო არ განიხილავს გადამხდელის პოზიციას შემონმების აქტის პროექტთან დაკავშირებით აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს სხდომის ოქმის საფუძველზე შედგენილი დასკვნის შესახებ. აღნიშნულის გამო, შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 ნოემბრის №165539-21 წერილით უფროს აუდიტორებს დაევაღათ შემონმების აქტის შედგენა და გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარება. მოხსენებითი ბარათით, გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების საბოლოო შედეგების გაფორმების მიზნით, მოთხოვნილ იქნა აუდიტის დეპარტამენტის ტექნიკური უზრუნველყოფის სამმართველოსათვის შპს „...-ის“ სა-

გადასახადო შემონმების განახლების შესახებ ბრძანების მომზადების დავალება;

3.11. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 30 მაისის №28125 ბრძანების საფუძველზე დაწყებული, 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2014 წლის პირველ აპრილამდე პერიოდის საგადასახადო შემონმების შედგეგბზე გამოცემულია სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 20 ნოემბრის საგადასახადო შემონმების აქტი, რომლის საფუძველზეც გამოცემულ იქნა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 ნოემბრის №44216 ბრძანება და შპს „...-ს“ წარედგინა 2015 წლის 25 ნოემბრის №002-268 საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა სულ 628 153,48 ლარი;

3.12. შპს „...-მ“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 ბრძანებისა და 2015 წლის 25 ნოემბრის №002-268 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა;

3.13. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 2 თებერვლის №2388 ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, თუმცა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნის ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა;

3.14. 2016 წლის 23 თებერვალს შპს „...-მ“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს საჩივრით მიმართა, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 და საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში 2016 წლის 2 თებერვლის №2388 ბრძანებების გაუქმება მოითხოვა;

3.15. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 11 იანვრის გადაწყვეტილებით №12157/2/16 საჩივარი არ დაკმაყოფილდა;

3.16. შპს „...-მ“ 2014 წლის 16 მაისის შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს წერილით მიმართა, რომლითაც განმარტა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 5 მაისის №21-14/30795 საგადასახადო შეტყობინებით საწარმოს მოეთხოვა, 10 დღის ვადაში წარედგინა კონკრეტული ინფორმაცია. პარალელურად, №23672 ბრძანებით დაიწყო და მიმდინარეობს კომპანიის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. საინვენტარიზაციო კომისიის დავალებით მზადდება დოკუმენტები და ცხრილები, რომელთა შევსებაზე დაკავებულია საწარმოს სააღრიცხვო სფეროს ყველა მუშაკი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საზოგადოებაში მოთხოვნილი ინფორმაციის მინოდებისათვის დამატებითი ვა-

დის მიცემა ითხოვა;

3.17. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტისადმი შპს „...-ის“ 2014 წლის 27 აგვისტოს მიმართვით, კონკრეტულ მიზეზებზე მითითებით, მოთხოვნილია დამატებითი დრო დოკუმენტაციის წარსადგენად;

3.18. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტისადმი შპს „...-ის“ 2014 წლის 6 ნოემბრის მიმართვით მოთხოვნილია დოკუმენტაციის წარსადგენად დამატებითი დროის განსაზღვრა არა უგვიანეს 2014 წლის 10 ნოემბრისა;

3.19. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტისადმი შპს „...-ის“ 2014 წლის 10 ნოემბრის მიმართვის შესაბამისად, წარდგენილ იქნა სანარმოს ხარჯების გაშიფვრა და ძირითადი საშუალებების სია წლების მიხედვით საამორტიზაციო ანარიცხებისა და გამოქვითვების ჩათვლით. რაც შეეხება 2008-2014 წლების მიხედვით დებიტორ-კრედიტორების სიას და ნაშთების შესახებ სხვა დარჩენილ დოკუმენტაციას, იგი ვერ იქნება წარდგენილი ტექნიკური მიზეზით მოუშზადებლობის გამო.

4. ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასების შედეგად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით მისი გასაჩივრების უფლების განმარტების მნიშვნელობაზე. სასამართლომ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 52-ე მუხლზე მითითებით, აღნიშნა, რომ აქტის გასაჩივრების შესაძლებლობის განმარტება მიზნად ისახავს დაინტერესებული პირის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვას, რათა ადრესატმა შეძლოს კანონით დადგენილ ვადაში მისთვის მიუღებელი აქტის თაობაზე უფლებამოსილ ორგანოში საჩივრის წარდგენა. ამასთან, მსგავსი განმარტების გაკეთება მნიშვნელოვანია იმდენად, რამდენადაც აქტის გასაჩივრების ვადის გასვლა იწვევს უკანონო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ძალაში შესვლასაც კი და მისით გათვალისწინებული მონესრიგება სავალდებულოდ შესასრულებელი ხდება.

5. სადავო ბრძანებაში, გასაჩივრების წესის განმარტების წინაშე მითითებულია შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის მისამართი. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 23 მაისის №303 ბრძანებით დამტკიცებული „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის დებულების“ პირველი მუხლის მე-4 პუნქტზე მითითებით, სასამართლომ აღნიშნა, რომ აქტში ნამდვილად არის მითითებული შემოსავლების სამსახურის სწორი მისამართი, თუმცა დაცული არ არის განსჯადობის პრინციპი. მიუხედავად ამისა, ვინაიდან მოსარჩელის მიერ სადავო ბრძა-

ნების კანონით დადგენილ ვადაში და წესით გასაჩივრება სადავოდ არ გამხდარა, სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია ბრძანებაში გასაჩივრების წესის არასწორად მითითების გამო მისი ბათილად ცნობის წინაპირობების არსებობის შესახებ.

6. საქალაქო სასამართლომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის საფუძველზე, მიუთითა, რომ კანონმდებლობით გათვალისწინებული საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობის ვადები, თუმცა შესაძლებელია, საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობა შეჩერდეს შესაბამისი საფუძველების არსებობისას, ხოლო შეჩერების პერიოდი საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობის ხანგრძლივობაში არ გაითვალისწინება. საგადასახადო შემონმების განხორციელების კანონით გათვალისწინებული ვადა გამოითვლება შემონმების მიმდინარეობის პერიოდებით, ხოლო მისი შემონმების შეჩერება იწვევს ვადის დენის შეჩერებასაც. პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო შემთხვევაში, მიმდინარე შემონმების ხანგრძლივობა ჯამში არ აღემატებოდა შემონმების მიმდინარეობის კანონით დადგენილ ვადას. რაც შეეხება შემონმების შეჩერების საფუძველებს, არსებობდა შეჩერების განმაპირობებელი გარემოებები, კერძოდ, შესამონმებელი პერიოდის ნაწილზე, ხანდაზმულობის ვადის გათვალისწინებით, აუცილებელი იყო შუალედური აქტის გამოცემა. გარდა ამისა, თავად საწარმომაც არაერთხელ მოითხოვა დამატებითი ვადა საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენისათვის. სასამართლომ დამატებით განმარტა, რომ შემონმების შეჩერების შესახებ ბრძანებები წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომლებიც ექვემდებარება გასაჩივრებას. ვინაიდან კომპანიის მიერ ხსენებული ბრძანებები სადავოდ ქცეული არ არის, ისინი კანონიერად მიიჩნევა.

7. სასამართლომ, საწარმოს საქმიანობის შემონმების ფაქტობრივად მიმდინარეობის თაობაზე მოსარჩელის არგუმენტთან დაკავშირებით, მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4, მე-17 მუხლებზე, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4, 102-ე, 105-ე მუხლებზე და განმარტა, რომ ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივ-

თიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. სასამართლოს მოსაზრებით, საქმეში არსებული მტკიცებულებებით არ დასტურდებოდა, რომ საგადასახადო შემონმების შეჩერების მიუხედავად, შემონმება ამ პერიოდში გრძელდებოდა. სასამართლომ მიუთითა, რომ კომპანიის არგუმენტაციას ვერ განამტკიცებდა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 29 აპრილის საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტის შედგენაც, რადგან ამ დროისთვის საგადასახადო შემონმების ჩატარების მიმდინარეობის პერიოდი, რომელშიც არ გაითვალისწინება შეჩერებული პერიოდი, იყო იმ ხანგრძლივობის, რომ არ დასტურდება ამ პერიოდში მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე აქტის პროექტისა თუ საგადასახადო შემონმების აქტის გამოცემის შეუძლებლობა.

8. სასამართლომ დამატებით განმარტა, რომ კანონმდებლობით არ არის დადგენილი, რა დროში უნდა იქნეს გამოცემული საგადასახადო შემონმების განახლების შესახებ ბრძანება. შესაბამისად, იგი უკავშირდება იმ გარემოების აღმოფხვრას, რაც საფუძველად დაედო საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობის შეჩერებას. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო ორგანოს მიერ შემონმების მიმდინარეობის განახლებამდე კვლევის საგანს წარმოადგენს შეჩერების საფუძველად არსებული გარემოებების აღმოფხვრის ფაქტის დადგენა ან სხვა ობიექტური საფუძვლის არსებობის გამორიცხვა.

9. სასამართლომ ყურადღება მიაქცია სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 ნოემბრის №165539-21 წერილსა და 2015 წლის 19 ნოემბრის №166017-21-14 მოხსენებით ბარათს. მათ საფუძველზე, სასამართლომ აღნიშნა, რომ წერილებში აქცენტი კეთდება შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2013 წლის 8 ივლისის №31275 ბრძანებაში განხორციელებულ ცვლილებაზე, რომლის შედეგადაც, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭო არ იხილავს გადამხდელის პოზიციას შემონმების აქტის პროექტთან დაკავშირებით აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს სხდომის ოქმის საფუძველზე შედგენილი დასკვნის თაობაზე, არამედ შემოსავლების სამსახურის სათათბირო საბჭოს სხდომის ოქმის საფუძველზე აუდიტორი ადგენს საგადასახადო შემონმების აქტს. სასამართლოს მოსაზრებით, აღნიშნული გარემოების დადგენა მნიშვნელოვანი იყო, რამდენადაც გადამხდელის პოზიციაზე მსჯელობის აუცილებლობის პირობებში, საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობის განახლებას აზრი ეკარგებოდა. შესაბამისად, წერილებით განმარტებულია კონკრეტული საფუძველები, რასაც შეიძლება მნიშვნელობა ჰქონოდა შემონმების შეჩერების აუცილებლობის გადამონმების კუთხით. გარდა ამისა, შემონმების მიმდინარეობის განახლების ნორმატიულ სა-

ფუძვლად ბრძანებაშივეა მითითებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლი. ამრიგად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ შემონმების განახლების შესახებ ბრძანება გამოცემული იყო შესაბამისი ნორმატიული საფუძვლით, უფლებამოსილი ორგანოს მიერ, მოხსენებითი ბარათი კი მხოლოდ ადასტურებდა შემონმების შეჩერების წინაპირობების არარსებობას. ამდენად, ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის მოსაზრებით, არ არსებობდა სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი.

10. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილება შპს „...-მ“ სააპელაციო წესით გაასაჩივრა.

11. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 ოქტომბრის განჩინებით შპს „...-ის“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

12. სააპელაციო პალატამ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებაში მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები და სამართლებრივი შეფასება.

13. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ აპელანტი აღარ მიუთითებდა სადავო ბრძანებით გასაჩივრების წესის არასწორ განმარტებაზე, რის გამოც პალატამ ხსენებულ საკითხზე აღარ იმსჯელა. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ უნდა განხორციელებულიყო საგადასახადო შემონმების ვადების დაცულობის კონტროლი და მისი შესაბამისობის დადგენა მოქმედ კანონმდებლობასთან, სადავო აქტის გამოცემის საფუძვლად მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების შეფასება.

14. საქმეში წარდგენილი საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობის შეჩერებისა და განახლების შესახებ ბრძანებებით გათვალისწინებული პერიოდების შესწავლის შედეგად, პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიცია, რომ მიმდინარე შემონმების ხანგრძლივობა ჯამში არ აღემატებოდა შემონმების მიმდინარეობის კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ვადას. რაც შეეხება შემონმების შეჩერების საფუძვლებს, პალატამ ასევე აღნიშნა, რომ ვინაიდან კომპანიის მიერ შემონმების შეჩერების ბრძანებები სადავოდ ქცეული არ იყო, სასამართლო ვერ იმსჯელებდა შემონმების შეჩერების საფუძვლების მართლზომიერებაზე.

15. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმეში არსებული მტკიცებულებებით არ დასტურდებოდა, საგადასახადო შემონ-

მების შეჩერების მიუხედავად, შეჩერებულ პერიოდში შემონმების გაგრძელება.

16. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, შემონმების განახლების შესახებ ბრძანება გამოცემული იყო შესაბამისი ნორმატიული საფუძვლით, უფლებამოსილი პირის მიერ. რაც შეეხება მის საფუძვლად მითითებულ მოხსენებით ბარათს, იგი მხოლოდ ადასტურებდა, რომ შემონმების შეჩერების საფუძველი არ არსებობდა. ამდენად, პალატამ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს დასკვნა მასზედ, რომ არ არსებობდა სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი.

17. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 ოქტომბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...-მ“, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

18. კასატორი აღნიშნავს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 ბრძანების გამოცემის საფუძვლად მითითებულია აუდიტორების რ. ქ-ისა და ლ. კ-ის 2015 წლის 19 ნოემბრის №166017-21-14 მოხსენებითი ბარათი, რომელშიც აუდიტორები აღწერენ შემონმების მიმდინარეობის პროცესს და ითხოვენ საგადასახადო შემონმების განახლების შესახებ ბრძანების მომზადებას. შემონმების განახლების ბრძანება კი იმავე თარიღით გამოიცა. კასატორის მოსაზრებით, ხსენებული მოხსენებითი ბარათი ვერ ადასტურებდა შემონმების გაგრძელების სამართლებრივი საფუძვლების არსებობას და შემონმება უკანონოდ განახლდა.

19. საკასაციო საჩივრის ავტორი დამატებით მიუთითებს, რომ სასამართლოებს ბათილად უნდა ეცნოთ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, ვინაიდან საგადასახადო შემონმება შეჩერებულ პერიოდში ფაქტობრივად მიმდინარეობდა.

20. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 26 მარტის განჩინებით შპს „...-ის“ საკასაციო საჩივარი დასაშვებად იქნა მიჩნეული. ამასთან, მხარეებს განემარტათ, რომ საჩივარი განიხილებოდა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

#### **სამოტივაციო ნაწილი:**

21. საკასაციო სასამართლო, საქმის მასალებისა და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის შედეგად, მიიჩნევს, რომ შპს „...-ის“ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

22. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემ-

თხვევაში მთავარ სადავო საკითხს წარმოადგენს შპს „...-ის“ საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობის კანონიერება.

23. საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტზე, რომლის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემონმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემონმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები. ამრიგად, საგადასახადო ორგანოს, როგორც გადასახადების ადმინისტრირების განმახორციელებელი ორგანოს, უმთავრესი ვალდებულება გადასახადის გადამხდელთა მიერ გადასახადების სწორად, დროულად და სრულად გადახდის კონტროლია. აღნიშნული ვალდებულების შესრულება კი შესაძლებელია მიმდინარე კონტროლის განხორციელებით ან საგადასახადო შემონმების ჩატარებით. ამასთანავე, ვინაიდან საგადასახადო შემონმებას შეიძლება შედეგად მოჰყვეს გადასახადის გადამხდელისთვის დამატებითი თანხის დარიცხვა, აუცილებელია, რომ შემონმება წარიმართოს კანონმდებლის ზედმინეწით და სრულად დაცვით, გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების გათვალისწინებით.

24. სწორედ გადამხდელთა უფლებების დასაცავად, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებაში დაუსაბუთებელი და გაუმართლებელი ჩარევის თავიდან ასაცილებლად, კანონმდებლობით მოწესრიგებულია საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობის ვადები. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, გასვლითი საგადასახადო შემონმების ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 3 თვისა. საჭიროების შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის უფროსთან შეთანხმებით, შესაძლებელია შემონმების ვადის დამატებით გაგრძელება არა უმეტეს 2 თვისა. იმავე მუხლის მე-9 ნაწილის მიხედვით კი, თუ დაწყებული საგადასახადო შემონმების გაგრძელება ვერ ხერხდება დაუძლეველი ძალის ან სხვა გარემოების გამო, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს გადანყვეტილებას საგადასახადო შემონმების შეჩერების შესახებ. საგადასახადო შემონმება განახლება დაუძლეველი ძალის ან სხვა გარემოების აღმოფხვრისთანავე. საგადასახადო შემონმების ვადის დინება განახლდება აღნიშნული შემონმების გაგრძელების დღიდან.

25. ზემოაღნიშნულ ნორმათა საფუძველზე, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობა შესაძლებელია, შეჩერდეს სათანადო საფუძვლების არსებობისას



და უნდა განახლდეს შემონმების მიმდინარეობის დამაბრკოლებელი გარემოების აღმოფხვრისთანავე. ამასთან, შემონმების მიმდინარეობის ვადაში არ გაითვალისწინება მისი შეჩერებიდან განახლებამდე პერიოდი. ამრიგად, საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობის კანონიერება დამოკიდებულია: 1. შემონმების მიმდინარეობის ვადის დაცვაზე; 2. შემონმების მხოლოდ პატივსაღები საფუძვლის არსებობისას შეჩერებაზე; 3. შემონმების შეჩერების თაობაზე ბრძანების გამოცემის შემდგომ კომპანიის ფაქტობრივად შემონმების შეწყვეტაზე; 4. შემონმების შეჩერების განმაპირობებელი გარემოების აღმოფხვრისთანავე შემონმების განახლებაზე; 5. გარდა ამისა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-3 ნაწილიდან გამომდინარე, საგადასახადო კონტროლის პროცედურებმა გონივრულ ფარგლებში არ უნდა დაარღვიოს პირის საქმიანობის ჩვეული რიტმი და არ უნდა გააჩეროს მისი საქმიანობა.

26. განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ შპს „...-ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმება დაინიშნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 30 მაისის №28125 ბრძანებით. კომპანიის საგადასახადო შემონმება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანებების საფუძველზე, რამდენჯერმე შეჩერდა და განახლდა. საგადასახადო შემონმება უკანასკნელად განახლდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 ბრძანებით. გადასახადის გადამხდელი სადავოდ ხდის სწორედ 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 ბრძანებას.

27. საკასაციო სასამართლო, შემონმების მიმდინარეობის განახლების თაობაზე გამოცემული ბრძანების კანონიერების შესწავლისას, ყურადღებას გაამახვილებს შემონმების მიმდინარეობის კანონით დადგენილი ვადის დაცვის საკითზე. საკასაციო პალატა მიუთითებს საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობის შეჩერებისა და განახლების შესახებ ბრძანებებზე, რომლებითაც კონკრეტული თარიღების მითითებით ხდებოდა შემონმების შეჩერება და შემდგომში – განახლება. აღნიშნული თარიღებისა და პერიოდების შესწავლით კი დგინდება, რომ შემონმების ხანგრძლივობა ჯამში არ აღემატებოდა შემონმების მიმდინარეობის კანონმდებლობით განსაზღვრულ ვადას. ამრიგად, 2015 წლის 19 ნოემბერს შემონმების განახლება შესაძლებელი იყო შემონმების ვადის დაცულობის თვალსაზრისით.

28. რაც შეეხება საგადასახადო შემონმების განახლების ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძვლებს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 ბრძანებას.

ნების გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლად მართებულად არის მითითებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლი. ფაქტობრივ საფუძვლებთან დაკავშირებით კი, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ კანონმდებლობა შემონმების განახლებას უკავშირებს შემონმების მიმდინარეობის დამაბრკოლებელი ობიექტური გარემოებების აღმოფხვრას. სადავო შემთხვევაში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 19 ნოემბრის №43923 ბრძანების გამოცემის საფუძვლად მითითებულია აუდიტის დეპარტამენტის შემონმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემონმების მე-7 სამმართველოს უფროსი აუდიტორების რ. ქ-ისა და ლ. კ-ის 2015 წლის 19 ნოემბრის №166017-21-14 მოხსენებითი ბარათი. აღნიშნული მოხსენებითი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტის უფროსს ეცნობა, რომ შპს „...-ის“ შემონმების შედეგებზე 2015 წლის 29 აპრილს შედგენილ იქნა გასვლითი საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტი, რომელთან დაკავშირებითაც გადამხდელმა 2015 წლის 25 მაისს წარადგინა პოზიცია, ხოლო სათათბირო საბჭომ განიხილა წარდგენილი პრეტენზია და მომზადდა 2015 წლის 26 აგვისტოს დასკვნა. მოცემულ დასკვნასთან დაკავშირებით გადამხდელმა კვლავ წარადგინა პოზიცია შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოზე განსახილველად. ამასთან, ვინაიდან შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭო აღარ განიხილავს გადამხდელის პოზიციას შემონმების აქტის პროექტთან დაკავშირებით აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს სხდომის ოქმის საფუძველზე შედგენილი დასკვნის თაობაზე, შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 ნოემბრის №165539-21 წერილით უფროს აუდიტორებს დაევალებათ შემონმების აქტის შედგენა და გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარება. მოხსენებითი ბარათით, გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების საბოლოო შედეგების გაფორმების მიზნით, მოთხოვნილ იქნა აუდიტის დეპარტამენტის ტექნიკური უზრუნველყოფის სამმართველოსათვის შპს „...-ის“ საგადასახადო შემონმების განახლების შესახებ ბრძანების მომზადების დავალება.

29. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ზემოაღნიშნულ მოხსენებით ბარათში აქცენტი კეთდება სწორედ შემონმების განახლების საჭიროებასა და შეჩერების საფუძვლების არარსებობაზე. აუდიტორთა მიერ მითითებულ გარემოებებს საკითხის გადანაცვებისთვის ჰქონდა არსებითი მნიშვნელობა, რამეთუ თუკი სათათბირო საბჭო აქტის პროექტთან დაკავშირებით გადამხდელის მიერ მეორედ წარდგენილ პრეტენზიას არსებითად განიხილავდა, განხილვის დასრულებამდე საგადასახადო შემონმების აქტი ვერ

გამოიცემოდა და პარალელურად საგადასახადო შემონმების მიმდინარეობის განახლებასაც აზრი დაეკარგებოდა. ამრიგად, შემონმების განახლების შესახებ ბრძანება გამოცემულია უფლებამოსილი პირის მიერ, შესაბამისი ნორმატიული საფუძვლით, ხოლო მოხსენებითი ბარათი ადასტურებს შემონმების შეჩერების საფუძვლების აღმოფხვრასა და შემონმების მიმდინარეობის განახლების აუცილებლობას.

30. საკასაციო სასამართლო, ასევე, ყურადღებას მიაქცევს კასატორის მითითებას, რომ მიუხედავად შეჩერების ბრძანებების გამოცემისა, ფაქტობრივად გრძელდებოდა შპს „...-ის“ საქმიანობის საგადასახადო შემონმება. საკასაციო სასამართლო იზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა პოზიციას, რომ საქმეში არსებული მტკიცებულებებით შეჩერების პერიოდში შემონმების ფაქტობრივად მიმდინარეობა არ დასტურდება. წარმოდგენილი მტკიცებულებები და მხარეთა განმარტებები არ ქმნის ასეთი ფაქტის დადასტურებულად მიჩნევის გონივრულ ეჭვს. საგადასახადო შემონმებით პირის საქმიანობის ჩვეული რიტმის დარღვევაზე კი თავად მხარეც არ მიუთითებს.

31. საკასაციო პალატა დამატებით აღნიშნავს, რომ ვინაიდან კანონმდებლობით საგადასახადო შემონმების შეჩერება უნდა მოხდეს მხოლოდ სათანადო საფუძვლით, შემონმების შეჩერების თაობაზე გამოიცემა შემოსავლების სამსახურის ბრძანება, რომელიც, როგორც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ექვემდებარება დამოუკიდებლად გასაჩივრებას. მოცემულ შემთხვევაში კი, საზოგადოებას შემონმების შეჩერების შესახებ ბრძანებები არ გაუსაჩივრებია. შესაბამისად, ისინი კანონიერად მიიჩნევა და განსახილველი დავის ფარგლებში სასამართლო მათ კანონიერებას ვერ შეამონმებს.

32. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით და მათი ბათილად ცნობის წინაპირობები არ არსებობს. მოცემულ საქმეზე მიღებული, სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული განჩინება არის კანონიერი და დასაბუთებული და მისი გაუქმების საფუძვლები არ არსებობს.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე, 412-ე მუხლით და

## დაადგინა:

1. შპს „...-ის“ საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 ოქტომბრის განჩინება;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოო და არ საჩივრდება.

## დღგ-ით დაგაგვრის ნაწილში თემატური კამერალური საგადასახადო შემომნების აქტის და შეტყობინების კანონიერება

### გადაწყვეტილება საქართველოს სახელმწიფო

№ბს-670(3კ-19)

25 მარტი, 2021 წ., ქ. თბილისი

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

**დავის საგანი:** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

#### აღწერილობითი ნაწილი:

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

მოსარჩელის განმარტებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2014 წლის ივნის-ნოემბრის თვეებში განახორციელა შპს „...ის“ კამერალური შემოწმება. შემოწმებულ იქნა 2010-2014 წლების პერიოდში კომპანიის მიერ ჯართის ჩატვირთვის მომსახურების დღგ-ით დაბეგვრა მისი სისწორის დადგენის მიზნით. მომზადებულ იქნა შესაბამისი დასკვნა, აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის ბრძანება და კომპანიისათვის წარდგენილ იქნა საგადასახადო მოთხოვნა. საგადასახადო შემომნებების აქტით ტერ-

მინალს დაერიცხა დღგ-ის ძირითადი თანხა 921 365 ლარი, ჯარიმა 339 137 ლარი. კამერალური შემონმების შედეგად ტერმინალს დაერიცხა 1 674 544 ლარი.

2014 წლის ივლის-აგვისტოს პერიოდში გაგრძელდა გასვლითი საგადასახადო სრული შემონმება. შემონმებულ იქნა 2008-2013 წლების პერიოდში განხორციელებული ფინანსური ოპერაციები, მომზადებული იქნა შესაბამისი საგადასახადო შემონმების აქტი, აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის ბრძანება და კომპანიისათვის წარდგენილ იქნა საგადასახადო მოთხოვნა. შემონმების შედეგად, კომპანიას დამატებით დაერიცხა 608 848 ლარი. აქედან 543 064 ლარი ძირითადი გადასახადი და 65 784 – ჯარიმა. დამატებით დაერიცხა საურავი 583 805 ლარის ოდენობით. შესაბამისად, შემონმების აქტის მიხედვით, კომპანიას დაერიცხა 1 192 653 ლარი.

მოსარჩელის მითითებით, 2014 წლის 25 დეკემბერს კომპანიამ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტში წარადგინა ორი საჩივარი, რომლებიც შემოსავლების სამსახურის №4509 და №4510 ბრძანებებით არ დაკმაყოფილდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 თებერვლის №4509 და №4510 ბრძანებები მოსარჩელემ გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2015 წლის 24 აპრილის №9849/2/15 გადაწყვეტილებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა საჩივარი, კერძოდ, გაუქმებულ იქნა მხოლოდ ჯარიმა, შემოსავლების სამსახურს დაევა ხელშეკრულების შესწავლა და ამის საფუძველზე, დღგ-ს თანხის გადაანგარიშება, მაგრამ ხელშეკრულებების შესწავლის შემდგომ თანხა არ იქნა გადაანგარიშებული და დღგ-ის თანხა კვლავ ზემოდან იქნა დარიცხული ტერმინალის მომსახურების მთლიან ღირებულებაზე, რის შესახებაც აუდიტის დეპარტამენტის მოსაზრება აისახა 2015 წლის 29 აპრილის დასკვნაში, რომელიც წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის №15192 ბრძანების დანართს. დავების საბჭოს გადაწყვეტილების საფუძველზე, შემოსავლების სამსახურმა ტერმინალს წარუდგინა 2015 წლის 6 მაისის №096-122 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც დარიცხული ჯარიმა მხოლოდ 403 978 ლარით იქნა შემცირებული.

მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული აქტები არის უკანონო, დაუსაბუთებელი და ექვემდებარება გაუქმებას შემდეგ გარემოებათა გამო: 1) ტერმინალის მიერ გაწეული მომსახურება უნდა გათავიუფლდეს დღგ-ისგან ჩათვლის უფლებით. მოსარჩელის მოსაზრებით, გაწეული მომსახურება წარმოადგენს 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ, ხოლო 2011 წლის

შემდგომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსით, ექსპორტთან დაკავშირებულ მომსახურებას. ორივე მომსახურება იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით. მოსარჩელის მითითებით, არასწორად იქნა გამოყენებული და განმარტებული საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი, მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილი, 218-ე და 163-ე მუხლები, ასევე, 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლი და მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილი, საბაჟო კოდექსის 167-ე მუხლი. 2) შეცდომა დღგ-ის დაანგარიშებაში. მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ არასწორად მოხდა დღგ-ის გადაანგარიშება. არასწორია დასაბეგრ ბრუნვაზე დღგ-ის გამოთვლა 540 713 ლარისა და 921 365 ლარის ოდენობით. მოსარჩელის განმარტებით, შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების დღგ-ით დასაბეგრი საერთო თანხა შეფასდა 3 003 3961 ლარით და 5118695 ლარით, რასაც დაერიცხა 18% დღგ-ის თანხა. დღგ-ის თანხის დარიცხვა მოხდა მთლიანი თანხიდან. შენახვისა და დატვირთვის მომსახურებების ტარიფები განსაზღვრული აქვთ გადასახადის ჩათვლით, ანუ 3 003 3961 ლარიდან 5 118 695 ლარი მოიცავს დღგ-საც. მოსარჩელის განმარტებით, ინვოისში დღგ-ის გრაფაში რიცხვი ნულის მითითება არ ნიშნავს, რომ მომსახურებას ბეგრავდნენ 0%-იანი განაკვეთით. საგადასახადო საკითხები მათსა და კლიენტებს შორის რეგულირდება დადებული ხელშეკრულებით ან დამტკიცებული ტარიფებით და არა ინვოისებით, რომელიც ტექნიკური შინაარსის დოკუმენტია და რაიმე სამართლებრივი დატვირთვა არ აქვს. ინვოისში მითითებული ნული წარმოადგენს მხოლოდ საინფორმაციო ხასიათის ჩანაწერს ტერმინალის კლიენტებისათვის. თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ რიცხვი 0-ის მითითება მომსახურების 0%-იანი განაკვეთით დაბეგვრას ნიშნავს და აუდიტის სამსახურის მოსაზრებას დასაბუთებულად ჩათვლის, არ შეიძლება აღნიშნული გამოიყენოს კომპანიის მიერ განხორციელებული ყველა მომსახურების მიმართ.

მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ უნდა მოხდეს დღგ-ის თანხის გადაანგარიშება ტერმინალის დღგ-ის ვალდებულების სულ მცირე 223 029 ლარის ოდენობით შემცირებაზე, ასევე, უნდა მოხდეს ტერმინალის მოგების გადასახადით დასაბეგრი შემოსვლების 223 029 ლარით შემცირება და შესაბამისი პერიოდების დეკლარირებული ზარალების კორექტირება.

ამდენად, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის №094-254 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის №51922 ბრძანების, დღგ-ის ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის თემატური კამერალური

საგადასახადო შემონმების აქტის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-276 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის №52345 ბრძანების, დღგ-ს ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემონმების აქტის, საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-5145 შეტყობინების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის №4509 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის №4510 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის №096-122 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა და დღგ-ის ძირითადი თანხის, საურაგებისა და დღგ-ის დასარიცხი თანხის გადაანგარიშების პროცესის განსაზღვრის ნაწილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის №9849/2/15 გადაწყვეტილებისა და დღგ-ის არგადაანგარიშების ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის №15192 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 21 მარტის გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ დადგინდა მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 13 ივნისის №30124, 2014 წლის 15 ივლისის №33853 და 2014 წლის 12 დეკემბრის №51771 ბრძანებების საფუძველზე, ჩატარდა შპს „...ის“ (ს/ნ....) კამერალური თემატური შემონმება, შესამონმებელი პერიოდი: 01.01.2010 წლიდან 01.01.2014 წლამდე. შემონმების საფუძველი: აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს უფროსის 2013 წლის 12 აგვისტოს №88837-21-14 და შემონმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემონმების მე-6 სამმართველოს მთავარი აუდიტორის 2013 წლის 2 სექტემბრის №96958-21-14 მოხსენებითი ბარათები. შემონმებით მოცული საკითხები: დამატებული ღირებულების გადასახადი: 01.01.2010 – 01.01.2014 წლებში კომპანიის მიერ ჯართის ჩატვირთვის მომსახურების დღგ-თი დაბეგვრის საკითხის სისწორის დადგენა. 12 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემონმების აქტი.

შემონმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა დამატებული ღირებულების გადასახადი: 2010 წელი: შესამონმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითა-

დი გადასახადი: 357 153; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 37 040; 2011 წელი: შესამონმმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 371 834; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 185 917; 2012 წელი: შესამონმმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 161 600; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 80 800; 2013 წელი: შესამონმმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 30 779; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 15 390.

1) დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვა: დეკლარირებული მონაცემები – 3 727 445 ლ; შემონმმებით განსაზღვრული მონაცემები – 8 846 140 ლ; სხვაობა – 5 118 695 ლ; 2) დასაბეგრ ბრუნვაზე გაანგარიშებული დღგ: დეკლარირებული მონაცემები – 670 940 ლ; შემონმმებით განსაზღვრული მონაცემები – 1 592 305 ლ; სხვაობა – 921 365 ლ; 3) ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა: დეკლარირებული მონაცემები – 501 656 ლ; შემონმმებით განსაზღვრული მონაცემები – 3 501 656 ლ; სხვაობა: 0 ლ; 4) ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ: დეკლარირებული მონაცემები: -2 830 716 ლ; შემონმმებით განსაზღვრული მონაცემები: -1 909 351 ლ; სხვაობა – 921 365 ლ; 5) შემონმმებით დამატებით დარიცხული თანხები: ძირითადი გადასახადი 921 365 ლ; ჯარიმა: 339 146 ლ; სხვაობის სამართალდარღვევების გამომწვევი ქმედებები: 1 260 511 ლ.

თანხობრივი შედეგის გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით:

1) დასაბეგრი ბრუნვა: საზოგადოებას საბაჟო სანყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების ღირებულებას განსაზღვრავს მის მიერ დადგენილი ტარიფების მიხედვით. აღნიშნულ ოპერაციებზე (შენახვა და დატვირთვა) განეული მომსახურებებისას. ღირებულებას საზოგადოება არ ბეგრავს დღგ-თი, იმ მოტივით, რომ ეს მომსახურებები განეკუთვნება საერთაშორისო გადაზიდვებს. აუდიტორის შეფასება: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 163-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის, მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილის, 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის (2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის) საფუძველზე, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სატრანსპორტო საშუალებით ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ტვირთების გადაზიდვა. შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე ჩატვირთვისა და აწონვის შემდგომ. შესაბამისად, გემში ჩატვირთვამდე მასზე განეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგანაც იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. აღნიშნულიდან გა-



მომდინარე, შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებები ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგვრას. დღგ-თი დასაბეგრი საერთო თანხა შეადგენს 5 118 695 ლარს; თანხობრივი შედეგი: 3 003 961 ლარი; გადამხდელის კომენტარი: არ ეთანხმება.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ „გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის №51922 ბრძანების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 1 260 511 ლარი, მათ შორის ძირითადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა – 3 339 146 ლარი; დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები – 0, შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 0 ლარით. განიმარტა გადასახადების/გადასახდელების აღრიცხვის ბარათზე ასახვის, ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის №094-254 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №51922, თარიღი 12.12.2014წ., გადასახდელად დაერიცხა დღგ: ძირითადი გადასახადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა – 3 339 146 ლარი, საურავი 52 812.53 ლარი, სულ – 1 313 323.53 ლარი; უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 66 385.66 ლარი, სულ – 66 385.66 ლარი; მოგების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 32 096.09 ლარი, სულ – 32 096.09 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 220 047.79 ლარი, სულ – 220 047.79 ლარი; სოც. დაზღვევის გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 2 423.24 ლარი, სულ – 2 423.24 ლარი; ქონების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 40260.02 ლარი, სულ – 40 260.02 ლარი; იმპორტის გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 7.34 ლარი, სულ – 7.34 ლარი; სულ: ძირითადი გადასახადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა – 3 339 146 ლარი, საურავი – 414 033.57 ლარი, სულ – 1 674 544.57 ლარი.

სასამართლომ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 02.09.2013, 15.05.2014, 15.05.2014, 02.07.2014, 16.07.2014, 04.08.2014 წლის №42528, №25300, №25301, №32410, №34001, №360067 ბრძანებების საფუძველზე, ჩატარდა შპს „...ს“ (ს/ნ ...)

გასვლითი სრული საგადასახადო შემონმება. შესამონმებელი პერიოდი: 27.08.2007წ. – 01.01.2013წ. შემონმების საფუძველი: აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს უფროსის 2013 წლის 12 აგვისტოს №88837-21-14 და შემონმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემონმების მე-6 სამმართველოს მთავარი აუდიტორის 2013 წლის 2 სექტემბრის №96958-21-14 მოხსენებითი ბარათები. 2014 წლის 15 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემონმების აქტი.

შემონმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უკუდაბეგვრის წესით დაერიცხა დამატებული ღირებულების გადასახადი: 2008 წელი: შესამონმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი – 248 110 ლ; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 1423 ლ; 2009 წელი: შესამონმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი – 2 933 050 ლ; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 63 409 ლ; 2010 წელი: შესამონმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 0; 2011 წელი: შესამონმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 0; 2012 წელი: შესამონმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 0; 2013 წელი: შესამონმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 0.

1) დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვა: დეკლარირებული მონაცემები – 8 480 826 ლ; შემონმებით განსაზღვრული მონაცემები – 11 484 787 ლ; სხვაობა – 3 003 961 ლ; 2) დასაბეგრ ბრუნვაზე გაანგარიშებული დღგ: დეკლარირებული მონაცემები – 1 526 665 ლ; შემონმებით განსაზღვრული მონაცემები – 20 673 378 ლ; სხვაობა – 540 713 ლ; 3) ჩასათვლელი დღგ: დეკლარირებული მონაცემები – 6 598 119 ლ; შემონმებით განსაზღვრული მონაცემები – 6 597 672 ლ; სხვაობა: - 447 ლ; 4) ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ: დეკლარირებული მონაცემები: -5 071 454 ლ; შემონმებით განსაზღვრული მონაცემები: -4 530 294 ლ; სხვაობა – 541 160 ლ; 5) შემონმებით დამატებით დარიცხული თანხები: ძირითადი გადასახადი: 541 160 ლ; ჯარიმა: 64 832 ლ; სხვაობის სამართალდარღვევების გამომწვევი ქმედებები: 605 992 ლ.

თანხობრივი შედეგის გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით:

1) დასაბეგრი ბრუნვა: საზოგადოება 2008-2009 წლებში საბაჟო სანყოფიში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების ღი-

რეზულტებს განსაზღვრავს მის მიერ დადგენილი ტარიფების მიხედვით. აღნიშნულ ოპერაციებზე (შენახვა და დატვირთვა) განეული მომსახურებებისას ღირებულებას საზოგადოება არ ბეგრავს დღგ-თი, იმ მოტივით, რომ ეს მომსახურებები განეკუთვნება საერთაშორისო გადაზიდვებს. აუდიტორის შეფასება: 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სატრანსპორტო საშუალებით ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ტვირთების გადაზიდვა. შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე ჩატვირთვისა და აწონვის შემდგომ. შესაბამისად, გემში ჩატვირთვამდე მასზე განეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგანაც იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებები ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგრვას. დღგ-თი დასაბეგრი საერთო თანხა შეადგენს 3 003 961 ლარს; თანხობრივი შედეგი: 3 003 961 ლარი; გადამხდელის კომენტარი: არ ეთანხმება.

2) შემონმებით დადგინდა, რომ კომპანიის 2008 წლის იანვარ-თებერვლის დღგ-ის ჩასათვლელმა თანხამ შეადგინა 408 364 ლარი, ნაცვლად 408 811 ლარისა. აუდიტორის შეფასება: ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, აღნიშნული პერიოდის დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა შემცირდება სხვაობის თანხით – 447 ლარით. თანხობრივი შედეგი: 447 ლარი; გადამხდელის კომენტარი: არ ეთანხმება.

წინა საგადასახადო შემონმების ან სხვა შემონმების (რევიზიის) შედეგები: 2014 წლის 12 დეკემბერს შედგენილი თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტი.

სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ „გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის №52345 ბრძანების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/წ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 608 848 ლარი, მათ შორის, ძირითადი: 543 064 ლარი, ჯარიმა – 65 784 ლარი; დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები – 0, შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები – 0 ლარით. განიმარტა გადასახადების/გადასახდელების აღრიცხვის ბარათზე ასახვის, გასაჩივრების წესი და ვადა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-

276 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ....) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №52345, თარიღი 16.12.2014წ., გადასახდელად დაერიცხა დღგ: ძირითადი გადასახადი: 541160 ლარი, ჯარიმა – 64 835 ლარი, საურავი – 310 511.15 ლარი, სულ – 916 503 ლარი; უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 58 547 ლარი, სულ – 58 547 ლარი; მოგების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 36 969.43 ლარი, სულ 36 969.43 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 1904 ლარი, ჯარიმა – 952 ლარი, საურავი – 132 671.65 ლარი; სულ 135 527.65 ლარი: სოც. დაზღვევის გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 1584.45 ლარი, სულ – 1584.45 ლარი; ქონების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 43 514.66 ლარი, სულ – 43514.66 ლარი; იმპორტის გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 7.19 ლარი, სულ – 7.19 ლარი; სულ: ძირითადი გადასახადი: 543 064 ლარი, ჯარიმა – 65 784 ლარი, საურავი – 583 805 ლარი, სულ – 1 192 653 ლარი.

„საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-5145 შეტყობინების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ....) ნებისმიერ ქონებაზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის საფუძველზე, წარმოშობილ იქნა საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლება, განიმარტა შეტყობინების გასაჩივრების წესი და ვადა.

სასამართლომ დადგინებულ ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ შპს „... მა“ 2014 წლის 25 დეკემბერს ორი საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს. საზოგადოებამ პირველი საჩივრით 2014 წლის 12 დეკემბრის №094-254 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 12 დეკემბრის №51922 ბრძანების, 2014 წლის 12 დეკემბრის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტისა და „საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ“ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-5145 შეტყობინების ბათილად ცნობა მოითხოვა. მეორე საჩივრით შპს „...მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-276 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის №52345 ბრძანებისა და 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საჩივრის არდაკმაყოფილების თაობაზე“ სსიპ

შემოსავლების სამსახურის დავეების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის №4509 ბრძანების თანახმად, შპს „...ის“ (ს/ნ ....) საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ ფაქტობრივი გარემოება, რამაც აღნიშნულ ნაწილში დარიცხვა განაპირობა, არის ის, რომ შპს „...“ საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემონმების მიერ აღნიშნული ოპერაცია ამავე კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილის საფუძველზე, დაიბეგრა დღგ-თი.

მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას და ამდენად, აუდიტის დეპარტამენტის ქმედება შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საბაჟო კოდექსის 65-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილი, 167-ე მუხლი.

სასამართლომ ასევე დადგინდა ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ შპს „...ის“ (ს/ნ ....) საჩივრის არდაკმაყოფილების თაობაზე “სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავეების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის №4510 ბრძანების თანახმად, შპს „...ის“ (ს/ნ ....) საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

1) მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ ფაქტობრივი საფუძველი, რამაც აღნიშნულ ნაწილში დარიცხვა განაპირობა, იყო ის გარემოება, რომ შპს „...ის“ საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემონმებით აღნიშნული ოპერაცია, ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილის საფუძველზე, დაიბეგრა დღგ-თი.

მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-

ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას. ამდენად, აუდიტის დეპარტამენტის ქმედება შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს, გადამხდელის საჩივარი აღნიშნულ ნაწილში დაუსაბუთებელი იყო და იგი არ უნდა დაკმაყოფილებულიყო.

2) მედიაციის საბჭომ უსაფუძვლოების გამო არ გაიზიარა მომჩივანის მოსაზრება, რომ 2012 წლის ივნისის თვეში გადახდილი თანხის დღგ-ის პირადი აღრიცხვის ბარათიდან სხვა გადასახადში გადაუტანლობის გამო, დარიცხული საურავი უნდა დაქვემდებარებოდა შემცირებას და აღნიშნა, რომ საურავის დარიცხვა ხორციელდება გადასახადის თანხაზე და იგი არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. ვინაიდან, გადამხდელის მიერ ძირითადი გადასახადი კანონით დადგენილ ვადაში არ იქნა გადახდილი, საურავი სანარმოს მიმართ დარიცხული იყო კანონმდებლობის შესაბამისად. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილი.

3) მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ საქმეზე არსებული მასალებით დასტურდებოდა, რომ შპს „.....ს“ (ს/ნ ....) საგადასახადო შემონემების შედეგად დარიცხული თანხების მიხედვით წარმოემგა საგადასახადო დავალიანება, შესაბამისად, 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-5145 „საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების შეტყობინება“ გამოცემული იყო მოქმედი კანონმდებლობის დაცვით და არ არსებობდა მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „.....მა“ საჩივარი წარადგინა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში და მოითხოვა 1) სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის №094-254 საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-276 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 თებერვლის №4509 და №4510 ბრძანებების ბათილად ცნობა იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „.....ის“ მოთხოვნა დარიცხული დღგ-ის და ჯარიმების, საურავების გაუქმების შესახებ, შემდეგი ოდენობით: ა) სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ კამერალური შემონემების ჩატარების შედეგად დარიცხული 1674544 ლარი; ბ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ საბოლოო შემონემების ჩატარების შედეგად

დარიცხული 1 192 653 ლარი; ამასთან, საჩივრის ავტორმა მოითხოვა კომპანიის მიერ ზედმეტად გადახდილი დღგ 44 500 ლარის ოდენობით 2012 წლის უკუდაბეგვრის დღგ-ის საგადასახადო ბარათზე ასახვა და შემონმების აქტითა და საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხის კორექტირება, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ კომპანიის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდებოდა, გადასახადის გადამხდელმა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 209-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, როგორც კეთილსინდისიერი გადამხდელი, დარიცხული სანქციის გადახდის ვალდებულებისგან თავისუფლება მოითხოვა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის №9849/2/15 გადაწყვეტილების (საჩივარი №9849/2/15) თანახმად, საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 თებერვლის №4509 და №4510 ბრძანებები; ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის №094-254 და 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-276 საგადასახადო მოთხოვნები; აუდიტის დეპარტამენტს ამ გადაწყვეტილების მიხედვით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულების გადაანგარიშება დაევალა. განიმარტა გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა.

გადაწყვეტილებაში მიეთითა: დავის საგანი: ექსპორტისთვის განკუთვნილი მეორადი შავი ლითონისათვის განეული მომსახურების დღგ-თი დაბეგვრა. გასაჩივრებული გადაწყვეტილება: 1) შემოსავლების სამსახურის 18.02.2015 წლის №4509 ბრძანება 2) შემოსავლების სამსახურის 18.02.2015 წლის №4510 ბრძანება; 3) აუდიტის დეპარტამენტის 12.12.2014წ. №094-254 „საგადასახადო მოთხოვნა“; 4) აუდიტის დეპარტამენტის 16.12.2014წ. №094-276 „საგადასახადო მოთხოვნა“; დარიცხული თანხა: 1674544.57 ლარი (12.12.2014წ. №094-254 „საგადასახადო მოთხოვნა“) და 1 192 653 ლარი (16.12.2014წ. №094-276 „საგადასახადო მოთხოვნა“). პროცედურული საკითხები: სადავო საკითხები, ფაქტების აღწერა, შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია, მომჩივანის არგუმენტაცია.

დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი უნდა დაკმაყოფილებულიყო ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო: 1) სასამართლოებრივი საფუძველი: 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტი; მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტი; მე-8 მუხლის 25-ე პუნქტი; 163.„ბ“ მუხლი; საქართველოს

საბაჟო კოდექსის 65-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილი; 167-ე მუხლი.

გადანყვეტილებაში აღინიშნა, რომ სადავო დარიცხვას საფუძვლად დაედო ის გარემოება, რომ შპს „...ის“ სანყოფიერების განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტისა და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემონმების მიერ აღნიშნული ოპერაცია ამავე კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილისა და საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 25-ე პუნქტის საფუძველზე, დაიბეგრა დღგ-ით. მომჩივანის განცხადებით, მის მიერ სადავო მომსახურების განევა ხორციელდება შესაბამისი დეკლარაციის წარდგენამდე.

საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული სანყოფიერების განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტისა და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას და ამდენად, საგადასახადო ორგანოს ქმედება შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

2) საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „...ის“ საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლი მ-7 ნაწილის საფუძველზე, უნდა გათავისუფლებულიყო სადავო ნაწილში დარიცხული ჯარიმისაგან. სამართლებრივი საფუძველი: საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი.

3) მენარმის არგუმენტის თაობაზე, საკომპენსაციო თანხის (რომელიც ისედაც მოიცავდა დღგ-ის თანხას) დღგ-ის ღირებულებით გაზრდასთან დაკავშირებით, საბჭომ გადანყვიტა, აუდიტის დეპარტამენტს დაავალბოდა ხელშეკრულებების შესწავლის საფუძველზე განესაზღვრა, მოიცავდა თუ არა საკომპენსაციო თანხა დღგ-ს, თუ შემონმებით საკომპენსაციო თანხა გაზრდილი იყო დღგ-ის ღირებულებით, დამატებით დასარიცხი დღგ-ის გაანგარიშება მომხდარიყო საკომპენსაციო თანხიდან.

ამასთან, სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ „გადასახადების/გადასახდებების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის №15192 ბრძანების თანახმად, შპს „...ის“ (ს/ნ ....) საქართველოს საგადასახადო კოდექს-



სის 61-ე მუხლის შესაბამისად, შეუმცირდა ჯარიმა 403 918 ლარით. განიმარტა, რომ დასარიცხი/შესამცირებელი გადასახადები/გადასახდელები შპს „.....ს“ (ს/ნ ....) პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახულიყო ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადახდის ვადების მიხედვით.

მითითებული ბრძანების დანართის მიხედვით, შპს „.....ს“ (ს/ნ ....) პირადი აღრიცხვის ბარათზე დასარიცხი/შესამცირებელი თანხების შესახებ, დამატებული ღირებულების გადასახადი: 1) შემცირება – 15.12.2014; გადასახდელი თანხა: ძირითადი – 0; ჯარიმა – 64832; 2) შემცირება – 12.12.2014; გადასახდელი თანხა: ძირითადი – 0; ჯარიმა – 339 146; სულ შესამცირებელი ჯარიმა – 403 918 ლარი.

სასამართლომ დადგინებულად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის №096-122 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „.....ს“ (ს/ნ ....) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №14191, თარიღი 06.05.2015წ., გადასახდელად დაერიცხა დღგ: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 4 033 978 ; საურავი: 0 ლარი, სულ – 4 033 978 ლარი.

მოსარჩელე მხარის მიერ მტკიცებულებების სახით წარდგენილი იყო: 1) ჯართის მომსახურების ხელშეკრულება; 2) სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულება; 3) დანართი სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებაზე, ტარიფები დანანეწრებული ჯართი; 4) საბაჟო დეკლარაციები.

1) „ჯართის მომსახურების ხელშეკრულება“ დადებული იყო 2007 წლის 2 ნოემბერს კერძო სამართლის იურიდიულ პირთან. ხელშეკრულების 1.1. მუხლით, ხელშეკრულების საგანია იმ ვადებისა და პირობების განსაზღვრა, რომლის მიხედვითაც ტერმინალი და აგენტი ახდენენ მომსახურების განევას. 1.3. ტერმინალი ექსპლუატაციას უწევს ... პორტის მე-6 ნავსადგომს და ვალდებულია მართოს კლიენტის ტვირთი კლიენტის მიერ ტერმინალისათვის მონოდებული ინსტრუქციების შესაბამისად.

2) „სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულება“ დადებულია 2009 წლის 1 ივნისს კერძო სამართლის იურიდიულ პირთან. ხელშეკრულების 1.1. მუხლით, ხელშეკრულების საგანია ტერმინალის მიერ შემკვეთისათვის მომსახურების განევის ვადებისა და პირობების განსაზღვრა. მე-3 მუხლით დადგენილია ხელშეკრულების ფასი და ანგარიშსწორების პირობები, კერძოდ: 3.1. მომსახურების საფასური განისაზღვრება ბსსტ-ს სტანდარტული ტარიფებით, რომელიც მოქმედებს მომსახურების განევის პირობებში; 3.2. ტერმინალს უფლება აქვს შემკვეთთან შეთანხმების გარეშე შეცვალოს

მომსახურების ტარიფები. ტერმინალი აცნობებს შემკვეთს ტარიფებში ცვლილებების შესახებ ცვლილებების ამოქმედებამდე ორი კვირით ადრე. 3.4. მომსახურების საფასურის ანაზღაურება უნდა მოხდეს ანგარიშ-ფაქტურის მიღებიდან 7 (შვიდი) საბანკო დღის განმავლობაში. შემკვეთის მიერ გადახდის ვადის დარღვევის შემთხვევაში, მას დაეკისრება პირგასამტეხლოს გადახდა მომსახურების მთლიანი ღირებულების 2%-ს ოდენობით ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე. 3.5. ანგარიშსწორება ხდება საქართველოს ნაციონალურ ვალუტაში, რომელიც დაანგარიშებული იქნება საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ მომსახურების განვების დღეს დადგენილი აშშ დოლარის კურსის მიხედვით. 6.2. მუხლის მიხედვით, სხვა სახის მომსახურების პირობები განისაზღვრება დანართი №1-ით და დაკავშირებულია დატვირთვის, ჩამოტვირთვის, გადატვირთვის, დასაწყობების, ქირავნობის და მოცდენის დროის ღირებულების დაანგარიშების მეთოდების განსაზღვრასთან, რაც გამოიყენება შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურებისათვის საჭირო ციფრის მიღებისათვის.

3) „დანართი, სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებაზე, ტარიფები დანაწევრებული ჯართი“, დადგენილი ტარიფები: ნავმისადგომიდან გემში ჩატვირთვა – \$ 17.00 ტონაზე; ჩატვირთვა ნავმისადგომიდან მანქანებში და სარკინიგზო ვაგონებში – \$ 17.00 ტონაზე; პირდაპირი ჩატვირთვა მანქანებიდან და სარკინიგზო ვაგონებიდან ჯართის დასაწყობება ნავმისადგომზე – \$ 1.20 ტონაზე; პრესინგი – \$ 300.00 საათში.

4) წარმოდგენილი 3 (სამი) საბაჟო დეკლარაცია არ შეიცავს მითითებას გადასახადების სახის, დასაბეგრი ბაზისა და თანხის თაობაზე.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელე სადავოდ ხდიდა შესამონმებელ პერიოდში შპს „...ის“ სანყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების დაბეგვრას დამატებული ღირებულების გადასახადით. მოსარჩელე სანყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავდა 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტისა და მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დღეს-ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. ამასთან, საზოგადოება არასწორად მიიჩნევდა შემონმების შედეგად აღნიშნული ოპერაციის 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწი-

ლისა და მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილის საფუძველზე დღგ-თი დაბეგვრას. სასამართლოს მითითებით, კომპანია მიიჩნევდა, რომ აღნიშნული ოპერაცია უნდა გათავისუფლებულიყო დღგ-ისგან ჩათვლის უფლებით და თვლიდა, რომ არასწორად განხორციელდა დღგ-ის გადაანგარიშება.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 №3591 კანონით) 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება საერთაშორისო გადაზიდვების ტვირთისა და ბარგის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება. ამავე კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 №3591 კანონით) მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებით ტრანზიტის ან ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ან იმპორტამდე (საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებამდე) ტვირთების გადაზიდვა, აგრეთვე ორი ქვეყნის ვაგზავნისა და დანიშნულების პუნქტებს შორის შესაბამისი სატრანსპორტო საშუალებით მგზავრთა გადაყვანა. ამავე მუხლის მე-18 ნაწილის შესაბამისად კი, საქონლის ექსპორტი, საქონლის იმპორტი, საქონლის რეექსპორტი, საქონლის ტრანზიტი, საქონლის დროებით შემოტანა, საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადამუშავება, გადამუშავებული პროდუქტი, გადაუმუშავებელი საქონელი, საქართველოს საბაჟო ტერიტორია და საბაჟო საზღვარი – თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, განისაზღვრება საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობის შესაბამისად.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საბაჟო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 №3591 კანონით) მე-6 მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქონლის დაბეგვრის, სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების გატარების და საბაჟო პროცედურების განხორციელების მიზნით საქონელს ენიჭება საქართველოს საქონლის ან უცხოური საქონლის საბაჟო სტატუსი. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, ამ კოდექსის მიზნებისათვის, საქართველოს საქონელი არის: ა) საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე (გარდა თავისუფალი ზონისა) მთლიანად წარმოებული ან მიღებული საქონელი (გარდა თავისუფალ მიმოქცევა-

ში გაშვების (იმპორტის) საბაჟო რეჟიმში მოსაქცევი, ამ კოდექსის მე-7 მუხლის 39-ე ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული ნარჩენებისა); ბ) უცხო ქვეყნიდან/თავისუფალი ზონიდან შემოტანილი და თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებული საქონელი; გ) ამ კოდექსის 87-ე მუხლის შესაბამისად საბაჟო ორგანოს მიერ განკარგული საქონელი; დ) ამ კოდექსის 168-ე მუხლის შესაბამისად სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემული საქონელი; ე) ამ კოდექსის 116-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შემოტანილი საქონელი; ვ) მხოლოდ საქართველოს საქონლისაგან წარმოებული ან მიღებული საქონელი; ზ) საქონლის ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში გაშვებული უცხოური საქონლის გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტი.

სასამართლომ ასევე მიუთითა საქართველოს საბაჟო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 №3591 კანონით) 65-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქონელზე, რომლის მიმართაც გამოყენებული უნდა იქნეს საბაჟო რეჟიმი, სავალდებულოა, წარდგენილ იქნეს საბაჟო დეკლარაცია, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საქონლის ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში, საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადამუშავების საბაჟო რეჟიმში ან საბაჟო სანჯობში საქონლის შენახვის საბაჟო რეჟიმში მოქცევის მიზნით საქონელი საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ იმყოფება საბაჟო დეკლარაციის წარდგენიდან, ხოლო საქონლის ტრანზიტის საბაჟო რეჟიმის შემთხვევაში – ზოგადი დეკლარირებიდან საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან საქონლის გატანამდე ან ამ კოდექსის 167-ე მუხლის შესაბამისად საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მის განადგურებამდე ან საბაჟო დეკლარაციის ბათილად ცნობამდე.

ამასთან, სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საბაჟო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 №3591 კანონით) 167-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, საბაჟო ორგანოსთან შეთანხმებით უცხოური საქონელი შეიძლება განადგურდეს საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ, რისთვისაც საქონლის მესაკუთრე ან/და მფლობელი (მათ შორის, საბაჟო სანჯობის მფლობელი) საბაჟო ორგანოს წარუდგენს წერილობით შუამდგომლობას და ახორციელებს ზოგად დეკლარირებას. იმისათვის, რომ საქონლის განადგურებამ მნიშვნელოვანი ზიანი არ მიაყენოს გარემოს ან/და პირდაპირი ან პოტენციური საფრთხე არ შეუქმნას ადამიანის სიცოცხლესა და ჯანმრთელობას, საქონლის განადგუ-

რება დასაშვებია მხოლოდ გარემოს დაცვის ორგანოებთან შეთანხმებით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, არ შეიძლება განადგურდეს: ა) კულტურული ფასეულობები; ბ) გადაშენების საფრთხის წინაშე მყოფი ცხოველთა და მცენარეთა სახეობები, ასევე მათი ნაწილები და წარმოშობის წყაროები, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც მათი განადგურება ნებადართულია ეპიდემიისა და ეპიზოოტიის შეჩერების მიზნით; გ) საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ჩამორთმეული საქონელი ან საქონელი, რომელსაც ყადაღა აქვს დადებული, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც მისი განადგურება ნებადართულია ეპიდემიისა და ეპიზოოტიის შეჩერების მიზნით ან როდესაც იგი პირდაპირ ან პოტენციურ საფრთხეს უქმნის ადამიანის სიცოცხლესა და ჯანმრთელობას. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად კი, საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ საქონლის განადგურება ხდება მხოლოდ განმცხადებლის (საქონლის მესაკუთრის ან/და მფლობელის) ხარჯით. განადგურების შედეგად მიღებული ნებისმიერი ნარჩენის ან ჯართის მიმართ გამოიყენება საბაჟო დამუშავების შესაბამისი ოპერაცია. ნარჩენი ან ჯართი საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ რჩება ამ კოდექსის 44-ე მუხლის მე-2 ნაწილში აღნიშნულ მოქმედებათა განხორციელებამდე.

სასამართლომ, აგრეთვე, მიუთითა 2011 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ავტოსატრანსპორტო საშუალებით ან სარკინიგზო ტრანსპორტით, საზღვაო, სამდინარო ან საჰაერო ხომალდით მგზავრთა, საქონლის (მათ შორის, ფოსტის) სხვადასხვა სახელმწიფოში, რომელთაგან ერთ-ერთი საქართველოა, მდებარე ორ პუნქტს შორის ნებისმიერი გადაზიდვა. ამასთანავე, საერთაშორისო გადაზიდვას არ მიეკუთვნება: ა) გადაზიდვა, რომელიც ხორციელდება მხოლოდ საქართველოს საზღვრების გარეთ მდებარე პუნქტებს შორის ან მხოლოდ საქართველოს საზღვრების შიგნით მდებარე პუნქტებს შორის; ბ) საქონლის მილსადენით და ელექტროგადამცემი ხაზით გადაადგილება.

ამავე კოდექსის ამავე რედაქციის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქონლის გაფორმების მიზნით წარმოდგენილი უნდა იყოს საბაჟო დეკლარაცია, რომლის საფუძველზედაც განისაზღვრება სასაქონლო ოპერაცია. ამავე კოდექსის ამავე რედაქციის 163-ე მუხლის თანახმად, ექსპორტის/რეექსპორტის დროს: ა) ექსპორტის/რეექსპორტის თანხა არის საბაჟო ღირებულება; ბ) საქონლის ექსპორტი/რეექსპორტი ხორციელდება მაშინ, როდესაც ხდება დეკლარირება საქონლის ექსპორტის/რეექსპორტის სა-

საქონლო ოპერაციაში მოქცევის შესახებ.

ამავე კოდექსის ამავე რედაქციის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქუჩქტის „გ.დ“ ქვექუჩქტის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ექსპორტში, რექქსპორტში, გარე გადამუშავებაში ან ტრანზიტში მოქცეული საქონლის გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების განევა. ამასთანავე, ასეთ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას განეკუთვნება ტვირთის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება.

ზემით მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ შავი ლითონის ჯართის გემში ჩატვირთვამდე განეული მომსახურება (შენახვა, ჩატვირთვა) არ წარმოდგენდა 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა (233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვექუჩქტი) და საქართველოს საბაჟო კოდექსით (65-ე, 167-ე მუხლები) განსაზღვრულ საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებას, აღნიშნული, აგრეთვე არ წარმოადგენს 2011 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილი; 163-ე მუხლი და 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვექუჩქტი) დადგენილ ექსპორტთან დაკავშირებულ მომსახურებას. ამდენად, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა მოსაზრებები აღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ შესამონმებელ პერიოდში მოსარჩელის მიერ შავი ლითონის ჯართის გემში ჩატვირთვამდე მასზე განეული მომსახურება (სანყობში შენახვა, ჩატვირთვა) არ ითვლებოდა საეთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად და არ ექვემდებარებოდა დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრას, შესაბამისად, შემონმების მიერ ამ მომსახურების დაბეგვრა დამატებული ღირებულების გადასახადით იყო კანონშესაბამისი.

სასამართლომ უსაფუძვლობის გამო არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება აღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ საქმის მასალებით, კერძოდ, მოსარჩელის მიერ მტკიცებულების სახით წარმოდგენილი ჯართის მომსახურების ხელშეკრულებით, სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებით, სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებაზე დანართითა (ტარიფები დანანევერებული ჯართი) და საბაჟო დეკლარაციებით არ დასტურდებოდა, რომ მომსახურებების ტარიფი მოიცავდა დამატებული ღირებულების გადასახადსაც (დღგ-ს).

ამასთან, სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახა-

დო კოდექსის 239-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან. ამავ მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან ერთად და მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან და ვრცელდება საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე (გარდა ლიზინგით მიღებულია), საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შექმნილი ქონების ჩათვლით. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენება შესაძლებელია ამ კოდექსის 265-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში.

საქმის მასალების მიხედვით, სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელე შპს „.....ს“ საგადასახადო შემონმების შედეგად დარიცხული თანხების მიხედვით წარმოეშვა საგადასახადო დავალიანება, ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელის ნებისმიერ ქონებაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-5145 შეტყობინებით, „საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობა“ იყო კანონშესაბამისი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 21 მარტის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „.....მა“, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილებით შპს „.....ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 21 მარტის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „.....ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტი (შავი ლოთონის ჯართის დატვირთვისათვის განუული მომსახურების) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილი; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა №094-254 და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის ბრძანება (შავი ლოთონის ჯართის დატვირთვისთვის გა-

წეული მომსახურების) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისთვის განეული მომსახურების) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა №094-276 და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის №52345 ბრძანება (შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისთვის განეული მომსახურების) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის №4509 და 2015 წლის 18 თებერვლის №4510 ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „.....ის“ საჩივარი გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის შესახებ „შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისათვის განეული მომსახურების დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში“; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის საგადასახადო მოთხოვნა №096-122 (შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისთვის განეული მომსახურების) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის №9849/2/15 გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც კანონიერად იქნა მიჩნეული „შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისათვის განეული მომსახურების დღგ-ით დაბეგვრა“; დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს სოლიდარულად დაეკისრათ შპს „.....ის“ სასარგებლოდ 6000 (ექვსი ათასი) ლარის ანაზღაურება.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დარღვეული იყო საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მოთხოვნები, კერძოდ, სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, ამასთან, გადაწყვეტილება იურიდიულად არ იყო საკმარისად დასაბუთებული, რაც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ პუნქტის მიხედვით, გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველია. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები ქმნიდნენ სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, შესაბამისად, სახეზე იყო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძველები.



სააპელაციო სასამართლო არ დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს შეფასებებსა და დასკვნებს, რომ მოსარჩელის მიერ შავი ლითონის ჯართის გემში ჩატვირთვა არ წარმოადგენდა 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა (233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტი) და საქართველოს საბაჟო კოდექსით (65-ე, 167-ე მუხლები) განსაზღვრულ საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებას, ასევე, საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებას, რომ აღნიშნული, აგრეთვე, არ წარმოადგენდა 2011 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილი; 163-ე მუხლი და 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი) დადგენილ ექსპორტთან დაკავშირებულ მომსახურებას.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა 2011 წლის 1 იანვრამდე და მის შემდგომ მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსების, ასევე, საქართველოს საბაჟო კოდექსის ზემოთ დასახელებულ ნორმებზე და მიმართა ნორმის გრამატიკული განმარტების მეთოდს, რომლის დროსაც გრამატიკული წესების საფუძველზე უნდა მოხდეს ნორმის შინაარსის დადგენა, მისი სიტყვასიტყვითი მნიშვნელობის მიხედვით.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 №3591 კანონით) 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტზე და განმარტა, რომ მოხმობილი ნორმის სიტყვასიტყვითი განმარტების შედეგად ცხადი იყო, რომ კანონმდებელი დღგ-ის ნუსლოვანი განაკვეთით დაბეგვრას უკავშირებს უშუალოდ არა ექსპორტის რეჟიმში მოქცეული ტვირტის გადაზიდვას ერთი პუნქტიდან მეორე პუნქტში, არამედ ტვირტის საერთაშორისო გადაზიდვისათვის მომზადების ეტაპს, რაშიც მოიაზრება: საერთაშორისო გადაზიდვების ტვირტის დოკუმენტაციის მომზადება, ინსპექტირება, დათვალიერება, სატრანსპორტო დამუშავება (მათ შორის, გემზე დატვირთვა), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება.

სააპელაციო პალატამ, ასევე, ყურადღება გაამახვილა 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტზე, რომლითაც სააპელაციო სასამართლოს შეფასებით, ცალსახად დიფერენცირებულია ჩათვლის უფლებით დღგ-ისაგან განთავისუფლების საფუძველები: ერთ შემთხვევაში, წინაპირობას წარმოადგენს უშუალოდ ექსპორტში მოქცეული საქონლის გადაზიდვა (ვითარება, როდესაც საქონელზე წარდგენილია საბაჟო დეკლარაცია), ხოლო მეორე

წინაპირობაა ასეთ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების გაწევა, რასაც წარმოადგენს ტვირთის დოკუმენტაციის მომზადება, ინსპექტირება, დათვალიერება, სატრანსპორტო დამუშავება (მათ შორის, დატვირთვა და გადმოტვირთვა), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება.

სააპელაციო სასამართლომ, ასევე, ყურადღება გაამახვილა აპელანტის არგუმენტაციაზე, რომლის თანახმად, უნდა დიფერენცირდეს ორი ტერმინი – „ექსპორტში მოქცეული“ და „ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული“ და ორი შესაბამისი ფაქტობრივი ვითარება. პირველი, როდესაც ტვირთის მესაკუთრემ გარკვეული სახის ტვირთის მიმართ დაიწყო მისი ექსპორტირებისთვის აუცილებელი პროცედურები, როგორცაა: საჭიროების მიხედვით, ექსპედიტორთან, გადამზიდავთან, შემნახველთან ხელშეკრულების დადება, საქონლის წარდგენა საბაჟო კონტროლის ზონაში და დასაწყობება და ა.შ. მეორე ვითარება კი დგება მაშინ, როდესაც ექსპორტის საბაჟო დეკლარაცია დამონმდება საბაჟო ორგანოს მიერ, რაც ნიშნავს სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევას. შავი და ფერადი ლითონის ჯართის ექსპორტის შემთხვევაში, „ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევა“ ხდება ყველა პროცედურის დამთავრების შემდეგ, მაშინ, როდესაც საქონელი უკვე ჩატვირთულია გემში. ფიზიკურად გემზე ხდება საქონლის ანონვა, რაც აუცილებელი ინფორმაციაა დეკლარირებისთვის. სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, სწორედ ამ პროცედურების შედეგია ექსპორტირებული ტვირთი, ანუ ისეთი ტვირთი, რომელზეც დასრულდა ყველა საბაჟო პროცედურა და მას იურიდიული შემხებლობა საქართველოსთან აღარ გააჩნია, მიუხედავად იმისა, რომ იგი ფიზიკურად მაინც შეიძლება იმყოფებოდეს საქართველოს ტერიტორიაზე, რადგან დეკლარაციის წარდგენა და ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევა არის იურიდიული მნიშვნელობის მოქმედება და ამ შემთხვევაში, საქონლის ადგილმდებარეობას მნიშვნელობა არ ენიჭება. ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეულ ჯართს საქართველოში არანაირი მომსახურება, მით უფრო, საპორტო ან სატერმინალო მომსახურება არ შეიძლება გაენიოს.

ზემოთ მითითებული ნორმების ურთიერთშეჯერებისა და აპელანტის არგუმენტაციის გათვალისწინებით, სააპელაციო პალატა არ დაეთანხმა მოწინააღმდეგე ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრებას იმ გარემოებასთან დაკავშირებით, რომ საქონლის სატრანსპორტო დამუშავების მომსახურებაზე (გემზე ჩატვირთვა), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის დანაწესის გასაავრცელებლად, სავალდებულო იყო ტვირთის საბაჟო დეკლარაციის წარდგენა.

რაც შეეხებოდა ტვირთის ტერმინალში შენახვის მომსახურებას, სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საქონელი, რომელიც შედის პორტის ტერიტორიაზე, საბაჟო კონტროლის ზონაში, შეიძლება დასაწყობებულ იქნეს გაურკვეველი ვადით, შესაბამისად, ტვირთის შენახვის მომსახურება შესაძლებელია დღგ-თი დაბეგვრისას მოექცეს საშელავათო რეჟიმში მხოლოდ მაშინ, როდესაც პირი განახორციელებს ტვირთის ექსპორტისათვის (ტვირთის საერთაშორისო გადაზიდვისათვის) მიზანმიმართულ პირველ ისეთ მოქმედებას, რაც შეიძლება განხილულ იქნეს ექსპორტის მიზნით გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებად.

სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა, ასევე, თავად სააპელაციო პალატის სხდომაზე დაფიქსირებულ მოსარჩელის განმარტებაზე, რომლის თანახმადაც, ირკვევა, რომ ტვირთი (ჯართი) თვეების განმავლობაში იყო დასაწყობებული ტერმინალში. ამდენად, სააპელაციო პალატამ მხოლოდ ტვირთის დასაწყობება-შენახვა არ დაუკავშირა ექსპორტის მიზნით გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას. სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ტვირთის შენახვის მომსახურება მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეიძლება დაექვემდებაროს დაბეგვრისას საშელავათო რეჟიმს, თუ დადგინდება უშუალოდ საქონლის (ჯართის) ექსპორტის მიზნით გადაზიდვასთან დაკავშირებული პროცედურების დანყება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმა მოითხოვეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...მა“, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მითითებით, უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებაა, რომ მოსარჩელის მიერ სადავო მომსახურების განევა ხორციელდება საქონელზე შესაბამისი დეკლარაციის წარდგენამდე, შესაბამისად, კასატორი მიიჩნევს, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული სანყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის

ჯართი) შენახვის და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენს 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტითა და 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას, რადგან საქონელი მხოლოდ ამ მომსახურების განევის შემდგომ ექცევა ექსპორტის რეჟიმში და არა პირიქით.

კასატორის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 163-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის, მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილისა და 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის (2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის) საფუძველზე, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სატრანსპორტო საშუალებით ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ტვირთების გადაზიდვა. შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე ჩატვირთვისა და ანონვის შემდგომ, შესაბამისად, გემზე ჩატვირთვამდე მასზე განეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგანაც იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი მიიჩნევს, რომ შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებები ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას.

კასატორი – შპს „.....ი“ არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას იმ ნაწილში, რომ საქონლის შენახვის შემთხვევაში, გარკვევითაა, რა ვადით და რა პირობებით მოხდება მისი შენახვა, შეიძლება ის შენახულ იქნეს გრძელვადიანი პერიოდით და ა.შ. კასატორის განმარტებით, იმ პირობებში, როდესაც მსგავსი მომსახურება ემსახურება საერთაშორისო გადაზიდვას და ის წარმოადგენს ექსპორტისათვის მიზანმიმართულ მოქმედებას, მაშინ საქონლის შენახვის პირობები, ვადები და ა.შ. არ უნდა იქნეს რელევანტურად მიჩნეული. კასატორის შეფასებით, ამოსავალი წერტილი ამ შემთხვევაში არის ის, რომ საქონელი გამიზნულია ექსპორტისათვის და შემდგომში ხდება მისი ექსპორტი. იმ შემთხვევაში, თუ გარკვეული მიზეზების გამო არ მოხდება საქონლის ექსპორტი და მოხდება მისი უკან გატანა, მაშინ ის ველარ სარგებლობს ამ შეღავათით და უნდა მოხდეს მისი დაბეგვრა ჩვეულებრივი წესით, რასაც კასატორის მითითებით, საზოგადოება ახორციელებდა საქონლის უკან გატანის შემთხვევაში. იგივე შესაძლებელია მოხდეს უკვე გემში ჩატვირთული საქონლის მიმართ, კერძოდ, თუ არ მოხდება მისი ექსპორტი და მოხდება საქონლის უკან გადმოტვირთვა, განეული მომსახურება ჩვეულებრივი წესით უნდა დაიგებოს დღგ-

ით. ამდენად, ასეთ შემთხვევაში სახელმწიფოს ინტერესები გადასახადის საშელავათო რეჟიმით უსაფუძვლოდ სარგებლობის რისკთან დაკავშირებით არის სრულიად დაცული და სახელმწიფოს რაიმე სახის ზიანი არ ადგება.

კასატორი მიიჩნევს, რომ ექსპორტის რეჟიმში საქონლის მოქცევის მომენტი არა საქონლის გემში ჩატივრთვიდან, არამედ მისი საბაჟო კონტროლის ზონაში განთავსების მომენტიდან იწყება, რაც ავტომატურად მოიცავს როგორც საქონლის სატრანსპორტო საშუალებიდან გადმოტივრთვას, ასევე მის დასაწყობებას და მომზადებას გემში ჩატივრთვისათვის. შესაბამისად, სასამართლოს მიერ გადანყვეტილებაში დადგენილი „ექსპორტისათვის მიზანმიმართული პირველი მოქმედება“ არის არა საქონლის გემში ჩატივრთვა, არამედ მისი საბაჟო კონტროლის ზონაში შემოტანა და განთავსება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 18 მაისისა და 18 ივნისის განჩინებებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და შპს „...ის“ საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 14 ნოემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და შპს „...ის“ საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 23 სექტემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და შპს „...ის“ საკასაციო საჩივრების განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გასაჩივრებული გადანყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, რის შემდეგაც მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს, ხოლო შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის

გადანყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადანყვეტილება, რომელითაც შპს „.....ის“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 13 ივნისის №30124, 2014 წლის 15 ივლისის №33853 და 2014 წლის 12 დეკემბრის №51771 ბრძანებების საფუძველზე, ჩატარდა შპს „.....ის“ (ს/ნ ...) კამერალური თემატური შემოწმება, შესამოწმებელი პერიოდი: 01.01.2010 წლიდან 01.01.2014 წლამდე. შემოწმების საფუძველი: აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს უფროსის 2013 წლის 12 აგვისტოს №88837-21-14 და შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მე-6 სამმართველოს მთავარი აუდიტორის 2013 წლის 2 სექტემბრის №96958-21-14 მოხსენებითი ბარათები. შემოწმებით მოცული საკითხები: დამატებული ღირებულების გადასახადი: 01.01.2010 – 01.01.2014 წლებში კომპანიის მიერ ჯართის ჩატვირთვის მომსახურების დღეთი დაბეგვრის საკითხის სისწორის დადგენა. 12 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა დამატებული ღირებულების გადასახადი: 2010 წელი: შესამოწმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 357 153; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 37 040; 2011 წელი: შესამოწმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 371 834; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 185 917; 2012 წელი: შესამოწმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 161 600; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 80 800; 2013 წელი: შესამოწმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 30 779; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 15 390.

1) დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვა: დეკლარირებული მონაცემები – 3 727 445 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები – 8 846 140 ლ; სხვაობა – 5 118 695 ლ; 2) დასაბეგრ ბრუნვაზე გაანგარიშებული დღგ: დეკლარირებული მონაცემები – 670 940 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები – 1 592 305 ლ; სხვაობა – 921 365 ლ; 3) ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა: დეკლარირებული მონაცემები – 501 656 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები – 3 501 656 ლ; სხვაობა: 0 ლ; 4) ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ: დეკლარირებული მონაცემები: -2 830 716 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები: – 1 909 351 ლ; სხვაობა – 921 365 ლ; 5) შემოწმებით დამატებით დარიცხული თანხები: ძირითადი გადასახადი 921 365 ლ; ჯარი-

მა: 339 146 ლ; სხვაობის სამართალდარღვევების გამომწვევი ქმედებები: 1 260 511 ლ.

თანხობრივი შედეგის გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით:

1) დასაბეგრი ბრუნვა: საზოგადოებას საბაჟო სანყოფიერებში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების ღირებულებას განსაზღვრავს მის მიერ დადგენილი ტარიფების მიხედვით. აღნიშნულ ოპერაციებზე (შენახვა და დატვირთვა) განეული მომსახურებებისას. ღირებულებას საზოგადოება არ ბეგრავს დღგ-თი, იმ მოტივით, რომ ეს მომსახურებები განეკუთვნება საერთაშორისო გადაზიდვებს. აუდიტორის შეფასება: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 163-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის, მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილის, 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის (2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ-დ“ ქვეპუნქტის) საფუძველზე, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სატრანსპორტო საშუალებით ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ტვირთების გადაზიდვა. შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე ჩატვირთვისა და აწონვის შემდგომ. შესაბამისად, გემში ჩატვირთვამდე მასზე განეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგანაც იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებები ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგრვას. დღგ-თი დასაბეგრი საერთო თანხა შეადგენს 5 118 695 ლარს; თანხობრივი შედეგი: 3 003 961 ლარი; გადამხდელის კომენტარი: არ ეთანხმება.

„გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის №51922 ბრძანების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 1 260 511 ლარი, მათ შორის ძირითადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა – 3 339 146 ლარი; დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები – 0, შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 0 ლარით. განიმარტა გადასახადების/გადასახდელების აღრიცხვის ბარათზე ასახვის, ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის №094-254 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №51922, თარიღი

12.12.2014წ., გადასახდელად დაერიცხა დღგ: ძირითადი გადასახადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა – 3 339 146 ლარი, საურავი 52 812.53 ლარი, სულ – 1 313 323.53 ლარი; უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 66 385.66 ლარი, სულ – 66 385.66 ლარი; მოგების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 32 096.09 ლარი, სულ – 32 096.09 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 220 047.79 ლარი, სულ – 220 047.79 ლარი; სოც. დაზღვევის გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 2 423.24 ლარი, სულ – 2 423.24 ლარი; ქონების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 40260.02 ლარი, სულ – 40 260.02 ლარი; იმპორტის გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 7.34 ლარი, სულ – 7.34 ლარი; სულ: ძირითადი გადასახადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა – 3 339 146 ლარი, საურავი – 414 033.57 ლარი, სულ – 1 674 544.57 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 02.09.2013, 15.05.2014, 15.05.2014, 02.07.2014, 16.07.2014, 04.08.2014 წლის №42528, №25300, №25301, №32410, №34001, №360067 ბრძანებების საფუძველზე, ჩატარდა შპს „...ის“ (ს/ნ ....) გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი: 27.08.2007წ. – 01.01.2013წ. შემოწმების საფუძველი: აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს უფროსის 2013 წლის 12 აგვისტოს №88837-21-14 და შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მე-6 სამმართველოს მთავარი აუდიტორის 2013 წლის 2 სექტემბრის №96958-21-14 მოხსენებითი ბარათები. 2014 წლის 15 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უკუდაბეგვრის წესით დაერიცხა დამატებული ღირებულების გადასახადი: 2008 წელი: შესამოწმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი – 248 110 ლ; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 1423 ლ; 2009 წელი: შესამოწმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი – 2 933 050 ლ; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 63 409 ლ; 2010 წელი: შესამოწმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 0; 2011 წელი: შესამოწმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 0; 2012 წელი: შესამოწმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 0.



რიმა – 0; 2013 წელი: შესამონმებელი პერიოდი – სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა – 0.

1) დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვა: დეკლარირებული მონაცემები – 8 480 826 ლ; შემონმებით განსაზღვრული მონაცემები – 11 484 787 ლ; სხვაობა – 3 003 961 ლ; 2) დასაბეგრ ბრუნვაზე გაანგარიშებული დღგ: დეკლარირებული მონაცემები – 1 526 665 ლ; შემონმებით განსაზღვრული მონაცემები – 20 673 378 ლ; სხვაობა – 540 713 ლ; 3) ჩასათვლელი დღგ: დეკლარირებული მონაცემები – 6 598 119 ლ; შემონმებით განსაზღვრული მონაცემები – 6 597 672 ლ; სხვაობა: - 447 ლ; 4) ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ: დეკლარირებული მონაცემები: -5 071 454 ლ; შემონმებით განსაზღვრული მონაცემები: -4 530 294 ლ; სხვაობა – 541 160 ლ; 5) შემონმებით დამატებით დარიცხული თანხები: ძირითადი გადასახადი: 541 160 ლ; ჯარიმა: 64 832 ლ; სხვაობის სამართალდარღვევების გამომწვევი ქმედებები: 605 992 ლ.

თანხობრივი შედეგის გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით:

1) დასაბეგრი ბრუნვა: საზოგადოება 2008-2009 წლებში საბაჟო სანჯომში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების ღირებულებას განსაზღვრავს მის მიერ დადგენილი ტარიფების მიხედვით. აღნიშნულ ოპერაციებზე (შენახვა და დატვირთვა) განეული მომსახურებებისას ღირებულებას საზოგადოება არ ბეგრავს დღგ-თი, იმ მოტივით, რომ ეს მომსახურებები განეკუთვნება საერთაშორისო გადაზიდვებს. აუდიტორის შეფასება: 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სატრანსპორტო საშუალებით ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ტვირთების გადაზიდვა. შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე ჩატვირთვისა და აწონვის შემდგომ. შესაბამისად, გემში ჩატვირთვამდე მასზე განეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგანაც იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებები ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგვრას. დღგ-თი დასაბეგრი საერთო თანხა შეადგენს 3 003 961 ლარს; თანხობრივი შედეგი: 3 003 961 ლარი; გადამხდელის კომენტარი: არ ეთანხმება.

2) შემონმებით დადგინდა, რომ კომპანიის 2008 წლის იანვარ-თებერვლის დღგ-ის ჩასათვლელმა თანხამ შეადგინა 408 364 ლა-

რი, ნაცვლად 408 811 ლარისა. აუდიტორის შეფასება: ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, აღნიშნული პერიოდის დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა შემცირდება სხვაობის თანხით – 447 ლარით. თანხობრივი შედეგი: 447 ლარი; გადამხდელის კომენტარი: არ ეთანხმება.

წინა საგადასახადო შემონმების ან სხვა შემონმების (რევიზიის) შედეგები: 2014 წლის 12 დეკემბერს შედგენილი თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტი.

„გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის №52345 ბრძანების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 608 848 ლარი, მათ შორის, ძირითადი: 543 064 ლარი, ჯარიმა – 65 784 ლარი; დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები – 0, შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები – 0 ლარით. განიმარტა გადასახადების/გადასახდელების აღრიცხვის ბარათზე ასახვის, გასაჩივრების წესი და ვადა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-276 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „.....ს“ (ს/ნ ....) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №52345, თარიღი 16.12.2014წ., გადასახდელად დაერიცხა დღგ: ძირითადი გადასახადი: 541 160 ლარი, ჯარიმა – 64 835 ლარი, საურავი – 310 511.15 ლარი, სულ – 916 503 ლარი; უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 58 547 ლარი, სულ – 58 547 ლარი; მოგების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 36 969.43 ლარი, სულ 36 969.43 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 1904 ლარი, ჯარიმა – 952 ლარი, საურავი – 132 671.65 ლარი; სულ 135 527.65 ლარი; სოც. დაზღვევის გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 1584.45 ლარი, სულ – 1584.45 ლარი; ქონების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 43 514.66 ლარი, სულ – 43514.66 ლარი; იმპორტის გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 0 ლარი, საურავი – 7.19 ლარი, სულ – 7.19 ლარი; სულ: ძირითადი გადასახადი: 543 064 ლარი, ჯარიმა – 65 784 ლარი, საურავი – 583 805 ლარი, სულ – 1 192 653 ლარი.

„საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-5145 შეტყობინების თანახმად, შპს „.....ს“ (ს/ნ ....) ნე-

ბისმიერ ქონებაზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის საფუძველზე, წარმოშობილ იქნა საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლება, განიმარტა შეტყობინების გასაჩივრების წესი და ვადა.

შპს „.....მა“ 2014 წლის 25 დეკემბერს ორი საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს. საზოგადოებამ პირველი საჩივრით 2014 წლის 12 დეკემბრის №094-254 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 12 დეკემბრის №51922 ბრძანების, 2014 წლის 12 დეკემბრის თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტისა და „საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ“ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-5145 შეტყობინების ბათილად ცნობა მოითხოვა. მეორე საჩივრით შპს „.....მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-276 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის №52345 ბრძანებისა და 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემონმების აქტის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

შპს „.....ის“ (ს/ნ ....) საჩივრის არდაკმაყოფილების თაობაზე“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის №4509 ბრძანების თანახმად, შპს „.....ის“ (ს/ნ ....) საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ ფაქტობრივი გარემოება, რამაც აღნიშნულ ნაწილში დარიცხვა განაპირობა, არის ის გარემოება, რომ შპს „.....ის“ საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე დღ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემონმების მიერ აღნიშნული ოპერაცია ამავე კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილის საფუძველზე, დაიბეგრა დღ-ით.

მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ შპს „.....ის“ მიერ განხორციელებული საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას და ამდენად, აუდიტის დეპარტამენტის ქმედება შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საბაჟო კოდექსის 65-ე მუხ-

ლის პირველი და მეორე ნაწილი, 167-ე მუხლი.

შპს „...ის“ (ს/ნ ...) საჩივრის არდაკმაყოფილების თაობაზე“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის №4510 ბრძანების თანახმად, შპს „...ის“ (ს/ნ ...) საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

1) მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ ფაქტობრივი საფუძველი, რამაც აღნიშნულ ნაწილში დარიცხვა განაპირობა, იყო ის გარემოება, რომ შპს „...ის“ საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემომცემით აღნიშნული ოპერაცია, ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილის საფუძველზე, დაიბეგრა დღგ-ით.

მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას. ამდენად, აუდიტის დეპარტამენტის ქმედება შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს. გადამხდელის საჩივარი აღნიშნულ ნაწილში დაუსაბუთებელი იყო და იგი არ უნდა დაკმაყოფილებულიყო.

2) მედიაციის საბჭომ უსაფუძვლობის გამო არ გაიზიარა მომჩივანის მოსაზრება, რომ 2012 წლის ივნისის თვეში გადახდილი თანხის დღგ-ის პირადი აღრიცხვის ბარათიდან სხვა გადასახადში გადაუტანლობის გამო, დარიცხული საურავი უნდა დაქვემდებარებოდა შემცირებას და აღნიშნა, რომ საურავის დარიცხვა ხორციელდება გადასახადის თანხაზე და იგი არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. ვინაიდან, გადამხდელის მიერ ძირითადი გადასახადი კანონით დადგენილ ვადაში არ იქნა გადახდილი, საურავი საწარმოს მიმართ დარიცხული იყო კანონმდებლობის შესაბამისად. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილი.

3) მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ საქმეზე არსებული მასალებით დასტურდებოდა, რომ შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საგადასახადო შემომცემის შედეგად დარიცხული თანხების მიხედვით წარმოემვა საგადასახადო დავალიანება, შესაბამისად, 2014 წლის 16 დეკემბრის

№094-5154 „საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების შეტყობინება“ გამოცემული იყო მოქმედი კანონმდებლობის დაცვით და არ არსებობდა მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

შპს „...მა“ საჩივარი წარადგინა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში და მოითხოვა 1) სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის №094-254 საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-276 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 თებერვლის №4509 და №4510 ბრძანებების ბათილად ცნობა იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...ის“ მოთხოვნა დარიცხული დღგ-ის და ჯარიმების, საურავების გაუქმების შესახებ, შემდეგი ოდენობით: ა) სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ კამერალური შემოწმების ჩატარების შედეგად დარიცხული 1 674 544 ლარი; ბ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ საბოლოო შემოწმების ჩატარების შედეგად დარიცხული 1 192 653 ლარი; ამასთან, საჩივრის ავტორმა მოითხოვა კომპანიის მიერ ზედმეტად გადახდილი დღგ 44 500 ლარის ოდენობით 2012 წლის უკუდაბეგვრის დღგ-ის საგადასახადო ბარათზე ასახვა და შემოწმების აქტივითა და საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხის კორექტირება, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ კომპანიის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდებოდა, გადასახადის გადამხდელმა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 209-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, როგორც კეთილსინდისიერი გადამხდელი, დარიცხული სანქციის გადახდის ვალდებულებისგან გათავისუფლება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის №9849/2/15 გადაწყვეტილების (საჩივარი №9849/2/15) თანახმად, საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 თებერვლის №4509 და №4510 ბრძანებები; ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის №094-254 და 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-276 საგადასახადო მოთხოვნები; აუდიტის დეპარტამენტს ამ გადაწყვეტილების მიხედვით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულების გადაანგარიშება დაევალა. განიმარტა გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა.

გადაწყვეტილებაში მიეთითა: დავის საგანი: ექსპორტისთვის განკუთვნილი მეორადი შავი ლითონისათვის განეული მომსახუ-

რების დღგ-თი დაბეგვრა. გასაჩივრებული გადაწყვეტილება: 1) შემოსავლების სამსახურის 18.02.2015 წლის №4509 ბრძანება 2) შემოსავლების სამსახურის 18.02.2015 წლის №4510 ბრძანება; 3) აუდიტის დეპარტამენტის 12.12.2014წ. №094-254 „საგადასახადო მოთხოვნა“; 4) აუდიტის დეპარტამენტის 16.12.2014წ. №094-276 „საგადასახადო მოთხოვნა“; დარიცხული თანხა: 1 674 544. 57 ლარი (12.12.2014წ. №094-254 „საგადასახადო მოთხოვნა“) და 1 192 653 ლარი (16.12.2014წ. №094-276 „საგადასახადო მოთხოვნა“). პროცედურული საკითხები: სადავო საკითხები, ფაქტების აღწერა, შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია, მომჩივანის არგუმენტაცია.

დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი უნდა დაკმაყოფილებულიყო ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო: 1) სამართლებრივი საფუძველი: 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტი; მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტი; მე-8 მუხლის 25-ე პუნქტი; 163-ე მუხლის „ბ“ პუნქტი; საქართველოს საბაჟო კოდექსის 65-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილი; 167-ე მუხლი.

გადაწყვეტილებაში აღინიშნა, რომ სადავო დარიცხვას საფუძველად დაედო ის გარემოება, რომ შპს „...ის“ სანკოში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტისა და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემომწმების მიერ აღნიშნული ოპერაცია ამავე კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილისა და საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 25-ე პუნქტის საფუძველზე, დაიბეგრა დღგ-თი. მომჩივანის განცხადებით, მის მიერ სადავო მომსახურების განევა ხორციელდება შესაბამისი დეკლარაციის წარდგენამდე.

საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული სანკოში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტისა და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას და ამდენად, საგადასახადო ორგანოს ქმედება შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

2) საბჭომ მიიჩნია, რომ რომ შპს „....ი“ საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლი მ-7 ნაწილის საფუძველზე, უნდა გათავისუფლებულიყო სადავო ნაწილში დარიცხული ჯარიმისაგან. სამართლებრივი საფუძველი: საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი.

3) მენარმის არგუმენტის თაობაზე, საკომპენსაციო თანხის (რომელიც ისედაც მოიცავდა დღგ-ის თანხას) დღგ-ის ღირებულებით გაზრდასთან დაკავშირებით, საბჭომ გადაწყვიტა, აუდიტის დეპარტამენტს დავალებოდა ხელშეკრულებების შესწავლის საფუძველზე განესაზღვრა, მოიცავდა თუ არა საკომპენსაციო თანხა დღგ-ს, თუ შემონმებით საკომპენსაციო თანხა გაზრდილი იყო დღგ-ის ღირებულებით, დამატებით დასარიცხი დღგ-ის გაანგარიშება მომხდარიყო საკომპენსაციო თანხიდან.

„გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის №15192 ბრძანების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, შეუმცირდა ჯარიმა 403 918 ლარით. განიმარტა, რომ დასარიცხი/შესამცირებელი გადასახადები/გადასახდელები შპს „.....ის“ (ს/ნ ..... ) პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახულიყო ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადახდის ვადების მიხედვით.

მითითებული ბრძანების დანართის მიხედვით, შპს „....ის“ (ს/ნ ...) პირადი აღრიცხვის ბარათზე დასარიცხი/შესამცირებელი თანხების შესახებ, დამატებული ღირებულების გადასახადი: 1) შემცირება – 15.12.2014; გადასახდელი თანხა: ძირითადი – 0; ჯარიმა – 64,832; 2) შემცირება – 12.12.2014; გადასახდელი თანხა: ძირითადი – 0; ჯარიმა – 339, 146; სულ შესამცირებელი ჯარიმა – 403 918 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის №096-122 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ....) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №14191, თარიღი 06.05.2015წ., გადასახდელად დაერიცხა დღგ: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა – 4 033 978 ; საურავი: 0 ლარი, სულ – 4 033 978 ლარი.

მოსარჩევე მხარის მიერ მტკიცებულებების სახით წარდგენილი იყო: 1) ჯართის მომსახურების ხელშეკრულება; 2) სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულება; 3) დანართი სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებაზე, ტარიფები დანაწევრებული ჯართი; 4) საბაჟო დეკლარაციები.

1) „ჯართის მომსახურების ხელშეკრულება“ დადებული იყო 2007

წლის 2 ნომბერს კერძო სამართლის იურიდიულ პირთან. ხელშეკრულების 1.1. მუხლით, ხელშეკრულების საგანია იმ ვადებისა და პირობების განსაზღვრა, რომლის მიხედვითაც ტერმინალი და აგენტი ახდენენ მომსახურების განევას. 1.3. ტერმინალი ექსპლუატაციას უწევს ... პორტის მე-6 ნავსადგომს და ვალდებულია მართოს კლიენტის ტვირთი კლიენტის მიერ ტერმინალისათვის მოწოდებული ინსტრუქციების შესაბამისად.

2) „სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულება“ დადებულია 2009 წლის 1 ივნისს კერძო სამართლის იურიდიულ პირთან. ხელშეკრულების 1.1. მუხლით, ხელშეკრულების საგანია ტერმინალის მიერ შემკვეთისათვის მომსახურების განევის ვადებისა და პირობების განსაზღვრა. მე-3 მუხლით დადგენილია ხელშეკრულების ფასი და ანგარიშსწორების პირობები, კერძოდ: 3.1. მომსახურების საფასური განისაზღვრება ბსსტ-ს სტანდარტული ტარიფებით, რომელიც მოქმედებს მომსახურების განევის პირობებში; 3.2. ტერმინალს უფლება აქვს შემკვეთთან შეთანხმების გარეშე შეცვალოს მომსახურების ტარიფები. ტერმინალი აცნობებს შემკვეთს ტარიფებში ცვლილებების შესახებ ცვლილებების ამოქმედებამდე ორი კვირით ადრე. 3.4. მომსახურების საფასურის ანაზღაურება უნდა მოხდეს ანგარიშ-ფაქტურის მიღებიდან 7 (შვიდი) საბანკო დღის განმავლობაში. შემკვეთის მიერ გადახდის ვადის დარღვევის შემთხვევაში, მას დაეკისრება პირგასამტეხლოს გადახდა მომსახურების მთლიანი ღირებულების 2%-ს ოდენობით ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე. 3.5. ანგარიშსწორება ხდება საქართველოს ნაციონალურ ვალუტაში, რომელიც დაანგარიშებული იქნება საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ მომსახურების განევის დღეს დადგენილი აშშ დოლარის კურსის მიხედვით. 6.2. მუხლის მიხედვით, სხვა სახის მომსახურების პირობები განისაზღვრება დანართი №1-ით და დაკავშირებულია დატვირთვის, ჩამოტვირთვის, გადატვირთვის, დასაწყობების, ქირაფნობის და მოცდენის დროის ღირებულების დაანგარიშების მეთოდების განსაზღვრასთან, რაც გამოიყენება შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურებისათვის საჭირო ციფრის მიღებისათვის.

3) „დანართი, სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებაზე, ტარიფები დანაწევრებული ჯარით“, დადგენილი ტარიფები: ნავმისადგომიდან გემში ჩატვირთვა – \$ 17.00 ტონაზე; ჩატვირთვა ნავმისადგომიდან მანქანებში და სარკინიგზო ვაგონებში – \$ 17.00 ტონაზე; პირდაპირი ჩატვირთვა მანქანებიდან და სარკინიგზო ვაგონებიდან ჯართის დასაწყობება ნავმისადგომზე – \$ 1.20.ტონაზე; პრესინგი – \$ 300.00 საათში.

4) წარმოდგენილი 3 (სამი) საბაჟო დეკლარაცია არ შეიცავს მი-



თითებს გადასახადების სახის, დასაბეგრი ბაზისა და თანხის თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 №3591 კანონით) მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებით ტრანზიტის ან ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ან იმპორტამდე (საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებამდე) ტვირთების გადაზიდვა, აგრეთვე ორი ქვეყნის გაგზავნისა და დანიშნულების პუნქტებს შორის შესაბამისი სატრანსპორტო საშუალებით მგზავრთა გადაყვანა.

საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში არსებული რედაქციის მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილზე, რომლის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ავტოსატრანსპორტო საშუალებით ან სარკინიგზო ტრანსპორტით, საზღვაო, სამდინარო ან საჰაერო ხომალდით მგზავრთა, საქონლის (მათ შორის, ფოსტის) სხვადასხვა სახელმწიფოში, რომელთაგან ერთ-ერთი საქართველოა, მდებარე ორ პუნქტს შორის ნებისმიერი გადაზიდვა. ამასთანავე, საერთაშორისო გადაზიდვას არ მიეკუთვნება: ა) გადაზიდვა, რომელიც ხორციელდება მხოლოდ საქართველოს საზღვრების გარეთ მდებარე პუნქტებს შორის ან მხოლოდ საქართველოს საზღვრების შიგნით მდებარე პუნქტებს შორის; ბ) საქონლის მილსადენით და ელექტროგადამცემი ხაზით გადაადგილება.

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 №3591 კანონით) 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება საერთაშორისო გადაზიდვების ტვირთისა და ბარგის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება.

ამასთან, საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტის სადავო პერიოდში მოქმედ რედაქციაზე, რომლის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ექსპორტში, რეექსპორტში, გარე გადამუშავებაში ან ტრანზიტში მოქცეული საქონლის

გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების განწევა. ამასთანავე, ასეთ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას განეკუთვნება ტვირთის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება.

საკასაციო პალატა უპირველესად ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ წარმოდგენილი სარჩელით მოსარჩელე სადავოდ ხდის შესამონმებელ პერიოდში შპს „...ის“ სანყოფში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების დაბეგვრას დამატებული ღირებულების გადასახადით. სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით კი, შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა მხოლოდ საქონლის გემზე დატვირთვის მომსახურების ნაწილში, ხოლო საქონლის შენახვის საკითხთან დაკავშირებით, სააპელაციო პალატამ სრულად გაიზიარა ადმინისტრაციულ ორგანოთა მოსაზრებები. საგულისხმოა, რომ სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მოიხმო სადავო პერიოდებში მოქმედი საკითხის მარეგულირებელი საკანონმდებლო დანაწესები, მათ საფუძველზე დადგენილი საგადასახადო შეღავათები ერთმანეთისაგან გამიჯნა საქონლის გემზე დატვირთვისა და გემზე დატვირთვამდე განეული საქონლის შენახვის მომსახურებებთან მიმართებით და მიიჩნია, რომ გემზე დატვირთვის მომსახურება ითვლებოდა უშუალოდ საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რის გამოც იგი უნდა დაბეგრილიყო დღგის ნულოვანი განაკვეთით, ხოლო დატვირთვამდე განეული საქონლის შენახვის მომსახურება არ ექვემდებარებოდა დღგ-ისგან გათავისუფლებას.

საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს ზემოაღნიშნულ მსჯელობას და განმარტავს, რომ საგადასახადო შეღავათების ფარგლების ასეთი დიფერენცირება სცდება სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსებით დადგენილ საკანონმდებლო მოთხოვნებს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ექსპორტის მიზნით გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებათა ჩამონათვალს საგადასახადო კანონმდებლობა ადგენს. კერძოდ, 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.“ ქვეპუნქტი და 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.“ ქვეპუნქტის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია პირდაპირ მიუთითებს, რომ სხვა

მომსახურებებთან ერთად, ასეთ მომსახურებას განეკუთვნება სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურებებიც. ამდენად, დასახელებული მომსახურებების მიმართ დღგ-ის საშელავათო რეჟიმის გავრცელების მიზნებისათვის, აუცილებელია სისტემურად იქნეს დანახული კანონმდებლის რეალური მიზანი და მისი განზრახვა, რამაც განაპირობა არა მხოლოდ ექსპორტის პროცესის, არამედ ამ პროცესის ხელშემწყობი მომსახურებების დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან გათავისუფლება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს არაერთ გადაწყვეტილებაში არის აღნიშნული, რომ „კანონი არის კანონმდებლის მიზნის განხორციელების ინსტრუმენტი და ამიტომ ის უნდა განიმარტოს კანონმდებლის ნამდვილი მიზნის, განზრახვის ადეკვატურად. სასამართლომ უნდა გამოიყენოს განმარტების ისეთი წესები, რომლის მიხედვით კანონი უნდა იყოს განმარტებული კანონმდებლის მიზნისა და მისი განხორციელების შესაძლებლობის ფარგლებში. 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, კერძოდ, ყოველი ნორმა განმარტებული უნდა იქნეს არა ფრაგმენტულად, არამედ სისტემური და ტელეოლოგიური მეთოდებით, კანონის ტექსტის ლოგიკურ ჭრილში; გენეტიკური განმარტების პრინციპს – გათვალისწინებულ უნდა იქნეს კანონმდებლის მიზანი და განზრახულობა. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში კანონი უნდა განიმარტოს აღნიშნული პრინციპების დაცვით. ნორმის, მისი ფაქტობრივი ელემენტებისა და სამართლებრივი შედეგის დაკონკრეტება ხორციელდება ნორმაში გამოყენებული ცნებების განმარტების გზით. ხსენებული განმარტების საშუალებით ხდება სამართლებრივი ნორმის ინტერპრეტაცია და მისი შინაარსის განსაზღვრა.“

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ ექსპორტი, როგორც საერთაშორისო ვაჭრობის გზა, განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს გლობალური ეკონომიკისათვის. ექსპორტი გულისხმობს ადგილობრივი საქონლითა თუ სერვისით ერთი ქვეყნიდან მეორე ქვეყანაში ვაჭრობას. საგულისხმოა, რომ ექსპორტი გავლენას ახდენს არა მხოლოდ საერთაშორისო ბაზრის მრავალფეროვნებაზე, არამედ იგი წარმოადგენს ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების ერთ-ერთ მთავარ ფაქტორს, რომელიც ხელს უწყობს ადგილობრივი ბაზრის

შესაძლებლობების დაძლევის და საერთაშორისო ბაზარზე ადგილობრივი პროდუქციის კონკურენტუნარიანობის მიღწევას. თავის მხრივ, ექსპორტის ზრდისათვის აქტიურად გამოიყენება მისი სტიმულირება, რომელიც რიგ შემთხვევებში, სწორედ ექსპორტის მიმართ გარკვეული საგადასახადო შეღავათების გავრცელებით არის გამოხატული. საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსებით დადგენილი ექსპორტთან დაკავშირებული მომსახურებების დღგ-ისაგან გათავისუფლებაც სწორედ ექსპორტის ხელშეწყობას და მის ზრდას ისახავს მიზნად. აქვე საგულისხმოა ისიც, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული (იმპორტირებული) საქონლის ან/და განუული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი (იმპორტიორი) ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას (იმპორტისას). არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწევს. ამდენად, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადაამხდელეების განსაზღვრისას, არსებითია ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს გადასახადის იურიდიული და ეკონომიკური გადაამხდელები. გადასახადის იურიდიული გადაამხდელია პირი, რომელსაც ეკისრება გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება, ხოლო გადასახადის ეკონომიკური გადაამხდელი არის საქონლის ან მომსახურების საბოლოო მომხმარებელი, რომელსაც აწვევა საგადასახადო ტვირთი. შესაბამისად, ექსპორტთან დაკავშირებული მომსახურების გამწევი პირების დღგ-ისაგან გათავისუფლება, მართალია, ერთი შეხედვით, ამსუბუქებს უშუალოდ გადასახადის გადაამხდელის (მომსახურების გამწევის) მდგომარეობას, თუმცა რეალურად შეღავათს უწევს მომსახურების მიმღებ პირებს. უფრო კონკრეტულად, ამგვარი რეჟიმის არარსებობის პირობებში, მომსახურების გამწევი პირებს მოუწევდათ მომსახურების დამატებული ღირებულების გადასახადით გაზრდილი ფასით მიწოდება, რაც ცხადია, გააძვირებდა ექსპორტის პროცესს და გავლენას მოახდენდა ექსპორტიორი კომპანიების ფინანსურ მდგომარეობაზე. ამდენად, სადავო ნორმებით განსაზღვრული საშეღავათო რეჟიმის მიმართ კანონმდებლის ნებისა და მიზნის ამოკითხვის პროცესში, საკასაციო სასამართლო არ დგას მხოლოდ მოსარჩელე კომპანიის ინტერესების მხედველობაში მიღების საჭიროების წინაშე. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის არაპირდაპირი ბუნების გათვალისწინებით, საკით-

ხის გადანყვეტისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ის მიზნები, რომლის მიღწევაც კანონმდებელმა ექსპორტთან დაკავშირებული მომსახურების გამწევი კომპანიების დღგ-ისაგან გათავისუფლებით უშუალოდ ექსპორტიორი კომპანიების მიმართ განიზრახა. კერძოდ, არსებული საკანონმდებლო მონესრიგება ექსპორტიორ კომპანიებს სთავაზობს შეღავათიან საგადასახადო პირობებს, რომელმაც საბოლოოდ უნდა ნაახალისოს ადგილობრივი საქონლის ექსპორტი. ამასთან, საგულისხმოა ისიც, რომ ექსპორტის ხელშეწყობისათვის მარტოოდენ შეღავათიანი საგადასახადო სისტემის დანერგვა არ კმარა. არსებითია, რომ ასეთი სისტემის ეფექტური მუშაობა უზრუნველყოფილი იყოს კარგად ორგანიზებული ბიუროკრატიის მეშვეობით.

საკასაციო სასამართლო სადავო საკითხის მართებულად გადანყვეტის მიზნით, ხაზგასმით მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადანყვეტილებაში უდავო ფაქტობრივ გარემოებად არ დადგენილა ის, რომ ტვირთი, რომლის ტრანსპორტირებისთვისაც განეულ იქნა გემზე დატვირთვისა და შენახვის მომსახურებები, ნამდვილად გავიდა ექსპორტზე. თუმცა საკასაციო სასამართლოში გამართულ სასამართლო სხდომაზე ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა დაადასტურეს, რომ ტვირთის ექსპორტზე გასვლის ფაქტი სადავო არ არის.

საკასაციო პალატა, პირველ რიგში, მიზანშეწონილად მიიჩნევს ყურადღება გაამახვილოს ადმინისტრაციულ ორგანოთა საკასაციო საჩივრებში მოცემულ არგუმენტებზე. კერძოდ, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორ ადმინისტრაციულ ორგანოთა განმარტებას, რომ შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე დატვირთვისა და აწონვის შემდგომ, შესაბამისად, გემზე დატვირთვამდე მასზე განეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგანაც იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ აღნიშნული მსჯელობა თავისი შინაარსით არა მხოლოდ საკანონმდებლო მოთხოვნებს, არამედ ლოგიკურ საფუძვლებს არის აცდენილი. კერძოდ, კანონმდებელმა საგადასახადო კოდექსში არსებული დანაწესებით (2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233.1.„გ.დ“ მუხლი და 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 168.4.„გ.დ“ მუხლი) ცალსახად და არაორაზროვნად განსაზღვრა, რომ ტვირთის გემზე დატვირთვისა და მისი ტრანსპორტირებისათვის შენახვის მომსახურებები წარმოადგენენ საერთაშორისო გადაზიდვასთან/ექსპორტთან დაკავშირებულ მომსახურებებს. ამდენად, გაურკვეველია, როგორ შეიძლება ასეთი ტიპის მომსახურებები, რომ-

ლებიც, ცხადია, საქონლის გემზე დატვირთვამდე უნდა განხორციელდეს, შესრულდეს საქონლის გემზე დატვირთვის შემდგომ.

ამასთან, საკასაციო პალატა განმეორებით მიუთითებს შემონ-მების პერიოდში – 2007-2013 წლებში მოქმედი საქართველოს სა-გადასახადო კოდექსების დანაწესებზე, კერძოდ, 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების თანახმად, დღგ-ის ნულოვანი გა-ნაკვეთით იბეგრებოდა ტვირთების საერთაშორისო გადაზიდვის მომსახურების მიწოდება და ამ მიწოდებასთან უშუალოდ დაკავ-შირებული მომსახურების მიწოდება. ამავე კოდექსის მე-12 მუხ-ლის მე-15 ნაწილის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებით ტრანზიტის ან ექ-სპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ან იმპორტამდე (საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებამდე) ტვირთების გადაზიდვა, აგრეთვე ორი ქვეყნის გაგზავნისა და დანიშნულების პუნქტებს შორის შესაბამისი სატრანსპორტო საშუალებით მგზავრთა გა-დაყვანა. ამასთან, 2011 წლიდან ამოქმედებული საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციების მიხედვით, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ექსპორტში მოქცეული საქონ-ლის გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებუ-ლი მომსახურების განწევა.

ამდენად, საკასაციო პალატა ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ გრა-მატიკული განმარტებით, ზემოხსენებულ ნორმებში მოხსენებუ-ლი ტერმინები – „ექსპორტში მოქცეული“ და „ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული“ უკავშირდება ტერმინ „გადაზიდვას“. კერ-ძოდ, კანონმდებელმა გადასახადისაგან გაათავისუფლა მხოლოდ „ექსპორტში მოქცეული“ და „ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცე-ული“ ტვირთის ექსპორტი. თუმცა მოხმობილი ნორმებით ასევე დღგ-ისაგან თავისუფლდება არა აუცილებლად ექსპორტში მოქ-ცეულ ან ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეულ საქონელზე გა-წეული, არამედ, ზოგადად, გადაზიდვასთან დაკავშირებული მომ-სახურება. შესაბამისად, არსებითია, რომ ასეთი ტიპის მომსახუ-რებას, მათ შორის, ტვირთის შენახვას და მის გემზე დატვირთვას, კავშირი ჰქონდეს გადაზიდვასთან და არ არის აუცილებელი, ეს ტვირთი მომსახურების პროცესში უკვე მოქცეული იყოს ექსპორ-ტის რეჟიმში. ამასთან, აღსანიშნავია ისიც, რომ როგორც ზემოთ აღინიშნა, ტრანსპორტირებისათვის განკუთვნილი საქონლის შე-ნახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებების უკვე ექსპორ-ტში მოქცეულ საქონელზე განწევა შეუძლებელიცაა, რამდენადაც ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა სწორედ ტვირთის გემზე დატვირ-

თვის შემდგომ ხდება.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ ტვირთვის გემზე დატვირთვის მომსახურების გარეშე, ცხადია, წარმოუდგენელია საერთაშორისო გადაზიდვის/ექსპორტის განხორციელება. შესაბამისად, ამგვარი მომსახურების დანიშნულებიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას, რომ ტრანსპორტირებისათვის განკუთვნილი ტვირთის გემზე დატვირთვის მომსახურება, როგორც გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურება, სადავო 2007-2013 წლებში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, გათავისუფლებული იყო დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან. ამდენად, აღნიშნულ ნაწილში საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს ადმინისტრაციულ ორგანოთა პოზიციებს და მიიჩნევს, რომ რამდენადაც საგადასახადო ორგანოების მიერ შპს „...თვის“ დღგ-ის დარიცხვა კანონშეუსაბამოდ იქნა განხორციელებული, არსებობდა შავი ლითონის ჯართის გემზე დატვირთვისთვის განეული მომსახურების ნაწილში სადავო აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

რაც შეეხება ექსპორტისათვის განკუთვნილი ტვირთის შენახვის ნაწილთან მიმართებით სადავო აქტების კანონიერებას, საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას, რომ თითქოს საგადასახადო რისკებს ქმნის საკონტინერო ტერმინალში საქონლის განუსაზღვრელი ვადით შენახვა. აღნიშნულის საწინააღმდეგოდ, საკასაციო პალატა განმეორებით მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სადავო არ არის ის გარემოება, რომ შავი ლითონის ჯართი ექსპორტზე იქნა გატანილი. ამასთან, თავად კასატორთა მიერ როგორც საკასაციო საჩივარში, ასევე, საქართველოს უზენაეს სასამართლოში გამართულ სასამართლო სხდომებზე არაერთგზის იქნა განმარტებული, რომ იმ ტვირთთან მიმართებით, რომელიც კომპანიის ტერმინალებში შენახვის მიუხედავად, საბოლოოდ არ დაექვემდებარება ექსპორტს, კომპანია ახდენს წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების კორექტირებას და შენახვის მომსახურების დღგ-ით დაბეგვრას. აქვე საგულისხმოა, რომ შპს „...ი“ მდებარეობს უშუალოდ ნავსადგურის ტერიტორიაზე, ნავმისადგომთან, სადაც შენახვის მომსახურება, სხვა ტერიტორიებზე განთავსებული ობიექტებისაგან განსხვავებით, არის გაცილებით ძვირი. ამდენად, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სასამართლო სხდომაზე ადმინისტრაციულ ორგანოთა

წარმომადგენლების მიერ გაჟღერებული პოზიციებიდან კონკრეტულად ვერ იქნა იდენტიფიცირებული ის ფაქტორები, რითიც შეიძლება იყოს განპირობებული კომპანიის განზრახვა, ექსპორტის მიზნის გარეშე საქონელი შესანახად მოათავსოს ნავმისადგომის ტერიტორიაზე და აღნიშნულისათვის გადაიხადოს სხვა შესანახ სივრცეებში განსაზღვრულ ტარიფებზე გაცილებით მაღალი საფასური.

ზემოაღნიშნულ გარემოებებზე დაყრდნობით, საკასაციო პალატა შენახვის მომსახურების საშელავათო რეჟიმში მოქცევისათვის განმსაზღვრელად მიიჩნევს ორი გარემოების ხაზგასმას: 1. შენახვის მომსახურების დღგ-ისაგან გათავისუფლების მიმართ კანონმდებლის მიზანს, რომელიც, როგორც ზემოთ აღინიშნა, ექსპორტის ხელშეწყობასა და მის ზრდასთან არის დაკავშირებული; 2. საკანონმდებლო დანაწესების, კერძოდ, 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233.1.„გ.დ“ მუხლისა და 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 168.4.„გ.დ“ მუხლის გრამატიკული განმარტების შედეგს, რომლითაც ცალსახად გამოიკვეთა, რომ აუცილებელია, საშელავათო რეჟიმში მოქცეული მომსახურებები იყოს გადაზიდვასთან კავშირში.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ ნავმისადგომთან განთავსებულ ტერმინალებში საქონლის შენახვის მომსახურება გარკვეული სპეციფიკით ხასიათდება. კერძოდ, რიგ შემთხვევებში, ექსპორტიორი კომპანიები საკონტეინერო სივრცეებში დროის კონკრეტული პერიოდის განმავლობაში აგროვებენ გარკვეული რაოდენობის ტვირთს შემდგომში მისი ერთიანი ექსპორტისათვის. ამასთან, არის შემთხვევები, როდესაც, მაგალითად, საქონლის რაოდენობრივი სიუხვიდან გამომდინარე, გადაზიდვისათვის ტვირთის გემში ჩატვირთვა ხანგრძლივ პერიოდს საჭიროებს. ცხადია, ასეთ დროს საქონლის ნავსადგურის ტერიტორიაზე შენახვის გარეშე წარმოუდგენელია ტვირთის ექსპორტისათვის მომზადება და შემდგომში, ექსპორტის პროცესის განხორციელება. შესაბამისად, ამგვარ პირობებში, ექსპორტირებულ ტვირთთან მიმართებით განეული, საქონლის გემზე დატვირთვამდე განხორციელებული შენახვის მომსახურება ექსპორტის ხელშეწყობას ისახავს მიზნად და სწორედ ექსპორტის პროცესს უკავშირდება.

საკასაციო პალატა, ასევე, ვერ ხედავს გადასახადების ადმინისტრირების გართულების რისკებს. იმ შემთხვევაში, როდესაც ნავმისადგომთან არსებული ტერმინალების მიერ შენახული საქონელი არ ექსპორტირდება, არსებობს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დღგ-ის საგადასახადო დეკლარაციის კორექტირების შესაძლებლობა, რომლითაც არაექსპორტირებული საქონ-



ლის შენახვის მომსახურება დაექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.

ამასთან, საკასაციო პალატა განსაკუთრებულ ყურადღებას მიაქცევს საქართველოს უზენაეს სასამართლოში გამართულ სასამართლო სხდომაზე ადმინისტრაციულ ორგანოთა წარმომადგენლების მიერ გაკეთებულ განმარტებებზე. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოების წარმომადგენლებმა აღნიშნეს, რომ აუცილებელი იყო, ტვირთი (შავი ლითონის ჯართი) დეკლარაციის წარდგენის გზით ჯერ მოქცეულიყო ექსპორტის რეჟიმში, ხოლო შემდგომში, საჭიროების შემთხვევაში, მომხდარიყო წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის დაზუსტება/კორექტირება. წარმომადგენლებმა დააკონკრეტეს, რომ სადავო სიტუაცია წარმოშვა არა კანონმდებლობის ბუნდოვანებამ, არამედ მოსარჩელის მხრიდან ტექნიკური საკითხების დაუცველობამ. საგულისხმოა ისიც, რომ საგადასახადო ორგანოები სადავოდ არ ხდიან ტვირთის ექსპორტზე გასვლის საკითხს, თუმცა მიიჩნევენ, რომ საშელავათო რეჟიმის გავრცელების მიზნებისათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა ტექნიკური საკითხების ზედმინევენით შესრულებას უნდა მიენიჭოს.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ადმინისტრაციულ ორგანოთა ზემოხსენებულ მოსაზრებებს და მათ საწინააღმდეგოდ განმარტავს, რომ კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმალური და შინაარსობრივი მოთხოვნების შეპირისპირების შემთხვევაში, უპირატესია მისი შინაარსობრივი დატვირთვა, ის მიზანი, რომლის საბოლოო მიღწევაც კანონმდებელმა განიზრახა. ფორმალური მოთხოვნები, როგორც წესი, ამ მიზნის მიღწევის ერთგვარი გზაა. შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, თუკი ფორმალური მოთხოვნების დაუცველობამ შედეგობრივად ხელი ვერ შეუშალა შინაარსობრივი კომპონენტის შესრულებას, ნორმატიული მონესრიგების ტექნიკურ-ფორმალური მხარე იწვევს უკანა პლანზე და იძენს მეორეხარისხოვან მნიშვნელობას. მოცემულ შემთხვევაში, შავი ლითონის ჯართის ექსპორტზე გასვლის ფაქტის დადასტურებამ ცხადყო, რომ მისი შენახვის მომსახურება უშუალოდ უკავშირდებოდა ექსპორტს. ამდენად, მხოლოდ დეკლარაციის წარუდგენლობა, როგორც ტექნიკური ნიუანსის დაუცველობა, მაშინ, როდესაც უდავოა კანონმდებლობით განსაზღვრული მიზნის მიღწევა, დაუშვებელია იქცეს სოლიდური თანხების მენარმე სუბიექტზე გადასახადის სახით დარიცხვის საფუძვლად. თუკი არსებული ფაქტობრივი ვითარება ცხადყოფს, რომ გადასახადის გადამხდელმა ნამდვილად გასწია ისეთი მომსახურება, რომელიც საჭირო ფორმალური საკითხების ზედმინევენით დაცვის შემთხვევაში, ნამდვილად დაექვემდებარებოდა საშელავათო რეჟიმში მოქცევას, მარტოოდენ ტექ-

ნიკური მოთხოვნების დაუცველობამ არ შეიძლება გაამართლოს დღგ-ის გადასახადის დარიცხვა. აქვე, საკასაციო პალატა ხაზგასმით მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის მიერ ადგილი აქვს არა დღგ-ის დეკლარაციის საერთოდ წარუდგენლობას და ამ კუთხით ოპერაციის საგადასახადო დეკლარირებისაგან საერთოდ თავის არიდებას, არამედ დღგ-ის ნულოვანი დეკლარაციის წარდგენას, რამდენადაც მოსარჩელე მიიჩნევდა, რომ განხორციელებული შენახვის მომსახურებები გათავისუფლებული იყო დღგ-ის გადასახადისაგან. შესაბამისად, საკასაციო პალატა ხაზგასმით მიუთითებს, რომ პროცედურული დარღვევების გამოვლენა შესაძლოა გახდეს ცალკეული პასუხისმგებლობის დაკისრების და არა მთლიანი გადასახადის დარიცხვის საფუძველი, რასთან დაკავშირებითაც საგადასახადო ორგანოებმა უნდა იმსჯელონ აქტების ხელახალი გამოცემის მიზნით გასამართლი ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში.

საკასაციო სასამართლო, ასევე, დამატებით მიუთითებს, რომ 27.06.2014წ. საქართველოს სახელმწიფოს მიერ ხელმოწერილ იქნა ევროკავშირთან ასოცირების შესახებ შეთანხმება (რეტიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 18.07.2014წ. №2495-რს დადგენილებით), რომლითაც საქართველომ იკისრა ვალდებულება, განახორციელოს ევროკავშირის კანონმდებლობასთან დაახლოებისაკენ მიმართული ღონისძიებები. მათ შორის, ასოცირების შესახებ შეთანხმება ითვალისწინებს ექსპორტთან მიმართებით საბაჟო პროცედურებთან დაკავშირებულ საკითხებსაც. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ თვალსაზრისით, განსაკუთრებით საინტერესოა მართმსაჯულების ევროპული სასამართლოს პრაქტიკა, კერძოდ, №C-33/16 საქმეზე 2017 წლის 4 მაისს მიღებული გადაწყვეტილება, რომლითაც დამატებითი ღირებულების გადასახადის საერთო სისტემის შესახებ საბჭოს 2006 წლის 28 ნოემბრის 2006/112/EC დირექტივის 148 (დ) მუხლი განიმარტა იმ მნიშვნელობით, რომ საქონლის ჩატვირთვა და გადმოტვირთვა წარმოადგენს ამავე დირექტივის 148 (ა) მუხლით გათვალისწინებული გემების ტვირთის პირდაპირი საჭიროების დასაკმაყოფილებლად განეულ მომსახურებას. ამასთან, ამავე გადაწყვეტილებით განიმარტა, რომ 2006/112/EC დირექტივის 148 (დ) მუხლი შემდეგნაირად უნდა იქნეს განმარტებული: პირველი – შესაბამისი გადასახადისგან შესაძლოა გათავისუფლდეს არა მარტო დირექტივის 148 (ა) მუხლით გათვალისწინებული, გემზე ტვირთის დატვირთვის ან მის გემიდან გადმოტვირთვისაგან დაკავშირებული იმ მომსახურებათა მიწოდება, რომელსაც ადგილი აქვს ამგვარი მომსახურების კომერციული ჯაჭვის დასასრულს, არამედ იმ მომსახურებათა მიწოდებაც, რო-

მელიც ხორციელდება უფრო ადრეულ ეტაპზე, როგორცაა მაგალითად, ქვეკონტრაქტორის მიერ მიწოდებული მომსახურება ეკონომიკური ოპერატორისთვის, რომელიც შესაბამისი მომსახურებების ინვოისებს (გადასახდელ ანგარიშ-ფაქტურას) თავის მხრივ, უგზავნის სატვირთო ექსპედიტორს ან გადაამზიდავს; და მეორე – შესაბამისი გადასახადისგან შესაძლოა აგრეთვე გათავისუფლდეს ტვირთის დატვირთვასთან ან გადმოტვირთვასთან დაკავშირებული მომსახურებები, რომელთა მიწოდებაც ხდება ტვირთის მფლობელისთვის, მაგალითად, ექსპორტიორის ან იმპორტიორისთვის. ამდენად, საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა საკითხის ხელახალი შესწავლისას მხედველობაში უნდა მიიღონ სადავო საკითხებთან მიმართებით არსებული ევროპული გამოცდილებაც და სადავო დარიცხვასთან მიმართებით საბოლოო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოსცენ საგადასახადო კანონმდებლობის რელევანტური ნორმების რეალური შინაარსის, კანონმდებლის ნებისა და განზრახვის გათვალისწინების საფუძველზე.

ამასთან, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, დავის საგანს წარმოადგენდა საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-5145 შეტყობინებაც, თუმცა სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების მიუხედავად, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში არ უმსჯელია აღნიშნული აქტის კანონიერების საკითხზე თუნდაც მხოლოდ სარჩელის დაკმაყოფილებულ ნაწილთან მიმართებით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 84-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა შეიძლება განხორციელდეს შემდეგი ღონისძიებებით: საგადასახადო იპოთეკით/გირავნობით. 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა.

ზემოხსენებულ სამართლებრივ საფუძვლებზე დაყრდნობით, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ შესამონმშებელ პერიოდში საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ღონისძიების გამოყენების აუცილებელ წინაპირობას წარმოადგენდა საგადასახადო ვალდებულების/საგადასახადო დავალიანების არსებობა. შესაბამისად, რამდენადაც კანონშეუსაბამოდ იქნა მიჩნეული გადასახა-

დის გადამხდელისათვის – შპს „.....თვის“ დღგ-ის დარიცხვა, რომელმაც განაპირობა საგადასახადო იპოთეკის/გირავენობის წარმოშობა, არსებობს საგადასახადო იპოთეკის/გირავენობის უფლების წარმოშობის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-5145 შეტყობინების ბათილად ცნობის ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძველი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს, ხოლო შპს „.....ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „.....ის“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტი (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის №51922 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა №094-254 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემონმების აქტი (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის №52345 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა №094-276 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის №15192 ბრძანება დღგ-ს არ გადაანგარიშების ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის საგადასახადო მოთხოვნა №096-122 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში და სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს ამ ნაწილში საქმის არსებითი გარე-

მოგებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ კანონით დადგენილ ვადაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი; ასევე, ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-5145 შეტყობინება საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის №4509 და 2015 წლის 18 თებერვლის №4510 ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...ის“ საჩივარი გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის შესახებ შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განუული მომსახურების – საქონლის შენახვის დღგ-თი დაბეგვრის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის №9849/2/15 გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც კანონიერად იქნა მიჩნეული შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განუული მომსახურების – საქონლის შენახვის დღგ-თი დაბეგვრა; დანარჩენ ნაწილში უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება.

ამასთან, საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით მოპასუხეებს მოსარჩელის სასარგებლოდ დაეკისრათ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 6 000 ლარის ანაზღაურება. ამდენად, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს შპს „...ის“ სასარგებლოდ უნდა დაეკისროთ საქმეზე სამივე ინსტანციის სასამართლოში სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხისა და სააპელაციო სასამართლოს მიერ დაკისრებული თანხის სხვაობის – 14 000 (20 000-6 000) ლარის ანაზღაურება.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის პირველი და მე-4 ნაწილებით, საქართველოს

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე, 411-ე მუხლებით და

### გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :

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

2. შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

3. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

4. შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

5. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტი (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის №51922 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა №094-254 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემონმების აქტი (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის №52345 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა №094-276 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის №15192 ბრძანება დღგ-ს არ გადაანგარიშების ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის საგადასახადო მოთხოვნა №096-122 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს ამ ნაწილში საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ კანონით დადგენილ ვადაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;

6. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის №094-5145 შეტყობინება საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის №4509 და 2015 წლის 18 თებერვლის №4510 ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „.....ის“ საჩივარი გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის შესახებ შავი ლითონის ჯართის გეშში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის დღგ-თი დაბეგვრის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის №9849/2/15 გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც კანონიერად იქნა მიჩნეული შავი ლითონის ჯართის გეშში დატვირთვამდე განეული მომსახურების – საქონლის შენახვის დღგ-თი დაბეგვრა;

7. დანარჩენ ნაწილში უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება;

8. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს შპს „.....ის“ სასარგებლოდ დაეკისროთ საქმეზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 14 000 (თოთხმეტი ათასი) ლარის ანაზღაურება;

9. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლო  
თბილისი 0110, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №6  
ტელ.: (995 32) 298 20 75  
[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)